

PEMBAHARUAN SANKSI PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN YANG BERBASIS NILAI KEADILAN

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



**PEMBAHARUAN SANKSI
PIDANA DI BIDANG
PERPAJAKAN YANG
BERBASIS NILAI KEADILAN**

Sanksi Pelanggaran Pasal 113

Undang-Undang No. 28 Tahun 2014 Tentang Hak Cipta

1. Setiap Orang yang dengan tanpa hak melakukan pelanggaran hak ekonomi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) huruf i untuk Penggunaan Secara Komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama 1 (satu) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp 100.000.000 (seratus juta rupiah).
2. Setiap Orang yang dengan tanpa hak dan/atau tanpa izin Pencipta atau pemegang Hak Cipta melakukan pelanggaran hak ekonomi Pencipta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) huruf c, huruf d, huruf f, dan/atau huruf h untuk Penggunaan Secara Komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp 500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).
3. Setiap Orang yang dengan tanpa hak dan/atau tanpa izin Pencipta atau pemegang Hak Cipta melakukan pelanggaran hak ekonomi Pencipta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (1) huruf a, huruf b, huruf e, dan/atau huruf g untuk Penggunaan Secara Komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama 4 (empat) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp 1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah).
4. Setiap Orang yang memenuhi unsur sebagaimana dimaksud pada ayat (3) yang dilakukan dalam bentuk pembajakan, dipidana dengan pidana penjara paling lama 10 (sepuluh) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp 4.000.000.000,00 (empat miliar rupiah).

PEMBAHARUAN SANKSI PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN YANG BERBASIS NILAI KEADILAN

Penulis :

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



PEMBAHARUAN SANKSI PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN YANG BERBASIS NILAI Keadilan

Penulis:

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

ISBN:

978-623-8716-51-7 (PDF)

Editor:

Waluyo S. Pradoto, S.H., M.H.

Desain sampul dan tata letak:

UNISRI Press

Penerbit:

UNISRI Press

Redaksi:

Jalan Sumpah Pemuda No 18. Joglo,

Banjarsari, Kota Surakarta

E-mail : unisripress@gmail.com

<https://unisripress.com/>

Anggota APPTI

Anggota IKAPI 287/ Anggota Luar Biasa/JTE/2024

Cetakan Pertama, 2025

Copyright © 2025

**Hak cipta dilindungi oleh undang-undang, dilarang
memperbanyak sebagian atau seluruh isi buku tanpa izin
tertulis dari penerbit.**

KATA PENGANTAR

Bismillahirrohmanirrohim

Assalaamu'alaikum wr. wb.

Dengan memanjatkan puji syukur kehadlirat Alloh SWT. yang telah memberikan rohmat, taufiq dan hidayah-Nya kepada penulis, sehingga penulis dapat menyelesaikan penyusunan Buku dengan judul “Pembaharuan Sanksi Pidana di Bidang Perpajakan Yang berbasis Nilai Keadilan”.

Buku ini menguraikan tentang peranan dari sanksi pidana dalam penegakan hukum di bidang perpajakan. Diketahui bahwa Perpajakan merupakan bagian dari Hukum Administrasi, namun dalam penegakan hukum administrasi ini memerlukan bantuan hukum lain, yaitu hukum pidana. Bantuan ini sifatnya tidak mengikat, tetapi sifatnya hanya sebagai pilihan bila hukum administrasi ini tidak dijalankan sesuai yang diharapkan. Dalam penulisan ini menunjukkan bahwa adanya penegakan hukum pidana di bidang perpajakan

yang Sebagian besar pelaku terlepas dari jeratan hukum pidana.

Dalam buku ini diuraikan bagaimana rumusan sanksi pidana dalam undang-undang perpajakan, bagaimana aplikasi dari rumusan tersebut serta apa kendala yang dihadapi. Di samping itu juga diuraikan bagaimana pembaharuan yang harus dilakukan sehingga sanksi pidana itu dapat terlaksana dengan baik.

Wassalaamu'alaikum wr. wb.

Surakarta,
Oktober 2025

Penulis,

DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR.....	vi
DAFTAR ISI.....	viii
DAFTAR TABEL.....	ix
BAB I Pendahuluan.....	1
BAB II Peranan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan.....	55
BAB III Kebijakan Formulasi Dan Aplikasi Di Bidang Perpajakan Dalam Menyelesaikan Tindak Pidana	86
A. Kebijakan Formulasi	86
B. Kebijakan Aplikasi atau Penerapan Sanksi Pidana di Bidang Perpajakan yang Berbasis Nilai Keadilan.....	130
BAB IV Kendala Dalam Aplikasi Sanksi Pidana Di Bidang Perpajakan Yang Berbasis Nilai Keadilan	176
Bab V Pembaharuan Sanksi Pidana Di Bidang Perpajakan Yang Berbasis Nilai Keadilan.....	199
Bab VIPenutup	227
DAFTAR PUSTAKA	238
PROFIL PENULIS.....	253

DAFTAR TABEL

Tabel 1 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	110
Tabel 2 Jenis Pidana	117
Tabel 3 LAMANYA ANCAMAN PIDANA	124
Tabel 4 REKONSTRUKSI UNDANG-UNDANG No. 28 TAHUN 2007	220

BAB I

Pendahuluan

Pembangunan merupakan sarana untuk mewujudkan kesejahteraan masyarakat. Pembangunan membutuhkan dana yang tidak sedikit. Sumber dana yang dibutuhkan ini diutamakan berasal dari dalam negeri, sedangkan sumber dana dari luar negeri berfungsi sebagai pelengkap.

Sumber-sumber pembiayaan pembangunan nasional khususnya yang bertumpu pada sumber kemampuan dalam negeri, selain berasal dari minyak dan gas bumi, ekspor barang-barang nonmigas serta dari sektor pariwisata, maka sektor perpajakan semakin memegang peranan yang sangat besar dan menentukan. Hal ini dapat dilihat dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun 2022/2023 pendapatan negara Rp 2.626,4 trilyun. Dari pendapatan tersebut dari sektor Perpajakan Rp 2.034,5 trilyun, dari sektor penerimaan negara bukan pajak Rp 588,3

trilyun.¹. Selanjutnya dalam Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun 2023/2024, pendapatan negara sebesar Rp 2.774,3 trilyun. Dari pendapatan itu dari sektor pajak sebesar Rp 2.155,4 trilyun, dari penerimaan negara bukan pajak sebesar Rp 605,9 trilyun.². Kemudian dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun 2024/2025, pendapatan negara sebesar Rp 2.802.3 trilyun. Dari pendapatan itu dari sektor pajak sebesar Rp 2.309,9 trilyun, dari penerimaan negara bukan pajak sebesar Rp 492 trilyun.³. Dengan melihat Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara dari tiga tahun terakhir dan bahkan tahun-tahun sebelumnya menunjukkan bahwa sektor pajak sangat dominan sekali dalam menentukan anggaran dalam pembangunan di Indonesia. Hal ini menunjukkan bahwa pajak berfungsi sebagai *budgeter*, yakni merupakan suatu alat atau suatu sumber untuk memasukkan uang sebanyak-banyaknya ke dalam kas negara. Selain fungsi *budgeter*, pajak mempunyai fungsi yang lain, yakni berfungsi

¹ APBN 2022 Kementerian Keuangan Republik Indonesia.

² APBN 2023 Kementerian Keuangan Republik Indonesia.

³ APBN 2024 Kementerian Keuangan Republik Indonesia.

mengatur atau regulasi atau non budgeter, yaitu pajak dapat digunakan sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan negara dalam lapangan ekonomi dan sosial ⁴. Dengan fungsi ini pajak digunakan sebagai suatu alat untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu yang letaknya di luar bidang keuangan dan banyak ditujukan pada sektor swasta.

Mengingat fungsi pajak yang begitu penting, terutama fungsi budgeter, maka perlu ditingkatkan kesadaran masyarakat untuk membayar pajak. Membayar pajak merupakan suatu kewajiban bagi rakyat atau masyarakat dalam rangka menunjang kelangsungan pembangunan nasional. Pembangunan dan dana/biaya merupakan dua hal yang saling mengikat dan tidak dapat dipisahkan satu dengan yang lain. Pengalaman menunjukkan, bahwa banyak negara berkembang yang tidak dapat melaksanakan pembangunannya dengan lancar akibat kekurangan dana/biaya. Oleh sebab itulah Menteri Keuangan Bambang Brodjonegoro kembali meminta kepada

⁴ S. Munawir, 1992, *Perpajakan*, Yogyakarta: Liberty, hal 5

anggota DPR di Komisi XI, yakni untuk mendorong Rancangan Undang-Undang (RUU) Pengampunan Pajak atau *Tax Amnesty* bisa segera dibahas dan disahkan menjadi Undang-Undang. Beliau meminta demikian dengan alasan penerimaan pajak yang selama ini masih belum optimal, hal ini ditandai dengan rasio pajak yang tergolong rendah, yaitu berada pada kisaran 12 persen. Nilai ini masih kalah oleh negara-negara tetangga seperti Singapura, Malaysia, Philipina dan Thailand⁵. Permintaan Menteri Keuangan tersebut mengindikasikan pengharapan yang besar untuk memperoleh dana/biaya dari sektor pajak untuk membeayai pembangunan yang akan dilaksanakan di masa mendatang.

Guna menunjang kebijakan di bidang pajak tersebut di atas telah diundangkan beberapa peraturan perundangan di bidang perpajakan dan dalam penegakan dari peraturan-peraturan tersebut dicantumkan ketentuan-ketentuan sanksi pidana. Fungsionalisasi sanksi pidana atau hukum pidana ini merupakan suatu sarana pendukung ditegakkannya peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

⁵ Republika, 13 April 2016.

Soehardjo Sastrosoehardjo mengatakan bahwa sifat hukum pidana adalah sebagai hukum pengiring, yaitu mengiringi, mengawal norma-norma yang ada dalam bidang hukum yang lain, yakni hukum administrasi negara maupun hukum tatanegara ⁶.

Hukum pidana sebagai pendukung, pengiring atau pengawal hukum lain melalui sanksi tindak pidananya mempunyai fungsi ganda, yakni sebagai *ultimum remedium* dan berfungsi sebagai *deterrent faktor*. Sebagai *ultimum remedium*, hukum pidana merupakan obat terakhir terhadap tindak pidana yang mungkin terjadi, bila obat-obat yang lain sudah tidak mampu lagi untuk menanggulangi tindak pidana. Atau dapat dikatakan sanksi pidana atau hukum pidana berfungsi *subsidiar*, hukum pidana hendaknya baru diterapkan apabila sarana (upaya) lain sudah tidak

⁶ Soehardjo Sastrosoehardjo, 1995, *Politik Hukum dan Pelaksanaanya Dalam Negara Republik Indonesia*, Buku Pegangan Kuliah Magister Ilmu Hukum (S2) Undip Semarang, halaman 13.

memadai lagi ⁷ . Kemudian sebagai *deterent factor*, merupakan faktor pencegah agar sipembuat tidak melakukan lagi tindak pidana (*prevensi special*) dan mencegah agar orang lain, calon pelaku tindak pidana akan mengurungkan niatnya untuk melakukan tindak pidana karena merasa takut adanya ancaman dalam peraturan tersebut (*prevensi general*).

Fungsionalisasi atau Penggunaan hukum pidana melalui sanksi pidana dalam peraturan perundang-undangan untuk menanggulangi tindak pidana yang mungkin timbul merupakan suatu kebijakan. Kebijakan yang dimaksud adalah kebijakan dalam bidang penegakan hukum (khususnya penegakan hukum pidana) yang tujuannya untuk mencapai kesejahteraan masyarakat pada umumnya. Atau dapat dikatakan bahwa politik atau kebijakan hukum pidana merupakan bagian dari kebijakan penegakan hukum (*law enforcement policy*) ⁸ . Selanjutnya dalam melaksanakan politik atau kebijakan khususnya

⁷ Sudarto, 1986, *Hukum dan Hukum Pidana*, Bandung: Alumni, halaman 22.

⁸ Barda Nawawi Arief, 1996, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*, Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, halaman 29.

kebijakan hukum pidana harus rasional, artinya dalam memilih dan menetapkan hukum pidana melalui sanksi pidana dalam peraturan perundang-undangan sebagai sarana untuk menanggulangi tindak pidana yang mungkin timbul harus benar-benar telah memperhitungkan faktor-faktor yang dapat mendukung berlakunya hukum pidana. Penggunaan hukum pidana yang tidak rasional akan mengakibatkan timbulnya krisis kelebihan kriminalisasi dan krisis kelampauan batas dari hukum pidana ⁹.

Dalam praktek banyak terjadi kasus-kasus pengemplang pajak yang lolos dari jeratan hukum yang berlaku, antara lain kasus pengemplang pajak yang terjadi di Solo, Pengadilan Negeri Surakarta membebaskan (Putusan MA No. 54K/PID.SUS/2014) , Mahkamah Agung dengan putusan No. 2239 K/PID.SUS/2012 menghukum seorang Tax Manager dari empat belas perusahaan yang tergabung

⁹ *Ibid.*, halaman 36.

dalam Asian Agri Group, sedangkan korporasinya tidak diproses sejak awal penyidikan.

Berdasarkan uraian di atas, menunjukkan bahwa kerugian yang menimpa keuangan negara sangat besar, maka tidak adil rasanya bila kasus-kasus semacam itu dibiarkan, sementara kasus yang menimbulkan kerugian kecil saja dijerat dengan sanksi pidana atau dijerat dengan hukum pidana. Mengingat hal tersebut, nampaknya ada yang bermasalah dengan sanksi pidana di Undang-Undang Perpajakan tersebut. Pengadilan Solo membebaskan Terdakwa, tetapi di MA terdakwa dihukum (PN solo salah mengetrapkan aturan). Kemudian untuk kasus Asian Agri Group Mahkamah Agung tidak menjerat korporasi sebagai pelaku tindak pidana pajak sejak awal penyidikan. Dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan diatur mengenai sanksi pidana yakni pada Pasal 38, 39, 39A, 40, 41, 41A, 41B, 41C, 43, 43A. Sebenarnya dalam Undang-Undang ini dinyatakan bahwa wajib pajak adalah orang pribadi dan badan atau korporasi (Pasal 1 butir 2), namun pengaturan mengenai pemidanaan terhadap badan atau korporasi tidak diatur. Terhadap hal seperti itu sebenarnya dapat mengikuti

pedoman yang ada dalam KUHP (Pasal 103), tetapi KUHP tidak mengatur tentang korporasi atau badan hukum sebagai subyek hukum pidana.

Selanjutnya bila melihat rumusan sanksi pidana dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 rumusan sanksi pidananya bersifat kumulatif, yaitu pidana penjara dan denda. Rumusan bersifat kumulatif mengharuskan penegak hukum untuk memberi sanksi gabungan atau tidak dapat memilih di antara keduanya. Hal ini bila sanksi ini diterapkan pada pelaku tindak pidana badan atau korporasi tidak dapat dilakukan. Karena tidak mungkin pelaku tindak pidana badan atau korporasi bisa dipenjara. Pada akhirnya karena undang-undangnya seperti itu, maka pelaku tindak pidana badan atau korporasi tidak akan terjerat sanksi pidana ini.

Kemudian selain yang diuraikan di atas, dalam penanganan tindak pidana perpajakan banyak ditemukan tindak pidana yang telah memenuhi persyaratan dalam penyidikan dan penuntutan, tetapi tidak dilimpahkan ke pengadilan, dengan alasan oleh Jaksa Agung dihentikan

dengan dalih kerugian negara yang diakibatkan adanya tindak pidana perpajakan itu telah dipenuhi oleh wajib pajak. Jaksa Agung akan melakukan penghentian penyidikan atas permintaan Menteri Keuangan demi kepentingan penerimaan negara. Penghentian penyidikan dapat dilakukan oleh Jaksa Agung paling lama 6 (enam) bulan dari permintaan. Ketentuan ini diatur dalam Pasal 44 B Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Melihat kondisi yang demikian nampaknya pelaku tindak pidana perpajakan sangat diistimewakan oleh peraturan ini. Sementara bila melihat kasus-kasus kecil atau tindak pidana-tindak pidana yang menimbulkan kerugian tidak besar sulit untuk menghindari jeratan hukum pidana.

Melihat permasalahan-permasalahan yang penulis uraikan di atas agar tindak pidana perpajakan tidak berlangsung terus menerus yang mendatangkan kerugian yang sangat besar serta menimbulkan ketidakadilan dalam penegakan hukum, mengingat ada pelaku tindak pidana pajak yang tidak tersentuh hukum dan ada keistimewaan pelaku tindak pidana pajak karena penghentian penyidikan oleh Jaksa Agung walaupun unsur-unsur sifat melawan

hukum telah terpenuhi, maka perlu adanya fungsionalisasi sanksi pidana di dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang berbasis nilai keadilan. Selama ini bila dicermati aturan sanksi pidana di dalam Undang-Undang Pajak belum difungsikan dengan baik. Hal ini bisa diketahui dari kasus-kasus yang muncul tidak diterapkan sanksi pidana yang diatur dalam undang-undang pajak. Akibat dari tidak diterapkannya sanksi pidana ini muncul ketidakpastian hukum dan ketidakadilan. Oleh sebab itu, maka melalui penulisan ini penulis ingin mengungkapkan kendala-kendala apa yang menyebabkannya dan bagaimana upaya mengatasinya sehingga terwujud model fungsionalisasi sanksi pidana yang berbasis nilai keadilan di bidang perpajakan.

Dalam buku ini, yang saya uraikan adalah sebagai berikut :

1. Bagaimana kebijakan formulasi dan aplikasi atau penerapan sanksi pidana di bidang perpajakan dalam menyelesaikan tindak pidana di bidang perpajakan.

2. Bagaimana kendala-kendala penerapan sanksi pidana dalam menyelesaikan tindak pidana di bidang perpajakan saat ini.
3. Bagaimana rekonstruksi/pembaharuan sanksi pidana di bidang perpajakan yang berbasis nilai keadilan.

Penggunaan hukum pidana dalam rangka penanggulangan tindak pidana di bidang perpajakan tidak dapat dilepaskan dari tujuan negara Republik Indonesia, yaitu melindungi segenap bangsa Indonesia dan memajukan kesejahteraan umum.

Pengertian melindungi segenap bangsa Indonesia dan memajukan kesejahteraan umum tidak hanya meliputi perlindungan masyarakat dan memajukan kesejahteraan masyarakat pada umumnya tetapi juga meliputi perlindungan terhadap individu dan memajukan kesejahteraan individu.

Bertitik tolak dari konsep tersebut, maka penggunaan hukum pidana mempunyai tujuan ganda, yaitu disatu pihak merupakan suatu sarana untuk perlindungan masyarakat dari kejahatan dan dipihak lain melindungi, memperbaiki pelaku kejahatan.

Dengan kerangka pemikiran yang demikian, maka bila dikaitkan dengan teori-teori dan tujuan pemidanaan dapat dibagi menjadi tiga kelompok, yaitu:

1. Teori absolut atau teori pembalasan (*retributive/vergeldings theorieen*).
2. Teori relatif atau teori tujuan (*utilitarian/doeltheorieen*).
3. Teori Gabungan (*verenigings theorieen*).

Berdasarkan teori absolut sanksi pidana yang dijatukan kepada pelaku semata-mata karena orang melakukan suatu kejahatan atau tindak pidana (*quia peccatum est*). Pidana yang diterima sebagai pembalasan atas perbuatan kejahatan yang dilakukannya. Pidana merupakan akibat mutlak yang harus ada sebagai pembalasan kepada orang yang melakukan tindak pidana. Dengan demikian adanya pidana tergantung dari adanya atau terjadinya tindak pidana ¹⁰. Senada dengan pendapat di atas Andi Hamzah menyatakan bahwa teori pembalasan mengatakan bahwa pidana tidaklah bertujuan untuk yang praktis, seperti

¹⁰ Muladi dan Barda Nawawi Arief, 1992, *Teori-teori Dan Kebijakan Pidana*, Bandung: Alumni, halaman 10 – 11.

memperbaiki panjahat. Kejahatan itu sendirilah yang mengandung unsur-unsur untuk dijatuhkannya pidana. Pidana secara mutlak ada, karena dilakukan suatu kejahatan. Tidaklah perlu untuk memikirkan manfaat penjatuhan pidana itu. Setiap kejahatan harus berakibat dijatuhkannya pidana kepada pelaku ¹¹.

Dari pendapat-pendapat di atas dapat disimpulkan bahwa teori pembalasan pada prinsipnya berpegang pada “pidana untuk pidana” tidak untuk yang lain. Penganut teori ini menyatakan adil bila terpidana menderita. Mereka (penganut) tidak memikirkan tentang pembinaan si pelaku kejahatan agar menjadi manusia yang baik. Berkenaan dengan ini JE. Sahetapy menyatakan bahwa apabila pidana itu dijatuhkan dengan tujuan semata-mata hanya untuk membalas dan menakutkan, maka belum pasti tujuan ini akan tercapai karena dalam diri si terdakwa belum tentu ditimbulkan rasa bersalah atau menyesal, mungkin pula sebaliknya bahkan ia menaruh rasa dendam. Hemat saya,

¹¹ Andi Hamzah, 1993, *Sistem Pidana dan Pemidanaan Indonesia*, Jakarta: Pradnya Paramita, halaman 26.

membalas atau menakutkan si pelaku dengan suatu pidana yang kejam memperkosa rasa keadilan ¹².

Bila melihat sejarah perkembangan hukum pidana modern, bersumber pada pembalasan dendam pribadi, individu yang merasa dirinya menjadi korban perbuatan orang lain, akan mencari balas terhadap pelakunya. Konsep pembalasan ini dapat ditemui pada perundang-undangan lama seperti *Code Hammurabi* (1900 SM), perundang-undangan Romawi Kuno (450 SM) dan pada masyarakat Yunani Kuno seperti Curi Sapi bayar Sapi ¹³.

Selanjutnya menurut Sudarto, sebenarnya sekarang sudah tidak ada lagi penganut ajaran pembalasan yang klasik, dalam arti bahwa pidana merupakan suatu keharusan demi keadilan belaka. Bila masih ada penganut teori pembalasan, mereka itu dikatakan sebagai penganut

¹² JE. Sahetapy, 1979, *Ancaman Pidana Mati Terhadap Pembunuhan Berencana*, Bandung: Alumni, halaman 149.

¹³ IS. Susanto, 1992, *Diktat Kriminologi*, Semarang: Akademi Kepolisian, halaman 5.

teori pembalasan yang modern. Pembalasan ini bukan sebagai tujuan sendiri, melainkan sebagai pembalasan dalam arti harus ada keseimbangan antara perbuatan dan pidana ¹⁴.

Berdasarkan teori relatif pidana yang dijatuhkan kepada pelaku tindak pidana/kejahatan bukan hanya sekedar untuk melakukan pembalasan kepada orang yang telah melakukan tindak pidana, tetapi yang terpenting mempunyai tujuan tertentu yang bermanfaat, yakni melindungi kepentingan masyarakat agar terhindar atau tidak ada tindak pidana. Jadi tujuan dijatuhkannya pidana/sanksi adalah pencegahan timbulnya tindak pidana, baik terhadap pelaku tindak pidana agar tidak mengulangi lagi perbuatannya (*prevensi special*) maupun terhadap anggota masyarakat agar tidak melakukan tindak pidana (*prevensi general*) ¹⁵.

¹⁴ Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Op. Cit.*, halaman 14 – 15.

¹⁵ Sudarto, 1986, *Kapita Selektta Hukum Pidana*, Bandung: Alumni, halaman 83 dan Andi Hamzah dan Siti Rahayu, 1983, *SuatuTinjauan Ringkas Sistem Pemidanaan Di Indonesia*, Jakarta: Akademika Pressindo, halaman 26 – 27.

Teori Gabungan merupakan teori kombinasi/gabungan dari teori absolut dan teori relatif. Pellegrino Rossi merupakan penulis pertama teori ini, yang menyatakan bahwa pembalasan sebagai asas dari pidana dan bahwa beratnya pidana tidak boleh melampaui suatu pembalasan yang adil, namun dia berpendirian bahwa pidana mempunyai pelbagai pengaruh antara lain perbaikan sesuatu yang rusak dalam masyarakat dan prevensi general¹⁶.

Berkaitan dengan teori gabungan ini, Muladi berpendapat bahwa:

Dari sekian banyak pendapat para sarjana yang menganut teori integratif tentang tujuan pembedaan, penulis cenderung untuk mengadakan kombinasi tujuan pembedaan, yang kami anggap cocok dengan pendekatan-pendekatan sosiologis, idiologis dan yuridis filosofis masyarakat Indonesia, dilandasi oleh asumsi dasar, bahwa

¹⁶ Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Op. Cit.*, halaman 19.

tindak pidana merupakan gangguan terhadap keseimbangan, keselarasan dan keserasian dalam kehidupan masyarakat yang mengakibatkan kerusakan individu ataupun masyarakat. Dengan demikian maka tujuan pemidanaan adalah untuk memperbaiki kerusakan individual dan sosial yang diakibatkan oleh tindak pidana. Hal ini terdiri dari seperangkat tujuan pemidanaan yang harus dipenuhi, dengan catatan, bahwa tujuan manakah yang merupakan titik berat sifatnya kasuistikis ¹⁷.

Sedangkan seperangkat tujuan pemidanaan yang bersifat integratif adalah sebagai berikut ¹⁸:

1. Pencegahan (umum dan khusus).
2. Perlindungan masyarakat;
3. Memelihara solidaritas masyarakat;
4. Pengimbangan

Dari seperangkat tujuan pemidanaan tersebut menunjukkan bahwa perlindungan tidak hanya ditujukan pada individu atau masyarakat saja, tetapi keduanya

¹⁷ Muladi, 1992, *Lembaga Pidana Bersyarat*, Bandung: Alumni, halaman 61.

¹⁸ *Ibid.*, halaman 61.

mendapat perlindungan yang seimbang. Mengingat hal tersebut, maka sangat tepat untuk selanjutnya disebut tujuan pembedaan yang bersifat integratif Pancasila.

Salah satu dari beberapa teori tujuan pembedaan, yang mendapat perhatian cukup besar dari para ahli hukum pidana adalah *social defence* (perlindungan masyarakat) yang diajukan oleh Marc Ancel. Adapun bentuk-bentuk perlindungan masyarakat dapat dikemukakan sebagai berikut ¹⁹:

1. Dilihat dari sudut perlunya perlindungan masyarakat terhadap perbuatan anti sosial yang merugikan dan membahayakan masyarakat, maka timbullah pendapat atau teori bahwa tujuan pidana dan hukum pidana adalah penanggulangan kejahatan.
2. Dilihat dari sudut perlunya perlindungan masyarakat terhadap sifat berbahaya orang (si pelaku), maka timbul pendapat yang menyatakan bahwa tujuan pidana adalah untuk memperbaiki si pelaku.

¹⁹ Barda Nawawi Arief, *Op.Cit.*, halaman 92 – 95.

3. Dilihat dari sudut perlunya perlindungan masyarakat terhadap penyalahgunaan kekuasaan dalam menggunakan sanksi pidana atau reaksi terhadap pelanggar pidana, maka dikatakan bahwa tujuan pidana dan hukum pidana adalah untuk mengatur atau membatasi kesewenangan penguasa maupun warga masyarakat pada umumnya.
4. Aspek lain dari perlindungan masyarakat adalah perlunya mempertahankan keseimbangan atau keselarasan berbagai kepentingan dan nilai yang terganggu oleh adanya kejahatan. Sehubungan dengan ini, maka sering pula dikatakan bahwa tujuan pidana adalah untuk memelihara atau memulihkan keseimbangan masyarakat.

Tujuan pidana atau pembedanaan dari Marc Ancel, yakni *social defence* atau perlindungan masyarakat merupakan tujuan umum yang sangat luas. Tujuan pembedanaan ini merupakan induk dari semua teori tujuan pembedanaan, atau dengan perkataan lain semua pendapat dan teori yang berhubungan dengan tujuan pembedanaan merupakan perincian tujuan umum ini.

Selanjutnya di dalam KUHP baru (UU. No. 1 Tahun 2023 tentang KUHP) memuat tujuan yang hendak dicapai dengan ppidanaan, yaitu ²⁰:

Tujuan tersebut adalah:

- a. Mencegah dilakukannya tindak pidana dengan menegakkan norma hukum demi pengayoman masyarakat;
- b. Memasyarakatkan terpidana dengan mengadakan pembinaan sehingga menjadikannya orang yang baik dan berguna;
- c. Menyelesaikan konflik yang ditimbulkan oleh tindak pidana, memulihkan keseimbangan dan mendatangkan rasa damai dalam masyarakat;
- d. Membebaskan rasa bersalah pada terpidana.

Dari keempat tujuan ppidanaan di atas jelas terlihat bahwa tujuan yang pertama tersimpul pandangan perlindungan masyarakat (*social defence*), tujuan yang kedua mengandung maksud untuk rehabilitasi dan resosialisasi

²⁰

Konsep Rancangan KUHP Tahun 2012.

terpidana, tujuan yang ketiga sesuai dengan pandangan hukum adat mengenai adat reactie dan tujuan yang keempat adalah bersifat spiritual yang sekiranya sesuai dengan sila pertama dari Pancasila.

Dari uraian singkat mengenai tujuan pemidanaan di atas mengisyaratkan pada badan Legislatif, apabila akan menggunakan hukum pidana atau sanksi pidana dalam peraturan perundang-undangan hendaknya diorientasikan pada keseimbangan antara perlindungan individu sebagai pelaku tindak pidana dan perlindungan masyarakat dari gangguan tindak pidana.

Kemudian terkait dengan tindak pidana di bidang perpajakan yang diatur dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, mengenai sanksi pidananya apakah sudah menunjukkan perlindungan antara si pelaku dengan masyarakat atau negara. Dalam aplikasinya atau prakteknya, kasus-kasus yang ditangani oleh pengadilan banyak yang terlepas dari jeratan hukum atau bila dihukum sangat ringan hukumannya. Hal ini terjadi karena aturan atau undang-undangnya yang kurang respon terhadap perubahan sosial yang ada di masyarakat. Korporasi atau

badan hukum dapat melakukan tindak pidana, tetapi undang-undang tidak mengatur secara baik. Kemudian penegak hukum terlalu memberi peluang kepada pelaku untuk melakukan tindak pidana perpajakan lagi, ketentuan dalam Pasal 44B akan disiasati oleh para pelaku tindak pidana perpajakan. Hal ini terbukti dari laporan Direktorat Jenderal Pajak bahwa dari Tahun 2009 sampai Tahun 2012 tindak pidana perpajakan terus mengalami peningkatan/kenaikan²¹.

Teori Keadilan menurut Hukum Islam

Dalam hukum Islam keadilan merupakan suatu asas yang berlaku umum, artinya keadilan ini berlaku di semua bidang kehidupan manusia, baik bidang pidana, perdata, perdagangan, perkawinan, pewarisan dan lain-lain. Di dalam Al Qur'an keadilan disebut lebih dari 1000 kali, terbanyak

²¹ [http://www.pajak.go.id/content/article/penyelesaian kasus-kasus tindak pidana perpajakan](http://www.pajak.go.id/content/article/penyelesaian_kasus-kasus_tindak_pidana_perpajakan), diunduh 14 April 2017.

setelah Alloh dan ilmu pengetahuan²². Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) adil mempunyai arti 1) sama berat, tidak berat sebelah, tidak memihak; 2) berpihak kepada yang benar, berpegang pada kebenaran; 3) sepatutnya, tidak sewenang-wenang. Kemudian keadilan berasal dari kata “adil” yang diambil dari bahasa Arab “Adl” yang mempunyai arti yang tidak dapat dilepaskan dari kandungan ayat-ayat suci Al Qur’an. Arti adl ini beraneka ragam sesuai dengan konteksnya tetapi sumbernya dari Al Qur’an. Terdapat enam arti kata adil²³:

1. Adil berarti tebusan, maksudnya adalah suatu usaha menyeimbangkan atau upaya menyamakan sesuatu dengan yang lain. Arti tebusan di dalam ayat QS. Al Baqoroh ayat 48, 123 dan QS. Al An’am ayat 70 adalah akibat dari pelanggaran ketentuan hukum di dunia atau sebagai tebusan atas perbuatan manusia yang selama hidup di dunia mengabaikan peringatan Alloh SWT.

²²AM. Saefudin dalam Mohammad Daud Ali, 1998, *Hukum Islam (Pengantar Ilmu Hukum dan Tata Hukum Islam di Indonesia)*, Jakarta: Raja Grafindo Persada, halaman 128-129.

²³M. Wildan Yahya, 2002, *Keadilan Dalam Perspektif Al Qur’an*, Jurnal Dakwah Hikmah, Volume 1 No. 2, halaman 156 – 166 dalam Eman Suparman, 2012, *Op. Cit.*, halaman 107.

2. Adil berarti mempersamakan atau memperlakukan secara jujur, dapat disimak pada QS. An Nisa' ayat 3, 129 dan QS. As syura ayat 15. Adil dalam makna persamaan hak terlihat dalam pelaksanaan hukum, sehingga peran hakim menjadi sangat sentral dalam menegakkan keadilan. Al Maroghi seorang mufasir mengaskan "seorang hakim harus menjunjung tinggi keadilan yang merupakan neraca keadilan. Keadilan harus berada di atas hawa nafsu dan kepentingan tertentu, di atas cinta dan permusuhan. Menjauhi keadilan adalah maksiat yang besar dan merusak sistem kemasyarakatan.
3. Adil berarti benar, dapat dijumpai dalam QS. Al Baqoroh ayat 282 dan QS. An Nisa' ayat 58, 135. Adil dalam makna benar ini maksudnya menempatkan posisi keadilan di atas hak-hak individu maupun kepentingan kelompok, sehingga apapun strata sosial seseorang, maka tidak boleh terjadi kepentingan pribadi mengorbankan prinsip kebenaran dan keadilan.
4. Adil berarti seimbang atau sederhana, dalam arti seimbang inilah dimensi keadilan banyak diungkap dalam Al Qur'an. Keseimbangan maksudnya baik seimbang lahiriah , yaitu

dalam hal penciptaan manusia maupun seimbang dalam penciptaan alam semesta. Adil dalam makna ini dapat dijumpai dalam QS. Al Infithor ayat 7, QS. Ar Rahman ayat 7, QS. Al Furqon ayat 67, QS. Al Isra' ayat 67, QS. Al An'am ayat 141.

5. Adil berarti nilai atau harga, dalam pengertian ini nilai atau harga dianggap sebagai unsur penyeimbang yang melengkapi kewajiban manusia, ketika kewajiban itu tidak sempat tertunaikan. Seperti dalam QS. Al Madah ayat 95, intinya denda berupa puasa yang jumlah harinya disesuaikan dengan nilai atau harga makanan yang harus diberikan kepada fakir miskin harus ditunaikan oleh seorang muslim yang membunuh binatang ketika sedang ihrom.
6. Adil berarti meng-Esakan Alloh, sikap membenaran dan ketaatan kepada keesaan Alloh yang dilakukan oleh seorang hamba sesungguhnya telah berbuat adil. Oleh karena Alloh SWT. juga telah menuntun manusia untuk berbuat adil, seperti dapat dijumpai dalam QS. An Nahl ayat 90.

Kemudian pengertian adil menurut Murtadho Muthahhari dalam bukunya yang berjudul Keadilan Ilahi: Azas

Pandangan Dunia Islam menyatakan bahwa konsep adil dikenal dalam empat hal ²⁴, yakni:

1. Adil bermakna keseimbangan dalam arti suatu masyarakat yang ingin tetap bertahan dan mapan, maka masyarakat tersebut harus berada dalam keadaan seimbang, dimana segala sesuatu yang ada di dalamnya harus eksis dengan kadar semestinya dan bukan dengan kadar yang sama. Keseimbangan sosial mengharuskan kita melihat neraca kebutuhan dengan pandangan yang relatif melalui penentuan keseimbangan yang relevan dengan menerapkan potensi yang semestinya terhadap keseimbangan tersebut. Dalam QS. Ar Rahman ayat 7 menyatakan bahwa “Alloh SWT meninggikan langit dan Dia meletakkan neraca (keadilan)”, yang dimaksud ayat tersebut adalah keadaan alam yang diciptakan dengan seimbang. Alam diciptakan dan segala sesuatu dan setiap materi dengan kadar yang semestinya dan jarak-jarak diukur dengan cara yang sangat cermat.

²⁴ Murtadho Muthahhari, 1995, *Keadilan Ilahi: Azas Pandangan Dunia Islam*, Bandung: Mizan, halaman 53-58.

2. Adil adalah persamaan penafian terhadap perbedaan apapun. Keadilan yang dimaksud adalah memelihara persamaan ketika hak memilikinya sama, sebab keadilan mewajibkan persamaan seperti itu, dan mengharuskannya.
3. Adil adalah memelihara hak-hak individu dan memberikan hak kepada setiap orang yang berhak menerimanya. Keadilan seperti ini adalah keadilan sosial yang harus dihormati di dalam hukum manusia dan setiap individu diperintahkan untuk menegakkannya.
4. Adil adalah memelihara hak atas berlanjutnya eksistensi.

Makna yang terkandung pada konsepsi keadilan Islam adalah menempatkan sesuatu pada tempatnya, membebaskan sesuatu sesuai dengan daya pikul seseorang, memberikan sesuatu yang memang menjadi haknya dengan kadar yang seimbang. Prinsip pokok keadilan menurut Madjid Khadduri ²⁵ dikelompokkan dalam dua kategori, yaitu aspek substantif dan prosedural yang masing-masing meliputi satu aspek dan keadilan yang berbeda. Aspek substantif berupa elemen-elemen keadilan dalam substansi syariat (keadilan substantif), sedangkan aspek prosedural

²⁵ Madjid Khadduri, 1999, *Teologi Keadilan (Perspektif Islam)*, Surabaya: Risalah Gusti, halaman 119-201.

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 substantif merupakan aspek internal dan suatu hukum dimana semua perbuatan yang wajib pasti adil (karena firman Tuhan) dan yang haram pasti tidak adil.

Selanjutnya aplikasi keadilan prosedural dalam Islam dikemukakan oleh Ali bin Abi Tholib pada saat perkara di hadapan hakim syuriah dengan menegur hakim sebagai berikut²⁶:

1. Hendaklah samakan (para pihak) masuk mereka ke dalam majelis, jangan ada yang didahulukan;
2. Hendaklah sama duduk mereka di hadapan hakim;
3. Hendaklah hakim menghadapi mereka dengan sikap yang sama;
2. Hendaklah keterangan-keterangan mereka sama didengarkan dan diperhatikan;

²⁶ Hamka, 1983, *Tafsir Al Azhar Juz V*, Jakarta: Pustaka Panji Mas, halaman 125.

3. Ketika menjatuhkan hukum hendaklah keduanya sama mendengar.

Berdasarkan hukum Islam, semua orang sama. Tidak ada kelebihan seorang manusia dengan manusia yang lain dihadapan hukum. Penguasa tidak terlindungi oleh kekuasaannya ketika ia berbuat zalim. Pada waktu Rosululloh SAW. menyampaikan khutbah haji wada' yang pengikutnya hampir seluruhnya orang berkebangsaan Arab Rosul bersabda "Tidak ada perbedaan antara orang Arab dan orang 'ajam atau bukan Arab". Alloh SWT berfirman dalam QS. Al Maidah ayat 8 menyatakan "Dan janganlah kebencianmu terhadap suatu kaum, mendorong kamu untuk berlaku tidak adil. Berlaku adillah, karena berlaku adil itu lebih dekat kepada taqwa". Kemudian di dalam QS. An Nisa' ayat 135 menyatakan "Wahai orang-orang yang beriman, jadilah kamu orang yang benar-benar penegak keadilan, menjadi saksi karena Alloh biarpun terhadap dirimu atau Ibu, Bapak dan kerabatmu. Jika ia kaya atau miskin, maka Alloh lebih tahu kemaslahatannya". Pada suatu ketika orang-orang Quraisy disibukkan oleh peristiwa seorang wanita yang akan dihukum potong tangan karena mencuri. Orang Quraisy berkehendak akan membebaskan hukuman bagi wanita itu. Mereka menyampaikan maksud

tersebut melalui seorang pemuda kesayangan Rosul yaitu Usamah bin Zaid. Ketika mendengar pengaduan Usamah, Rosul atau Nabi SAW menjadi marah dan bersabda “Wahai Usamah apakah engkau memberi syafaat (dispensasi) terhadap seseorang dalam menjalankan sesuatu had-had Allah?. Sesungguhnya telah binasa orang-orang sebelum kamu lantaran mereka jika mencuri di antara mereka orang yang berpangkat, mereka biarkan (tidak dihukum), dan jika yang mencuri itu orang rendah mereka laksanakan had (hukuman) itu. Demi Allah, andaikata Fatimah puteri Muhammad mencuri, pastilah Muhammad memotong tangannya.

Pendapat para pakar tentang keadilan:

Pendapat keadilan dari John Rawls, ada dua prinsip keadilan, Pertama; memberi hak dan kebebasan yang sama bagi setiap orang (*equal liberty priciples*). 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*) ²⁷.

Untuk lebih memperjelas, kemudian John Rawls mengajukan gagasan keadilan yang dikenal dengan “posisi asali” (*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 asali yang bertumpu pada pengertian *ekuilibrium reflektif* dengan didasari oleh ciri rasionalitas (*rasionalitas*), kebebasan (*freedom*) dan persamaan (*equality*) guna mengatur struktur dasar masyarakat (*basic strucure of society*).

Sementara konsep ‘selubung ketidaktahuan’ diartikan bahwa setiap orang dihadapkan pada tertutupnya seluruh fakta dan keadaan tentang dirinya sendiri, termasuk terhadap

²⁷ Gunarto, 2015, *Materi Kuliah Teori Hukum*, Peserta S3 (Program Pascasarjana S3) Universitas Islam Sultan Agung (UNISSULA) Semarang, halaman 15.

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* ²⁸. Dengan mendasarkan pada teori ini, sanksi pidana dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan ketiga Atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak dapat diterapkan pada wajib pajak badan atau korporasi yang melakukan tindak pidana perpajakan.

Thomas Aquinas menyatakan bahwa esensi hukum adalah keadilan, oleh karena itu hukum harus mengandung keadilan, hukum yang tidak adil bukanlah hukum itu sendiri ²⁹.

²⁸ <http://ugun-guntari.blogspot.com/2011/12> teori keadilan dalam perspektif hukum, diunduh tanggal 14 April 2017.

²⁹ Bambang Sutiyoso, 2009, *Metode Penemuan Hukum*, Yogyakarta: UII Press, halaman 11.

Selanjutnya Thomas Aquinas membagi keadilan menjadi tiga³⁰, yaitu:

1. Keadilan Distributif menyangkut hal-hal umum, seperti jabatan, pajak dan sebagainya.
2. Keadilan tukar menukar (komutatif) menyangkut barang yang ditukar antara pribadi seperti jual beli dan sebagainya.
3. Keadilan legal menyangkut keseluruhan hukum, yaitu mengikuti Undang-Undang.

Kemudian Notohamidjojo mengatakan bahwa selain keadilan distributif, keadilan komutatif dan keadilan legal, ia menambahkan keadilan vindikatif, keadilan kreatif, dan keadilan protektif³¹. Keadilan vindikatif adalah menjatuhkan hukuman sesuai dengan kejahatan yang dilakukan. Keadilan kreatif adalah memberikan kesempatan dan kebebasan yang sama bagi setiap orang untuk berkreasi yang positif. Kemudian

³⁰ Theo Huijbers, 1993, *Filsafat Hukum Dalam Lintasan Sejarah*, Yogyakarta: Kanisius, halaman 43.

³¹ Hyronimus Rhiti, 2015, *Filsafat Hukum*, Yogyakarta: Universitas Atma Jaya, halaman 243.

keadilan protektif adalah memberikan perlindungan yang sama bagi setiap orang dalam masyarakat.

Selanjutnya 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 prestasinya ³². Selanjutnya Aristoteles membedakan antara keadilan distributif dan keadilan korektif. Keadilan distributif adalah keadilan yang berlaku dalam hukum publik, yakni berfokus pada distribusi,

³² *Ibid.*, halaman 241.

kekayaan dan barang yang diperoleh oleh anggota masyarakat. Keadilan korektif berhubungan dengan pembetulan sesuatu yang salah, memberikan kompensasi bagi yang dirugikan, atau hukuman yang pantas bagi pelaku kejahatan ³³.

Kemudian pandangan Utilitarianisme (John Stuart Mill dan Jeremy Bentham) mengatakan bahwa keadilan adalah manfaat atau kebahagiaan terbesar bagi sebanyak mungkin orang. Jadi sebagian kecil orang atau individu bisa saja jadi korban untuk kepentingan orang banyak dan itu disebut juga keadilan ³⁴.

Teori tengah yang digunakan penulis adalah teori dari Plato (teori negara hukum), teori dari Talcott Parsons (teori sibernetika), teori Lawrence M. Friedman (teori penegakan hukum) dan teori dari Robert B. Seidman.

Plato menyarankan agar negara membentuk peraturan perundang-undangan yang dihimpun dalam suatu kitab undang-undang, agar ada kepastian hukum, dan masyarakat

³³ *Ibid.*, halaman 241.

³⁴ *Ibid.*, halaman 246, lihat juga Lili Rasyidi dan Ira Thania Rasyidi, 2007, *Dasar-dasar Filsafat dan Teori Hukum*, Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, halaman 64.

sadar hukum untuk mentaati hukum³⁵. Untuk lebih jelasnya Plato merumuskan 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 dihukum³⁶.

Terkait dengan teorinya Plato ini adanya Undang-Undang No. 28 tahun 2007 tentang perubahan ketiga Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata

³⁵ Gunarto, *Op., Cit.*, halaman 19.

³⁶ Bernard L. Tanya, Yoan N. Simanjuntak, Markus Y. Hage, 2010, *Teori Hukum (Strategi Tertib Manusia Lintas Ruang dan Generasi)*, Yogyakarta: Genta Publisng, halaman 41 – 42.

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.

Teori dari Talcott Parsons (teori sibernetika) mengatakan bahwa Sistem Masyarakat terdiri dari 4 sub sistem, yaitu ekonomi yang membuat masyarakat dapat bertahan, sub sistem politik yang menetapkan strategi pencapaian tujuan, sub sistem hukum yang digunakan untuk aturan main bersama dan sub sistem budaya berfungsi mempertahankan sistem nilai, sub sistem ekonomi dan sub

system politiklah yang memiliki arus energi yang paling besar³⁷.

Posisi hukum sangat penting dalam sistem ini. Ia harus mampu menjinakkan sub-sub sistem yang lain agar biasa berjalan sinergis tanpa saling bertabrakan, sebab setiap sub sistem memiliki logika, mekanisme dan tujuan yang berbeda. Di satu sisi, sub sistem budaya cenderung konservatif dan setia mempertahankan pola-pola ideal. Pada sisi lain, sub sistem ekonomi sangat dinamis dan liar dari ukuran pola-pola ideal budaya. Sedangkan sub sistem politik senantiasa mencari berbagai cara untuk mencapai tujuan yang boleh jadi cara-cara yang dipakai tidak sesuai dengan pola budaya dan realitas sumberdaya materiil itu. Keadaan yang rentan benturan itu harus ditangani oleh hukum lewat fungsi pengintegrasian agar tiap sub sistem berjalan serasi dan sinergis demi lestariannya sistem³⁸.

³⁷ Gunarto, *Op. Cit.*, Halaman 24.

³⁸ Bernard, L. Tanya, Yoan N. Simanjuntak, Markus Y. Hage, 2010, *Op. Cit.*, halaman 153.

Dari teorinya Talcott Parsons menunjukkan bahwa hukum atau undang-undang mempunyai peranan yang sangat penting dalam mengatur untuk menyelaraskan dan mensinergikan berbagai sub sistem yang ada di dalam masyarakat. Bisa dibayangkan seandainya tidak ada hukum, maka akan terjadi kekacauan di masyarakat, karena masing-masing sub akan berjalan sendiri-sendiri tanpa adanya pengendalian. Mengingat hal demikian, maka di dalam hukum harus mengatur secara lengkap. Adanya aturan atau hukum yang lengkap untuk menjamin kepastian hukum.

Terkait dengan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, apakah sudah mengatur secara lengkap berhubungan dengan pemberian sanksi pidana terhadap wajib pajak dan pemungut pajak yang melakukan tindak pidana perpajakan. Rumusan pemidanaan dalam undang-undang pajak bersifat kumulatif. Adanya sifat kumulatif mengharuskan penegak hukum (hakim) untuk mengetrapkan ketentuan ini. Nampaknya bila aturan ini dipaksakan tidak berjalan dengan baik atau menemui kesulitan dalam penerapannya. Kemudian aturan mengenai kapan wajib pajak khususnya badan atau korporasi melakukan

tindak pidana dan bagaimana sistem pertanggungjawaban pidanya belum diatur.

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 hukum³⁹. 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 ditangan penegak hukum

³⁹ Moh. Mahfudh MD., 2010, *Membangun Politik Hukum, Menegakkan Konstitusi*, Jakarta: PT. Raja Garfindo Persada, halaman 21.

yang baik akan terwujud putusan yang baik, hukum yang jelek ditangan penegak hukum yang baik akan diperoleh putusan yang baik. Sedangkan hukum yang baik ditangan penegak hukum yang jelek akan diperoleh putusan yang jelek. Dan 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.

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 (*gerechtigkeite*). Di samping itu dalam menegakkan hukum harus ada kompromi antara ketiga unsur tersebut. Ketiga unsur itu harus mendapat perhatian

secara proporsional seimbang⁴⁰. 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.

Selanjutnya teori Robert B. Seidman menyatakan bahwa pengaruh faktor-faktor dan kekuatan-kekuatan sosial terjadi mulai dari pembuatan undang-undang, penerapannya dan sampai kepada peran yang diharapkan. Sadar atau tidak sadar, kekuatan-kekuatan sosial sudah mulai bekerja dalam tahapan pembuatan undang-undang. Kekuatan-kekuatan sosial itu akan terus berusaha untuk masuk dan mempengaruhi setiap proses legislasi secara efektif dan efisien. Adapun peraturan yang dikeluarkan itu memang menimbulkan hasil yang

⁴⁰ Gunarto, 2015, *Op. Cit.*, halaman 21.

diinginkan, tetapi efeknya itu pun sangat tergantung pada kekuatan-kekutan sosial yang melingkupinya ⁴¹.

Munculnya Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak lepas dari tekanan-tekanan sosial yang melingkupinya baik pada saat proses pembuatan (*law making*) sampai terjadinya penegakan hukum (*law enforcement*)

Dalam penegakan hukum di bidang perpajakan ini yang mengalami kesulitan dalam meminta pertanggungjawaban hukum pidana dari pelaku tindak pidana adalah pelaku tindak pidana badan atau korporasi. Hal ini disebabkan sulitnya menentukan siapa yang melakukan tindak pidana dan kapan tindak pidana itu dilakukan. Terkait dengan hal ini muncullah sistem pertanggungjawaban hukum pidana yang menyangkut badan atau korporasi ini, yakni:

1. Pengurus korporasi sebagai pembuat, maka penguruslah yang bertanggungjawab. Sistem ini membatasi sifat tindak pidana yang dilakukan korporasi adalah hanya perorangan

⁴¹ Esmi Warassih Puji Rahayu, 2014, *Pranata Hukum (Sebuah Telaah Sosiologis)*, Semarang: Pustaka Magister, halaman 10.

saja (*natuurlijk persoon*). Bila tindak pidana dilakukan dilingkungan korporasi, maka yang melakukan tindak pidana adalah pengurusnya. Yang bertanggungjawab bila terjadi tindak pidana adalah pengurus yang melakukan tindak pidana. Sistem ini dianut oleh KUHP kita, hal ini dinyatakan dalam Pasal 59 yang berbunyi “dalam hal-hal dimana karena pelanggaran ditentukan pidana terhadap pengurus, anggota-anggota badan pengurus atau komisaris-komisaris, maka pengurus, anggota badan pengurus atau komisaris yang ternyata tidak ikut campur melakukan pelanggaran tidak dipidana”. Nampaknya ketentuan dari pasal tersebut di atas dipengaruhi oleh asas yang berkembang pada abad 19 yakni *societas delinquere non potest* atau *universitas delinquere non potest*, yaitu badan-badan hukum tidak bisa melakukan tindak pidana. Kesalahan tidak dapat dibebankan kepada badan hukum atau korporasi, tetapi dibebankan pada manusia (sifat individualisasi). Pada pasal tersebut di atas juga memuat alasan penghapusan pidana bagi para pengurus, anggota badan pengurus atau komisaris yang ternyata tidak ikut melakukannya tindak pidana.

2. Korporasi sebagai pembuat, maka pengurus yang bertanggungjawab. Sistem ini mengakui bahwa korporasi sebagai subyek hukum pidana atau pelaku tindak pidana, namun pertanggungjawaban tetap dibebankan pada pengurus.
3. Korporasi sebagai pembuat dan yang bertanggungjawab. Dalam sistem ini dimungkinkan menuntut korporasi dan meminta pertanggungjawabannya. Dalam sistem ini 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 ⁴². Hal ini senada dengan pendapatnya Van Bemmelen dan Remmelink yang menyatakan bahwa korporasi tetap dapat mempunyai kesalahan dengan konstruksi kesalahan pengurus atau anggota direksi ⁴³. 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) ⁴⁴. Sebenarnya hal ini tidak asing lagi karena di negara-negara

⁴² Setiyono, 2002, *Kejahatan Korporasi*, Malang: Averroes Press, halaman 130.

⁴³ Muladi dan Dwidja Priyatna, 2010, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, Jakarta: Kencana Prenada Media Group, halaman 102.

⁴⁴ *Ibid.*, halaman 106.

Anglo Saxon dikenal asas *mens rea* (sikap batin) dengan perkecualian terhadap delik-delik tertentu, yaitu apa yang dikenal dengan *strict liability* dan *vicarious liability*.

Strict liability merupakan pertanggungjawaban pidana tanpa keharusan untuk membuktikan adanya kesalahan. Prinsip tanggungjawab yang memandang kesalahan sebagai suatu hal yang tidak relevan untuk dipermasalahkan apakah ada atau tidak ada. Menurut doktrin ini seseorang sudah dapat dipertanggungjawabkan untuk tindak pidana tertentu walaupun pada diri orang tersebut tidak ada kesalahan.

Vicarious Liability merupakan suatu pertanggungjawaban pidana yang dibebankan kepada seseorang atas perbuatan orang lain. Pertanggungjawaban seperti ini misalnya terjadi dalam hal perbuatan-perbuatan yang dilakukan oleh orang lain itu ada dalam ruang lingkup pekerjaan atau jabatannya. Pada umumnya terbatas pada kasus-kasus yang menyangkut hubungan antara majikan dengan buruhnya, pembantu atau bawahannya.

Dapat dipertanggungjawabkan korporasi atas dasar kedua doktrin tersebut dalam perkembangannya memang sangat diperlukan. Sebab dengan perkembangan teknologi, tidak mudah mendapatkan bukti yang memadai tentang kesalahan dari pemilik korporasi. Sehubungan dengan hal ini

Barda Nawawi arief menyatakan bahwa kedua doktrin tersebut di atas perlu dipertimbangkan sejauhmana dapat diambil oper. Hal ini sehubungan dengan beberapa tindak pidana saat ini yang erat hubungannya dengan perkembangan dan kemajuan di bidang teknologi, ekonomi dan perdagangan yang banyak melibatkan badan hukum atau korporasi. Terlebih apabila akibat-akibat yang ditimbulkan oleh delik-delik tersebut menyangkut kepentingan umum. Adalah merupakan suatu yang sangat sulit untuk membuktikan adanya kesalahan pada korporasi karena pada umumnya yang mempunyai kesalahan adalah orang. Untuk memudahkan perlu dipertimbangkan sistem pertanggungjawaban pidana korporasi dengan prinsip atau doktrin *strict liability dan vicarious liability* ⁴⁵.

Selanjutnya bagaimana dengan kondisi kita ?. Secara tegas memang kita tidak menganut doktrin ini, namun dalam praktek khususnya dalam penerapan peraturan lalu lintas, ternyata kita menganut *strict liability* tanpa dilihat apapun bentuk kesalahannya, bila terjadi pelanggaran, maka ia yang

⁴⁵ Barda Nawawi Arief dalam Muladi dan Dwidja Priyatna, halaman 115.

dipertanggungjawabkan. Berdasarkan uraian di atas, maka doktrin *strict liability* dan *vicarious liability* dapat digunakan untuk delik atau tindak pidana yang dilakukan oleh korporasi, dengan dasar yang dipakai untuk menuntut pertanggungjawaban adalah fakta tentang penderitaan korban.

Dalam Rancangan Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (Konsep Rancangan KUHP baru 2012) doktrin *strict liability* dan *vicarious liability* diterima. Untuk yang *strict liability* dapat dilihat pada Pasal 38 ayat (1) yang menyatakan “Bagi tindak pidana tertentu, undang-undang dapat menentukan bahwa seseorang dapat dipidana semata-mata karena telah dipenuhinya unsur-unsur tindak pidana tersebut tanpa memperhatikan kesalahan”. Selanjutnya untuk yang *vicarious liability* dapat dilihat pada Pasal 38 ayat (2) yang menyatakan bahwa “dalam hal ditentukan oleh Undang-undang, setiap orang dapat dipertanggungjawabkan atas tindak pidana yang dilakukan oleh orang lain”.

Doktrin *identification*, menurut doktrin ini untuk dapat dipertanggungjawabkan pidana kepada korporasi, siapa yang melakukan tindak pidana tersebut harus mampu diidentifikasi oleh penuntut umum. Bila tindak pidana itu

dilakukan oleh *directing mind* ⁴⁶ dari korporasi tersebut, maka pertanggungjawaban tindak pidana baru dapat dibebankan kepada korporasi.

Dalam teori terapan ini penulis mengambil teori dari Satjipto Rahardjo (teori hukum progresif) dan teori hukum dari Nonet - Selznick (teori hukum Responsif). 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 ⁴⁷.

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 ⁴⁸.

⁴⁶ *Directing Mind* adalah personil yang memiliki posisi sebagai penentu kebijakan korporasi atau mempunyai kewenangan sah untuk melakukan atau tidak melakukan perbuatan yang mengikat korporasi tanpa harus meminta persetujuan atasannya dari korporasi.

⁴⁷ Satjipto Rahardjo, , 2006, *Hukum Dalam Jagat Ketertiban*, Jakarta: UKI Press, halaman 139.

⁴⁸ Philippe Nonet dan Philip Selznick, 1978, *Law and ociety in Transition: Toward Responsive law*, New York: Harper dan Row, halaman

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 menetralsisir 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. Ketentuan di dalam perpajakan akan dilihat termasuk katagori hukum yang mana dari pendapatnya Nonet dan Selznick ini. Termasuk dalam hal ini apakah penegakan hukum perpajakan ini sesuai dengan teori Hermeneutik hukum, yakni yakni memaknai hukum tidak hanya pada teksnya, tetapi juga makna yang tersembunyi dari hukum itu sendiri ⁴⁹

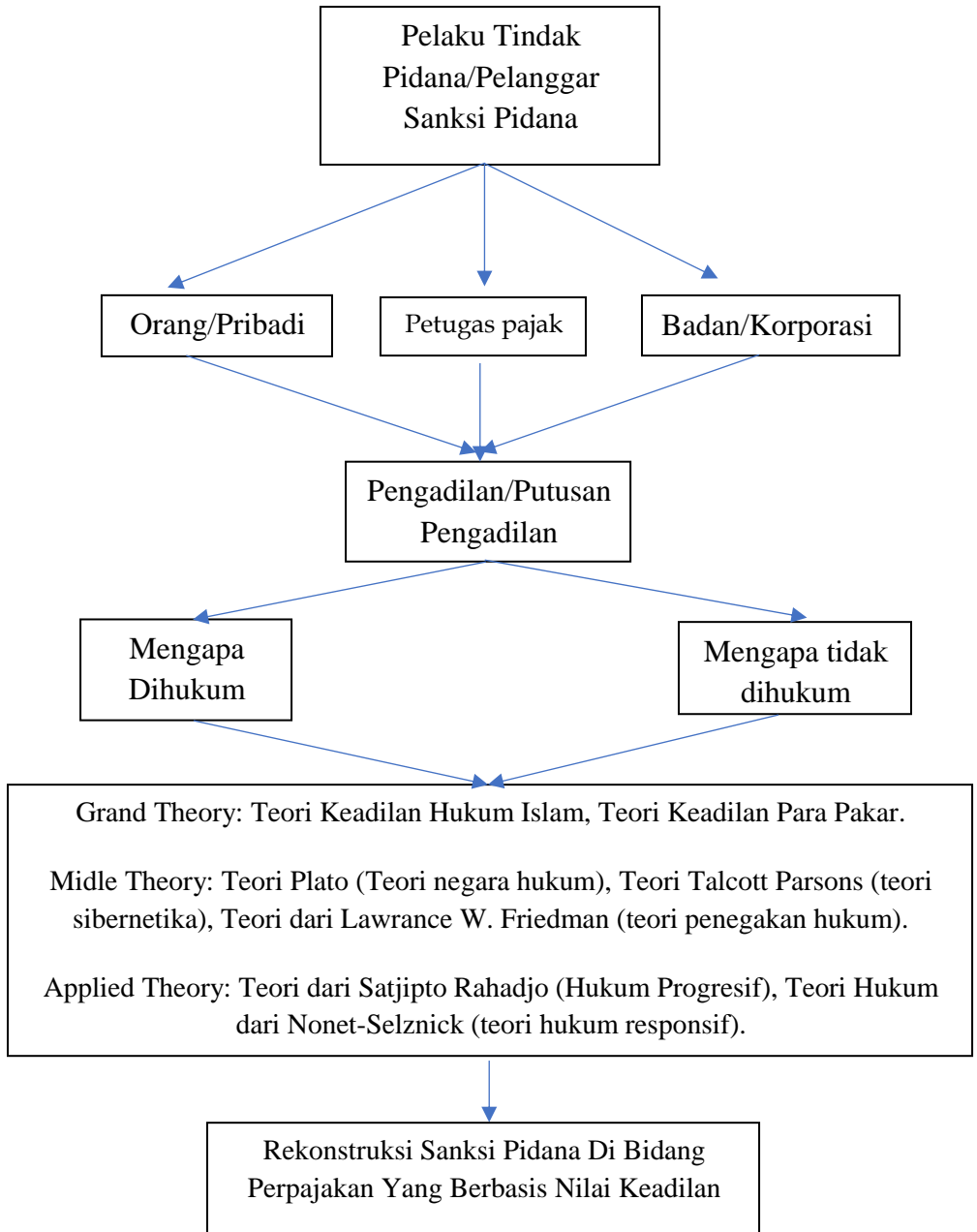
Dalam penulisan buku ini menggunakan pola sebagai berikut:

Dalam buku ini penulis menyusun aturan dalam bidang perpajakan terutama sanksi pidananya. Sanksi Pidana telah diformulasikan di dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007.

14 – 16 Dalam Eman Suparman, 2012, *Arbitrase dan Dilema Penegakan Keadilan*, Jakarta: Fikahati Aneska, halaman 29 – 30.

⁴⁹ Esmi Warassih Pujirahayu, 2015, *Materi Kuliah Program Doktor Ilmu Hukum Fak. Hukum UNISSULA*, Semarang.

Kemudian sanksi pidana diterapkan di pengadilan terhadap pelaku tindak pidana di bidang perpajakan. Selanjutnya hakim memutuskan apakah menghukum ataukah membebaskan para pelaku tindak pidana. Dari putusan hakim atau pengadilan itu di analisis apa yang menjadi pertimbangan hukum hakim. Kemudian apakah keputusan yang telah dijatuhkan memenuhi keadilan. Mengingat hal tersebut untuk mempermudah pemahaman penulisan yang akan dilakukan ditampilkan bagan sebagai berikut:



BAB II

Peranan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan

Sebelum menguraikan peranan hukum pidana dalam upaya menanggulangi kejahatan atau tindak pidana di bidang perpajakan, terlebih dahulu penulis memaparkan kedudukan hukum pidana dalam perpajakan. Telah diketahui bahwa pajak merupakan salah satu sumber pembiayaan pembangunan nasional yang sangat penting. Apalagi pada masa belakangan ini, sektor pajak memberi kontribusi yang paling besar sendiri dibandingkan dengan sektor lain dalam setiap anggaran pendapatan dan belanja negara (APBN).

Mengingat peranannya yang begitu besar itu, maka pengamanan dari sektor pajak ini sangat diperlukan. Salah satu cara pengamanan di bidang pajak adalah adanya ketentuan – ketentuan pidana di dalam peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Adanya ketentuan ini pada hakekatnya

untuk memberi penekanan kepada siapa saja yang melakukan kejahatan di bidang perpajakan.

Adanya hukum pidana dalam perundang-undangan dapat bersifat otonom dan dapat bersifat komplementer.⁵⁰ Bersifat otonom dapat diartikan bersifat murni dalam perundang-undangan hukum pidana sendiri, baik dalam merumuskan perbuatan yang dianggap bersifat melawan hukum, dalam menentukan pertanggungjawaban pidana, maupun dalam penggunaan sanksi pidana dan tindakan yang diperlukan. Bersifat komplementer dapat diartikan kedudukan hukum pidana bersifat menunjang penegakan norma yang berada di bidang lain, misalnya bidang perpajakan, hak cipta, hak paten, dan sebagainya. Penggunaan hukum pidana atau ketentuan pidana ini merupakan suatu sarana pendukung ditegakkannya peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Menurut Soehardjo Sastrosoehardjo dinyatakan bahwa sifat hukum pidana adalah sebagai hukum pengiring, yakni mengiringi, mengawal norma-norma yang ada dalam bidang hukum yang lain, baik hukum administrasi negara

⁵⁰ Muladi, *Proyeksi Hukum Pidana Matriil Indonesia di Masa Datang*, Pidato Pengukuhan Guru Besar Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang, Sabtu, 24 Pebruari 1990, halaman 6-7.

maupun hukum tata negara.⁵¹ Hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik.⁵² Dan ini adalah bagian dari tata tertib hukum yang mengatur hubungan antara penguasa dengan warganya : pendek kata yang memuat cara-cara untuk mengatur pemerintah. Yang termasuk dalam hukum publik adalah hukum tata negara, hukum pidana, dan hukum administrasi, sedangkan hukum pajak merupakan bagian dari hukum administrasi. Hukum pidana sebagai pendukung, pengiring atau pengawal tidak membuat kaidah – kaidah baru, tidak mengadakan kewajiban – kewajiban hukum baru. Kaidah – kaidah yang telah ada di bagian – bagian lain seperti hukum administrasi negara (termasuk hukum pajak), hukum perburuhan, hukum tata negara dan sebagainya dipertahankan dengan ancaman hukuman atau dengan penjatuhan hukuman yang lebih berat. Atau dapat dikatakan kewajiban-kewajiban hukum yang telah ada di bagian lain dari hukum-hukum itu ditegaskan kembali dengan suatu paksaan istimewa, yakni

⁵¹ Soehardjo Sastrosোধarjо, tanpa tahun, *Politik Hukum dan Pelaksanaannya Dalam Negara Republik Indonesia*, (Diktat), halaman 13.

⁵² Santoso Brotodiharjо, *Op.Cit.*, halaman 10.

paksaan yang lebih keras dari paksaan-paksaan yang ada di bagian-bagian lain dari hukum tersebut. Pada hakekatnya hukum pidana adalah hukum sanksi yang menyebabkan beberapa petunjuk hidup dapat ditegaskan lebih keras, tetapi hukum pidana sendiri tidak memuat petunjuk - petunjuk hidup itu.⁵³ Dalam perundang - undangan di bidang administrasi banyak diketemukan sanksi-sanksi pidana untuk memperkuat sanksi administratif (*administrative penal law*). Logikanya adalah hendaknya sanksi pidana tersebut didayagunakan bila sanksi administratif sudah tidak mempan. Dengan kata lain penggunaan hukum pidana dipertimbangkan sebagai upaya terakhir (*the last effort*).⁵⁴

Adanya hukum pidana (sanksi pidana) dalam peraturan perundang-undangan dapat dipandang sebagai bahan pembantu atau *hulprecht* bagi hukum tata pemerintahan, karena penetapan sanksi pidana merupakan

⁵³ Victor Situmorang, 1998, *Dasar-dasar Hukum Administrasi Negara*, Jakarta : Bina Aksara, halaman 61 dan Bachsan Mustofa, 1985, *Pokok-pokok Hukum Administrasi Negara*, Bandung : Alumni, halaman 64.

⁵⁴ Muladi, 1995, *Kapita Selekta Sistem Peradilan Pidana*, Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro, halaman 42.

satu sarana untuk menegakkan hukum tata pemerintahan⁵⁵, termasuk dalam hal ini adalah penegakan peraturan perpajakan, karena sanksi pidana adalah merupakan salah satu bentuk upaya pemaksa. Namun demikian, penegakan peraturan di bidang perpajakan tidak terlepas dari keadaan masyarakat. Hal ini ditegaskan oleh Satjipto Rahardjo yang mengatakan bahwa penegakan hukum bukanlah merupakan suatu kegiatan yang berdiri sendiri, melainkan mempunyai hubungan timbal balik yang erat dengan masyarakatnya.⁵⁶

Penggunaan hukum pidana dalam menanggulangi tindak pidana atau kejahatan merupakan bagian dari kebijakan kriminal (*crimical policy*). Menurut Marc Ancel kebijakan kriminal adalah *the rational organization1 of the*

⁵⁵ Victor Situmorang, *Op. Cit.*, halaman 630 dan Purbo Pranoto, 1981, *Beberapa Catatan Hukum Tata Pemerintahan dan Peradilan Administrasi Negara*, Bandung : Alumni, halaman 26.

⁵⁶ Satjipto Rahardjo, tanpa tahun, *Masalah Penegakan Hukum*. Bandung : Sinar Baru, halaman 30 dan Soerjono Soekanto, 1983, *Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*, Jakarta: CV. Rajawali, halaman 5.

control of crime by society,⁵⁷ yakni usaha yang rasional dari masyarakat dalam menanggulangi kejahatan atau tindak pidana. Sedangkan G. Peter Hoefnagels mengemukakan kebijakan kriminal sebagai *the rational organization of the social reaction of crime*, yang juga dikemukakan dengan berbagai rumusan seperti *the science of responses, the science as crime prevention, a policy of designating human behavior as crime and a rational total of the responses to crime*.⁵⁸ Berdasarkan pendapat dari Marc Ancel mengenai kebijakan kriminal, Sudarto mengemukakan definisi singkat mengenai politik kriminal sebagai suatu usaha yang rasional dari masyarakat dalam menanggulangi kejahatan.⁵⁹ Di samping itu Sudarto pernah mengemukakan tiga kebijakan kriminal, yaitu :⁶⁰

⁵⁷ Barda Nawawi Arief, 1996, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*, Bandung: PT. Ctra Aditya Bakti, halaman 2 dan Muladi, 1995, *Kapita Selekta Sistem Peradilan Pidana*, Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro, halaman 7.

⁵⁸ G. Peter Hoefnagels, 1969, *The Other Side Of Criminology*, Holland : Kluwer Deventer, halaman 57.

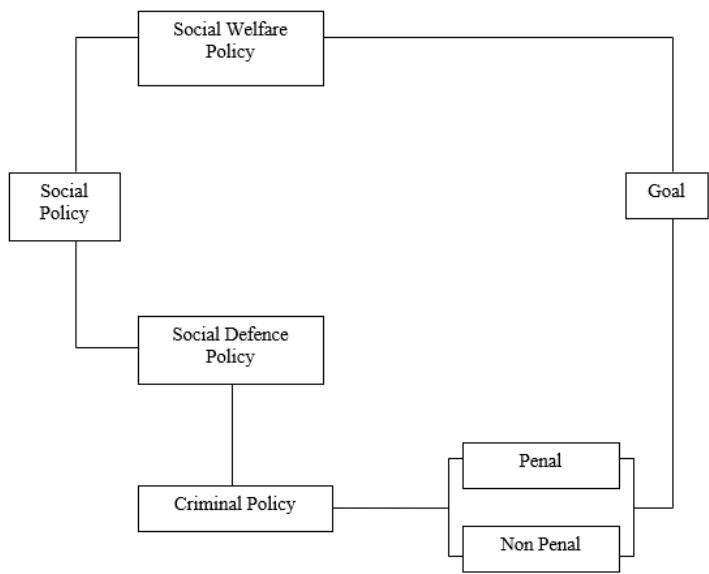
⁵⁹ Sudarto, 1986, *Hukum dan Hukum Pidana*, Bandung : Alumni, halaman 30.

⁶⁰ Sudarto, 1986, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, Bandung : Alumni, halaman 113-114

- a. Dalam arti sempit politik kriminal atau kebijakan kriminal digambarkan sebagai keseluruhan asas dan metode yang menjadi dasar dari reaksi terhadap pelanggaran hukum yang berupa pidana.
- b. Dalam arti yang lebih luas kebijakan kriminal merupakan keseluruhan fungsi dari aparaturnya penegak hukum, termasuk di dalamnya cara kerja dari pengadilan dan polisi.
- c. Dalam arti yang paling luas kebijakan kriminal merupakan keseluruhan kebijakan, yang dilakukan melalui perundang-undangan dan badan-badan resmi, yang bertujuan untuk menegakkan norma-norma sentral dari masyarakat.

Sebagai suatu kebijakan atau usaha yang rasional untuk menanggulangi kejahatan, maka tujuan akhir dari politik kriminal adalah perlindungan masyarakat untuk mencapai kesejahteraan masyarakat. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa penegakan hukum pidana yang merupakan bagian dari politik kriminal pada hakekatnya merupakan bagian integral dari upaya perlindungan masyarakat (*social defence*) dan upaya mencapai

kesejahteraan masyarakat (*social welfare*). Dan masing-masing kebijakan itu (*social welfare policy, social defence policy* dan *criminal polict*) smerupakan bagian dari kebijakan sosial (*social policy*).⁶¹ Untuk lebih memperjelas pemahaman mengenai penggunaan hukum pidana atau fungsionalisasi hukum pidana sebagai bagian dari politik kriminal, secara skematis digambarkan di bawah ini:



⁶¹ Barda Nawawi Arief, *Op. Cit.*, halaman 3 dan Muladi, *Op. Cit*, halaman 8.

Sehubungan dengan uraian diatas G. Peter Hoefnagels mengatakan bahwa upaya penanggulangan kejahatan dapat ditempuh dengan :⁶²

- a. Penerapan hukum pidana (*criminal law application*);
- b. Pencegahan tanpa pidana (*prevention without punishment*);
- c. Mempengaruhi pandangan masyarakat mengenai kejahatan dan pemidanaan lewat media massa (*influencing views of society on crime and punishment* atau *mass media*)

Dari pendapat G. Peter Hoefnagels dapat disimpulkan bahwa upaya penanggulangan kejahatan secara garis besar dibagi menjadi dua, yaitu lewat jalur penal (*criminal law application*) dan lewat jalur non penal (*prevention without punishment dan influencing views of society on crime and punishment* atau *mass media*). Upaya penanggulangan kejahatan lewat jalur penal lebih dititik

⁶² *Ibid*, halaman 48.

beratkan pada sifat *repressive* sesudah kejahatan terjadi, sedangkan lewat jalur non penal lebih dititik beratkan pada sifat *preventive*, walaupun pada hakekatnya tindakan *repressive* juga dapat dilihat sebagai tindakan *preventive* dalam arti luas.

Upaya penanggulangan kejahatan lewat jalur non penal lebih bersifat tindakan pencegahan untuk terjadinya kejahatan. Mengingat hal tersebut, maka sasaran utamanya adalah menangani faktor - faktor kondusif penyebab terjadinya kejahatan atau tindak pidana. Faktor - faktor kondusif itu antara lain berpusat pada masalah - masalah atau kondisi-kondisi sosial yang secara langsung atau tidak langsung dapat menimbulkan atau menumbuhsuburkan kejahatan. Ini berarti dilihat dari sudut politik kriminal, penggarapan masalah - masalah ini (upaya non penal) menduduki posisi kunci dan strategis.

Selanjutnya Barda Nawawi Arief menyatakan bahwa upaya penanggulangan kejahatan perlu ditempuh dengan pendekatan kebijakan, dalam arti :⁶³

⁶³ Barda Nawawi Arief, *Op. Cit.*, halaman 4.

- a. Ada keterpaduan (integralitas) antara politik kriminal dan politik sosial;
- b. Ada keterpaduan (integralitas) antara upaya penanggulangan kejahatan dengan penal dan non penal.

Senada dengan pendapat diatas Muladi menyatakan bahwa politik kriminal merupakan bagian dari politik penegakan hukum dalam arti luas (*law enforcement policy*). Semuanya merupakan bagian dari politik sosial (*social policy*), yakni usaha dari masyarakat atau negara untuk meningkatkan kesejahteraan warganya.⁶⁴

Penegasan perlunya usaha penanggulangan kejahatan diintegrasikan dengan keseluruhan kebijakan sosial dan perencanaan pembangunan dinyatakan oleh Sudarto, bahwa bila hukum pidana hendak dilibatkan dalam usaha mengatasi segi-segi negatif dari perkembangan masyarakat atau modernisasi, maka

⁶⁴ Muladi dan Barda Nawawi Arief, 1992, *Bunga Rampai Hukum Pidana*, Bandung : Alumi, halaman 1. dan Muladi, *Op. Cit.*, halaman 6.

hendaknya dilihat dalam hubungan keseluruhan politik kriminal atau *social defence planning*, dan inipun harus merupakan bagian integral dari rencana pembangunan nasional.⁶⁵

Di samping pernyataan Sudarto di atas, beberapa kongres PBB mengenai *The Prevention of Crime and The Treatment of Offenders* juga menegaskan perlunya usaha penanggulangan kejahatan diintegrasikan dengan keseluruhan kebijakan sosial, yakni :⁶⁶

1. Kongres PBB ke - 4 tahun 1970 di Kyoto Jepang mengenai *prevention of crime and the treatment of offenders* menyatakan :

Social defence planning should be an integral part of national planning ... the prevention of crime and the treatment of offenders cannot be effectively undertaken unless it is closely and intimately related to social and economic trends. Social and economic planning would be unrealistic if it did not seek to neutralize criminogenic potential by the appropriate

⁶⁵ Sudarto, *Op.Cit.*, halaman 96.

⁶⁶ Muladi, *Op. Cit.*, halaman 9 – 10 dan Barda Nawawi Arief, *Op. Cit.*, halaman 5 - 8

investment in development programmes.

Disamping itu juga dinyatakan :

“Any dichotomy between a country’s policies for social defence and its planning for national development was unreal by definitions”

2. Konggres PBB ke-5 tahun 1975 di Geneva menegaskan bahwa :

The many aspects of criminal policy should be coordinated and the whole should be integrated into the general social policy of each country.

3. Dalam Deklarasi Caracas yang dihasilkan oleh Konggres PBB ke 6 tahun 1980 di Caracas Venezuela dinyatakan antara lain :

- *Crime prevention and criminal justice should be considered in the context of economic development. Political system, social and cultural values and social change, as well as in the context of the new international economic order.*
- *It is matter great importance and priority that programmes for crime prevention and the treatment of offenders should be based on the social, cultural, political*

and economic circumstances of each country in a climate of freedom and respect for human rights, and that member states should develop and effective capacity for the formulation and planning of criminal policy, and that all crime prevention policies should be coordinated with strategies for social, economic, political and cultural development.

4. Dalam salah satu pertimbangan Milan Plan of Action yang dihasilkan Kongres PBB ke 7 tahun 1985 di Milan Italia ditegaskan bahwa :

Crime prevention and criminal justice should be considered in the context of economic development, political systems, social and cultural values and social change, as well as in the context of the new international economic order. The criminal justice system should be fully responsive to the diversity of political, economic and social system and to the constantly evolving conditions of society.

Kemudian di dalam *Guiding Principles for crime prevention and criminal justice in the context of development and new international economic orders* yang juga dihasilkan oleh Kongres PBB ke 7 di Milan dinyatakan pula bahwa :

Crime prevention and criminal justice should not be treated as isolated problems to be tackled by simplistic, fragmentary

methods, but rather as complex and wideranging activities requiring systematik strategies and differentiated in relation to :

- a. The socio-economic, political and cultural context and circumstances of the society in which they are applied ;*
- b. The developmental stage, with special emphasis on the changes taking place and likely to occur and the related requirements;*
- c. The respective traditions and customs, making maximum and effective use of human indigenous options.*

The criminal justice system, beside being in instrument to effect control and deterrence, should also contribute to the objective of maintaining peace and order for equitable social and economic development, redressing inequalities and protecting human rights. In order to relate crime prevention and criminal justice to national development targets, effort should be made to secure the necessary human and material resources, including the allocation of adequate funding, and to utilize as much as possible all relevant institutions and

resources of society, thus ensuring the appropriate involvemenr of the community.

5. Konggres PBB ke 8 tahun 1990 di Havana, Cuba juga ditegaskan :

Convinced that crime prevention and criminal justice in the context of development should be oriented towards the observance of the principles contained in the Caracas Declaration, the Milan Plan of action, the Guiding principles for crime prevention and criminal justice in the context of development and a new international economic order and other relevant resolutions and recommendation of the seventh united nation Conggress on the of prevention crime and the treatment of offenders.

6. Dalam Kongress PBB ke 9 Tahun 1995 di Cairo ditegaskan pula bahwa :

Emphasizing that criminal justice should be part a policy of sustainable development of resources that includes ensuring justice and the savety of citizens.

Berpijak dari prinsip kebijakan integral dalam penanggulangan kejahatan di atas, Muladi dan Barda Nawawi Arief menyatakan bahwa kebijakan penanggulangan kejahatan tidak banyak artinya bila kebijakan sosial atau kebijakan pembangunan itu sendiri

justru menimbulkan faktor - faktor kriminogen dan viktimogen. Sehubungan dengan hal ini patut kiranya diperhatikan laporan Komisi I Kongres PBB ke 6 yang membicarakan *crime trend and crime prevention strategies* dan salah satu pertimbangan Milan Plan of action pada Kongres PBB ke 7 dengan jelaskan menegaskan bahwa :

Pembangunan itu sendiri pada hakekatnya tidak bersifat kriminogen, khususnya bila hasil - hasil pembangunan itu didistribusikan secara pantas dan adil kepada semua rakyat serta menunjang kemajuan seluruh kondisi sosial dan pembangunan dapat bersifat kriminogen atau dapat meningkatkan kriminalitas, bila pembangunan itu direncanakan secara tidak rasional, timpang atau tidak seimbang, mengabaikan nilai - nilai kultural dan moral serta tidak mencakup strategis perlindungan masyarakat yang integral.⁶⁷

⁶⁷ *Ibid.*, halaman 10 -11. dan *Ibid.*, halaman 9 – 10.

Bertolak dari hal diatas, maka dilihat dari sudut politik kriminal, masalah strategis yang justru harus ditanggulangi adalah menangani masalah – masalah atau kondisi – kondisi sosial secara langsung atau tidak langsung dapat menimbulkan atau menumbuhsururkan kejahatan. Hal ini juga telah dirumuskan dalam *beberapa konggres mengenai The Prevention of Criminal and The Treatment of Offenders*, yaitu⁶⁸

1. Pada konggres PBB ke 6 tahun 1980, dalam pertimbangan resolusi mengenai crime trends and crime prevention strategies antara lain dikemukakan :
 - a. Bahwa masalah kejahatan merintangi kemajuan untuk pencapaian kualitas hidup yang pantas bagi semua orang.
 - b. Bahwa strategi pencegahan kejahatan harus didasarkan pada penghapusan sebab – sebab dan kondisi – kondisi yang menimbulkans kejahatan.
 - c. Bahwa penyebab utama dari kejahatan di banyak negara adalah ketimpangan sosial, diskriminasi rasial dan diskriminasi nasional, standart hidup

⁶⁸ *Ibid.*, halaman 10 – 12.

yang rendah, pengangguran dan kebutahurufan (kebodohan) di antara golongan besar penduduk.

Setelah mempertimbangan hal - hal di atas, maka dalam resolusi dinyatakan : menghimbau semua anggota PBB untuk mengambil tindakan dalam kekuasaan mereka untuk menghapus kondisi - kondisi kehidupan yang menurunkan martabat kemanusiaan dan menyebabkan kejahatan yang meliputi masalah pengangguran, kemiskinan, kebutahurufan (kebodohan), diskriminasi rasial dan nasional dan bermacam-macam bentuk dari ketimpangan sosial.

2. Pada Konggres PBB ke 7 tahun 1985 kebijakan integral dengan penekanan pada pengangguran atau penghapusan kondisi - kondisi yang memberikan kesempatan untuk timbulnya kejahatan sangat mendapat perhatian. Hal ini ditegaskan didalam dokumen kongres mengenai *Crime Prevention on The Context of Development*, bahwa upaya penghapusan sebab-sebab dan kondisi yang menimbulkan kejahatan harus merupakan "strategi pencegahan yang

mendasar” (*The basic crime prevention strategies*)

3. Pada Konggres PBB ke 8 tahun 1990. Dalam dokumen konggres mengenai *Social Aspects of Crime Prevention and Criminal Justice in the context of development*, antara lain dinyatakan :
 - a. Bahwa aspek-aspek sosial dari pembangunan merupakan faktor penting dalam mencapai tujuan strategis penanggulangan kejahatan dan harus diberikan prioritas paling utama.
 - b. Bahwa tujuan pembangunan, pertumbuhan ekonomi dan kerjasama ekonomi internasional hendaknya ditujukan untuk menjamin hak-hak asasi manusia untuk suatu kehidupan yang bebas dari kelaparan, kemiskinan, kebutahurufan, kebodohan, penyakit dan ketakutan akan perang serta memberi kemungkinan bagi manusia untuk hidup dalam lingkungan yang sehat.

Berdasarkan uraian diatas dapat diketahui dengan jelas, bahwa penggunaan hukum pidana atau kebijakan hukum pidana bukan merupakan satu – satunya tumpuan harapan untuk dapat menyelesaikan atau menanggulangi kejahatan dengan tuntas. Sebab pada hakekatnya kejahatan itu merupakan “masalah kemanusiaan” dan “masalah

sosial” yang tidak dapat diatasi semata-mata dengan hukum pidana.

Walaupun penanggulangan kejahatan dengan hukum pidana bukan merupakan satu-satunya tumpuan harapan, namun keberhasilannya sangat diharapkan, sebab pada bidang penegakan hukum ini dipertaruhkan makna dari “negara berdasarkan atas hukum”.

Bertolak dari hal diatas, maka yang perlu dijelaskan lebih lanjut adalah masalah kebijakan hukum pidana (*penal policy*). Menurut Sudarto kebijakan hukum pidana adalah usaha mewujudkan peraturan perundang-undangan pidana sesuai dengan keadaan dan situasi pada suatu waktu dan untuk masa-masa yang akan datang.⁶⁹ Selanjutnya Marc Ancel mengemukakan pengertian kebijakan hukum pidana adalah suatu ilmu sekaligus seni yang pada akhirnya mempunyai tujuan praktis untuk memungkinkan peraturan hukum positif dirumuskan secara lebih baik dan untuk memberi pedoman tidak hanya kepada pembuat undang-

⁶⁹ Sudarto, 1983, *Hukum Pidana dan Perkembangan Masyarakat*, Bandung : Sinar Baru, halaman 93.

undang, tetapi juga kepada para penyelenggara atau pelaksana putusan pengadilan.⁷⁰ Yang dimaksud Marc Ancel dengan peraturan hukum positif adalah tidak lain dari apa yang dikatakan oleh Sudarto diatas sebagai “perundang-undangan pidana” atau dikatakan sebagai hukum pidana. Dengan demikian istilah penal policy yang dimaksud Marc Ancel identik dengan istilah kebijakan penal atau kebijakan hukum pidana.

Selanjutnya berkaitan dengan kebijakan penggunaan sanksi pidana atau hukum pidana Barda Nawawi Arief mengatakan bahwa :

Penggunaan hukum pidana merupakan salah satu upaya untuk mengatasi masalah sosial termasuk dalam bidang kebijakan penegakan hukum yang bertujuan untuk mencapai kesejahteraan masyarakat. Oleh sebab itu kebijakan penegakan hukum dengan menggunakan hukum pidana harus rasional. Karena termasuk masalah kebijakan, maka penggunaan hukum pidana sebenarnya tidak

⁷⁰ Barda Nawawi Arief, *Op. Cit.*, halaman 23.

merupakan suatu keharusan. Tidak ada kemutlakan dalam bidang kebijakan, karena pada hakekatnya dalam masalah kebijakan orang dihadapkan pada masalah kebijakan pemikiran dan pemilihan dari berbagai macam alternatif.⁷¹

Dilihat sebagai suatu masalah kebijakan, maka ada yang pro dan ada yang kontra terhadap penggunaan hukum pidana dalam penanggulangan atau pencegahan kejahatan.⁷² Di satu pihak menghendaki penghapusan hukum pidana secara keseluruhan, karena hukum pidana menimbulkan penderitaan bagi pelaku kejahatan atau tindak pidana, dan tidak bermanfaat dalam upaya penanggulangan dan pengendalian kejahatan. Sedangkan dipihak lain justru menghendaki hukum pidana digunakan untuk penanggulangan kejahatan. Adanya perbedaan tersebut diatas ditandai dengan adanya beberapa pendapat

⁷¹ Barda Nawawi Arief, 1994, *Kebijakan Legislatif Dalam Penanggulangan Kejahatan dengan Pidana Penjara*, Semarang : CV. Ananta, , halaman 18.

⁷² *Ibid*, halaman 18-31

para sarjana. Gagasan atau ide yang tidak setuju digunakannya hukum pidana dalam rangka penanggulangan kejahatan antara lain : dari Olof Kinberg yang mengatakan bahwa kejahatan ada umumnya merupakan perwujudan ketidaknormalan atau ketidakmatangan si pelanggar (*the expression of an offenders abnormality or immaturity*) yang lebih memerlukan tindakan perawatan (*treatment*) daripada pidana.⁷³ Kemudian kriminolog lain yang bernama Karl Menninger, menyatakan bahwa sikap memidana (*punitive attitude*) harus diganti dengan sikap mengobati (*therapeutic attitude*).⁷⁴ Selanjutnya ide penghapusan pidana itu dikemukakan pula oleh Fillipo Gramatica, yang menyatakan hukum perlindungan sosial harus menggantikan hukum pidana yang ada sekarang. Tujuan utama dari hukum perlindungan sosial dan bukan pemidanaan terhadap perbuatannya. Hukum perlindungan sosial mensyaratkan penghapusan pertanggungjawaban

⁷³ *Ibid*, halaman 20

⁷⁴ Muladi dan Barda Nawawi Arief, 1992, *Teori-teori dan Kebijakan Pidana*, Bandung : Alumni, halaman 151.

pidana (kesalahan) dan digantikan tempatnya oleh pandangan tentang perbuatan anti sosial.⁷⁵

Sementara itu pihak yang tidak menyetujui gagasan di atas dan tetap mempertahankan digunakannya hukum pidana dalam penanggulangan kejahatan, antara lain dikemukakan oleh Roeslan Saleh, sebagaimana yang dikutip Barda Nawawi Arief, bahwa :⁷⁶

- a. Perlu tidaknya hukum pidana, tidak terletak pada persoalan tujuan-tujuan yang hendak dicapai, tetapi terletak pada persoalan seberapa jauh untuk mencapai tujuan itu boleh menggunakan paksaan : persoalannya bukan terletak pada hasil yang akan dicapai, tetapi dalam pertimbangan antara lain dari hasil itu dan nilai dari batas-batas kebebasan pribadi masing – masing.

⁷⁵ *Ibid.*, halaman 152 dan Roeslan Saleh, 1988, *Dari Lembaran Kepustakaan Hukum Pidana*, Jakarta : Sinar Grafika, halaman 38.

⁷⁶ *Ibid.*, halaman 153.

- b. Ada usaha-usaha perbaikan atau perawatan yang tidak mempunyai arti sama sekali bagi si terhukum dan disamping itu harus tetap ada suatu reaksi atas pelanggaran – pelanggaran norma yang telah dilakukannya itu dan tidaklah dapat dibiarkan begitu saja.
- c. Pengaruh pidana atau hukum pidana bukan semata-mata ditujukan pada si penjahat, tetapi juga untuk mempengaruhi orang yang tidak jahat yaitu warga masyarakat yang mentaati norma-norma masyarakat.

Marc Ancel juga sependapat dengan dihapuskannya hukum pidana dalam penanggulangan kejahatan. Menurut beliau tiap masyarakat mensyaratkan adanya tertib sosial, yaitu seperangkat peraturan yang tidak hanya sesuai dengan kebutuhan untuk kehidupan bersama tetapi juga sesuai dengan aspirasi warga masyarakat pada umumnya. Oleh karena itu, peranan yang besar dari hukum pidana merupakan kebutuhan yang tak dapat dielakkan bagi suatu sistem hukum. Perlindungan individu maupun masyarakat tergantung pada perumusan yang tepat dari kehidupan masyarakat itu sendiri. Oleh karena itu sistem hukum pidana, tindak pidana, penilaian hakim terhadap si

pelanggar dalam hubungannya dengan hukum secara murni maupun pidana merupakan lembaga-lembaga (instansi) yang harus dipertahankan.⁷⁷

Berkaitan dengan perlunya atau pentingnya hukum pidana dalam rasngka penanggulangan kejahatan atau tindak pidana, Herbert L. Packer mengatakan sebagai berikut : ⁷⁸

- a. *The criminal sanction is indisspensable; we could not, now or in the foreseeable future, get along without it* (sanksi pidana sangatlah diperlukan, kalau tidak dapat hidup, sekarang maupun di masa yang akan datang tanpa pidana).
- b. *The criminal sanction is the best available device we have for dealing with gross and immediate harms and threats of harm* (sanksi pidana merupakan alat atau sarana terbaik yang tersedia, yang kita

⁷⁷ Barda Nawawi Arief, *Op. Cit.*, halaman 29-30.

⁷⁸ Herbert L. Packer, 1968, *The Limits Of The Criminal Sanction*, California : Stanford University Preess, halaman 364-366

miliki untuk menghadapi kejahatan-kejahatan atau bahaya besar dan segera serta untuk menghadapi ancaman-ancaman dari bahaya).

- c. *The criminal sanction is at once prime guarantor and prime threatener of human freedom. Used providently and humanely it is guarantor; used indiscriminately and coercively, it is threatener* (sanksi pidana suatu ketika merupakan penjamin yang utama atau sterbaik dalam suatu ketika merupakan pengancam yang utama dari kebebasan manusia. Ia merupakan penjamin apabila digunakan secara hemat cermat dan secara manusiawi; ia merupakan pengancam, apabila digunakan secara sembarangan dan secara paksa)

Selanjutnya Barda Nawawi Arief mengemukakan bahwa dilihat dari sudut politik kriminal, penggunaan suatu sarana hukum tidak dapat secara apriori atau secara absolut dinyatakan sebagai suatu keharusan atau sebaliknya dinyatakan sebagai sesuatu yang harus ditolak atau dihapuskan sama sekali. Ini berarti, dilihat dari sudut politik kriminal, pokok persoalannya tidak terletak pada masalah pro

dan kontra terhadap penggunaan hukum pidana atau sanksi pidana ⁷⁹ termasuk di Indonesia nampaknya penggunaan hukum pidana dalam upaya penanggulangan kejahatan atau tindak pidana tidak menjadi persoalan. Hal ini dapat dilihat dari praktek perundang-undangan selama ini yang menunjukkan bahwa penggunaan hukum pidana merupakan bagian dari kebijakan atau politik hukum yang dianut di Indonesia. Penggunaan hukum pidana dianggap sebagai hal yang wajar dan normal, seolah-olah keberadaannya tidak lagi dipersoalkan. Yang menjadi masalah adalah garis-garis kebijakan atau pendekatan bagaimanakah yang sebaiknya ditempuh dalam menggunakan hukum pidana itu.

Sudarto mengemukakan bahwa bila hukum pidana akan digunakan hendaknya dilihat dalam hubungan keseluruhan politik kriminal atau social

⁷⁹ Barda Nawawi Arief, *Op. Cit.*, halaman 32

defence planning yang inipun harus merupakan bagian integral dari rencana pembangunan nasional.⁸⁰

Telah diuraikan di muka bahwa kebijakan hukum pidana merupakan bagian dari kebijakan kriminal (*criminal policy*), yang pada hakekatnya merupakan bagian integral dari upaya perlindungan masyarakat (*social defence*) dan upaya mencapai kesejahteraan masyarakat (*social welfare*). Senada dengan hal tersebut, Muladi mengemukakan bahwa hukum pidana dan penegakan hukum pidana merupakan bagian dari politik kriminal (*criminal policy*), politik kriminal merupakan bagian dari politik penegakan hukum (*law enforcement policy*) yang mencakup pula penegakan hukum perdata dan penegakan hukum administrasi, dan politik penegakan hukum merupakan bagian dari politik sosial (*social policy*) yang merupakan usaha dari setiap masyarakat

⁸⁰ Sudarto, *Loc. Cit.*

dan negara untuk meningkatkan kesejahteraan warganya.⁸¹

Bila melihat uraian diatas, keberadaan kebijakan hukum pidana yang merupakan bagian dari kebijakan kriminal dan selanjutnya merupakan bagian dari kebijakan kriminal dan selanjutnya merupakan bagian dari kebijakan sosial, maka mengharapkan hukum pidana atau sanksi pidana sebagai obat atau sarana yang sangat mujarab dalam rangka penanggulangan kejahatan atau tindak pidana merupakan pandangan yang berlebihan.

⁸¹ Muladi, *Op. Cit.*, halaman 6.

BAB III

Kebijakan Formulasi Dan Aplikasi Di Bidang Perpajakan Dalam Menyelesaikan Tindak Pidana

A. Kebijakan Formulasi

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 eksekusi⁸².

Pernyataan di atas diperkuat oleh pendapat Muladi yang mengatakan bahwa :

⁸² 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

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.⁸³

Bertolak dari uraian diatas, maka perundang-undangan pidana atau kebijakan legislatif atau kebijakan formulatif menempati posisi yang cukup penting, karena tahap aplikatif atau fungsionalisasi 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

⁸³ Muladi, Kapita Selekt Sistem Peradilan Pidana, Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro, 1995, halaman 22

2. Ketentuan sanksi pidana meliputi jenis sanksi, lamanya sanksi / berat ringannya sanksi dan bentuk perumusan sanksi.

1. Perbuatan-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.⁸⁴ 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

⁸⁴ Sudarto, 1986, *Hukum dan Hukum Pidana*, Bandung : Alumni, halaman 32.

perbuatan yang tidak dikehendaki yang dijadikan tindak pidana atau yang dapat dipidana ini harus mengandung unsur mendatangkan kerugian bagi masyarakat / negara.

Berdasarkan penulisan 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 Undang-Undang No. 28 tahun 2007 tentang perubahan ketiga Undan-Undang No. 6 Tahun 1983 adalah sebagai berikut :

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 setinggitingginya 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 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. menyalahgunakan atau menggunakan tanpa

- hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
- c. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;
 - d. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
 - e. menolak untuk 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;
- b. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;
 - c. 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

- d. 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, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan.
- (3) Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dimaksud

pada ayat (1) huruf d, dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan.

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 data yang ada penulis sampaikan perbuatan-perbuatan yang dapat dipidana diatur dalam Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 sebagaimana dirubah oleh Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan ketiga Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan adalah 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, 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, perbuatan menolak untuk dilakukan pemeriksaan oleh Direktorat Jenderal Pajak, perbuatan 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. Perbuatan-perbuatan tersebut bila dilakukan akan mendapat sanksi pidana sesuai dengan bobotnya masing-masing.

Tabel 1 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-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	Pasal 38 Pidana kurungan paling lama satu tahun dan denda setinggi-tingginya 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.	Pasal 38 Pidana kurungan paling lama satu tahun dan denda setinggi-tingginya 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	Pasal 38 Pidana kurungan paling singkat 3 bulan atau paling lama 1 tahun atau didenda 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

	tinggi empat kali jumlah pajak yang terhutang.		empat kali jumlah pajak yang terhutang.	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 menolak untuk dilakukan pemeriksaan pembukuan atau			Pasal 39 ayat (1) huruf d Pidana penjara	Pasal 39 ayat (1) e dipidana penjara paling singkat 6 bulan dan paling lama 6 tahun dan

catatan; tidak memberi kesempatan dan untuk memasuki tempat/ruang dan tidak memberi bantuan guna lancarnya pemeriksaan; tidak memberi keterangan yang diperlukan			paling lama 6 tahun dan denda paling tinggi 4 kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar	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) hurufe 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 3 tahun dan/atau denda paling tinggi 4 kali jumlah pajak yang terutang yang kurang atau tidak dibayar	Pasal 39 ayat (1) huruf 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 g 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 i 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 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	Pasal 41 ayat (1) Pidana kurungan paling lama 1 tahun dan denda paling tinggi dua juta rupiah	Pasal 41 ayat (1) Pidana kurungan paling lama 1 tahun dan denda paling tinggi	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

	juta rupiah Pasal 41 ayat (2) Pidana penjara paling lama 1 tahun dan/atau denda paling tinggi dua juta rupiah	Pasal 41 ayat (2) Pidana penjara paling lama 2 tahun dan denda paling tinggi lima juta rupiah	empat juta rupiah Pasal 41 ayat (2) Pidana penjara paling lama 2 tahun dan denda paling tinggi sepuluh juta rupiah	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 dilakukan oleh pihak-pihak yang menghalangi atau mempersulit penyidikan pajak		Pasal 41B Pidana penjara paling lama 3 tahun dan denda paling tinggi 10 juta rupiah	Pasal 41B Pidana penjara paling lama 3 tahun dan denda paling tinggi 10 juta rupiah	Pasal 41B 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
---	--	--	--	--

Ad. 2. Ketentuan sanksi pidana meliputi jenis sanksi, lamanya sanksi / berat ringannya sanksi dan bentuk perumusan sanksi.

a) Jenis Sanksi Pidana:

Jenis sanksi pidana yang ada pada Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah oleh Undang-undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan ketiga Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara

perpajakan adalah 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 dahulu menimbulkan kontroversial di masyarakat, yakni Undang-undang No. 14 tahun 1992 tentang Lalu Lintas dan Angkutan Jalan, berdasarkan hasil penulisan 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.

Tabel 2 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.	-

b) Lamanya Sanksi Pidana

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 pembedaan;
- c. Melindungi kepentingan si pelanggar itu sendiri dengan menetapkan batas - batas kebebasan dari kekuasaan pembedaan.⁸⁵

Dari ketiga keuntungan tersebut diatas, 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. Dalam hal ini hakim bisa bebas menentukan berapa lamanya sanksi pidana yang dijatuhkan kepada seseorang yang bersalah dibawah maksimum yang

⁸⁵ Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*, Bandung : PT. Citra Aditya Bakti, 1996, halaman 131 – 132.

ditentukan oleh pembuat undang-undang. Hakim menyadari bahwa sanksi pidana yang dijatuhkan merupakan pengenaan nestapa atau penderitaan. Oleh sebab itu hakim perlu memperhatikan kondisi dari individu sipelaku dan juga memperhatikan kepentingan masyarakat. Sehingga putusan yang dijatuhkan memenuhi rasa keadilan. Hal inilah yang diharapkan oleh Sri Endah Wahyuningsih dari laporan Simposium Pembaharuan Hukum Pidana Nasional Tahun 1980 yang menyatakan bahwa: sesuai dengan politik hukum pidana maka tujuan pemidanaan harus diarahkan kepada perlindungan masyarakat dari kejahatan serta keseimbangan dan keselarasan hidup dalam masyarakat dengan memperhatikan kepentingan-kepentingan masyarakat/negara, korban dan pelaku ⁸⁶.

Dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 jo Undang-Undang No 16 Tahun 2009 pada Pasal 38 ancumannya minimal

⁸⁶ Sri Endah Wahyuningsih, 2013, *Prinsip-Prinsip Individualisasi Pidana Dalam Hukum Pidana Islam dan Pembaharuan Hukum Pidana Indonesia*, Semarang: Badan Penerbitan Universitas Diponegoro, halaman 93.

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.

Pada pasal 39 Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 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.⁸⁷

⁸⁷ Wawancara dengan pejabat perpajakan

Pada Pasal 39 Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 mengalami penambahan kriminalisasi yaitu huruf h yakni “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)”. 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) 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 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.

Tabel 3 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)	-	-	
		41 ayat (1)	1	6	4 kali pajak terutang
		ayat (2)		-	Satu juta rupiah
					Dua juta rupiah
2	UU No. 9/1994	38	1(kurungan)	-	2 kali pajak terutang
			6	-	
		39 ayat (1)	2	-	
		ayat (3)	1(kurungan)	-	4 kali pajak terutang
		41 ayat (1)	2	-	4 kali yang dimohon
			1	-	
		ayat (2)	3	-	
		41A		-	Datu juta rupiah
		41B		-	Lima juta rupiah
					Lima juta rupiah
					Sepuluh juta rupiah

3	UU No. 16/2000	38 39 ayat (1) ayat (3) 41 ayat (1) ayat (2) 41A 41B	1(kurungan) 6 2 1(kurungan) 2 1 3	- - - - - - - -	2 kali pajak terutang 4 kali pajak terutang 4 kali yang dimohon Empat juta rupiah Sepuluh juta rupiah Sepuluh juta rupiah Sepuluh juta rupiah
4	UU. No. 28 /2007 jo UU. No. 16/2009	38 39 ayat (1) 39 ayat (3) 39A 41 ayat (1)	Maks 1(kurungan) Maks 6 Maks 2 Min 2, maks 6 1 (kurungan) 2 1 (kurungan) 3	Min 3 Min 6 Min 6 - -	Min 1 kali, maks 2 kali pajak terutang Min 2 kali, maks 4 kali pajak terutang Min 2 kali, maks 4 kali jumlah restitusi

			1 (kurungan)		
		41 ayat (2)	-	-	Min 2 kali,
		41A	-	-	maks 6 kali
			1 (kurungan)		Dua puluh
		41B		-	lima juta
		41C ayat		-	rupiah
		(1)			Lima puluh
		Ayat 2		10	juta rupiah
		Ayat 3		10	Dua puluh
					lima juta
		Ayat 4		-	rupiah
					Tujuh puluh
					lima juta
					rupiah
					Satu milyar
					rupiah
					Delapan ratus
					juta rupiah
					Delapan ratus
					ribu rupiah
					Lima ratus ribu
					rupiah

c) Bentuk Perumusan Sanksi

Di dalam Undang-Undang No. 6 tahun 1983 sistem yang digunakan adalah kumulatif dan alternatif. Dalam Undang-Undang No. 9 Tahun 1994 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 jo Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 yang merupakan perubahan ketiga dari Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 perumusan sanksi pidananya bersifat kumulatif.

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 smemberi putusan masih diberi kelonggaran untuk menentukan di bawah maksimal yang diancamkan. Untuk undang-undang yang baru yakni Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 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.⁸⁸ Bila melihat alasan yang disampaikan penyidik menurut hemat penulis ada benarnya jika melihat anggaran pendapatan dan belanja negara (APBN) dari beberapa tahun terakhir 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.”⁸⁹ Di samping itu ancaman

⁸⁸ Wawancara dengan Penyidik Direktorat Jenderal Pajak.

⁸⁹ Soeryono Soekanto, 1985, *Efektivitas Hukum dan Peranan Sanksi*, Bandung: Remaja Karya, halaman 90.

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.⁹⁰

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 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

⁹⁰ Ibid, halaman 92

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.

B. Kebijakan Aplikasi atau Penerapan Sanksi Pidana di Bidang Perpajakan yang Berbasis Nilai Keadilan

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).⁹¹ 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 rupiah⁹².

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

⁹¹ Wawancara dengan penyidik Direktorat Jenderal Pajak.

⁹² Keterangan dari Penyidik Direktur Jenderal Pajak.

penyidikan dan hanya menerapkan sanksi administrasi. Bila sanksi administrasi yang diterapkan, maka penyelesaiannya berturut – turut Direktorat 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). 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.

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”**⁹³. 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 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

⁹³ Penyidik Direktorat Jenderal Pajak.

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 Direktur 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 Direktorat 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 pembedaan 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 ⁹⁴.

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. 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 dibidang perpajakan yang telah dilimpahkan ke pengadilan ternyata sebagian besar atau hampir

⁹⁴ Umar Said, 2009, *Pengantar Hukum Indonesia* (dalam Putusan MA. No. 2239 K/PID.SUS/2012).

seluruhnya, Jaksa sebagai penuntut 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 tentang Perubahan ketiga 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 Mahkamah Agung dari kasus Surabaya, Yogyakarta dan Jakarta.

a) Kasus Surabaya

Kasus pertama. 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 dengan dakwaan: pada tahun 2004 menyampaikan surat pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap melalui CV. Anugerah Bumi Nusantara 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). 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.

Putusan Mahkamah Agung:

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).

b) Kasus Yogyakarta

Kasus yang kedua. 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 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 (*Voortgezzette 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.

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) subsidi 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).

c) Kasus Jakarta

Kemudian pada kasus yang ketiga yakni yang dijadikan terdakwa adalah Suwir Laut, yang jabatannya adalah tax manager Asian Agri Group. Dalam kasus ini yang diproses hukum hanya sifatnya perseorangan atau

person dari Suwir Laut dan teman-temannya (proses hukum menyusul), sementara perusahaan atau badan tidak diproses hukum mulai awal.

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 pada suatu waktu dari tahun 2003 sampai dengan tahun 2006. Bahwa 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 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 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.

Dari kasus tersebut Jaksa Penuntut Umum pada pada Kejaksaan Negeri Jakarta Pusat tanggal 19 Desember 2011 sebagai berikut : menyatakan Terdakwa SUWIR LAUT alias LIU CHE SUI alias ATAK bersalah melakukan tindak pidana Perpajakan dan 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.

Selanjutnya Majelis Hakim Pengadilan Negeri Jakarta Pusat memeriksa dan memutuskan melalui putusan No.

234/PID.B/-2011/PN.JKT.PST. tanggal 15 Maret 2012 yang amar lengkapnya sebagai berikut : mengabulkan Eksepsi Prematur dari Penasehat Hukum Terdakwa; menyatakan surat dakwaan Jaksa/Penuntut Umum terhadap Terdakwa Suwir Laut karena Prematur tidak dapat diterima. Kemudian Majelis Hakim Pengadilan Tinggi Jakarta memeriksa dan memutuskan melalui putusan 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; membebankan biaya perkara dalam kedua tingkat Pengadilan kepada Negara.

Untuk selanjutnya Mahkamah Agung memeriksa dan memutuskan mengabulkan permohonan kasasi dari Pemohon Kasasi; 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. Selanjutnya Mahkamah Agung mengadili sendiri:

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"; menjatuhkan pidana oleh karena itu kepada Terdakwa tersebut dengan pidana penjara selama 2 (dua) tahun; 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 $2 \times \text{Rp. } 1.259.977.695.652,- = \text{Rp. } 2.519.955.391.304,-$ (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

Sebelum menganalisis putusan-putusan di atas, 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 keadilan ⁹⁵. Kemudian ada pepatah yang mengatakan *fiat justitia et pereat mundus (ruat coelum)* artinya hukum yang berkeadilan harus dilaksanakan sekalipun dunia harus kiamat (sekali pun juga langit runtuh karenanya) ⁹⁶. 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

⁹⁵ Ari Wibowo dalam Mahrus Ali, 2013, *Membumikan hukum Progresif*, Yogyakarta: Aswaja Pressindo, halaman 1.

⁹⁶ Faisal, 2015, *Ilmu Hukum, sebuah kajian kritis, filsafat, keadilan dan tafsir*, Yogyakarta: Thafamedia, halaman 34.

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, membebaskan sesuatu sesuai dengan daya pikul seseorang, memberikan sesuatu yang memang menjadi haknya dengan kadar yang seimbang. Prinsip pokok keadilan menurut Madjid Khadduri ⁹⁷ dikelompokkan dalam dua kategori, yaitu aspek substantif dan prosedural yang masing-masing meliputi satu aspek 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

⁹⁷ Madjid Khadduri, 1999, *Teologi Keadilan (Perspektif Islam)*, Surabaya: Risalah Gusti, halaman 119-201.

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 substansif 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 priciples*). 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*)⁹⁸.

Untuk lebih memperjelas, kemudian John Rawls mengajukan gagasan keadilan yang dikenal dengan “posisi asali” (*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

⁹⁸ Gunarto, 2015, *Bahan Materi Kuliah Teori Hukum Program Doktor (PDIH)*, Fakultas Hukum UNISSULA Semarang.

melakukan kesepakatan yang seimbang, itulah pandangan Rawls sebagai suatu posisi asali yang bertumpu pada pengertian *ekuilibrium reflektif* dengan didasari oleh ciri rasionalitas (*rasionalitas*), kebebasan (*freedom*) dan persamaan (*equality*) guna mengatur struktur dasar masyarakat (*basic strucure 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* ⁹⁹. Dengan mendasarkan pada teori ini, sanksi pidana dalam 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 Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang diterapkan pada ketiga kasus tindak pidana perpajakan di atas tidak dapat

⁹⁹ <http://ugun-guntari.blogspot.com/2011/12> teori keadilan dalam perspektif hukum, diunduh 14 April 2017.

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-masing dari kasus tersebut tidak terjamah sanksi pidana yang ada pada undang-undang perpajakan.

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 denga

kemampuannya dan prestasinya ¹⁰⁰. 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.

Selanjutnya pisau analisis yang kedua penulis menggunakan teori negara hukum dan teori penegakan hukum. Plato menyarankan agar negara membentuk peraturan perundang-undangan yang dihimpun dalam suatu kitab undang-undang, agar ada kepastian hukum, dan masyarakat sadar hukum

¹⁰⁰ Hyronimus Rhiti, 2015, *Filsafat Hukum*, Yogyakarta: Universitas Atma Jaya, halaman 241.

untuk mentaati hukum ¹⁰¹ . Untuk lebih jelasnya Plato merumuskan 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 ¹⁰².

Terkait dengan teorinya Plato ini adanya Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 jo Undang-Undang No. 16 Tahun 200

¹⁰¹ Gunarto, 2015, *Materi Kuliah Teori Hukum*, Peserta S3 (Program Pascasarjana S3) Universitas Islam Sultan Agung (UNISSULA) Semarang, halaman 19.

¹⁰² Bernard L. Tanya, Yoan N. Simanjuntak, Markus Y. Hage, 2010, *Teori Hukum (Strategi Tertib Manusia Lintas Ruang dan Generasi)*, Yogyakarta: Genta Publisng, halaman 41 – 42.

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 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 hukum¹⁰³ . 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

¹⁰³ Moh. Mahfudh MD., *Loc., Cit.*

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 ditangan penegak hukum yang baik akan terwujud putusan yang baik, hukum yang jelek ditangan penegak hukum yang baik akan diperoleh putusan yang baik. Sedangkan hukum yang baik ditangan penegak hukum yang jelek akan diperoleh putusan yang jelek. Dan 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.

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 (*gerechtigkeits*). Di samping itu

dalam menegakkan hukum harus ada kompromi antara ketiga unsur tersebut. Ketiga unsur itu harus mendapat perhatian secara proporsional seimbang¹⁰⁴. 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

¹⁰⁴ Gunarto, 2015, *Loc., Cit.*

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 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.

Selanjutnya analisis yang ketiga menggunakan teori terapan (teori hukum progresif, teori hukum responsif). 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 ¹⁰⁵. Dalam hal ini proses

¹⁰⁵ Satiopto Rahardjo, *Loc., Cit.*

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 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 gerakan ¹⁰⁶. 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 pula sebabnya kecerdikan dan kearifan pelaku hukum menyelami roh sebuah peraturan, serta kemampuan menentukan secara tepat keutamaan suatu kepentingan/ kebutuhan sosial yang harus

¹⁰⁶ Bernard L. Tanya dalam M. Syamsudin, 2012, *Konstruksi Baru Budaya Hukum Hakim Berbasis Hukum Progresif*, Jakarta: Kencana Prenada Media Group, halaman113.

dilayani oleh hukum, merupakan kekuatan kunci dari hukum progresif¹⁰⁷.

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-dakwan 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

¹⁰⁷ *Ibid.*, halaman 113.

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 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 ¹⁰⁸. Hal ini senada dengan pendapatnya Van Bemmelen dan Remmelink yang menyatakan bahwa korporasi tetap dapat mempunyai kesalahan dengan konstruksi kesalahan pengurus atau anggota direksi ¹⁰⁹. Berkaitan dengan ini Roeslan Saleh berpendapat

¹⁰⁸ Setiyono, *Loc., Cit.*

¹⁰⁹ Muladi dan Dwidja Priyatna, *Loc., Cit.*

bahwa asas kesalahan pada korporasi tidak mutlak berlaku, tetapi cukup mendasarkan adagium *res ipsa loquitur* (fakta sudah berbicara sendiri) ¹¹⁰.

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 ¹¹¹. 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

¹¹⁰ *Ibid.*, halaman 106.

¹¹¹ 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.

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 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 Desemb 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 perpajakan¹¹². Untuk perkembangan berikutnya pada Tahun 1994 undang-undang

¹¹² Bambang Waluyo, *Loc., Cit.*

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. 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.

BAB IV

Kendala Dalam Aplikasi Sanksi Pidana Di Bidang Perpajakan Yang Berbasis Nilai Keadilan

Dari tiga kasus yang penulis uraikan di bab II di atas apakah fungsionalisasi sanksi pidana atau penegakan hukum telah mewujudkan suatu keadilan ?. Bila diamati dengan seksama yang diproses hukum hanya personal saja, untuk kasus pertama saudara Vinna Sencahero HO, untuk kasus kedua saudara Lin Handy Kiatarto alias Handy Kiatarto dan untuk kasus ketiga adalah saudara Suwir Laut. Sementara badan atau korporasi atau perusahaan tidak tersentuh sama sekali proses penegakan hukum. Dari tiga kasus tersebut menunjukkan bahwa penegakan hukumnya tidak mengarah kepada keadilan tetapi hanya mengejar kepastian hukumnya saja. Mengapa hal ini terjadi ?, apa yang menjadi kendala dalam penegakan hukum ini ?. menurut hemat penulis yang menjadi kendala dalam penegakan hukum ini ada 4 (empat) hal, yakni sisi Substansi hukumnya (hukum materilnya), struktur hukumnya, budaya hukumnya dan sisi Hukum Acaranya (hukum formilnya).

a. **Substansi Hukum (hukum materiil)**

Di dalam Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah oleh Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 dalam Pasal 38, 39 ayat (1) ayat (3) dan Pasal 39A bunyi pasalnya harus direkonstruksi atau dirubah sehingga korporasi bisa diberi sanksi pidana. Rekonstruksi yang dilakukan dengan merubah bunyi pasal-pasal tersebut menjadi berbunyi:

1. Perubahan Pasal 38 Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan ketiga atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi berbunyi setiap orang atau korporasi 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.

2. 87Perubahan bunyi Pasal 39 ayat (1) Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan ketiga Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan menjadi berbunyi setiap orang atau korporasi yang dengan sengaja: a. Tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha kena pajak; b. Menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP 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 **atau** 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.

3. Perubahan Pasal 39 ayat (3) Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan ketiga Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan tata Cara Perpajakan menjadi berbunyi setiap orang atau korporasi yang melakukan percobaan untuk melakukan

tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP 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 **atau** 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.

4. Perubahan Pasal 39A Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan ketiga Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi berbunyi setiap orang atau korporasi yang dengan sengaja: 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 dua tahun dan paling lama enam tahun **atau** denda paling sedikit dua kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, baik pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak enam kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.

b. Kendala Pada Struktur Hukum (*Legal Structure*)

Struktur Hukum adalah *the structure of a system is its skeletal framework; it is the permanent shape, the institutional body of the system, the though, rigid bones that keep the process flowing within bounds*¹¹³. Yakni kerangka atau rangkanya, bagian yang tetap bertahan, bagian yang memberi semacam bentuk dan batasan terhadap keseluruhan ¹¹⁴. Struktur

¹¹³ Lawrence Meier Friedman, 1998, *American Law : an Introductions, secondedition*, New York, W.W. Norton dan Company, halaman 21.

¹¹⁴ Jaenal Aripin, 2008, *Peradilan Agama Dalam Bingkai Reformasi Hukum di Indonesia*, Jakarta: Kencana Prenada Media Group, halaman 117.

hukum atau pranata hukum disebut sebagai sistem struktural atau lembaga yang menentukan bisa atau tidaknya hukum itu dilaksanakan dengan baik. Dengan demikian yang termasuk kedalam struktur hukum adalah lembaga penegak hukum dalam konteks tindak pidana di bidang perpajakan yakni penyidik (dari Pejabat Pegawai Negeri Sipil dari Direktorat Jenderal Pajak), Penuntut Umum (Kejaksaan), Pemeriksa dan pemutus tindak pidana perpajakan (Hakim) dan Lembaga Pemasyarakatan (Lapas).

Dominasi sumber pajak bagi Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) menjadi taruhan besar dalam kelangsungan pembangunan di Indonesia. Oleh sebab itu setiap tahun Direktorat Jenderal Pajak Menargetkan penerimaan dari pajak ini. Sebagai contoh pada tahun 2016 target penerimaan pajak sebesar Rp 1.355 trilyun. Target tersebut bisa tercapai atau terialisir jika semua wajib pajak patuh untuk membayarnya. Penerimaan pajak per 3 Desember 2016 mencapai Rp 1,105 trilyun atau sebesar 81,54 %. Dari pernyataan ini jelas ada sejumlah wajib pajak yang belum memenuhi kewajibannya untuk membayar pajak. Ketika Presiden Joko Widodo berkunjung ke kantor Direktorat Jenderal Pajak pada 29 Maret 2016,

beliau dengan tegas menyatakan “Semua sama. Kalau belum bayar, ya suruh bayar. Kalau kurang bayar ya suruh bayar. Artinya bahwa semua orang sama di muka hukum (*equality before the law*) ¹¹⁵. Dari pernyataan ini mengindikasikan bahwa bagi wajib pajak yang tidak melakukan kewajibannya membayar pajak harus ada penegakan hukum baik wajib pajak perseorangan maupun wajib pajak badan atau korporasi.

Dalam Undang-Undang No. 6 tahun 1983 sebagaimana diubah oleh Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan ketiga dari Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan menentukan bahwa penegakan hukum perpajakan melalui dua cara yaitu cara administrasi atau cara pidana.

Dalam kasus-kasus tindak pidana perpajakan tidak seluruhnya dilimpahkan ke pengadilan, hanya kasus yang sudah pada tahap penyidikan akan dilimpahkan ke

¹¹⁵ www.klinikpajak.co.id artikel. Penegakan hukum pajak. Diunduh 2 pebruari 2018.

pengadilan, ini saja bisa tidak dilanjutkan atau diberhentikan tindak pidananya. Dalam Pasal 44A Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 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 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).

Penanganan tindak pidana perpajakan lebih diutamakan di luar pengadilan dalam rangka untuk pengembalian kerugian negara dari pada pelakunya dipenjara kerugian yang ditimbulkan tidak dapat kembali ke negara. Penegakan hukum seperti ini tidak

akan menimbulkan efek jera bagi palaku. Mereka akan melakukan berulang-ulang karena bila diketahui oleh penegak hukum akan diselesaikan secara administratif.

Terkait dengan penegakan hukum atau *law enforcement* ini yang terkena sanksi pidana tidak hanya wajib pajak, tetapi pegawai pajak juga bisa terkena bila melanggar Perundang-undangan pajak, misal Gayus Tambunan karena melakukan penggelapan pajak terkena hukuman 12 tahun untuk kasus Perkara Kasasi No. 1198 K/Pid.Sus/2011 dan hukuman pidana penjara 8 tahun untuk kasus kasasi No. 1146 K/Pid.Sus/2010 ¹¹⁶.

Dalam menangani kasus tindak pidana perpajakan terkait dengan badan atau korporasi yang telah memenuhi alat bukti yang cukup ada kendalanya yakni penyidik dan Penuntut Umum enggan atau tidak berani melimpahkan perkara kejahatan korporasi ke pengadilan lantaran kesulitan merumuskan surat dakwaan.

¹¹⁶ <https://m.detik.com> diunduh 2 Pebruari 2018.

Kalaupun ada beberapa kasus yang mencoba menjerat korporasi, seringkali putusannya lepas dengan dalih entitas korporasi tidak turut didakwakan.

c. **Kendala Pada Budaya Hukum (*Legal Culture*)**

Yang dimaksud budaya hukum (*Legal Culture*) menurut Lawrence Meier Friedman adalah *System their beliefs, values, ideas, and expectations*¹¹⁷. Jadi kultur hukum menurut Friedman adalah sikap manusia terhadap hukum dan sistem hukum-kepercayaan, nilai, pemikiran, serta harapannya. Atau dengan kata lain kultur hukum adalah suasana pikiran sosial dan kekuatan sosial yang menentukan bagaimana hukum digunakan, dihindari atau disalahgunakan. Tanpa kultur hukum, maka sistem hukum itu sendiri tidak berdaya, seperti ikan mati yang terkapar di keranjang, dan mencakup opini-opini, kebiasaan-kebiasaan, cara berpikir dan cara bertindak, baik dari penegak hukum sendiri maupun dari warga masyarakat. Terkait dengan masalah pajak ini ada pernyataan menarik dari organisasi massa Nahdlotul Ulama (NU) dalam

¹¹⁷ Lawrence Meier Friedman, *Op., Cit.*, halaman 20.

Musyawarah Nasional dan Konferensi Besar Nahdlotul Ulama (NU) di Pondok Pesantren Kempek Palimanan, Cirebon pada tanggal 17 September 2012 menghasilkan Rekomendasi, antara lain menyangkut perlunya keseriusan pemberantasan korupsi dan dukungan untuk memberikan ancaman hukuman mati bagi para koruptor. Di samping itu juga menyatakan akan memboikot pemungutan pajak apabila pajak terus dikorupsi oleh aparat pajak. Apabila pajak digunakan untuk kepentingan rakyat dan ada upaya perbaikan untuk menutup kebocoran penerimaan pajak maka Nahdlotul Ulama (NU) akan mendukung Pemerintah. Dinyatakan oleh Ketua Umum PBNU Said Aqil Siroj bahwa kewajiban membayar pajak itu tidak ada dalam syariat Islam, yang ada adalah kewajiban membayar zakat yang hukumnya wajib. Namun umat Islam harus membayar pajak karena harus taat kepada Pemerintah, pemungutan pajak diperbolehkan sepanjang untuk membangun

negara¹¹⁸. Dari pernyataan salah satu ormas terbesar di Indonesia ini perlu diperhatikan, karena berdampak sangat besar terhadap pemungutan pajak. Oleh sebab itu perlu pembenahan yang lebih bagus tentang pengelolaan pajak ini. Di internal Direktorat Jenderal Pajak perlu adanya pengawasan yang ketat terhadap petugas pajak, jangan sampai terjadi penyuapan dari wajib pajak dalam rangka untuk mengurangi jumlah pajak yang seharusnya dibayarkan. Dalam praktek sering terjadi atau banyak terjadi penghitungan pajak yang dilakukan oleh wajib pajak (karena adanya sistem *self assesment* yakni menghitung pajak sendiri) dengan cara menghitung seminimal mungkin, dengan harapan bila terjadi pengontrolan dari petugas pajak dapat digunakan untuk negosiasi. Kondisi semacam ini bisa digunakan untuk bermain dari para pihak yang tidak bertanggungjawab demi kepentingan pribadi. Atau bisa juga dengan cara yang lain, misalnya wajib pajak diberi hak untuk mengajukan keberatan tentang jumlah pajak yang menjadi kewajibannya. Kondisi ini juga bisa digunakan

¹¹⁸ Widi Widodo, www.kompasiana.com/ diunduh pada tanggal 5 Pebruari 2018.

oleh para petugas pajak untuk bermain dengan para wajib pajak. Hal ini teringat kasus-kasus yang ditangani Gayus Tambunan yang akhirnya dipenjara selama 12 tahun.

Selanjutnya apakah bila otoritas pajak sudah baik, mampu memperbaiki pengawasan atau sudah memperbaiki sistem dan juga sudah mengeliminasi kebocoran pajak maka otomatis warga masyarakat akan terdorong untuk mematuhi membayar pajak ?, apakah petugas pajak merupakan faktor dominan dalam hal ini ?, bagaimana dengan penggunaan dana pajak dari instansi lain ?, terus kemudian bagaimana dengan penegakan hukum bagi yang telah melanggar peraturan-peraturan pajak dan lain sebagainya. Hal hal semacam itu bisa mempengaruhi seseorang atau wajib pajak untuk membayar pajak. Kemudian bagaimana dengan wajib pajak sendiri, apakah sudah ada kesadaran untuk membayar pajak atau masih ada paksaan yang harus dilakukan oleh pemerintah.

Dari wajib pajak sendiri perlu ditumbuhkan kesadaran akan arti pentingnya pajak bagi masyarakat atau negara. Salah satu cara yang bisa dilakukan adalah dengan membangun iklim yang kondusif untuk menumbuhkan agar wajib pajak mau menunaikan kewajiban membayar pajak secara sukarela. Ada beberapa teori atau cara untuk menumbuhkan kepatuhan membayar pajak, yakni pertama agar penerimaan pajak tercapai perlu adanya sistem yang ketat, artinya Direktorat Jenderal Pajak harus melaksanakan dan menegakkan aturan pajak dengan ketat. Jadi dalam hal ini penegakan hukum harus dilakukan dengan baik. Yang kedua adalah dengan pendekatan *economic psychology* dalam meningkatkan kepatuhan membayar pajak. Wajib pajak didorong untuk patuh bukan karena takut akan sanksi yang dijatuhkan kepadanya apabila mengelak membayar pajak, tetapi karena secara moral mereka bertanggungjawab untuk membangun negara. Kemudahan-kemudahan dalam melaksanakan kewajiban pajak diberikan pada para wajib pajak ¹¹⁹. Ada beberapa

¹¹⁹ Turwanto, CNN Indonesia dent.cnnindonesia.com, diunduh tanggal 2 Februari 2018.

negara di Eropa antara lain Swedia, Denmark, Finlandia, Norwegia dimana anggota masyarakatnya patuh untuk membayar pajak walaupun pajaknya tergolong cukup tinggi. Hal ini disebabkan dinegara tersebut pelayanan kesehatan, pendidikan, infrastruktur dan pelayanan publik lainnya terjamin dengan baik. Dan bahkan di Swedia urusan warga negara dari lahir (pencatatan sipil), pernikahan hingga kematian dan lain-lain semuanya terkaver oleh otoritas pajak. Negara memberikan standar yang tinggi bagi warga negaranya sehingga masyarakat tidak segan dan justru senang membayar pajak ¹²⁰.

Untuk negara Indonesia agar pemungutan pajak berjalan lancar perlu belajar atau mungkin bisa mengadopsi sistem yang berlaku di negara-negara tersebut di atas dengan peningkatan kualitas pelayanan kesehatan, pendidikan, penyediaan infrastruktur yang memadai, kemudahan dalam berusaha, kesederhanaan sistem perpajakan, adanya transparansi dan pelayanan

¹²⁰ *Ibid.*

publik yang lain sehingga masyarakat benar-benar merasakan kesejahteraan.

d. Kendala Pada Hukum Acara (Hukum Formil)

Sampai saat ini banyak sekali undang-undang yang menyatakan badan atau korporasi atau perusahaan sebagai subyek hukumnya atau pelakunya, namun pengaturan mengenai sepak terjang badan atau koprorasi atau perusahaan sebagai pelaku atau subyek hukum belum begitu jelas, termasuk pengaturan mengenai subyek hukum itu melakukan tindak pidana, antara lain Undang-Undang No. 8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal, Undang-Undang Psikotropika UU. No. 5 Tahun 1997, Undang-Undang Narkotika UU. No. 22 Tahun 1997, Undang-Undang larangan Monopoli dan Persaingan Usaha Tidak Sehat UU. No. 5 Tahun 1999, Undang-Undang Perpajakan Undang-Undang No. 28 tahun 2007, Undang-Undang Tindak Pidana Korupsi UU. No. 31 Tahun 1999 jo UU. No. 20 Tahun 2001, Undang-Undang Pencucian Uang UU. No. 8 Tahun 2010. Dari beberapa undang-undang tersebut semuanya telah mengakui bahwa badan atau korporasi atau perusahaan sebagai subyek hukum dan bisa melakukan tindak pidana, termasuk undang-undang perpajakan. Hal ini dapat dilihat

pengaturan mengenai sanksi pidana yang diatur dalam Pasal 38, 39, 39A, 41, 41A, 41B, 41C. Sanksi tersebut dapat diterapkan pada pelaku perseorangan dan pelaku badan atau korporasi atau perusahaan. Mengingat sejak awal yakni Pasal 1 butir 2 dan 3 secara tegas menyatakan bahwa subyek hukum pajak adalah orang pribadi atau badan atau korporasi.

Dari apa yang diuraikan di atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 sebagaimana diubah dengan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan telah mengatur hukum materiilnya atau substansi hukumnya, namun belum lengkap (uraian sub a di atas). Untuk Hukum Acaranya juga belum mengatur. Mengingat hal yang demikian, maka pengaturan hukum acara mengikuti Undang-Undang No. 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana.

Hukum Acara Pidana yang diatur dalam Undang-Undang No. 8 Tahun 1981 nampaknya hanya ditujukan pelaku tindak pidana hanyalah orang pribadi. Untuk pelaku tindak pidana badan atau korporasi akan

menemui kesulitan. Hal ini bisa dilihat ketentuan yang ada pada Pasal 143 ayat (2) yang menyatakan bahwa:

Penuntut Umum membuat surat dakwaan yang berisi tanggal dan ditanda tangani serta

- a. Nama lengkap, tempat lahir, umur atau tanggal lahir, jenis kelamin, kebangsaan, tempat tinggal, agama dan pekerjaan tersangka;
- b. Uraian secara cermat, jelas dan lengkap mengenai tindak pidana yang didakwakan dengan menyebutkan waktu dan tempat tindak pidana itu dilakukan.

Dari ketentuan dalam pasal tersebut beberapa identitas itu tidak cocok ditujukan kepada badan atau korporasi atau perusahaan sebagai pelaku tindak pidana, misalnya jenis kelamin dan agama. Melihat ketentuan yang demikian menurut Artidjo AlKostar: “untuk melacak dasar tuntutan pertanggungjawaban korporasi dapat melihat Anggaran Dasar/Anggaran Rumah Tangga Undang-Undang Perseroan Terbatas, Undang-Undang Yayasan dan lain

sebagainya yang memuat tujuan dan misi korporasi”¹²¹. Hal ini harus dipahami lebih jauh oleh para penegak hukum sehingga badan atau korporasi sebagai pelaku tindak pidana perpajakan dapat dijadikan terdakwa dan dituntut di pengadilan.

Sebagai perbandingan dalam Undang-Undang Tindak Pidana Korupsi yakni Undang-Undang No. 31 Tahun 1999 jo Undang-Undang No. 20 Tahun 2001 pada Pasal 20 telah mengatur tindak pidana korupsi dengan pelaku badan atau korporasi, tetapi nampaknya masih dianggap belum begitu jelas. Pasal 20 Undang-Undang No. 31 Tahun 1999 jo Undang-undang No. 20 tahun 2001 menyatakan bahwa:

(1) Dalam hal tindak pidana korupsi dilakukan oleh atau atas nama suatu korporasi, maka tuntutan dan penjatuhan

¹²¹ Artidjo Alkostar dalam Ahmad Drajad, 2017, *internet* diunduh 23 Desember 2017.

pidana dapat dilakukan terhadap korporasi dan atau pengurusnya.

(2) Tindak pidana korupsi dilakukan oleh korporasi apabila tindak pidana tersebut dilakukan oleh orang-orang baik berdasarkan hubungan kerja maupun berdasarkan hubungan lain, bertindak dalam lingkungan korporasi tersebut baik sendiri maupun bersama-sama.

(3) Dalam hal tuntutan pidana dilakukan terhadap korporasi maka korporasi terus diwakili oleh pengurus.

(4) Pengurus yang mewakili korporasi sebagaimana dimaksud dalam ayat (3) dapat diwakili oleh orang lain.

(5) Hakim dapat memerintahkan supaya pengurus korporasi menghadap sendiri di pengadilan dan dapat pula memerintahkan supaya pengurus tersebut dibawa ke sidang pengadilan.

(6) Dalam hal tuntutan pidana dilakukan terhadap korporasi, maka panggilan untuk menghadap dan penyerahan surat panggilan tersebut disampaikan ke pengurus di tempat tinggal pengurus atau ditempat pengurus ber Kantor.

(7) Pidana pokok yang dapat dijatuhkan terhadap korporasi hanya pidana denda, dengan ketentuan maksimum pidana ditambah 1/3 (satu pertiga).

Tidak diaturnya hukum acara dalam KUHAP merupakan suatu kendala dalam pemberantasan korupsi terhadap pelaku korporasi atau badan. Hal ini diakui oleh Mahkamah Agung, dimana beberapa hakim Mahkamah Agung mengeluhkan masih sedikitnya aturan hukum baik hukum materiilnya maupun hukum acaranya yang mengatur secara jelas pidana terhadap korporasi ¹²². Terkait dengan hal ini, Artidjo Alkostar mengatakan bahwa selama ini masih sering menjadi pertanyaan di kalangan para hakim bahwa aturan peraturan perundang-undangan memang memungkinkan korporasi dipidana dalam kasus korupsi, tetapi aturan itu masih belum jelas. Ada kelemahan dalam hukum acara kita.

¹²² Ahmad Drajad, tanpa tahun, *Kendala Penerapan Sanksi Pidana Terhadap Korporasi Sebagai Pelaku Tindak Pidana Korupsi*, Internet, diunduh pada tanggal 25 Desember 2017.

Bila pidana penjara, siapa yang bertanggungjawab, Dirutnya atau siapa ?, bagaimana bila personnya begitu banyak ? ¹²³.

Dari beberapa undang-undang yang subyek hukumnya di samping orang juga badan atau korporasi, pengaturannya yang paling lengkap mengatur badan atau korporasi adalah Undang-Undang No. 31 Tahun 1999 jo Undang-Undang No. 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dan Undang-Undang No. 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang. Namun dari dua Undang-Undang itupun belum jelas dengan hukum acaranya. Hukum Acara dari Undang-Undang tersebut di atas bila terjadi tindak pidana menggunakan Undang-Undang No. 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana (KUHAP). Bila hal ini dikaitkan dengan Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah oleh Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan sama sekali belum mengatur selengkap Undang-Undang Korupsi dan Undang-Undang Pencucian Uang.

¹²³ *Ibid.*

Bab V

Pembaharuan Sanksi Pidana Di Bidang Perpajakan Yang Berbasis Nilai Keadilan

Di bab sebelumnya sudah diuraikan oleh penulis bahwa pada masa kini sudah banyak atau hampir semua bidang yang diatur dalam undang-undang telah mencantumkan badan atau korporasi atau perusahaan sebagai subyek hukum, termasuk undang-undang pajak yakni Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah oleh Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang perubahan ketiga dari aturan tersebut artinya bahwa subyek hukum tidak hanya manusia saja (*natural person*) tetapi sudah meliputi badan atau korporasi. Dalam rumusan di undang-undang di tulis dengan istilah “barang siapa” atau dengan rumusan “setiap orang”. Barang siapa atau setiap orang itu diartikan meliputi setiap manusia atau setiap orang perseorangan dan juga setiap badan atau korporasi ¹²⁴. Namun Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) dan Undang-Undang No. 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara

¹²⁴ Sutan Remy Sjahdeini, *Op., Cit.*, halaman 28.

Pidana (KUHP) masih berorientasi subyek hukum itu hanya manusia (*natural person*). Akibat kondisi yang demikian, maka dalam penegakan hukum yang menyangkut pelaku adalah badan atau korporasi akan mengalami kesulitan dalam mewujudkan kepastian dan keadilan. Apakah hal ini akan dibiarkan terus berjalan ?, mestinya tidak, perlu adanya perbaikan atau rekonstruksi penanganan kasus yang menyangkut pelaku adalah badan atau korporasi. Ada dua contoh penanganan kasus yang melibatkan badan atau korporasi sebagai pelaku tindak pidana, yakni kasus pidana korupsi yang dilakukan PT. Giri Jaladhi Wana di Pengadilan Negeri Banjarmasin dan kasus tindak pidana pajak Putusan Mahkamah Agung No. 2239 K/PID.SUS/2012 mengenai putusan dari terdakwa nama: SUWIR LAUT alias LIU CHE SUI alias ATAK. Hanya untuk kasus yang terakhir yakni Suwir Laut dan korporasi dari 14 Perusahaan dipidana membayar denda yang cukup besar yang masih menimbulkan kontroversi, karena sejak awal korporasi atau perusahaan tidak dijadikan subyek dalam surat dakwaan.

Kasus yang lebih lengkap untuk diikuti adalah kasus tindak pidana korupsi PT. Giri Jaladhi Wana ¹²⁵: yakni Putusan Pengadilan Negeri Banjarmasin No. 812/Pid.Sus/2010/PN.BJM jo Putusan Pengadilan Tinggi Banjarmasin No. 04/Pid.Sus/2011/PT.BJM mengenai kasus PT. Giri Jaladhi Wana. PT. Giri Jaladhi Wana, Kejaksaan Negeri Banjarmasin berani menyatakan PT. Giri sebagai tersangka setelah adanya putusan *incracht* dari empat terdakwa sebelumnya, yakni Direktur Utama PT. Giri Stephanus Widagdo, Direktur PT. Giri Bonafacius Tjiptomo Subekti, Mantan Walikota Banjarmasin Midfai Yabani, dan Kepala Dinas Pasar Kota Banjarmasin Edwan Nizar. PT. Giri Jaladhi Wana yang selanjutnya disebut PT. GJW didakwa telah melakukan beberapa perbuatan tindak pidana korupsi yang berhubungan sedemikian rupa sehingga dipandang sebagai satu perbuatan berlanjut semua bermula dari pelaksanaan Perjanjian Kerja Sama No. 664/I/548/Prog-Nomor 003/GJW/VII/1998 tentang Kontrak Bagi Tempat Usaha

¹²⁵ Ahmad Drajad, *Op., Cit.*, halaman 6 – 7.

Dalam Rangka Pembangunan Pasar Induk Antasari Kota Banjarmasin dan surat Walikota Banjarmasin Nomor 500/259/Ekobang/2004 tanggal 30 Mei 2004 tentang Penunjukkan Pengelolaan Sementara Sentra Antasari kepada PT. GJW. Sebagai pendanaan pembangunan pasar, PT. GJW mendapatkan kucuran dana Kredit Modal Kerja dari PT. Bank Mandiri, Tbk. Dalam hal ini, PT. GJW diwakili oleh Stevanus Widagdo bin Suraji Sastrodiwiryono selaku Direktur Utama PT. GJW dan Drs. Tjiptomo selaku Direktur PT. GJW. Pada pelaksanaan perjanjian, PT. GJW tanpa persetujuan DPRD Kota Banjarmasin telah melakukan penambahan 900 unit bangunan toko, kios, los, lapak dan warung. Penambahan 900 unit tersebut dijual dengan harga sebesar Rp 16.691.713.166,00. Hasil penjualan tersebut tidak disetorkan ke kas daerah Kota Banjarmasin.

Di samping itu PT. GJW juga mempunyai kewajiban kepada Pemerintah Kota Banjarmasin untuk membayar retribusi sebesar Rp 500.000.000,00 dan membayar pelunasan Kredit Inpres Pasar Antasari Rp 3.750.000.000,00 sehingga jumlah keseluruhan yang harus dibayar Rp 6.750.000.000,00. Akan tetapi PT. GJW hanya membayar sebesar Rp 1.000.000.000,00 sehingga masih terdapat kekurangan sebesar

Rp 5.750.000.000,00 yang seharusnya disetor ke kas Pemerintah Kota Banjarmasin. PT. GJW sengaja tidak membayar uang tersebut dengan memberikan keterangan tidak benar melalui direkturnya dengan menyatakan kepada Pemerintah Kota Banjarmasin seolah-olah pembangunan Pasar Sentra Antasari belum selesai. Padahal sesuai keterangan Ir. Wahid Udin, MBA. Proyek manager Pembangunan Pasar Sentra Antasari dan laporan completionreport PT. Satya Graha Tara (Konsultan Pengawas Proyek Antasari yang diminta Bank Mandiri), melaporkan per September 2004 pembangunan Pasar Sentra Antasari selesai 100 % dan per oktober 2004 mempunyai surplus Rp 64.579.000.000,00 dari hasil penjualan toko, kios, los serta warung. Selanjutnya juga PT. GJW dalam penggunaan fasilitas kredit modal kerja dari PT. Bank Mandiri juga telah melakukan penyimpangan-penyimpangan.

Akibat perbutannya negara cq Pemerintah Kota Banjarmasin menderita kerugian sebesar Rp 7.332.361.516,00 berdasarkan perhitungan BPKP Perwakilan Propinsi Kalimantan Selatan No. S-191/PW.16/5/2008 tanggal 19 Mei 2001 dan PT. Bank Mandiri, Tbk sebesar Rp 199.536.064.675,65.

Dalam kasus tersebut Jaksa mengajukan dakwaan primer melanggar Pasal 2 ayat (1) jo Pasal 18 jo Pasal 20 UU. No. 31 Tahun 1999 jo UU. No. 20 Tahun 2001 jo Pasal 64 ayat (1) KUHP. Dakwaan subsidernya melanggar Pasal 3 jo Pasal 18 jo Pasal 20 UU. NO. 31 Tahun 1999 jo UU. No. 20 Tahun 2001 jo pasal 64 ayat (1) KUHP.

Dalam memeriksa kasus tersebut Majelis Hakim mempertimbangkan bahwa: a) Pengertian “setiap orang” dapat diartikan meliputi orang perorangan dan badan atau korporasi (sesuai Pasal 1 butir 3 UU. No. 31 Tahun 1999 jo UU. No. 20 tahun 2001); b) Dalam Pasal 20 ayat (1) UU. No. 31 Tahun 1999 jo UU. No. 20 Tahu 2001 menyatakan bahwa apabila korupsi dilakukan oleh atau atas nama korporasi, maka tuntutan pidana dapat dilakukan terhadap korporasi dan/atau pengurusnya; c) Kejaksaan sebagai Penuntut Umum menghadapkan seorang Direktur Utama PT. GJW adalah sah mewakili PT. GJW.; d) PT. GJW dikategorikan sebagai korporasi. Untuk menjerat korporasi sebagai pelaku tindak pidana korupsi Majelis Hakim menggunakan keterangan saksi ahli Sutan Remy Sjahdeini, beliau memberikan keterangan bahwa tidak semua tindak pidana yang dilakukan oleh personel korporasi dapat dipertanggungjawabkan kepada korporasi, kecuali apabila

perbuatan tersebut dilakukan atau diperintahkan oleh *directingmind* dari korporasi tersebut. Atau dengan kata lain korporasi dapat dibebani pertanggungjawaban pidana atas perbuatan pengurusnya jika dipenuhi syarat sebagai berikut ¹²⁶:

1. Tindak pidana tersebut dilakukan atau diperintahkan oleh personil korporasi maupun di dalam struktur organisasi korporasi memiliki posisi sebagai *directingmind* dari korporasi;
2. Perbuatan itu dilakukan dalam rangka maksud dan tujuan korporasi;
3. Perbuatan atau tindak pidana dilakukan oleh pelaku atas perintah pemberi perintah dalam rangka tugasnya dalam korporasi.
4. Tindak pidana tersebut dilakukan dengan maksud memberikan manfaat bagi korporasi;
4. Pelaku atau pemberi perintah tidak memiliki alasan pembeda atau alasan pemaaf.

Dengan mempertimbangkan seperti yang diuraikan di atas akhirnya Majelis Hakim memberi putusan menjatuhkan

¹²⁶ *Ibid.*, halaman 6.

pidana denda kepada PT. Giri Jaladha Wana sebesar Rp 1,3 Milyar dan pidana tambahan berupa penutupan sementara perusahaan selama 6 (enam) bulan.

Dari putusan Pengadilan Negeri Banjarmasin ini menunjukkan bahwa korporasi atau badan atau perusahaan dapat dipidana. Oleh sebab itulah walaupun Undang-Undang No. 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana belum lengkap, tetapi apabila penegak hukum berani untuk menyelesaikan kasus tindak pidana korupsi yang dilakukan oleh korporasi dengan memberdayakan hukum yang ada (Undang-Undang No. 31 Tahun 1999 jo Undang-Undang No. 20 Tahun 2001), maka akan terwujud proses penegakan hukum yang berkeadilan.

Kemudian untuk kasus tindak pidana pajak yang menjerat korporasi yakni perusahaan yang tergabung dalam Asian Agri Group yang harus membayar denda yang cukup besar berdasarkan putusan Mahkamah Agung No. 2239 K/PID.SUS/2012. Putusan ini ditaati oleh Asian Agri Group untuk membayar pidana denda yang ditimpakan kepadanya. Hanya yang membedakan antara kasus tindak pidana korupsi yang menimpa PT Giri Jaladha Wana dengan kasus tindak pidana pajak yang menimpa Perusahaan yang tergabung

dalam Asian Agri Group adalah bahwa kasus tindak pidana korupsi PT. Giri Jaladha Wana sejak awal sudah diproses melalui tahap penyelidikan, penyidikan, penuntutan sampai pemeriksaan di Pengadilan Negeri dan terakhir di Pengadilan Tinggi Banjarmasin. Penegak hukum memberdayakan aturan yang ada pada Undang-Undang No. 31 Tahun 1999 jo Undang-Undang No. 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Namun dalam kasus tindak pidana pajak pelaku tindak pidana korporasi atau perusahaan sejak awal penyidikan tidak dijadikan subyek dalam surat dakwaan. Hanya setelah adanya putusan dari Mahkamah Agung korporasi atau perusahaan ikut dipidana denda yang terkait dengan pelaku perseorangan yaitu Suwir Laut alias Atak. Mengingat hal yang demikian timbul pendapat yang menyatakan bahwa hal ini sebenarnya tidak boleh dilakukan, sebab prinsip dalam hukum adalah seseorang tidak dapat dihukum tanpa diadili ¹²⁷ Dalam kurun waktu yang lama sejak ditetapkannya badan atau korporasi sebagai subyek hukum sampai kini baru ada dua kasus pelaku tindak pidana

¹²⁷ Yusril Ihza Mahendra, *Op., Cit.*,

badan atau korporasi yang dihukum yakni kasus korupsi yang dilakukan PT. Giri Jaladhi Wana di Pengadilan Negeri Banjarmasin dan sebuah kasus yang diusut Kejaksaan Negeri Bandung ¹²⁸ . Kemudian kasus terakhir yang menghukum badan atau korporasi adalah tindak pidana pajak yang diputus oleh Mahkamah Agung No. 2239 K/PID.SUS/2012 ¹²⁹ . Sebenarnya telah dilakukan oleh KPK dan Kejaksaan beberapa kali mencoba menyisipkan pertanggungjawaban korporasi dalam suratuntutannya, meski surat tuntutan itu ditujukan kepada terdakwa perorangan. Upaya tersebut beberapa membuahkan hasil hingga putusan berkekuatan hukum tetap atau *inkracht* (seperti kasus tindak pidana pajak di atas), tetapi sebagian besar ditolak majelis hakim. Majelis hakim beralasan karena korporasi yang dimintakan pertanggungjawaban pidana tidak dijadikan subyek dalam surat dakwaan.

Dalam perjalanan waktu, adanya alasan-alasan seperti tersebut di atas antara lain bahwa subyek hukum korporasi

¹²⁸ Data dalam Hukum Online.com, 2017, *Prinsip Penting Dalam Penanganan Kejahatan Korporasi*, diunduh hari Minggu, 14 Januari 2018.

¹²⁹ Putusan Mahkamah Agung No. 2239 K/PID.SUS/2012, *Op., Cit.*.

telah diatur dalam berbagai perundang-undangan ¹³⁰ dan bahwa tindak pidana yang dilakukan oleh korporasi modus operandinya cenderung meningkat dan kompleks, sehingga menimbulkan kesulitan dalam menentukan pertanggungjawaban pidananya serta agar para Penyidik dan Penuntut Umum tidak ragu dalam menjerat badan atau korporasi sebagai pelaku tindak pidana, maka Jaksa Agung Republik Indonesia mengeluarkan Peraturan No. PER-28/A/JA/10/2014 tentang Pedoman Penanganan Perkara Pidana Dengan Subyek Hukum Korporasi. Maksud adanya peraturan ini adalah sebagai pedoman penanganan perkara pada tahap penyidikan, penuntutan dan pelaksanaan putusan pengadilan dalam penanganan perkara pidana dengan subyek hukum korporasi terhadap Pengurus, Korporasi dan/atau Pengurus dan Korporasi. Sedangkan tujuan adanya peraturan ini adalah menjadi panduan dalam penanganan perkara pidana dengan subyek hukum korporasi, mengupayakan penyelesaian penanganan perkara pidana dengan subyek

¹³⁰ Ada sekitar 70 (tujuh puluh) Undang-Undang yang menjerat pertanggungjawaban pidana korporasi, tetapi minim diproses dan diputus hingga ke pengadilan (lihat dalam Hukum online.com)

hukum korporasi, mengoptimalkan tuntutan pidana tambahan terhadap subyek hukum korporasi, sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Di dalam peraturan ini diatur mengenai: kriteria perbuatan dalam penanganan perkara pidana dengan subyek hukum korporasi, penyelidikan dan penyidikan, penuntutan, pelaksanaan putusan pengadilan dan penanganan harta kekayaan atau aset. Peraturan ini cukup lengkap untuk menyidik dan menuntut pelaku tindak pidana korporasi atau badan, namun belum jaminan bahwa penuntutan tindak pidana ini diterima oleh Majelis hakim.

Munculnya Peraturan Kejaksaan Agung tersebut belum menjamin benar-benar mendudukkan korporasi sebagai terdakwa dalam suatu kasus tindak pidana, yang banyak terjadi KPK dan Kejaksaan baru menyisipkan pertanggungjawaban korporasi dalam surat tuntutan dari terdakwa perseorangan ¹³¹. Mengingat hal yang demikian, maka muncullah Peraturan Mahkamah Agung (PERMA) No. 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Tindak Pidana oleh Korporasi. Perma ini sebagai pedoman aparat penegak

¹³¹ Data dalam Hukum online.com, 2017, *Liku-Liku Menarik Pertanggungjawaban Korporasi Dalam Kasus Korupsi*, diunduh hari Kamis, 18 Januari 2018.

hukum dan mengisi kekosongan hukum terkait prosedur penanganan kejahatan tertentu yang dilakukan korporasi dan/atau pengurusnya.

Di dalam Perma No. 13 Tahun 2016 ini tercantum beberapa prinsip yang harus diketahui oleh aparat penegak hukum pada waktu menangani tindak pidana yang diduga dilakukan oleh pengurus korporasi dan/atau korporasinya. Prinsip itu adalah ¹³²:

1. Proses pemanggilan dan pemeriksaan terhadap korporasi dan/atau pengurusnya sebagai tersangka. Surat panggilan ini memuat: nama korporasi; tempat kedudukan; kebangsaan korporasi; status korporasi dalam perkara pidana (saksi/tersangka/terdakwa); waktu dan tempat pemeriksaan; ringkasan dugaan peristiwa pidana.
2. Syarat surat dakwaan. Bentuk surat dakwaan diatur dalam Pasal 12 yakni bentuk surat dakwaan merujuk

¹³² Surya Jaya, 2017, *Prinsip Penting Dalam Penanganan Kejahatan Korporasi*, hukum online. Com. Diunduh hari Minggu, 14 Januari 2018.

pada Pasal 143 ayat (2) dengan penyesuaian isi surat dakwaan memuat: nama korporasi, tempat, tanggal pendirian dan/atau nomor anggaran dasar/akta pendirian/peraturan/dokumen/perjanjian serta perubahan terakhir, tempat kedudukan, kebangsaan korporasi, jenis korporasi, bentuk kegiatan/usaha dan identitas pengurus yang mewakili. Di samping itu memuat uraian secara cermat, jelas, lengkap mengenai tindak pidana yang didakwakan dengan menyebutkan waktu dan tempat tindak pidana dilakukan.

3. Ada pemisahan pertanggungjawaban atau kesalahan pidana antara korporasi dengan pengurusnya. Dalam menjatuhkan pidana terhadap Korporasi, Hakim dapat menilai kesalahan Korporasi antara lain:
 - a. Korporasi dapat memperoleh keuntungan atau manfaat dari tindak pidana tersebut atau tindak pidana tersebut dilakukan untuk kepentingan Korporasi;
 - b. Korporasi membiarkan terjadinya tindak pidana; atau
 - c. Korporasi tidak melakukan langkah-langkah yang diperlukan untuk melakukan pencegahan,

mencegah dampak yang lebih besar dan memastikan kepatuhan terhadap ketentuan hukum yang berlaku guna menghindari terjadinya tindak pidana.

Dalam hal seorang atau lebih pengurus korporasi berhenti atau meninggal dunia tidak mengakibatkan hilangnya pertanggungjawaban pidana korporasi.

4. Pengaturan sanksi pidana korporasi yakni pidana pokok berupa pidana denda dan pidana tambahan sesuai Undang-Undang yang berlaku. Misal uang pengganti, penutupan perusahaan, ganti rugi dan restitusi
5. Sistem pembuktian penanganan tindak pidana korporasi masih mengacu pada KUHAP (UU. No. 8 Tahun 1981) dan Undang-Undang tertentu yang khusus mengatur soal sistem pembuktian. Keterangan pengurus korporasi merupakan alat bukti sah.

Dengan terbitnya Perma No. 13 Tahun 2016 ini merupakan perbaikan atau rekonstruksi hukum acara yang menyangkut kasus atau tindak pidana yang melibatkan korporasi sebagai pelakunya. Namun perbaikan atau

rekonstruksi ini masih banyak kekurangannya antara lain bisa dilihat sebagian besar yang diatur dalam Perma adalah bersifat formal prosedural seperti teknis pemeriksaan korporasi di pengadilan, format surat panggilan terhadap korporasi, format dakwaan terhadap korporasi, format putusan terhadap korporasi. Sementara ada beberapa kasus yang bisa diproses dalam persidangan tanpa prosedur yang demikian, seperti kasus PT. Giri Jaladha Wana dan Kasus Suwir Laut. Alangkah baiknya apabila pengaturan yang substansi misalnya kapan dikatakan korporasi bisa dipertanggungjawabkan pidana dan kapan korporasi tidak dapat dipertanggungjawabkan pidana, perlu juga diperjelas korporasi yang berbadan hukum dengan korporasi yang tidak berbadan hukum hal ini akan membawa efek yang berbeda. Di samping itu bisa terjadi juga tumpang tindih antara peraturan satu dengan yang lain, yakni antara Peraturan Kejaksaan Agung Republik Indonesia Nomor: PER-028/A/JA/10/2014 tentang Pedoman Penanganan Perkara Pidana Dengan Subyek Hukum Korporasi yang berlaku secara internal dengan Perma No. 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi yang berlaku secara keseluruhan dari semua penegak hukum. Mengingat hal yang demikian, maka yang

perlu diperhatikan adalah kesamaan cara pandang antar penegak hukum dalam menangani tindak pidana korporasi. Dalam menangani tindak pidana korporasi harus bisa dipisahkan antara pertanggungjawaban pidana pengurus secara pribadi atau korporasi/perusahaan, mestinya harus diperhatikan apakah dia sebagai pengurus melakukan tindakan atas perintah perusahaan atau dia ingin memanfaatkan perusahaan untuk kepentingan pribadi melakukan tindak pidana. Termasuk juga diperhatikan antara tindakan atau perbuatan pengurus baru dan pengurus lama ketika pengurus baru tidak mengetahui tindak pidana yang dilakukan oleh pengurus lama. Hal ini dilakukan agar pengurus baru tidak dikaitkan dengan tindak pidana yang dilakukan oleh pengurus lama.

Menurut hemat penulis di samping kelemahan-kelemahan yang ada pada peraturan juga perlu ditinjau kembali status peraturan tersebut hendaknya tidak berupa Peraturan Mahkamah Agung (Perma) tetapi ditingkatkan menjadi undang-undang sehingga bisa mengikat semua pihak terutama penegak hukum. Dalam praktek ada beberapa Peraturan Mahkamah Agung (Perma) yang tidak ditaati oleh

pihak-pihak yang bersangkutan, seperti Perma No. 02 Tahun 2012 tentang Penyesuaian Batasan Tindak Pidana Ringan Dan Jumlah Denda Dalam KUHP. Dimana Perma tersebut tidak ditaati oleh Pengadilan Negeri dalam menangani kasus yang nilai kerugiannya di bawah Rp 2.500.000,00 (dua juta lima ratus ribu rupiah)¹³³. Untuk merubah dari Perma ke Undang-Undang ini Pemerintah dapat berkoordinasi dengan Mahkamah Agung untuk membahas materi atau isi dari undang-undang yang diinginkan dan selanjutnya diajukan kepada Dewan Perwakilan Rakyat untuk mendapat persetujuannya.

Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 sebagaimana telah dirubah yang ketiga oleh Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 masih harus diperbaiki atau diperbaharui atau direkonstruksi. Sebab apabila hal tersebut tidak diperbaiki akan menimbulkan ketidakadilan. Bila melihat dari kasus-kasus yang penulis uraikan pada bab II sub B terlihat jelas bahwa badan atau korporasi tidak tersentuh sama sekali dari Undang-Undang

¹³³ Bambang Ali Kusumo, 2014, *Implikasi Peraturan Mahkamah Agung No. 02 Tahun 2012 Terhadap Penegakan Hukum Pidana Di Indonesia*, Jurnal Hukum Fakultas Hukum Universitas Islam Sultan Agung (UNISSULA) Semarang, Volume XXX, No. 2, Desember 2014, ISSN 1412 – 2723.

No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan yang telah beberapa kali mengalami perubahan, yang terakhir perubahan yang keempat. Untuk perubahan yang kelima diharapkan harus mengedepankan nilai keseimbangan, nilai kesamaan hukum (*equality before the law*) dan nilai keadilan. 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. Ada pengecualian dari kasus itu yakni kasus Suwir Laut dan Perusahaan Asian Agri Group (AAG). Dalam kasus itu yang dipersalahkan adalah Suwir Laut sebagai Tax Maneger dari 14 Perusahaan yang tergabung dalam AAG itu. Dari putusan Mahkamah Agung yang didakwa dan dipersalahkan Suwir Laut dan kemudian dijatuhi pidana penjara percobaan dan membayar denda, namun dari putusan itu juga melibatkan

AAG untuk membayar denda yang cukup besar. Bila melihat ketiga kasus tersebut sejak awal tidak ada yang mendakwa melakukan tindak pidana perpajakan dari perusahaan atau korporasi itu.

Hal seperti ini merupakan suatu ketidakadilan, oleh sebab itu undang-undang yang ada saat ini perlu direkonstruksi atau diperbaharui sehingga kedudukan wajib pajak yang diatur dalam undang-undang mendapat perlakuan yang sama, sehingga ada persamaan perlindungan kepentingan individu, perusahaan atau korporasi dan kepentingan masyarakat atau negara. Hal ini sesuai dengan pendapatnya John Rawls, yakni ada dua prinsip keadilan, Pertama; memberi hak dan kebebasan yang sama bagi setiap orang (*equal liberty priciples*). 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*)¹³⁴. Untuk lebih memperjelas, kemudian John Rawls mengajukan gagasan keadilan yang dikenal dengan “posisi asali” (*original*

¹³⁴ Gunarto, *Op. Cit.*

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 pembedaan 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 asali yang bertumpu pada pengertian *ekuilibrium reflektif* dengan didasari oleh ciri rasionalitas (*rasionalitas*), kebebasan (*freedom*) dan persamaan (*equality*) guna mengatur struktur dasar masyarakat (*basic strucure of society*).

Berdasarkan uraian di atas dapat ditarik sebuah pemahaman mengenai ketentuan atau pasal-pasal dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 yang merupakan perubahan ketiga dari Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 yang mengandung kelemahan-kelemahan yang perlu direkonstruksi sebagai berikut:

Tabel 4 REKONSTRUKSI UNDANG-UNDANG No. 28
TAHUN 2007

No.	Pasal yang terkait dengan Sanksi Pidana Dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan ketiga dari Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata cara Perpajakan	Kelemahan-kelemahan	Rekonstruksi
1.	Pasal 38 setiap orang yang karena kealpaannya a. Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau b. Menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara didenda paling sedikit dua kali jumlah pajak terutang atau dipidana kurungan paling sedikit tiga bulan atau paling lama satu tahun	Hanya diartikan orang perorang	Pasal 38 berbunyi setiap orang atau korporasi yang karena kealpaannya a. Tidak menyampaik n Surat Pemberitahu n; atau b. Menyampaik n Surat Pemberitahu n, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara didenda paling sedikit dua kali

			jumlah pajak terutang atau dipidana kurungan paling sedikit tiga bulan atau paling lama satu tahun
2	<p>Pasal 39 ayat (1) berbunyi setiap orang yang dengan sengaja: a. Tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak; b. Menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP atau pengukuhan pengusaha kena pajak; c.....sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana 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.</p>	<p>Hanya diartikan orang perorang dan penerapan sanksi nya harus digabung sehingga tindak pidana yang dilakukan oleh korpor</p>	<p>Pasal 39 ayat (1) berbunyi setiap orang atau korporasi yang dengan sengaja: : a. Tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak; b. Menyalahgunakan atau menggunakan</p>

		asi tidak dapat dijatuhkan sanksi pidana ini.	tanpa hak NPWP atau pengukuhan pengusaha kena pajak; c.....sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana penjara paling singkat enam bulan dan paling lama enam tahun atau denda paling sedikit dua kali jumlah pajak terutang dan paling banyak empat kali jumlah pajak terutang.
3.	Pasal 39 ayat (3) berbunyi setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP..... dalam rangka mengajukan permohonan	Hanya diartikan orang perorang dan Penerapan	Pasal 39 ayat (3) berbunyi setiap orang atau korporasi yang melakukan percobaan

	<p>restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat enam bulan dan paling lama dua tahun dan denda paling sedikit dua kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan dan paling banyak empat kali jumlah restitusi yang dimohonkan</p>	<p>sanksinya harus digabung, sehingga pelaku tindak pidana korupsi atau badan tidak dapat dikenai sanksi ini</p>	<p>untuk melakukan tindak pidana menyalahgun akan atau menggunakan tanpa hak NPWP..... dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat enam bulan dan paling lama dua tahun atau denda paling sedikit dua kali jumlah restitusi yang dimohonkan</p>
--	---	--	--

			dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan dan paling banyak empat kali jumlah restitusi yang dimohonkan
4.	<p>Pasal 39A berbunyi setiap orang yang dengan sengaja: 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 dua tahun dan paling lama enam tahun serta denda paling sedikit dua kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, baik pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak enam kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti</p>	<p>Hanya diartikan orang perorang dan Penerapannya sanksinya harus digabung sehingga hanya dapat diterapkan pada orang perorang untuk badan atau korporasi tidak</p>	<p>Pasal 39A berbunyi setiap orang atau korporasi yang dengan sengaja: 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.</p>

	pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.	dapat diberi sanksi ini	Menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak dipidana dengan pidana penjara paling singkat dua tahun dan paling lama enam tahun atau denda paling sedikit dua kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, baik pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak enam kali jumlah pajak
--	---	-------------------------	--

			dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.
--	--	--	---

Bab VI

Penutup

Dari penulisan yang dilakukan dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Formulasi sanksi pidana dirumuskan setelah ditentukan perbuatan-perbuatan yang dapat dipidana di bidang perpajakan. Perbuatan-perbuatan tersebut adalah 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, 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, perbuatan menolak untuk dilakukan pemeriksaan oleh Direktorat Jenderal Pajak, perbuatan 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. Perbuatan-perbuatan tersebut bila dilakukan akan mendapat sanksi pidana sesuai dengan bobotnya masing-masing.

- a. Sedangkan jenis sanksi pidananya terdiri dari pidana penjara, kurungan dan denda. Bobot atau berat ringannya sanksi pidana untuk perbuatan yang karena kealpaan dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan dan paling lama 1 (satu) tahun serta denda 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. Untuk perbuatan karena kesengajaan dipidana 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 serta paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

- b. Perumusan sanksinya untuk wajib pajak yang karena kealpaan dirumuskan secara alternatif antara pidana kurungan dan denda. Tetapi tindak pidana pajak yang dilakukan dengan kesengajaan sanksi pidananya dirumuskan secara kumulatif antara pidana penjara dan denda.
2. Kendala dalam penerapan sanksi pidana atau fungsionalisasi sanksi pidana di bidang perpajakan terhadap wajib pajak adalah pada aturan materielnya (substansinya) yakni apabila pelaku tindak pidana perpajakan ini badan atau korporasi undang-undang belum mengaturnya sehingga badan atau korporasi tidak tersentuh hukum, yakni pada jenis sanksinya, rumusan sanksinya, dan bobotnya yang terkena

hukuman atau pidana hanya orang perorang walaupun dalam perbuatannya yang diuntungkan adalah badan atau korporasi. Di samping itu kelemahan lainnya menyangkut Struktur Hukumnya (Penegak Hukumnya sejak awal tidak mau memperkarakan atau memproses badan atau korporasi sebagai pihak yang bertanggung jawab), juga budaya hukum baik dari petugas pajak atau fiscus dan sebagian anggota masyarakat serta kelemahan hukum acaranya yang menyangkut badan atau korporasi yakni kapan korporasi melakukan tindak pidana, siapa yang dipertanggungjawabkan, dan dalam hal bagaimana korporasi dapat dipertanggungjawabkan. Hal ini tidak diatur dalam undang-undang pajak maupun dalam hukum acara pidana (Undang-Undang No. 8 Tahun 1981).

3. Rekonstruksi sanksi pidana di bidang perpajakan dilakukan dengan melakukan:
 - a. Perubahan Pasal 38 Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan ketiga atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi berbunyi setiap orang atau korporasi 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.

- b. Perubahan bunyi Pasal 39 ayat (1) Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan ketiga Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan menjadi berbunyi setiap orang atau korporasi yang dengan sengaja: a. Tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai

Pengusaha kena pajak; b. Menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP 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 **atau** 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.

- c. Perubahan Pasal 39 ayat (3) Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan ketiga Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan tata Cara Perpajakan menjadi berbunyi setiap orang atau korporasi yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP 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 **atau** 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.

- d. Perubahan Pasal 39A Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan ketiga Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi berbunyi setiap orang atau korporasi yang dengan sengaja: 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 dua tahun dan paling lama enam tahun **atau** denda paling sedikit dua kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, baik pemotongan pajak, dan/atau

bukti setoran pajak dan paling banyak enam kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.

Pada penulisan ini terdapat beberapa saran yang diberikan, antara lain :

1. Pemerintah dan Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) perlu melakukan perubahan Pasal 38, 39 ayat (1), Pasal 39 ayat (3) dan Pasal 39A Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan ketiga atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan merubah Pasal 143 ayat (2) Undang-undang No. 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana.
2. Direktorat Jenderal Pajak merupakan lembaga atau institusi yang paling mengetahui tentang perpajakan, oleh sebab itu dalam mengatasi pelanggaran pajak hendaknya tidak boleh terjadi tawar menawar antara wajib pajak dan petugas pajak apalagi yang sudah terindikasi melakukan tindak pidana pajak.

3. Pemerintah dalam hal ini Menteri Keuangan dapat meminta kepada Jaksa Agung dalam rangka untuk kepentingan penerimaan negara untuk dapat menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan. Penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh Jaksa Agung ini hendaknya harus dilakukan secara selektif untuk menghindari atau untuk mencegah agar wajib pajak tidak berulang-ulang melakukan tindak pidana.
4. Dalam menjerat pelaku tindak pidana di bidang perpajakan hendaknya tidak hanya dilakukan terhadap pelaku secara perseorangan saja tetapi juga meliputi pelaku tindak pidana badan atau korporasi atau perusahaan juga.

Pada penulisan ini terdapat beberapa implikasi yang diberikan, yaitu :

1. Implikasi Teoritis

Terjadi pergeseran pertanggungjawaban pidana perpajakan dari setiap orang menjadi setiap orang atau korporasi dan terjadi pergeseran sanksi pidana

perpajakan yang bersifat kumulatif menjadi bersifat alternatif.

2. Implikasi Praktis

- a. Sanksi pidana perpajakan berlaku untuk orang atau korporasi.
- b. Hakim diberi kebebasan untuk memberikan sanksi di bidang perpajakan berupa pidana penjara atau pidana denda atau alternatif pidana penjara dan denda.

DAFTAR PUSTAKA

A. Buku

Andi Hamzah, *Asas-asas Hukum Pidana*, Jakarta: Pradnya Paramita.

Andi Hamzah, 1993, *Sistem Pidana dan Pemidanaan Indonesia*, Jakarta : Pradnya Paramita.

Andi Hamzah dan Siti Rahayu, 1983, *Suatu Tinjauan Ringkas Sistem Pemidanaan Di Indonesia*, Jakarta : Akademika Pressindo.

Bambang Sutiyoso, 2009, *Metode Penemuan Hukum*, Yogyakarta: UII Press.

Bambang Waluyo, 1994. *Tindak Pidana Perpajakan*, Jakarta : PT. Pradnya Paramita.

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.

Dwija Priyatna, 2004, *Kebijakan Legislasi Tentang Sistem Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Di Indonesia*, Bandung: CV. Utama.

- Eman Suparman, 2012, *Arbitrase dan Dilema Penegakan Keadilan*, Jakarta: PT. Fikahati Aneska.
- Esmi Warassih Puji Rahayu, 2014, *Pranata Hukum (Sebuah Telaah Sosiologis)*, Semarang: Pustaka magister.
- _____, 2015, *Materi Kuliah Program Doktor Ilmu Hukum Fakultas Hukum UNISSULA*, Semarang.
- Faisal, 2015, *Ilmu Hukum, Sebuah Kajian Kritis, Filsafat, Keadilan dan Tafsir*, Yogyakarta: Thafamedia.
- Gunarto, 2015, *Materi Kuliah Teori Hukum*, Semarang: Program Doktor Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Islam Sultan Agung (UNISSULA).
- Hamka, 1983, *Tafsir Al Azhar Juz V*, Jakarta: Panji Mas.
- Hyronimus Rhiti, 2011, *Filsafat Hukum*, Yogyakarta: Universitas Atmajaya.
- Herbert L. Packer, 1968, *The Limits of The Criminal Sanction*, California: Stanford University Press.
- IS. Susanto, 1992, *Kriminologi*. Semarang : Akademi Kepolisian.
- Jaenal Aripin, 2008, *Peradilan Agama Dalam Bingkai Reformasi Hukum Di Indonesia*, Jakarta: Fajar Interpretama Offset.
- JE. Sahetapy, 1979, *Ancaman Pidana Mati Terhadap Pembunuhan Berencana*, Bandung: Alumni.

- John Rawls, 2006, *Teori Keadilan (Dasar-dasar Filsafat Politik untuk Mewujudkan akeadilan Sosial Dalam Negara (terjemahan)*, Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Lawrence Meier Friedman, 1998, *American Law: an Introduction*, Second edition, New York: WW. Norton & Company.
- Lili Rasyidi dan Ira Thania Rasyidi, 2007, *Dasar-Dasar Filsafat dan Teori Hukum*, Bandung: PT. Citra Aditya Bakti.
- Lili Rasyidi dan Ida Bagus Wyasa Putra, 2012, *Hukum Sebagai Suatu Sistem*, Jakarta: Fikahati Aneska.
- Madjid Khadduri, 1999, *Teologi Keadilan (Perspektif Islam)*, Surabaya: Risalah Gusti.
- M. Syamsudin, 2012, *Konstruksi Baru Budaya Hukum Hakim Berbasis Hukum Progresif*, Jakarta: Kencana Prenada Media Group.
- Mohammad Daud Ali, 1998, *Hukum Islam (Pengantar Ilmu Hukum dan Tata hukum Islam di Indonesia)*, Jakarta: Raja Grafindo Persada.
- Moh. Mahfudh MD, 2010, *Membangun Politik Hukum, Menegakkan Konstitusi*, Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.
- Murtadho Muthahhari, 1995, *Keadilan Ilahi: Azas Pandangan Dunia Islam*, Bandung: Mizan.

- Mahrus Ali, 2011, *Dasar-Dasar Hukum Pidana*, Jakarta: Sinar Grafika.
- _____, 2013, *Membumikan ahukum aprogresif*, Yogyakarta: Aswaja Pressindo.
- Muladi. 1990. *Proyeksi Hukum Pidana Materiil Indonesia Dimasa Mendatang*. Pidato Pengukuhan Guru Besar Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang, Sabtu, 24 Pebruari 1990.
- _____. 1995. *Kapita Selektta Sistem Peradilan Pidana*. Semarang : Badan Penerbitan Universitas Diponegoro.
- _____. 1992. *Lembaga Pidana Bersyarat*. Bandung : Alumni.
- Muladi dan Barda Nawawi Arief. 1992. *Bunga Rampai Hukum Pidana*. Bandung : Alumni.
- _____. 1992. *Teori – teori dan Kebijakan Pidana*. Bandung : Alumni.
- Muladi dan Dwidjo Priyatna, 2010, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, Jakarta: Kencana Prenada Media Group.
- Peter Mahmud Marzuki, 2009, *Penelitian Hukum*, Jakarta: PT. Fajar Interpretama Offset.

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

Rochmat Soemitro, 1973, *Pajak Sebagai Alat Kebijakan Fiskal Dalam Hubungannya Dengan Pembangunan Nasional*. Pidato Pengukuhan Guru Besar Pada Fakultas Hukum Universitas Padjajaran Bandung Tanggal 30 Juni 1973.

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

_____, 1988, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Bandung : PT. Eresco.

_____, 1990, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, Bandung : PT. Eresco.

_____, 1988, *Pajak Bumi dan Bangunan*, Bandung : PT. Eresco. V

Roeslan Saleh, 1988, *Dari Lembaran Kepustakaan Hukum Pidana*, Jakarta: Sinar Grafika.

Robbins, Stephen P., 2007, *Perilaku Organisasi Buku I*, Jakarta: Salemba Empat.

Ronny Hanitijo Soemitro, 1990, *Metodologi Penelitian Hukum dan Jurimetri*, Jakarta: Ghalia Indonesia.

_____ _____, 1988, *Perspektif Sosial Dalam Pemahaman Masalah Hukum*, Semarang: Agung Press.

- Satjipto Rahardjo, 1986. *Hukum dan Masyarakat*. Bandung : Alumni.
- _____, 2006, *Hukum Dalam Jagad Ketertiban*, Jakarta: UKI Press.
- _____, Tanpa Tahun, *Masalah Penegakan Hukum*, Bandung: Sinar Baru.
- S. Munawir, 1992, *Perpajakan*, Yogyakarta : Liberty.
- Saleh, Roeslan. 1988. *Dari Lembaran Kepustakaan Hukum Pidana*. Jakarta : Sinar Grafika.
- Setiyono, 2002, *Kejahatan Korporasi*, Malang: Averroes.
- SF. Habeyb, 1983, *Kamus Populer*, Jakarta: Centra.
- Simon Nahak, 2014, *Hukum Pidana Perpajakan (Konsep Penal Policy Tindak Pidana Perpajakan Dalam Perspektif Pembaharuan Hukum)*, Malang: Setara Press.
- Situmorang, Viktor. 1989. *Dasar-dasar Hukum Administrasi Negara*. Jakarta : Bina Aksara.
- Soedarto. 1986. *Hukum dan Hukum Pidana*. Bandung : Alumni
- _____. 1986. *Kapita Selekta Hukum Pidana*. Bandung : Alumni
- Soehardjo, SS. 1995. *Politik Hukum dan Pelaksanaannya Dalam Negara Republik Indonesia*. Semarang: Program Pascasarjana S2 Ilmu Hukum UNDIP.

- Soerjono Soekanto, 1986, *Kegunaan Sosiologi Hukum Bagi Kalangan Hukum*. Bandung : Alumni.
- _____, 1991, *Pokok-pokok Sosiologi Hukum*. Jakarta : Rajawali Pers.
- _____, 1982, *Kesadaran Hukum dan Kepatuhan Hukum*. Jakarta : Rajawali Pers.
- _____, 1985, *Efektivikasi Hukum dan Kepatuhan Sanksi*. Bandung : Remaja Karya.
- _____, 1986, *Pengantar Penelitian Hukum*. Jakarta : Universitas Indonesia Pers.
- Soemitro, Ronny Hanitiya. 1989. *Perspektif Sosial Dalam Pemahaman Masalah-Masalah Hukum*. Semarang : Agung Press
- _____. 1990. *Metodologi Penelitian Hukum dan Yurimetri*. Jakarta : Ghalia Indonesia
- Soeparman. 1994. *Tindak Pidana di Bidang Perpajakan*. Bandung : Citra Aditya Bakti.
- Sri Endah Wahyuningsih, 2013, *Prinsip-Prinsip Individualisasi Pidana Dalam Hukum Pidana Islam dan Pembaharuan Hukum Pidana Indonesia*, Semarang: Badan Penerbitan Universitas Diponegoro.
- Theo Huijbers, 1993, *Filsafat Hukum Dalam Lintasan Sejarah*, Yogyakarta: Kanisius.

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

Yusuf Qordhowi, 2014, *Problematika Rekonstruksi Ushul Fiqh*, Tasikmalaya: Al Fiqh Al Islami bayn al Ashlah wa Tajdid.

Y. Sri Pudyatmoko, 2015, *Memahami Keadilan Di Bidang Pajak*, Yogyakarta: Cahaya Atma Pustaka.

B. Jurnal/Makalah

Djamaludin Ancok, 1995, *Pajak, Law Enforcement dan Keadilan*, Makalah pada Seminar Nasional dengan Tema “Penegakan Hukum Pajak (Peradilan Pajak) dan Keadilan Pembagian Beban Pajak”, Yang diselenggarakan oleh Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang, 25 September 1995.

Esmi Warassih Puji Rahayu, 2008, *Peran Komisi Yudisial Dalam Membangun Kultur Hakim Melalui Perubahan Paradigma*, Dalam Bulletin Komisi Yudisial, Volume VIII, No. 2.

IS. Susanto, 1993, *Kejahatan Korporasi*, Makalah Pada Penataran Nasional Hukum Pidana dan Kriminologi Untuk Dosen-dosen Fakultas Hukum PTN/PTS Seluruh Indonesia.

- Iskandar Ihsan, 1997, *Aspek Yuridis Sistem Perpajakan Nasional dan Antisipasi Kejahatan Restitusi Pajak*, Seminar Di Fakultas Hukum UNISRI Surakarta.
- M. Wildan Yahya, 2002, *Keadilan Dalam Perspektif Al Qur'an*, Jurnal Dakwah Hikmah, Volume I No. 2.
- Mar'i Muhammad, 1990, *Pajak, Manfaat dan Permasalahannya*, Makalah Dalam seminar Nasional tentang Zakat dan Pajak yang diselenggarakan Majelis Ulama Indonesia dan Yayasan Bina Pembangunan di Jakarta, 2 mei 1990.
- Miyasto, 1995, *Segi-segi Keadilan Kebijakan Fiskal Dalam Pembangunan Nasional*, Makalah Pada Seminar Nasional dengan tema penegakan hukum pajak (peradilan Pajak) 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.

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 Prubahan 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.

Undang-Undang No. 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.

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

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

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

Putusan MA No. 653 K/Pid/2011.

Kementrian Agama, Al Qur'an dan Terjemahannya.

Kongres PBB ke-7. 1986. Sevent United Nations Congress On
The Prevention of Crime and The Treatment of
Offenders. Sub Guiding Principles for Crime Prevention
and Criminal Justice in The Context of Development
and a New International Economic Order. Sub B.
National Development and The Prevention of Crime.

Keputusan Direktur Jenderal Pajak No. KEP-02/PJ.7/1990
Tentang Petunjuk Pelaksanaan Pengamatan,
Pemeriksaan Bukti Permulaan dan Penyidikan Tindak
Pidana Di Bidang Perpajakan.

Djamaludin Ancok, 1995, *Pajak, Law Enforcement dan Keadilan*,
Makalah pada Seminar Nasional dengan Tema
"Penegakan Hukum Pajak (Peradilan Pajak) dan
Keadilan Pembagian Beban Pajak", Yang
diselenggarakan oleh Fakultas Hukum Universitas
Diponegoro Semarang, 25 September 1995.

Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia No.
606/KMK.04/1994.

C. Majalah/ Koran

APBN 2022/Kementrian Keuangan Republik Indonesia.

APBN 2023/Kementrian Keuangan Republik Indonesia.

APBN 2024/Kementrian Keuangan Republik indonesia.

Berita Pajak No 1303, 15 Juli 1995

Berita Pajak No. 1315, 15 Januari 1996

Bulletin Komisi Yudisial, Volume VI, No. 4, Januari – Pebruari 2012.

Jawa Pos Tanggal 24 Desember 1998

Kompas, 26 Pebruari 1987

Kontan, No 42 Tahun I, 21 Juli 1997

Republika, Rabu 13 April 2016.

Solo Pos, Senin, 3 April 2017

Varia Peradilan, Majalah Hukum Tahun x No. 1, 18 Juli 1995.

Majalah Tempo, No. 5 Tahun XXIV – 2 April.

E. Internet

<http://www.solopos.com/2015/04/02> kasus pengemplang pajak bebas di PN Solo dihukum di MA, diunduh tanggal 14 april 2017.

<http://PengertianRekonstruksi> menurut para ahli, diunduh tanggal 26 Maret 2017.

<http://kamus> besar bahasa Indonesia/adil, diunduh 26 Maret 2017.

<http://www.pjak.go.id/content/article/penyelesaian> kasus-kasus tindak pidana perpajakan, diunduh 14 April 2017.

<http://ugun-guntari.blogspot.com/2011/12> teori keadilan dalam perspektif hukum, diunduh 14 April 2017.

yusril Ihza Mahendra, Kompas. Com, Kamis, 30 Januari 2014, diunduh 25 Desember 2017

[http://arriemarrioza, Wordpress.co/2011/03/09](http://arriemarrioza.wordpress.co/2011/03/09), diunduh 26 Maret 2017.

Artidjo Alkostar dalam Ahmad Drajad, 2017, internet diunduh tanggal 23 Desember 2017.

Ahmad Drajad, tanpa tahun, *Kendala Penerapan Sanksi Pidana Terhadap Korporasi Sebagai Pelaku Tindak Pidana Korupsi*, Internet, diunduh tanggal 25 Desember 2017.

Data dalam Hukum online.com, 2017, *Prinsip Penting Dalam Penanganan kejahatan Korporasi*, diunduh Minggu, 14 Januari 2018.

Data dalam Hukum Online.Com, 2017, *Liku-liku Menarik Pertanggungjawaban Korporasi Dalam Kasus korupsi*, diunduh Kamis, 18 Januari 2018.

<https://m.detik.com> diunduh 2 Pebruari 2018.

Widi Widodo, www.kompasiana.com/ diunduh pada tanggal 5 Pebruari 2018.

Turwanto, CNN Indonesia dent.cnnindonesia.com, diunduh 2 Pebruari 2018.

PROFIL PENULIS



Prof. Dr. H. Bambang Ali Kusumo, S.H., M.Hum adalah Dosen Negeri Yang Dipekerjakan (DPK) Pada Fakultas Hukum Universitas Slamet Riyadi Surakarta. 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 (S3) Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Islam Sultan Agung Semarang.

Menjabat sebagai Dekan Fakultas Hukum Universitas Slamet Riyadi Surakarta dua periode, periode 2007 – 2010 dan periode 2011 – 2014, menjabat sebagai Sekretaris Program Studi S2 Program Pascasarjana UNISRI Surakarta 2014 – 2018, menjabat sebagai Wakil Rektor Bidang Administrasi Umum, Keuangan dan Sumber Daya Manusia (SDM) (2019 – 2023). Diantara 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/PUU-X/2012 Terhadap Pengelolaan Zakat (Penelitian 2016), The Influence Of Positivism Philosophy On Criminal Law Enforcement In Indonesia (Jurnal Terakreditasi YUSTISIA, Januari – April 2017), Functionalization Of Criminal Sanction On Taxation in Indonesia Based On Justice Values (Jurnal Internasional South East Asia Journal Of Contemporary Business, Economics and Law, Volume 14 Desember 2017), Model for the Contempt of Court Criminal Policy in Realising Indonesia Judicial Independence (International Journal of Innovation, Creativity and Change, 2020), Consumer legal Protection in Online trade Transactions in Indonesia (International Journal of Law Management and Humanities, 2022), Covid-19 Vaccination service: Legal Issues and health workwers protection in Indonesia (International Journal of Health Sciences, Tahun 2022), Rethinking Criminal Law Policies in Taxation to Overcome Tax Violations (Jurnal Bestuur, Desember 2022), Euthanasia Dalam Perspektif Hukum Islam dan Hukum Yang Berlaku di Indonesia (Jurnal Sinta Al Qalam, 2023), Pengantar Kriminologi (buku, 2010), Analisis Kelemahan Tanggung Jawab Korporasi Dalam Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (buku, Juli 2020), Tanggung jawab Korporasi Dalam Tindak Pidana Korupsi Di Indonesia (buku, Desember 2022), 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 (buku, Maret 2023), Hukum Waris Islam (Juli 2025)

Dalam penegakan hukum pajak, masih ditemukan kendala untuk penerapan sanksi pidananya. Dalam Undang-Undang Perpajakan yakni UU. No.28 Tahun 2007 Jo UU. No. 16 Tahun 2009 sanksi pidananya hanya bisa diterapkan pada pelaku perseorangan, untuk pelaku badan hukum atau korporasi yang melakukan tindak pidana masih ada kendalanya mengenai rumusan sanksi pidana. Mengingat hal tersebut maka rumusan sanksi pidana harus diperbaharui atau direkonstruksi atau dirubah., sehingga pelaku orang dan/badan hukum atau korporasi sebagai pelaku tindak pidana perpajakan dapat dikenakan sanksi pidana atau hukuman.



UNISRI Press

Jalan Sumpah Pemuda No 18,
Joglo, Banjarsari, Kota Surakarta

www.unisripress.com



unisripress



UNISRI Press

unisripress@gmail.com

Anggota APPTI dan IKAPI

ISBN 978-623-8716-51-7 (PDF)



9

786238

716517