

LAPORAN PENELITIAN

**STRATEGI PENEGAKAN HUKUM TINDAK PIDANA PAJAK YANG
MERUGIKAN KEUANGAN NEGARA SEBAGAI TINDAK PIDANA
KORUPSI DI INDONESIA**



Oleh:

Dr. KMS Herman, SH, MH, M.Si

Dr. Ahmad Redi, SH, MH, M.Si

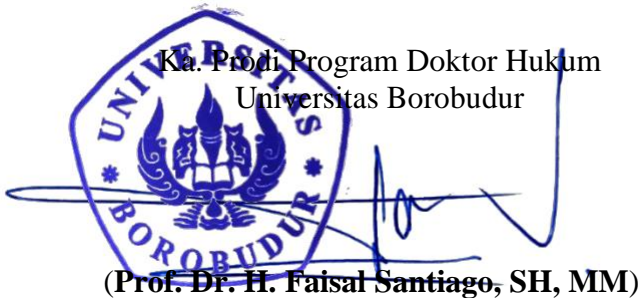
**PROGRAM PASCASARJANA
PROGRAM DOKTOR HUKUM
UNIVERSITAS BOROBUDUR
JAKARTA 2023**

**LEMBAR IDENTITAS DAN PENGESAHAN
LAPORAN AKHIR PENELITIAN**

1	Judul Penelitian	Strategi Penegakan Hukum Tindak Pidana Pajak Yang Merugikan Keuangan Negara Sebagai Tindak Pidana Korupsi Di Indonesia
2	Ketua Peneliti :	
	a. Nama	Dr. KMS Herman, SH., MH., M.Si
	b. NIDN	
	c. Jenis Kelamin	Laki-Laki
	d. Pangkat/Golongan/NIP	
	e. Jabatan Fungsional	
	f. Fakultas/Program Studi	Pascasarjana S3 Hukum
	g. Bidang Ilmu yang diteliti	
3	Jumlah Tim Peneliti	2 (dua) Orang
4	Lokasi Penelitian	Jakarta
5	Jangka Waktu Penelitian	6 (enam) bulan
6	Biaya diperlukan	Rp. 44.000.000,-
7	Sumber Dana	Perguruan Tinggi

Jakarta, Maret 2023
Ketua Pelaksana,

Ka. Prodi Program Doktor Hukum
Universitas Borobudur


(Prof. Dr. H. Faisal Santiago, SH, MM)


(Dr. KMS Herman, SH, MH, M.Si)

Menyetujui,
Ketua LPPM


Prof. Dr. Ir. Darwati Susilastiti, MM
NIP/NIK 19610208198403001

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Dalam Praktek perpajakan, sering sekali terjadi kesalahan maupun tindakan penyimpangan yang dilakukan oleh pegawai instansi perpajakan maupun warga negara (Wajib Pajak) yang masuk dalam ranah hukum administrasi dan hukum pidana. Pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh wajib pajak, sepanjang pelanggaran tersebut masuk dalam tindakan administrasi perpajakan maka akan dikenakan sanksi berupa administrasi, sedangkan apabila yang menyangkut tindak pidana maka sanksi pidana dapat dijatuhkan.

Dalam soal pajak ini negara berhadapan muka dengan para wajib pajak, sebagai penguasa dalam menunaikan tugasnya untuk mengatur hubungannya dengan warganya.¹

Unsur-unsur pajak, meliputi :²

1. Peraturan Perundang-undangan yang menjadi dasar pemungutan pajak, baik pajak pusat maupun pajak daerah;
2. Subyek pajak;
3. Obyek pajak;
4. Pemungut pajak
5. Surat ketetapan pajak

Tindak pidana di bidang perpajakan adalah suatu perbuatan yang melanggar peraturan perundang-undangan pajak yang menimbulkan kerugian keuangan negara dimana pelakunya diancam dengan hukuman pidana³. Perbuatan pidana

¹ KMS. Herman, *Hukum Pajak "Penyelesaian Sengketa Pajak di Pengadilan Pajak"*, FP Aswaja, NTB, Cet. 1, 2020, hal. 70

² KMS. Herman, *Pajak Daerah dan Retribusi Daerah Sebagai Sumber Pendapatan Asli Daerah*", FP Aswaja, NTB, Cet. 1, 2020, hal. 49

³ T.N. Syamsiah, *Tindak Pidana Perpajakan*, Penerbit PT. Alumni, Bandung, 2011, hal. 3

yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara sudah seharusnya dan tepat bila dikategorikan sebagai suatu tindak pidana korupsi, sebagaimana Pengertian Tindak Pidana Korupsi Menurut Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, yang termasuk dalam tindak pidana korupsi adalah *Setiap orang yang dikategorikan melawan hukum, melakukan perbuatan memperkaya diri sendiri, menguntungkan diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi, menyalahgunakan kewenangan maupun kesempatan atau sarana yang ada padanya karena jabatan atau kedudukan yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara.*

Dari sudut pandang hukum, tindak pidana korupsi secara garis besar memenuhi unsur-unsur sebagai berikut:

- perbuatan melawan hukum
- penyalahgunaan kewenangan, kesempatan, atau sarana
- memperkaya diri sendiri, orang lain, atau korporasi, dan
- merugikan keuangan negara atau perekonomian negara

Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi:

“Setiap orang yang secara melawan hukum melakukan perbuatan memperkaya dirisendiri atau orang lain atau suatu korporasi yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara, dipidana dengan pidana penjara seumur hidup atau pidana penjara paling singkat 4 (empat) tahun dan paling lama 20 (duapuluh) tahun dan denda paling sedikit Rp. 200.000.000,00 (dua ratus juta rupiah) dan paling banyak Rp. 1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah)”

lalu Pasal 3 :

“Setiap orang yang dengan tujuan menguntungkan diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi, menyalahgunakan kewenangan, kesempatan, atau sarana yang adapadanya karena jabatan atau kedudukan yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara, dipidana dengan pidana penjara seumur hidup

atau pidana penjara paling singkat 1 (satu) tahun dan paling lama 20 (dua puluh) tahun dan atau denda paling sedikit Rp. 50.000.000 (lima puluh juta rupiah) dan paling banyak Rp. 1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah)”.

Tindak pidana korupsi telah diakui bahkan sebelum pembentukan *United Nations Convention Against Corruption* (Undang-Undang Republik Indonesia No. 7 Tahun 2006 tentang Pengesahan *United Nations Convention Against Corruption*, 2003) melalui UU Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (UU Tindak Pidana Korupsi).

Saat ini tindak pidana dibidang perpajakan masih bersifat *Lex Specialis*, karena ketentuan yang mengatur tindak pidana pajak terdapat dalam hukum pidana pajak yang berisi peraturan-peraturan tentang :

1. Perbuatan-perbuatan apa yang dapat diancam dengan hukuman
2. Siapa-siapa yang dapat dihukum, dan
3. Hukuman apa yang dapat dijatuhkan.

Jadi tindak pidana pajak ini merupakan suatu perbuatan yang melanggar peraturan perundang-undangan pajak yang menimbulkan **kerugian pada pendapatan negara** dimana pelakunya diancam dengan hukuman pidana.

Pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan dikenakan sanksi administrasi, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan, dikenakan sanksi pidana. Untuk mengetahui telah terjadinya suatu tindak pidana di bidang perpajakan maka perlu dilakukan pemeriksaan untuk mencari, mengumpulkan, mengolah data dan atau keterangan lainnya untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Dasar Hukum dan Letak Pengaturan Tindak Pidana Pajak di Indonesia terdapat dalam Pasal 103 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, sebagai berikut

“Ketentuan-ketentuan dalam Bab I sampai Bab VIII buku ini juga berlaku bagi perbuatan-perbuatan yang oleh ketentuan perundang-undangan lainnya diancam dengan pidana, kecuali jika oleh undang-undang ditentukan lain”⁴.

Pasal 103 KUHP sering disebut atau di istilahkan sebagai pasal jembatan bagi peraturan atau undang-undang yang mengatur Hukum pidana diluar KUHP. Pasal 103 KUHP berada pada buku I Aturan Umum, memuat istilah-istilah yang sering digunakan dalam hukum pidana. Pasal ini menjembatani bahwa segala istilah/pengertian yang berada dalam bab I sampai dengan bab VIII buku kesatu KUHP dapat digunakan apabila tidak diatur lain dalam undang-undang atau aturan-aturan yang mengatur tentang hukum pidana diluar KUHP, itu berarti bahwa sepanjang Undang-Undang dibidang Pajak ada mengatur mengenai perbuatan pidana yang dilakukan maka Undang-Undang itulah yang harus dipakai, akan tetapi bila belum ada Undang-Undang dibidang pajak yang mengaturnya, maka ketentuan-ketentuan dalam KUHP sebagai *Lex Generalis*, itulah yang akan digunakan.

Tindak Pidana Perpajakan dalam perspektif hukum pidana materiel membicarakan 3 (tiga) masalah pokok, yaitu rumusan tindak pidana perpajakan, pertanggungjawaban pidana perpajakan dan solusi pidana perpajakan. Kebijakan formulasi mengenai tindak pidana pajak dirumuskan dalam Pasal 38, 39, 39A, 40, 41, 41A, 41B, 41C, 43 dan Pasal 43A Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan. dari rumusan pasal-pasal tersebut jenis tindak pidana perpajakan dalam bentuk pelanggaran (*culpa*) sebagai perbuatan yang tidak sengaja dan tindak pidana pajak dalam bentuk kejahatan (*dolus*) sebagai perbuatan yang dilakukan dengan sengaja. Subjek tindak pidana pajak adalah manusia dan korporasi (badan hukum). Tanggung jawab pidana perpajakan yang dilakukan manusia berbasis pada *culvabilitas* (kesalahan), untuk korporasi sebagai pelaku tindak pidana perpajakan maka asas pertanggungjawaban perpajakannya berdasarkan teori identifikasi,

⁴Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, Pasal 103

vicarious liability, dan *strict liability*. Sanksi pidana terhadap pelaku tindak pidana perpajakan, hanya menggunakan sanksi pidana penjara dan kurungan. Demi menjaga pendapatan negara, maka rumusan pidana denda terhadap pelaku tindak pidana perpajakan oleh wajib pajak menjadi sanksi utama (*preimum remedium*), sedangkan pidana penjara dirumuskan sebagai sanksi bersifat *ultimum remedium* (senjata pamungkas).

Saat ini tindak pidana dibidang pajak masuk dalam ranah tindak pidana khusus sebagaimana diatur dalam ketentuan umum dan tata cara perpajakan (KUP) dan adanya prinsip *ultimum remedium*, yang pada intinya menjadikan sanksi pidana sebagai upaya terakhir dalam penegakan hukum pidana pajak. Wajib pajak diberi kesempatan untuk mengembalikan kerugian pendapatan negara sebagai pertimbangan untuk dituntut tanpa penjatuhan pidana penjara. Namun jika kita kaji karakteristik dari tindak pidana pajak sebagai tindak pidana yang merugikan keuangan negara dan atau perekonomian negara, sesungguhnya sangat tepat jika tindak pidana dibidang pajak dikategorikan sebagai tindak pidana korupsi.

Berdasarkan dari uraian yang peneliti kemukakan di atas mengenai permasalahan **PENEGAKAN HUKUM TINDAK PIDANA PAJAK YANG MERUGIKAN KEUANGAN NEGARA SEBAGAI TINDAK PIDANA KORUPSI DI INDONESIA**, mendorong peneliti untuk melakukan penelitian yang berkaitan dengan hal tersebut.

B. Rumusan Masalah

Didasari oleh pemikiran-pemikiran yang telah diuraikan di atas, maka dapat **dirumuskan beberapa permasalahan** sebagai berikut:

1. Bagaimanakah penegakan hukum pidana di bidang pajak?
2. Bagaimanakah cara menanggulangi tindak pidana di bidang pajak dalam upaya pemberantasan tindak pidana pajak di Indonesia?

3. Mengapa tindak pidana di bidang pajak dapat dikategorikan sebagai tindak pidana korupsi?

C. Tujuan Penelitian

Tujuan dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Untuk mengetahui Bagaimanakah penegakan hukum pidana di bidang pajak.
2. Untuk mengetahui Bagaimanakah cara menanggulangi tindak pidana di bidang pajak dalam upaya pemberantasan tindak pidana pajak di Indonesia.
3. Untuk mengetahui sejauh mana tindak pidana di bidang pajak dapat dikategorikan sebagai tindak pidana korupsi di Indonesia.

D. Manfaat Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat secara teoritis dan praktis yaitu :

1. Manfaat Teoritis

Secara Teoritis, hasil penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat dalam menambah ilmu pengetahuan pada penegakan hukum positif dalam penanggulangan perilaku tindak pidana dibidang pajak.

2. Manfaat Praktis

Secara Praktis, hasil penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat memberikan masukan bagi Pemerintah sehingga kebijakan yang diambil agar tetap mempertimbangkan aspek kejujuran dan keadilan untuk masyarakat.

BAB II KAJIAN TEORI

A. KERANGKA TEORI

Menyangkut soal teori ini dikenal dalam dunia keilmuan adanya teori payung (grand-theory), teori tengah (middle-range theory), lalu yang terendah adalah teori biasa yang dihasilkan oleh suatu disiplin ilmu itu.⁵ Teori hukum merupakan hasil karya para pakar hukum tanpa mengacu pada suatu filsafat tertentu. Teori hukum ini dikenal pula dengan istilah Pelajaran Hukum Umum, Ilmu Hukum Sistematis, dan Ilmu Hukum Dogmatis.

1. Teori Dasar (*Grand Theory*) : Teori Negara Hukum

Dalam kepustakaan hukum dikenal istilah *rechtsstaat* dan *rule of law*. *Rechtsstaat* merupakan istilah atau terminologi negara hukum menurut sistem Eropa Kontinental khususnya Belanda sedangkan *rule of law* merupakan terminologi yang digunakan dalam negara-negara sistem *Anglo Saxon* atau *common law* untuk menggambarkan negara hukum. Konsep negara hukum merujuk pada makna bahwa negara diatur oleh atau berdasarkan hukum (*governed by law*). Konsep negara hukum juga merupakan lawan dari negara atas dasar kekuasaan semata atau negara otoriter. Negara otoriter ditentukan oleh kehendak penguasa negara. Oleh sebab itu pula dalam kepustakaan Inggris sering menyatakan bahwa konsep negara hukum berarti negara yang diatur oleh hukum (*rule by law*) bukan diatur oleh manusia (*rule by men*).⁶

Dalam sistem Eropa Kontinental, konsep negara hukum sebagaimana dikemukakan oleh *Stahl* memiliki empat karakter utama yaitu (1) pengakuan dan perlindungan terhadap hak-hak asasi manusia, (2) negara didasarkan pada

⁵ Lili Rasjidi, Liza Sonia Rasjidi, *Dasar-Dasar Filasafat dan Teori Hukum*, Penerbit PT Citra Aditya Bakti, Bandung 2012, hal. 12

⁶ MunirFuady, *Teori Negara Hukum Modern (Rechtsstaat)* RefikaAditama, Bandung, hal. 1-2.

teori Trias Politika atau pemisahan tiga cabang kekuasaan pemerintahan, (3) pemerintahan diselenggarakan berdasarkan undang-undang, (4) ada peradilan administrasi negara yang bertugas mengadili perkara gugatan oleh warga atau badan usaha privat terhadap aparatur atau instansi pemerintah.⁷ Indonesia yang memiliki sistem hukum yang bersumber pada tradisi sistem hukum Eropa Kontinental atau Sipil tidak menganut teori pemisahan tiga cabang kekuasaan tetapi menerapkan sistem “*check and balances*” dalam arti lembaga-lembaga negara berkedudukan sederajat dan “saling mengendalikan satu sama lain”⁸.

2. Teori Antara (*Middle Range Theory*) : Teori Penegakan Hukum

Penegakan hukum merupakan suatu usaha untuk mewujudkan ide-ide keadilan, kepastian hukum dan kemanfaatan sosial menjadi kenyataan. Jadi penegakan hukum pada hakikatnya adalah proses perwujudan ide-ide.

Penegakan hukum merupakan proses dilakukannya upaya tegaknya atau berfungsinya norma-norma hukum secara nyata sebagai pedoman pelaku berkaitan dengan atau hubungan-hubungan hukum dalam kehidupan bermasyarakat dan bernegara. Penegakan hukum merupakan usaha untuk mewujudkan ide-ide dan konsep-konsep hukum yang diharapkan rakyat menjadi kenyataan.⁹ Kajian terkait penegakan hukum, secara objektif norma hukum yang hendak ditegakkan mencakup pengertian hukum formal dan hukum materiel. Artinya bahwa yang dimaksudkan dengan hukum formal yakni terkait dengan peraturan perundang-undangan yang tertulis, sedangkan hukum materiel mencakup pengertian nilai-nilai keadilan yang hidup dalam

⁷Muhammad Tahir Azhary, *Negara Hukum, Suatu Studi tentang prinsip-Prinsip Dilihat dari Segi Hukum Islam, Implementasinya Pada Periode Negara Madinah dan Masa Kini*, Prenada Media, 2004, hal. 89-9

⁸KunthoroBasuki, “Pelaksanaan kekuasaan Kehakiman Pasca Amandemen UUD 1945” dalam FajrulFalah (Penyunting), *Gagasan Amandemen UUD 1945 Suatu Rekomendasi*, Komisi Hukum Nasional. 2008, hal. 45.

⁹ Satjipto Rahardjo, *Hukum & Penegakan Hukum*, Jakarta: Gramedia, 2011, hal 64

masyarakat. Dengan demikian kajian yang dituju yaitu penegakan hukum dan penegakan keadilan.

Penegakan hukum dapat dikaitkan dengan pengertian *'law enforcement'* dalam arti sempit, sedangkan penegakan hukum dalam arti luas, dalam arti hukum materiel, diistilahkan dengan penegakan keadilan. Jadi yang dimaksudkan disini untuk menegaskan bahwa hukum yang harus ditegakkan itu pada intinya bukanlah sekedar norma aturan itu sendiri, melainkan termasuk nilai-nilai keadilan yang terkandung di dalamnya.¹⁰

Penegakan hukum, secara umum merupakan suatu proses dilakukannya upaya untuk tegaknya atau berfungsinya norma-norma hukum secara nyata sebagai pedoman perilaku dalam hubungan-hubungan hukum kehidupan bermasyarakat dan bernegara. Dari aspek sudut subjeknya, penegakan hukum dapat dilakukan oleh subjek yang luas dan dapat pula diartikan sebagai upaya penegakan hukum oleh subjek dalam arti yang sempit.¹¹ Dalam arti luas, proses penegakan hukum melibatkan semua subjek hukum dalam setiap hubungan hukum.¹² Siapa saja yang menjalankan aturan normatif atau melakukan sesuatu atau tidak melakukan sesuatu dengan mendasarkan diri pada norma aturan hukum yang berlaku, berarti dia menjalankan atau menegakkan aturan hukum.

“Dalam arti sempit, dari segi subjeknya itu, penegakan hukum hanya diartikan sebagai upaya aparaturnya penegakan hukum tertentu untuk menjamin dan memastikan bahwa suatu aturan hukum berjalan sebagaimana seharusnya. Dalam memastikan tegaknya hukum itu, apabila diperlukan, aparaturnya penegak hukum itu diperkenankan untuk menggunakan daya paksa”.¹³

¹⁰ Sutandyo Wignyosoebroto, *Hukum: Cita & Problem Sosial*, Surabaya: Dharmawangsa Press, 2004, hal 57

¹¹ *Ibid*, hal 61

¹² Bambang Purnomo, *Penegakan Hukum Peristiwa Pidana*, Yogyakarta: Ga-ma Press, 2007. hal 93

¹³ Jimly Asshiddiqie, *Menuju Negara Hukum yang Demokrasi*, Jakarta: Buana Ilmu Populer, 2009, hal

Pengertian penegakan hukum itu dapat pula ditinjau dari sudut obyeknya, yaitu dari segi hukumnya. Dalam hal ini, pengertiannya juga mencakup makna yang luas dan sempit.

“Dalam arti luas, penegakan hukum itu mencakup pula nilai-nilai keadilan yang terkandung di dalamnya bunyi aturan formal maupun nilai-nilai keadilan yang hidup dalam masyarakat. Tetapi, dalam arti sempit, penegakan hukum itu hanya me-nyangkut penegakan peraturan yang formal dan tertulis saja. Karena itu, penerjemahan perkataan “*law enforcement*” ke dalam bahasa Indonesia dalam menggunakan perkataan “*penegakan hukum*” dalam arti luas dan dapat pula digunakan istilah “*penegakan peraturan*” dalam arti sempit”.¹⁴

Pembedaan antara formalitas aturan hukum yang tertulis dengan cakupan nilai keadilan yang dikandungnya ini bahkan juga timbul dalam bahasa Inggris sendiri dengan dikembangkannya istilah “*the rule of law*” versus “*the rule of just law*” atau dalam istilah “*the rule of law and not of man*” versus istilah “*the rule by law*” yang berarti “*the rule of man by law*”.¹⁵ Dalam istilah “*the rule of law*” terkandung makna pemerintahan oleh hukum, tetapi bukan dalam artinya yang formal, melainkan mencakup pula nilai-nilai keadilan yang terkandung di dalamnya. Karena itu, digunakan istilah “*the rule of just law*”.

Mencermati lingkup penegakan hukum, sudah seharusnya berisi penegakan keadilan itu sendiri, sehingga istilah penegakan hukum dan penegakan keadilan merupakan dua sisi dari mata uang yang sama. Setiap norma hukum sudah dengan sendirinya mengandung ketentuan tentang hak-hak dan kewajiban-kewajiban para subjek hukum dalam lalu lintas hukum.¹⁶ Norma-norma hukum yang bersifat dasar, biasanya berisi rumusan hak-hak dan kewajiban-kewajiban yang mendasar.

¹⁴ *Ibid*, hal 21

¹⁵ Adrew Nicolas, *Legal & Law Enfocement*, California: CoU Press, 2011, p.101, dalam Farid Amirul, *Hukum dan Keadilan*, Jakarta: Pamator Press, 2012, hal 207.

¹⁶ Hermansyah Asikin, *Manajemen Penegakan Hukum dalam Kajian Sosiologis*, Jakarta: Penamas Media, 2016, hal. 253

Secara akademis, sebenarnya persoalan hak dan kewajiban asasi manusia menyangkut konsepsi dalam keseimbangan konsep hukum dan keadilan. Dalam setiap hubungan hukum terkandung di dalamnya dimensi hak dan kewajiban secara paralel dan bersilang. Untuk itu, secara akademis, hak asasi manusia diimbangi dengan kewajiban asasi manusia. Namun, dalam perkembangan sejarah, issue hak asasi manusia itu sendiri terkait erat dengan persoalan ketidakadilan yang timbul dalam kaitannya dengan persoalan kekuasaan. Dalam sejarah, kekuasaan yang diorganisasikan ke dalam dan melalui organ-organ negara, seringkali terbukti melahirkan penindasan dan ketidakadilan. Karena itu, sejarah umat manusia mewariskan gagasan perlindungan dan penghormatan terhadap hak-hak asasi manusia.

Gagasan perlindungan dan penghormatan hak asasi manusia ini bahkan diadopsikan ke dalam pemikiran mengenai pembatasan kekuasaan yang kemudian dikenal dengan aliran konstitusionalisme.¹⁷ Aliran konstitusionalisme inilah yang memberi warna modern terhadap ide-ide demokrasi dan negara hukum, sehingga perlindungan konstitusional terhadap hak asasi manusia dianggap sebagai ciri utama yang perlu ada dalam setiap negara hukum yang demokratis ataupun negara demokrasi yang berdasar atas hukum.

Penegakan hukum merupakan suatu usaha untuk mewujudkan ide-ide keadilan, kepastian hukum dan kemanfaatan sosial menjadi kenyataan. Jadi penegakan hukum pada hakikatnya adalah proses perwujudan ide-ide.¹⁸ Artinya bahwa, penegakan hukum merupakan proses dilakukannya upaya tegaknya atau berfungsinya norma-norma hukum secara nyata sebagai pedoman pelaku dalam lalu lintas atau hubungan hukum dalam kehidupan bermasyarakat dan bernegara.

¹⁷ Irman Laksono, *Penegakan Hukum dalam Perspektif HAM*, Jakarta: Gramedia, 2014, hal 85.

¹⁸ Cakra Aminuddin, *HAM dan Keadilan*, Jakarta: Gunung Agung, 2015, hal 142

Menurut Soerjono Soekanto, penegakan hukum merupakan kegiatan menyasikan hubungan nilai-nilai yang terjabarkan didalam kaidah-kaidah/ pandangan nilai yang mantap dan mengejewantah dan sikap tindak sebagai rangkaian penjabaran nilai tahap akhir untuk menciptakan, memelihara dan mempertahankan kedamaian pergaulan hidup.

“Penegakan hukum secara konkret adalah berlakunya hukum positif dalam praktik sebagaimana seharusnya patut dipatuhi. Oleh karena itu, memberikan keadilan dalam suatu perkara berarti memutuskan hukum *in concreto* dalam mempertahankan dan menjamin di taatinya hukum materiil dengan menggunakan cara procedural yang ditetapkan oleh hukum formal”.¹⁹

Menurut Satjipto Raharjo penegakan hukum pada hakikatnya merupakan penegakan ide-ide atau konsep-konsep tentang keadilan, kebenaran, kemanfaatan sosial, dan sebagainya. Jadi Penegakan hukum merupakan usaha untuk mewujudkan ide dan konsep-konsep tadi menjadi kenyataan. Hakikatnya penegakan hukum mewujudkan nilai-nilai atau kaedah-kaedah yang memuat keadilan dan kebenaran, penegakan hukum bukan hanya menjadi tugas dari para penegak hukum yang sudah di kenal secara konvensional, tetapi menjadi tugas dari setiap orang. Meskipun demikian, dalam kaitannya dengan hukum publik pemerintahlah yang bertanggung jawab.

Penegakan hukum dibedakan menjadi dua, yaitu:²⁰

1. Ditinjau dari sudut subyeknya:

Dalam arti luas, proses penegakkan hukum melibatkan semua subjek hukum dalam setiap hubungan hukum. Siapa saja yang menjalankan aturan normative atau melakukan sesuatu atau tidak melakukan sesuatu

¹⁹ *Ibid* hal 33

²⁰ *Ibid*, hal 34

dengan mendasarkan diri pada norma aturan hukum yang berlaku, berarti dia menjalankan atau menegakkan aturan hukum.

Dalam arti sempit, penegakkan hukum hanya diartikan sebagai upaya aparaturnya penegakan hukum tertentu untuk menjamin dan memastikan bahwa suatu aturan hukum berjalan sebagaimana seharusnya.

2. Ditinjau dari sudut obyek hukumnya, yaitu:

Dalam arti luas, penegakkan hukum yang mencakup pada nilai-nilai keadilan yang di dalamnya terkandung bunyi aturan formal maupun nilai-nilai keadilan yang ada dalam bermasyarakat. Dalam arti sempit, penegakkan hukum itu hanya menyangkut penegakkan peraturan yang formal dan tertulis.

Penegakan hukum merupakan proses dilakukannya upaya tegaknya atau berfungsinya norma-norma hukum secara nyata sebagai pedoman pelaku dalam lalu lintas atau hubungan-hubungan hukum dalam kehidupan bermasyarakat dan bernegara.

Sebagai suatu proses yang bersifat sistemik, maka penegakan hukum pidana menampakkan diri sebagai penerapan hukum pidana (*criminal law application*) yang melibatkan pelbagai sub sistem struktural berupa aparat kepolisian, kejaksaan, pengadilan dan pemasyarakatan.²¹ Termasuk dalam hal ini penegak hukum yang dilakukan institusi-institusi penegakan hukum seperti, Penyidik Polri, Penyidik Pejabat Pegawai Negeri Sipil (PPNS) dan Institusi Peradilan (Pengadilan).

3. Teori Aplikasi/Terapan (*Applied Theory*) :

a. Teori Peraturan Perundang-undangan

Berdasarkan Teori yang dikembangkan *Hans Kelsen*, norma hukum memuat unsur-unsur berikut: (1) memerintah (*gebieten*), (2) melarang

²¹Bambang Purnomo, *Hukum Acara Pidana*, Yogyakarta: Gamapress, 2004, hal 157.

(*verbeiten*), (3) menguasai (*ermachtigen*), (4) membolehkan (*erlauben*) dan (5) menyimpan dari ketentuan (*derogoereen*).²²

Dalam sistem hukum Indonesia, kewenangan mengatur atau membuat aturan (*regeling*) sesungguhnya merupakan kewenangan DPR dan Presiden. DPR dan Presiden yang dipilih langsung oleh rakyat melalui Pemilihan Umum memiliki sumber otoritas untuk membuat norma yang mengatur perilaku warga maupun instansi-instansi pemerintah sesuai dengan prinsip negara demokrasi. Namun demikian cabang kekuasaan lain yaitu kekuasaan yudikatif seperti Mahkamah Agung Republik Indonesia dapat saja membuat aturan (*regeling*) sepanjang memperoleh pendelegasian atau persetujuan dari lembaga pembuat undang-undang.²³

Sistem hukum Indonesia juga tampak dipengaruhi oleh teori hukum murni (*the Pure Theory of Law*) dan kesatuan norma (*unity of norms*) antara norma yang paling tinggi dengan norma yang lebih rendah sebagaimana dirumuskan oleh *Hans Kelsen*. Teori hukum murni atau kesatuan norma *Hans Kelsen* mengenal *basicnorm*, *norms* dan *sunorms*.²⁴ Teori *Kelsen* tersebut juga mengenal konsep keabsahan atau "*validity*". Menurut *Hans Kelsen*, konsep keabsahan atau validitas norma mengandung empat makna yaitu:

- a. Sebuah norma berlaku dengan kekuatan mengikat (*a norm exists with binding force*);
- b. Sebuah norma tertentu merupakan bagian dari tertib hukum yang efektif (*a particular norm concerned is identifiably part of a legal order which is efficacious*);

²²Yuliandri, *Asas-Asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang Baik*, Rajagrafindao persada, Jakarta, 2013, hal. 21.

²³JimlyAsshiddiqie, *Perihal Undang-Undang*, Konstitusi Press, 2006, hal. 11.

²⁴Hari Chand, *Modern Jurisprudence*, International Law Book Series, Selangor, 2014, hal. 92-93.

- c. Sebuah norma dipersyaratkan oleh oleh norma yang lebih tinggi di dalam hirarki norma (*a norm is conditioned by another norm of higher level in the hierarchy of norms*);
- d. Norma yang dapat dibenarkan adalah yang sesuai atau selaras dengan norma dasar (*a norm which is justified in conformity with basic norms*).²⁵

Hirarki peraturan perundang-undangan Indonesia sebagaimana ditetapkan dalam Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan adalah:

- UUD 1945
- Ketetapan MPR
- Undang-undang/peraturan pemerintah pengganti undang-undang
- Peraturan pemerintah
- Peraturan presiden
- Peraturan daerah.

b. Teori Keadilan

Rawls mengemukakan suatu ide dalam bukunya *A Theory of Justice* (Suatu Teori Keadilan) di dalamnya dicoba dengan bertolak dari pandangan modern menentukan (menyebarkan) lebih jauh mengenai keadilan.

Teori *Rawls* serupa dengan teori kontrak klasik dari *Socrates* dan *Plato*. Sebab ia juga bertolak dari sejenis keadaan alamiah (*original position*) dan dalam sejenis kontrak perumusan, asas (apriori) yang berdasarkan masyarakat harus ditata agar terjadinya keadilan.

Secara khusus, *Rawls* melihat teori sebagai suatu kritik terhadap teori-teori keadilan sebelumnya, yang menurut pandangannya telah gagal untuk memberikan suatu konsep keadilan yang tepat.

²⁵*Ibid*, hal. 93-94.

Menurut *Rawls*, kegagalan teori-teori terdahulu disebabkan oleh substansinya yang sangat dipengaruhi oleh *utilitarisme* atau oleh *intuisionisme*. *Utilitarisme* menurut *Rawls* telah menjadi pandangan moral yang sangat dominan pada seluruh periode filsafat modern, di mana *utilitarisme* mengajarkan bahwa benar salahnya peraturan atau tindakan manusia tergantung pada konsekuensi langsung dari peraturan atau tindakan tertentu yang dilakukan. Dengan demikian, baik buruknya tindakan manusia secara moral sangat tergantung pada baik buruknya konsekuensi tindakan tersebut bagi manusia. Tegasnya apabila akibatnya baik, maka sebuah peraturan atau tindakan dengan sendirinya akan menjadi baik, demikian pula sebaliknya.²⁶

Rawls juga mengkritik *intuisionisme* karena tidak memberi tempat memadai pada asas rasionalitas. Menurutnya *intuisionisme* dalam proses pengambilan keputusan (moral) lebih mengandalkan kemampuan intuisi manusia. Oleh karena itu, pandangan ini juga tidak memadai apabila dijadikan pegangan dalam mengambil keputusan, terutama pada waktu terjadi konflik diantara norma-norma moral. Menurut *Rawls*, prioritas nilai akan menjadi problem yang sulit ditemukan pemecahannya, apabila setiap orang cenderung menggunakan intuisi daripada akal sehat dalam melakukan pertimbangan dan mengambil keputusan, dengan demikian pertimbangan-pertimbangan dan keputusan-keputusan moral akan menjadi subyektif atau kehilangan obyektifitasnya.²⁷

Oleh karena teori-teori keadilan seluruhnya dianggap gagal, maka *Rawls* tertantang untuk membangun sebuah teori keadilan baru yang mampu menegakkan keadilan sosial dan sekaligus dapat dipertanggungjawabkan secara obyektif.

²⁶ Andre Ata Udjan. *Keadilan dan Demokrasi: Telaah Filsafat Politik John Rawls* (Yogyakarta: Kanisius, 2001), hal 21.

²⁷ *Ibid.*

Secara definitif memahai arti keadilan tidak begitu sulit karena terdapat beberapa perumusan sederhana yang dapat menjawab tentang pengertian keadilan. Namun untuk memahami tentang makna keadilan tidaklah semudah membaca teks pengertian tentang keadilan yang diberikan oleh para pakar, karena ketika membahas tentang makna berarti sudah bergerak dalam tataran filosofis yang perlu perenungan secara mendalam sampai pada hakikat yang paling dalam.²⁸ Keadilan menurut *Ulpianus*, dalam kitab hukum *Justianus*, ialah kehendak yang terpola dan tetap untuk memberikan kepada masing-masing bagiannya (*Iustitia est contans et prepetua voluntas ius sum cuique tribuendi*).²⁹ Keadilan dalam cita hukum yang merupakan pergulatan kemanusiaan berevolusi mengikuti ritme zaman dan ruang, dari dahulu sampai sekarang tanpa henti dan akan terus berlanjut sampai manusia tidak beraktifitas lagi.

*“Manusia sebagai makhluk ciptaan Tuhan yang terdiri atas roh dan jasad memiliki daya rasa dan daya pikir yang dua-duanya merupakan daya rohani, dimana rasa dapat berfungsi untuk mengendalikan keputusan-keputusan akal agar berjalan tersebut nilai-nilai moral seperti kebaikan dan keburukan, karena yang dapat menentukan baik-dan buruk adalah rasa”.*³⁰ Plato (427-347 SM)

Yang menggambarkan keadilan pada jiwa manusia dengan membandingkannya dengan kehidupan negara, mengemukakan bahwa jiwa manusia terdiri atas tiga bagian, yaitu pikiran (*logistikon*), perasaan dan nafsu baik psikis maupun jasmani (*epithumatikon*), rasa baik dan jahat (*thumoeindes*).³¹

²⁸ Angkasa, *Filsafat Hukum*, Purwokerto: Universitas Jenderal Soedirman, 2010, hal 105.

²⁹ Darji Darmodiharjo, *Pokok-pokok Filsafat hukum (Apa dan Bagaimana Filsafat hukum Indonesia)*, Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 1995, hal. 163.

³⁰ M. Rasjidi dan H. Cawindu, *Islam untuk Disiplin Ilmu Filsafat*, Jakarta: Bu-lan Bintang, 1998 hal 17.

³¹ Andrew Antonius, *Legality & Filosofiy*, London: Succer Press, 2001, hal 83.

Dalam mengartikan keadilan, *Plato* sangat dipengaruhi oleh cita-cita kolektivistik yang memandang keadilan sebagai hubungan harmonis dengan berbagai organisme sosial. Setiap warga negara harus melakukan tugasnya sesuai dengan posisi dan sifat alamiahnya.³² Sedangkan *Aristoteles* (384-322 SM) dalam pemikiran tentang hukum dan keadilan, dengan menggolongkan keadilan ke dalam keadilan *distri-butif* dan keadilan *korektif*.³³ Keadilan distributif menyangkut soal pembagian barang-barang dan kehormatan kepada masing-masing orang sesuai dengan tempatnya dalam masyarakat, sedangkan keadilan ko-rektif memberikan ukuran untuk menjalankan hukum sehari-hari.

Menurut *Aristoteles*, keadilan adalah kebajikan yang berkaitan dengan hubungan antara manusia. Bahwa adil dapat berarti menurut hukum, dan apa yang sebanding yaitu yang semestinya.³⁴ Disini juga ditunjukkan bahwa seseorang dikatakan berlaku tidak adil apabila orang itu mengambil lebih dari bagian yang semestinya. Orang yang tidak menghiraukan hukum juga tidak adil, karena semua hal yang didasarkan kepada hukum dapat dianggap sebagai adil.

Pada abad pertengahan *Thomas Aquinas* berperan pelanjut dari pemikiran aliran hukum alam, yang membedakan keadilan atas dua kelompok, yaitu keadilan umum (*justitis generalis*) dan keadilan khusus. Keadilan umum adalah keadilan menurut kehendak undang-undang, yang harus ditunaikan demi kepentingan umum.³⁵ Selanjutnya keadilan khusus adalah keadilan atas dasar kesamaan atau proporsionalitas. Keadilan

³² Abdul Ghofur Anshori, *Filsafat Hukum: Sejarah, Aliran dan Pemaknaan*, Yogyakarta: Gadjah Mada University Press, 2006, hal. 47.

³³ *Ibid*, hal 56.

³⁴ Herman Sukirno, *Filsafat & Sosiologi Hukum*, Jakarta: Grafitty Press, 2011, hal 231.

³⁵ Arman Suhendar, *Aspek Filsafat & Penegakan Hukum*, Jakarta: Pamator Press, 2015, hal 183.

khusus ini dibedakan menjadi *keadilan distributif*, *keadilan komunikatif* dan *keadilan vindikatif*³⁶.

Keadilan *distributif* ialah suatu keadilan yang memberikan kepada setiap orang didasarkan atas jasa-jasanya atau pembagian menurut haknya masing-masing. Keadilan *distributif* berperan dalam hubungan antara masyarakat dengan perorangan.

Keadilan *kommunikatif* ialah suatu keadilan yang diterima oleh masing-masing anggota tanpa memperdulikan jasa masing-masing. Misalnya dalam organisasi perusahaan ada beberapa bagian: bagian personalia, bagian umum, bagian keuangan, terbagi dalam seksi kas, deposito dan jasa dan seterusnya.³⁷

Keadilan *vindikatif* adalah keadilan dalam hal menjatuhkan hukuman atau ganti kerugian dalam tindak pidana. Seorang dianggap adil apabila ia dipidana badan atau denda sesuai dengan besarnya hukuman yang telah ditentukan atas tindak pidana yang dilakukannya³⁸. Menurut *John Rawls* penganut aliran *Realisme* Hukum bahwa perlu ada keseimbangan antara kepentingan pribadi dan kepentingan bersama. Bagaimana ukuran dari keseimbangan itu harus diberikan, itulah yang disebut keadilan³⁹.

Teori keadilan yang diuraikan tersebut, tampak bahwa kriteria keadilan sangatlah relatif, sehingga keadilan tidak lain adalah keseimbangan dari nilai-nilai antinomis yang ada, serta memiliki aspek moral yang melandasi perilaku kehidupan manusia dalam bermasyarakat.

³⁶E.Sumaryono, *Etika Hukum (Relevansi Teori Hukum Kodrat Thomas Aquinas)*, Yogyakarta: Kanisius, 2009, hal. 160.

³⁷Arief Nasrul Budiawan, *Penegakan Hukum dan Keadilan*, Jakarta: Cempaka Press, 2013, hal 71.

³⁸*Ibid*, hal 178.

³⁹*Ibid*, hal.143.

B. KAJIAN PUSTAKA

1. Sengketa Pajak

1.1. Pengertian Sengketa Pajak

Dalam menjalankan kegiatan usaha (bisnis) sehari-hari, para pengusaha tentu tidak terlepas dari pengawasan aparaturnya pemerintah sesuai bidang usaha atau pekerjaannya masing-masing. Demikian juga aparaturnya pajak (fiskus) tentu akan mengawasi semua pengusaha (termasuk orang pribadi) khususnya pengawasan dalam rangka pemeriksaan pajak guna menguji kepatuhan Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya atau untuk tujuan lain sebagaimana diatur dalam Pasal 29 ayat (1) Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP).

Sebagai produk akhir dari pemeriksaan tersebut, tentu akan diterbitkan surat ketetapan pajak yang bisa berupa kondisi kurang bayar (Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar/SKPKB) atau kurang bayar tambahan (Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan/SKPKBT), lebih bayar (Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar/SKPLB) ataupun nihil (Surat Ketetapan Pajak Nihil—SKPN). Dari ketiga kondisi ketetapan pajak tersebut yang paling tidak disukai oleh wajib Pajak adalah kondisi kurang bayar, karena apa? Karena Wajib Pajak harus membayar kekurangan pembayaran pajak yang seharusnya terutang berdasarkan hasil pemeriksaan yang dilakukan, padahal Wajib Pajak sudah merasa benar ketika menyampaikan laporan perpajakannya setiap bulan atau setiap tahun ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP). Surat ketetapan pajak yang kurang bayar inilah yang sering kali menimbulkan sengketa atau perselisihan antara Wajib Pajak dengan fiskus (aparatur pajak/pemeriksa pajak).

Namun, tidak tertutup kemungkinan terbitnya SKPLB atau SKPN juga bisa menimbulkan sengketa antara Wajib Pajak dengan fiskus. Hal ini bisa terjadi apabila fiskus menertibkan SKPLB dengan nilai lebih kecil dari nilai SKPLB yang diharapkan Wajib Pajak. Misalnya, fiskus menerbitkan SKPLB sebesar Rp 2 miliar sementara menurut perhitungan Wajib Pajak SKPLB seharusnya sebesar Rp 3 miliar. Perbedaan inipun bisa menimbulkan sengketa antar pihak. Demikian pula halnya apabila terhadap Wajib Pajak seharusnya diterbitkan SKPN padahal menurut perhitungan Wajib Pajak seharusnya diterbitkan SKPLB. Untuk hal demikian, tentu akan menimbulkan sengketa yang harus diselesaikan sesuai aturan undang-undang.

Kalau begitu, apa yang dimaksud dengan sengketa pajak? Menurut ketentuan Pasal 1 angka 5 Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (UU Pengadilan Pajak), yang dimaksud dengan sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau Penanggung Pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan Perundangan-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan undang-undang penagihan pajak dengan surat paksa⁴⁰.

Dengan kata lain, sengketa pajak terjadi karena adanya ketidaksamaan persepsi atau perbedaan pendapat antara Wajib Pajak dengan petugas pajak mengenai penetapan pajak terutang yang diterbitkan atau adanya tindakan penagihan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Pengertian sengketa pajak umumnya diawali dari diterbitkannya surat ketetapan pajak atau diterbitkannya surat

⁴⁰Pasal 1 angka 5 *Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002* tentang Pengadilan Pajak

tindakan penagihan pajak. Surat ketetapan pajak dimaksud adalah Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB), Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN). Selain itu, sengketa juga bisa timbul karena adanya pemotongan atau pemungutan yang dilakukan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan undang-undang.

Mengacu pada pengertian diatas, maka upaya hukum untuk menyelesaikan sengketa yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak adalah keberatan, banding, gugatan dan peninjauan kembali. Upaya hukum keberatan atas ketetapan pajak diajukan ke Direktorat Jenderal Pajak. Sedangkan upaya hukum banding dan gugatan diajukan ke Pengadilan Pajak. Khusus untuk upaya hukum Peninjauan Kembali (PK) diajukan ke Mahkamah Agung. Namun demikian, ada upaya hukum dengan nama peninjauan kembali (huruf kecil) yang juga diajukan ke Direktorat Jenderal Pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 16 UU KUP. Uraian selengkapnya masing-masing upaya hukum tersebut adalah seperti dibawah ini⁴¹.

1.2. Hal-hal yang terkait sengketa pajak

a. Interaksi Wajib Pajak dan Fiskus

Hal ini terjadi karena hak-hak dan kewajiban dari wajib pajak berhubungan dengan tugas, fungsi dan kewenangan fiskus.

Pada praktek sehari-hari, implementasi dan aplikasi suatu perundang-undangan dilaksanakan oleh para eksekutif yang diberikan wewenang untuk membuat suatu keputusan atas temuan hasil pemeriksaan yang berkaitan dengan perpajakan dan ketentuan

⁴¹ Wirawan. B. Ilyas dan Richard : Hukum Pajak (Jakarta Penerbit Salemba Empat, 2008) hal 91-2

yang pengaturannya ditentukan oleh undang-undang. Didalam perpajakan, dikenal:

(1) Kewenangan Administratif

Undang-undang Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan atau K.U.P. dimulai dari pasal 13, 14, 16, 17, 17A, 17B, 17C, 29, dan 36, memberikan wewenang kepada Direktorat Jenderal Pajak untuk menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar, Surat Tagihan Pajak, karena jabatan membetulkan, mengurangkan, menghapuskan dan membatalkan pajak, melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan kewajiban perpajakan.

(2) Kewenangan Penyidikan

Seperti disebutkan dalam pasal 38 dan 39 Undang-undang KUP, bahkan menerapkan ketentuan pidana atas tidak disampaikannya surat pemberitahuan, isi surat pemberitahuan tidak benar, tidak mendaftarkan diri. Hal itu dilakukan baik kalau disengaja maupun karena kealpaannya.

Melihat wewenang yang diberikan oleh undang-undang demikian luas, khususnya seperti yang tersebut dalam pasal 36, timbul anggapan bahwa tanggung jawab terhadap pemenuhan kewajiban perpajakan hanya dibebankan kepada wajib pajak dan adanya anggapan berat sebelah ini dapat diperbaiki dan diubah melalui Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 yang telah diubah dengan Undang-undang nomor 28 tahun 2007. penambahan pasal 36A merupakan upaya pemerintah untuk menyeimbangkan tanggung jawab antara wajib pajak dan fiskus (pengenaan sanksi kepegawaian berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 30 dari yang ringan hingga yang berat).

Sedangkan di bidang Kepabeanan terdapat pasal-pasal yang mengatur wewenang Pejabat Direktorat Jenderal Bea dan Cukai untuk menetapkan tarif (klasifikasi barang) dan nilai pabean (pasal 16). Atau menetapkan kembali tarif dan nilai pabean (pasal 17) Undang-undang Nomor 10 Tahun 1995.

Di dalam Undang-undang Nomor 19 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa. Dengan Surat Paksa, pada penjelasan Pasal 7 ayat (1) dan ayat (2) disebutkan antara lain bahwa Juru Sita Pajak dalam melaksanakan tugasnya merupakan pelaksanaan/ eksekusi dari keputusan yang sama kedudukannya dengan keputusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap. Hal ini menyebabkan keputusan yang diambil oleh pejabat perpajakan kedudukannya sama dengan putusan oleh Majelis Hakim yang menjalankan Kekuasaan Kehakiman.⁴²

b. Awal dari Sengketa

Terjadinya Sengketa Pajak atau Bea dan Cukai diawali dengan adanya ketidaksamaan persepsi atau perbedaan pendapat⁴³ :

- 1) Antara Wajib Pajak dengan Direktur Jenderal Pajak (aparatur Direktorat Jenderal Pajak) atas penetapan Pajak terutang untuk Pajak-pajak pusat yang dikelola oleh Direktorat Jenderal Pajak, atau
- 2) Antara Wajib Pajak dengan Kepala Daerah/ Kepala Dinas Pendapatan Daerah (Aparatur Dinas Pendapatan Daerah) setempat

⁴² Rukiah Komariah SH. ; MH dan Ali Purwito.M.,SH., MM. Pengadilan Pajak (Jakarta: ? Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2006) halaman 56-7

⁴³ Atep Adya Barata: Memahami Prosedur di Pengadilan Pajak (jakarta:?.LP3 AB-IBTA,2002) halaman 5

(Propinsi/Kabupaten/Kota) atas penetapan Pajak terutang untuk Pajak-pajak daerah, atau

- 3) Antara Orang (perseorangan atau badan hukum) / Wajib Pajak dengan Direktur Jenderal Bea dan Cukai (aparatur Direktorat Jenderal Bea dan Cukai) atas penetapan bea masuk, cukai, dan sanksi administrasinya, serta Pajak Penghasilan Pasal 22 – Impor, Pajak Pertambahan Nilai – Impor, dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah – Impor.

c. Dampak dari pada Sengketa berupa Keputusan atau Ketetapan
Perbedaan pendapat tersebut diatas adalah mengenai :
Keputusan atau Ketetapan.

Secara harafiah, arti keputusan adalah memutuskan, melakukan penilaian pada suatu perkara. Jadi, keputusan mempunyai unsur-unsur tentang adanya masalah atau perkara atau sengketa dan terdapat kegiatan penilaian/ pengkajian serta terbitnya suatu keputusan oleh yang diberikan kewenangan untuk memeriksa dan memutuskan.⁴⁴

Sesuai dengan pasal 1 ayat (4) Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak yang dimaksudkan dengan keputusan adalah: "Suatu penetapan tertulis di bidang perpajakan yang dikeluarkan oleh pejabat yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan dan dalam rangka pelaksanaan Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa."

Pada dasarnya keputusan ini harus tertulis dan diterbitkan oleh pejabat yang berwenang untuk mengambil keputusan tersebut, sehingga keputusan yang mempunyai kekuatan hukum yang mengikat dan

⁴⁴Rukiah Komariah SH. M dan Ali Purwito, M. SH. , MM: Op at. Halaman 66

bersifat memaksa atau segera dilaksanakan. Tetapi pelaksanaan keputusan tersebut dapat diupayakan untuk diajukan keberatan dengan mempertaruhkan jaminan yang harus disetorkan dengan bukti setoran dan tanda bukti penerimaan jaminan. Beberapa pakar perpajakan berpendapat bahwa dengan terbitnya keputusan tersebut, Wajib Pajak dapat langsung mengajukan permohonan banding tanpa harus melalui mekanisme keberatan. Keputusan yang dibuat oleh pejabat perpajakan sudah bersifat tetap dan pasti. Pengajuan keberatan sebelum banding diajukan, hanya akan memerlukan waktu dan biaya, serta dipandang tidak sesuai dengan prinsip peradilan pajak yang sederhana, cepat, dan murah.

Dalam Undang-undang Pengadilan Pajak, Wajib Pajak yang mengajukan keberatan harus memerlukan waktu untuk penyelesaian paling lama 12 bulan. Waktu dimaksud dihitung mulai dari tanggal berkas permohonan sengketa keberatan diterima oleh Kantor Pelayanan Pajak di mana keputusan tersebut diterbitkan dilanjutkan dengan pembuatan penelitian/pemeriksaan masalah yang disengketakan dan pembuatan uraian pemandangan keberatan yang akan dibuat, guna bahan pertimbangan bagi Direktur Jenderal Pajak, untuk mengabulkan atau menolak permohonan keberatan. Bidang pabean, waktu yang diperlukan relatif lebih singkat yakni 60 (enam puluh) hari sejak diterimanya permohonan keberatan secara lengkap dan benar. Penelitian atas keberatan yang diajukan dilakukan selain berdasarkan *data base*, buku tarif bea masuk, *explanatory notes*, *index*, *WCO web site*, juga audit terbatas yang dilakukan oleh auditor kepabeanan.

Keputusan pejabat perpajakan atas keberatan Wajib Pajak dapat berupa beberapa kemungkinan, seperti diterima seluruhnya, diterima sebagian, atau ditolak dan tetap mempertahankan koreksi dan sanksi administrasi berupa denda (kalau ada), kemungkinan kedua hal tersebut

terakhir tidak dapat diterima oleh Wajib Pajak, berdasarkan pertimbangan bahwa yang dilaporkan/diberitahukan sudah benar. Ada kalanya keputusan yang diambil tidak jelas, misalnya mengenai pengguguran metode I dalam penetapan Nilai Pabean atau penetapan tarif pos dalam klasifikasi barang yang tidak tepat. Hal ini dipandang oleh Wajib Pajak sebagai suatu yang masih memerlukan klasifikasi untuk dapat ditinjau kembali dan berarti masih terdapat hal-hal yang akan menjadi sengketa antara Wajib Pajak dan pejabat yang menerbitkan ketetapan/keputusan. Pada dasarnya sengketa pajak terjadi atas dua hal, yaitu terbitnya suatu keputusan dari pejabat perpajakan dan tidak disetujuinya keputusan tersebut oleh Wajib Pajak, sehingga memerlukan penanganan lebih lanjut.

Ketidak setujuan Subyek Pajak adalah berupa Pendapat Berbeda (Dissenting Opinion) dan Alasan Berbeda (Concurring Opinion)

Lembaga *dissenting Opinion* (pendapat berbeda) dan *concurring opinion* (alasan berbeda) dari para hakim yang memutus suatu perkara tampaknya menjadi suatu lembaga baru yang saat ini mulai sering diterapkan dalam proses persidangan. *Dissenting opinion* maupun *concurring opinion* merupakan satu lembaga baru dalam rangka memberikan suatu kredibilitas khusus bagi hakim yang benar-benar menurut keyakinannya mempunyai pendapat yang berbeda atau alasan yang berbeda dari mayoritas hakim yang memutus suatu perkara. *Dissenting opinion* memberikan arti adanya pendapat hakim yang berbeda pendapat dari mayoritas hakim yang memutus perkara. Sedangkan *concurring opinion* memberikan arti adanya anggota hakim yang mempunyai alasan hukum yang berbeda dengan mayoritas hakim yang memutus perkara, meskipun hakim yang bersangkutan menyetujui amar putusan secara keseluruhan. Hal ini misalnya pernah terjadi dalam

putusan Mahkamah Konstitusi dalam Putusan Nomor 21 – 22/ PUU-V/2007 dalam perkara permohonan pengujian UU Nomor 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal terhadap UUD 1945.

Dalam persoalan perpajakan, hal *dissenting opinion* maupun *concurring opinion* ini diatur dalam Pasal 79 UU Pengadilan Pajak yang menegaskan bahwa pada dasarnya putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan musyawarah yang dipimpin oleh Hakim Ketua dan apabila dalam musyawarah tidak dapat dicapai kesepakatan, putusan diambil dengan suara terbanyak (ayat 1). Namun, ayat (2) menegaskan apabila Majelis di dalam mengambil putusan dengan cara musyawarah tidak dapat dicapai kesepakatan sehingga putusan diambil dengan suara terbanyak, pendapat Hakim Anggota yang tidak sepakat dengan putusan tersebut dinyatakan dalam putusan Pengadilan Pajak, Perundang– Undangan lain yang mengatur secara tegas hal *dissenting opinion* ini juga terdapat dalam Pasal 45 ayat (10) UU Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konsitusi.

Pencantuman pendapat Hakim Anggota yang berbeda atau yang mempunyai alasan yang berbeda dalam putusan Pengadilan Pajak tersebut dimaksudkan agar pihak – pihak yang bersengketa dapat mengetahui keadaan dan pertimbangan Hakim Anggota dalam Majelis. Dengan kata lain, bagi Hakim yang mempunyai pendapat berbeda atau alasan berbeda akan menunjukkan konsistensi pendapatnya sendiri serta kemampuan menganalisis suatu persoalan sesuai hukum dan keyakinan hati nuraninya sendiri, tanpa harus terpengaruh dengan suara mayoritas Hakim lainnya. Lembaga *dissenting opinion* ini menjadi menarik buat hakim yang mempunyai integritas tinggi memahami suatu kasus yang terjadi dan memberikan pendapat hukumnya sendiri yang berbeda dari mayoritas Hakim yang berbeda pendapat dalam rangka memperkaya informasi suatu kasus perpajakan yang terjadi.

Adanya *dissenting opinion* maupun *concurring opinion* dengan sendirinya telah mewujudkan sikap kemandirian dan kebebasan hakim dalam melakukan pekerjaannya yang tidak harus selalu bersuara bulat dengan mayoritas hakim lainnya. Sikap kemandirian dan kebebasan yang dimiliki hakim dalam memutus perkara tentu akan memberikan ruang seluas-luasnya bagi hakim untuk tidak berpihak dalam membuat suatu putusan. Sikap demikian sekaligus menunjukkan keberanian dan integritas pribadi seorang hakim serta kemampuan individual dalam menganalisis suatu perkara. Dengan adanya lembaga *dissenting opinion* ataupun *concurring opinion* diharapkan dapat memberikan suatu daya tarik, khususnya bagi pribadi – pribadi calon hakim untuk menunjukkan kemampuan dan integritas diri pribadi bagi perkembangan ilmu hukum dan tegaknya keadilan yang terus diharapkan di masa mendatang.⁴⁵

2. Kewenangan Pengadilan Pajak

Sebagaimana telah dikemukakan sebelumnya, sengketa pajak atau bea dan cukai diawali dengan terjadinya ketidaksamaan persepsi atau perbedaan pendapat antara Wajib Pajak atau penanggung pajak (orang atau badan hukum) dengan aparat fiskus. Selanjutnya, dalam Undang-undang Pengadilan Pajak Nomor 14 Tahun 2002 disebutkan bahwa Sengketa Pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan Banding atau Gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan Peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Pengadilan Pajak mempunyai tugas dan wewenang untuk :

- 1) **Memeriksa dan memutus Sengketa Pajak.** Sengketa Pajak tersebut

⁴⁵Wiraman B. Ilyas dan Richard Burton : Hukum Pajak (Jakarta : Penerbit Salemba Empat, 2008) Hlm, 117 - 118

meliputi dua hal yaitu:

- a. Sengketa Pajak yang diajukan ke Pengadilan Pajak sebagai Banding atas keputusan keberatan, dan
- b. Sengketa Pajak yang diajukan ke Pengadilan Pajak sebagai *Gugatan* atas pelaksanaan penagihan pajak atau keputusan pembetulan atau Keputusan lainnya

Jadi, dalam hal Banding, Majelis Hakim pada Pengadilan Pajak yang ditunjuk untuk menyelesaikan sengketa hanya memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Dengan demikian, untuk sengketa pajak yang diajukan dalam Banding, *yang menjadi objek pemeriksaan Majelis Hakim/Hakim Tunggal Pengadilan Pajak hanyalah sengketa yang dikemukakan pemohon Banding dalam permohonan keberatan yang seha-rusnya diperhitungkan dan diputuskan dalam keputusan keberatan.*

Selain itu, Majelis Hakim/Hakim Pengadilan Pajak dapat pula memeriksa dan memutus permohonan Banding atas keputusan/ketetapan yang diterbitkan oleh Pejabat yang berwenang sepanjang peraturan perundang-undangan yang terkait mengatur demikian.

Penjelasan:

Yang dimaksud dengan keputusan adalah suatu penetapan tertulis di bidang perpajakan yang dikeluarkan oleh pejabat yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan dan dalam rangka pelaksanaan Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Dalam hal gugatan, Majelis Hakim/Hakim Pengadilan Pajak memeriksa dan memutus sengketa atas pelaksanaan penagihan pajak atau keputusan pembetulan atau Keputusan lainnya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (2) Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 dan peraturan perundang-

undangan perpajakan yang berlaku.

2) **Kewenangan Mengawasi Kuasa Hukum**

Selain tugas dan wewenang untuk memeriksa dan memutus Sengketa Pajak, Pengadilan Pajak mempunyai kewenangan untuk mengawasi kuasa hukum yang memberikan ayat (1) dan (2) bantuan hukum kepada pihak-pihak yang bersengketa dalam sidang-sidang di Pengadilan Pajak.⁴⁶

Wewenang dan tanggung jawab atas pengawasan kuasa hukum ini pada hakekatnya ada pada Ketua Pengadilan Pajak. Namun demi kian, untuk efektivitas pelaksanaannya, Ketua dapat dibantu oleh Wakil Ketua atau langsung mendelegasikan kewenangannya kepada Wakil Ketua. Khusus untuk pelaksanaan Administrasi pengawasannya dibantu oleh Sekretaris Pengadilan Pajak.

Untuk pelaksanaan pengawasan sebagaimana dimaksud, tata caranya diatur lebih lanjut dalam Keputusan Ketua Pengadilan Pajak.

3) **Pengadilan Pajak Sebagai Pengadilan Tingkat Pertama Dan Terakhir**

Pengadilan Pajak merupakan Pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus Sengketa pajak.

Sebagai pengadilan tingkat pertama dan terakhir pemeriksaan atas Sengketa Pajak hanya dilakukan oleh Pengadilan Pajak. Oleh karenanya putusan Pengadilan Pajak tidak dapat diajukan Gugatan ke Peradilan Umum, Peradilan Tata Usaha Negara, atau standar peradilan lain, kecuali putusan berupa “tidak dapat diterima” yang menyangkut kewenangan kompetensi.

Untuk keperluan pemeriksaan sengketa pajak, Pengadilan Pajak, dalam hal ini Ketua Majelis Hakim/Hakim, dapat memanggil atau meminta data atau keterangan yang berkaitan dengan sengketa pajak dari pihak ketiga

⁴⁶ Atep Adya Barata : Memahami Prosedur – Prosedur Berasal di Pengadilan Pajak (Jakarta : Sosiandana LP3AB – IBTA, 2002) Hlm 34

sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Biaya yang harus dikeluarkan untuk mendatangkan pihak ketiga harus ditanggung oleh para pihak yang bersengketa yang mengusulkan didatangkannya pihak ketiga tersebut. Jadi, kalau yang mengusulkannya adalah pihak pemohon Banding/penggugat, maka yang menanggung biaya untuk mendatangkan pihak ketiga itu adalah pihak pemohon Banding/penggugat. Sebaliknya, bila yang mengusulkan untuk mendatangkan pihak ketiga itu adalah pihak terbanding/tergugat, maka semua biaya yang harus dikeluarkan untuk mendatangkan pihak ketiga itu harus ditanggung oleh terbanding/tergugat.

3. Penegakan Hukum Pajak di Pengadilan Pajak

Penegakan Hukum Pajak di Pengadilan Pajak Sejak diundangkannya Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak. Hasil kerja pengadilan pajak antara tahun 2002 sampai dengan tahun 2008 serta tahun 2013 sampai dengan tahun 2019, yaitu sejak diundangkannya Undang-undang nomor 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak sampai dengan tahun 2019 sebagaimana penelitian yang dilakukan oleh penulis adalah berupa jumlah penyelesaian kasus sebagaimana data statistik berikut ini :

Tabel 1

Statistik Penerimaan Dan Penyelesaian Berkas Perkara Pada
Pengadilan Pajak
(Sejak Tahun 2002 s/d Tahun 2008)

1. Penerimaan berkas perkara baru

No	Tahun	Banding	Gugatan	Jumlah	% Kenaikan
1	2002	1.247	132	1379	
2	2003	2.071	180	2.251	2151%
3	2004	2.612	313	2925	7,29%

4	2005	2.271	342	2.613	(10,66)%
5	2006	2.907	410	3.311	26,94%
6	2007	4.316	526	4.842	45,97%
7	2008	5.877	551	6.428	22,01%

2. Penyelesaian berkas perkara

No	Tahun	Banding	Gugatan	Jumlah	% Kenaikan
1	2002	1.190	98	1.288	-
2	2003	1.442	143	1.585	14,85%
3	2004	2.026	189	2.215	39,74%
4	2005	2.95	381	2.976	34,35#
5	2006	2.069	341	2.410	(19,01)%
6	2007	2.763	478	3.241	34,48%
7	2008	3.357	416	3.773	16,41%

3. Penerimaan dan Penyelesaian Berkas perkara

No	Tahun	Penerimaan Berkas			Jumlah Putusan	Sisa Berkas
		Sisa tahun sebelumnya	Berkas baru	Jumlah berkas		
1	2002	741*)	1.397	2.120	1.288	832
2	2003	832	2.251	3.083	1.585	1.498
3	2004	1.498	2.825	4.423	2.215	2.208
4	2005	2.208	2.613	4.821	2.976	1.845
5	2006	1.845	3.317	5.162	2.410	2.752
6	2007	2.752	4.842	7.594	3.241	4.353
7	2008	4.353	6.428	10.781	3.773	7.008

Sumber : Pengadilan Pajak, Januari 2009

4. Penyelesaian Perkara dirinci menurut Terbanding

No	Terbanding	Tahun						
		2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
1	DJP	328	1.164	1.503	1.938	1.990	2.362	2.382
2	DJBC	957	420	569	527	419	865	1.386
3	PEMDA	3	1	143	511	1	14	5
	Jumlah	1.288	1.585	2.215	2.976	2.410	3.241	3.773

5. Penyelesaian

No	Terbanding	Tahun						
		2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
1	Batal	12	67	2078	637	100	119	114
2	Hapus	0	4	7	3	5	7	0
3	Kabul Seluruhnya	346	419	783	991	863	1.264	11540
4	Kabul Sebagian	210	218	428	495	586	600	736
5	Tambah	0	3	1	1	2	2	5
6	Tidak Dapat Diterima	543	554	549	545	536	843	627
7	Tolak	162	220	240	304	318	406	751
8	Pembetulan	15	0	0	00	0	0	0
		1.288	1.585	2.215	2.976	2.410	3.241	3.773

Tabel 2
Statistik Penyelesaian Sengketa Pajak Di Pengadilan Pajak
Tahun 2013-2019

No	Hasil Putusan	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Total
1	Pencabutan	81	95	174	1350	1524	250	240	3714
2	Tidak Dapat Diterima	1013	859	1187	1782	701	1053	621	7216
3	Menolak	1929	2454	2294	2900	2600	1997	2388	16562
4	Menambah Pajak yang Harus Dibayar	2	1	13	8	1	9	1	35
5	Mengabulkan Sebagian	1003	1440	1217	1353	1373	1389	1903	9678
6	Mengabulkan Seluruhnya	3276	4014	4049	5332	4982	5228	4937	31818
7	Mambatalkan	73	37	94	128	50	37	76	495
	Total	7377	8900	9028	12853	11231	9963	10166	69518

Tabel 3
Jumlah Berkas Sengketa Menurut Terbanding/Tergugat Tahun 2013-2019

No	Terbanding/ Tergugat	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Total
1	Dirjen Pajak	5217	7386	7669	7109	5553	7813	12882	53629
2	Dirjen Bea dan Cukai	2749	3017	4069	3024	3994	3574	2142	22569
3	Pemda	433	466	891	21	32	49	24	1916
	Total	8399	10869	12629	10154	9579	11436	15048	78114

Jumlah Permohonan Banding/Gugatan dan Putusan Pengadilan Pajak Th. 2015-2019

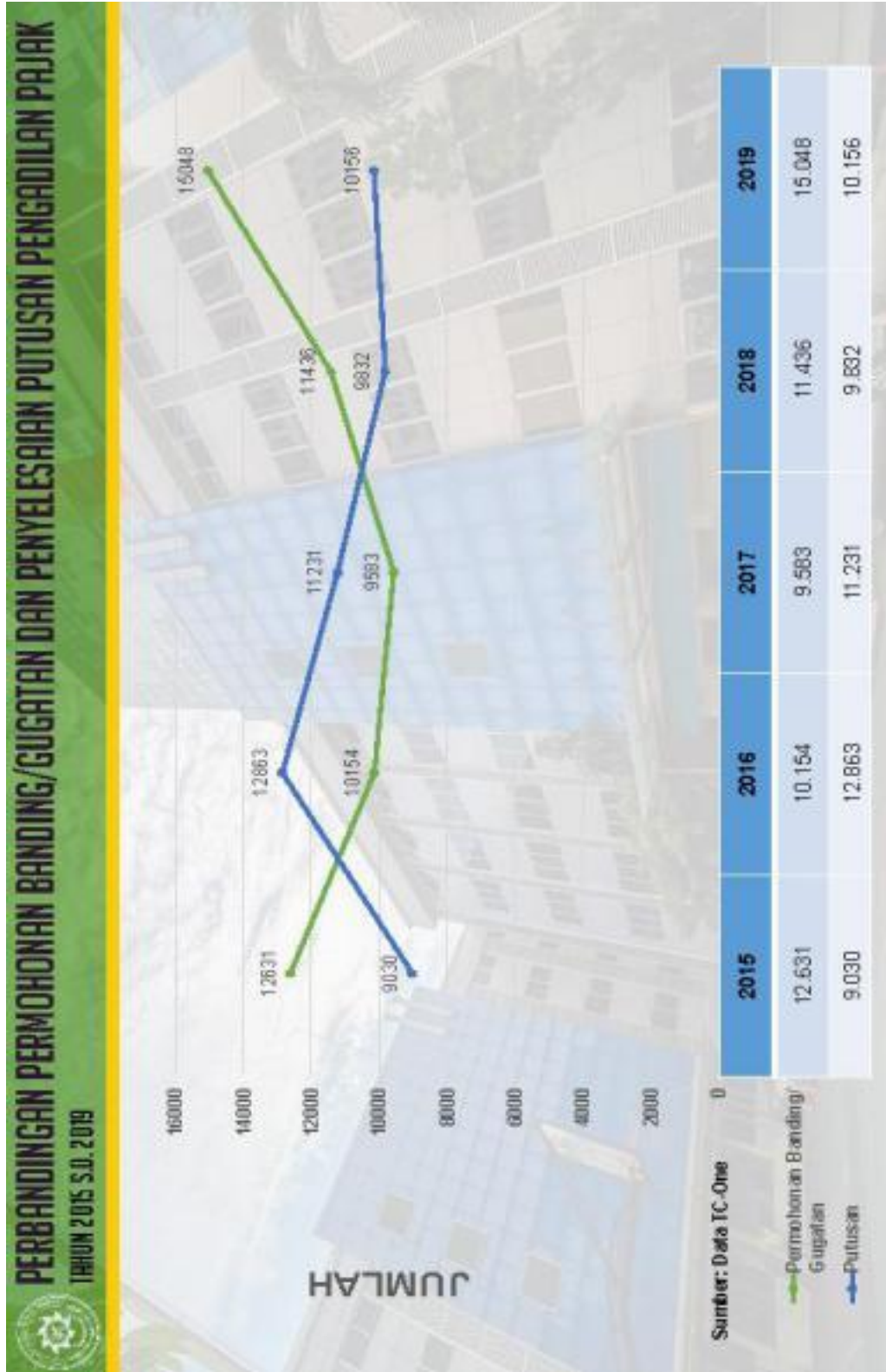
1. Rekapitulasi Sengketa Banding Dan Gugatan Pengadilan Pajak Tahun 2015 S.D. 2019
2. Perbandingan Permohonan Banding/Gugatan Pengadilan Dan Penyelesaian Putusan Tahun 2015 S.D. 2019

3. Jenis Putusan Pengadilan Pajak Tahun 2015 S.D. 2019

Tabel 4
Rekapitulasi Sengketa Banding dan Gugatan Pengadilan Pajak Tahun 2015-2019

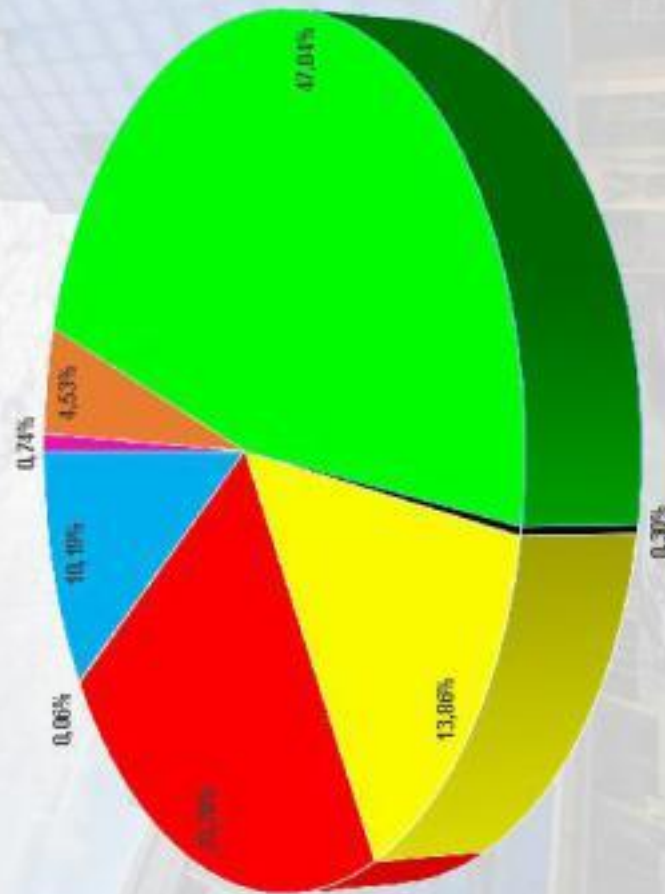
Tahun	Sisa Tahun Sebelumnya	Berkas Baru			Jumlah Berkas Yang Ditangani	Putusan			Sisa Berkas Dalam Proses
		Banding	Gugatan	Jumlah		Banding	Gugatan	Jumlah	
2015	12.544	11.167	1.464	12.631	25.175	7.847	1.183	9.030	16.145
2016	16.145	8.531	1.623	10.154	26.299	11.223	1.640	12.863	13.436
2017	13.436	8.269	1.314	9.583	23.019	9.897	1.334	11.231	11.780
2018	11.788	9.941	1.495	11.436	23.224	8.409	1.423	9.832	13.392
2019	13.392	12.940	2.108	15.048	28.440	8.535	1.621	10.156	18.824
Jum	Lah	50.848	8.004	58.852	-	45.911	7.201	53.112	-

Gambar 2



JENIS PUTUSAN PENGADILAN PAJAK

TAHUN 2015 S.D. 2019



Sumber: Data TC-One

Disclaimer: Terdapat sebanyak 1.743 Putusan yang tidak teridentifikasi jenis putusannya

Membatalkan	378
Mencabut	2.329
Mengabulkan Seluruhnya	24.165
Membatalkan	653
Mengabulkan Sebagian	7.422
Mencolok Permohonan	11.958
Mensnambah Pajak Dibayar	32
Tidak Dapat Ditenjara	5.232
Jumlah	51.360

Gambar 3

4. Hukum Pidana Pajak

Penerapan tindak pidana perpajakan pada umumnya atau secara khusus perlu dilakukan secara seksama, cermat, dan hati-hati. Hal tersebut karena dalam pembuatan tindak pidana pajak kerap berkaitan dan mencakup rumusan tindak pidana lainnya baik secara umum atau khusus itu sendiri.

Dasar hukum yang digunakan dalam penyelesaian tindak pidana dalam bidang perpajakan adalah Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan perubahannya. Selain itu, norma tindak pidana di bidang perpajakan juga mencakup ketentuan yang dimuat dalam KUHP dan peraturan perundang-undangan lainnya. Tentu hal tersebut pun harus sesuai dengan asas-asas hukum pidana dan asas penegakan hukum pidana.

Alasannya karena sifat dari Undang-Undang tindak pidana khusus di bidang perpajakan dan kekhususan perbuatan pidana perpajakan, yang mana aturan hukum yang khusus akan mengesampingkan aturan hukum yang umum. Atas dasar pertimbangan itulah, penggunaan tindak pidana umum dalam KUHP ditujukan kepada tindak pidana yang tidak termasuk dalam ranah tindak pidana di bidang perpajakan.

Hal ini diperkuat pula dalam Pasal 36A ayat (3) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang berbunyi: ***“Pegawai Pajak yang dalam melakukan tugasnya terbukti melakukan pemerasan dan pengancaman kepada Wajib Pajak untuk menguntungkan diri sendiri secara melawan hukum, diancam dengan pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 368 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP).”***

Lalu, siapa saja subjek yang dikenakan ancaman pidana di bidang perpajakan? Subjek-subjek tersebut di antaranya:

- Wajib pajak
- Petugas pajak
- Pihak ketiga terkait yang dilakukan sebelum, pada saat, dan setelah terjadinya tindakan pidana perpajakan, sebagai pembuat persiapan, mempermudah, atau memperlancar, menyembunyikan atau mempertahankan hasil tindak pidana perpajakan.

Untuk dapat mengetahui adanya suatu tindak pidana perpajakan, perlu dilakukan yang namanya pemeriksaan pajak. Gunanya untuk mencari, mengumpulkan, mengolah data, dan tujuan lainnya dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Pemeriksaan pajak akan dilakukan oleh penyidik Pejabat Pegawai Negeri Sipil (PPNS) di lingkungan Ditjen Pajak atau tenaga ahli yang ditunjuk oleh Ditjen Pajak yang diberi wewenang dan tanggung jawab. Melalui pemeriksaan pajak ini salah satunya adalah untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dalam rangka memberikan kepastian hukum, keadilan, dan pembinaan terhadap wajib pajak.

Ruang lingkup pemeriksaannya sendiri meliputi pemeriksaan lapangan akan satu atau seluruh jenis pajak untuk tahun berjalan atau tahun-tahun sebelumnya yang dilakukan di tempat wajib pajak. Akan ada pemeriksaan kantor Ditjen Pajak juga terhadap suatu jenis pajak tertentu baik tahun berjalan maupun tahun-tahun sebelumnya. Setelah adanya pemeriksaan, maka terbitlah laporan terhutang hasil pemeriksaan yang disusun dalam suatu laporan pemeriksaan pajak oleh pemeriksa pajak secara ringkas, jelas, dan sesuai dengan ruang lingkup dari tujuan pemeriksaan.

BAB III

METODE PENELITIAN

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah *yuridis normative* dan *yuridis empiris*. Metode penelitian *normatif* disebut juga sebagai penelitian doktrinal yaitu suatu penelitian yang menganalisis hukum baik yang tertulis didalam buku (*law as it is written in the book*), maupun hukum yang diputuskan oleh hakim melalui proses pengadilan.⁴⁷ Penelitian hukum *normatif* berdasarkan data sekunder dan menekankan pada langkah-langkah spekulatif-teoritis dan analisis normatif-kualitatif.⁴⁸

Metode penelitian yang digunakan pada penulisan proposal disertasi ini adalah sebagai berikut :

A. Pendekatan Penelitian

Di dalam penelitian hukum terdapat beberapa pendekatan. Penelitian ini menggunakan 2 (dua) pendekatan, yaitu :

1) Pendekatan undang-undang (*statute approach*)

Pendekatan undang-undang (*statute approach*) dilakukan dengan menelaah semua undang-undang dan regulasi yang bersangkutan paut dengan issue hukum yang sedang ditangani, yaitu : Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, UU No. 30 Tahun 2002 tentang Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, UU No. 31 Tahun 1999 *jo* UU No. 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, Peraturan Perundang-undangan dibidang tindak pidana pajak, UU No. 39 Tahun 1999 tentang Hak Asasi Manusia dan peraturan perundang-undangan lainnya yang relevan.

2) Pendekatan Perbandingan (*Comparative approach*).

⁴⁷ Amiruddin dan Zainal Asikin, *Pengantar Metode Penelitian Hukum*, (Jakarta : Grafitti Press, 2006), hal.118

⁴⁸ J. Supranto, *Metode Penelitian Hukum dan Statistik*, (Jakarta: Pradnya Paramitha, 2003), hal. 3.

Pendekatan perbandingan (*comparative approach*) ini dilakukan dengan cara menelaah kasus-kasus penjatuhan hukuman pidana pada pelaku tindak pidana pajak, kemudian akan dilakukan perbandingan dengan kasus-kasus yang terjadi di beberapa daerah di Indonesia. Yang menjadi kajian pokok di dalam pendekatan ini adalah *ratio decidendi* atau *reasoning*, yaitu pertimbangan yuridis dan sosial dalam penjatuhan pidana bagi pelaku tindak pidana dibidang pajak⁴⁹.

B. Spesifikasi Penelitian

Penelitian ini adalah tipe penelitian Normatif, dengan menganalisa data bersifat deskriptif analitis. Disebut normatif karena dari penelitian ini diharapkan diperoleh untuk memberikan data yang seteliti mungkin tentang manusia, keadaan-keadaan atau gejala-gejala lainnya. Deskripsi maksudnya penelitian ini pada umumnya bertujuan untuk mendeskripsikan secara sistematis, faktual dan akurat mengenai Kejahatan Tindak Pidana Dibidang Pajak dan Penegakkan Hukum Pidana Pajak.

C. Sumber Data Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif, didasarkan pada penelitian kepustakaan (*library research*), yang dilakukan dengan menghimpun data-data sekunder. Data sekunder tersebut diperoleh dari:

1. Bahan Hukum Primer, terdiri dari :
 - a. Norma atau kaedah dasar;
 - b. Peraturan dasar;
 - c. Peraturan perundang-undangan yang terkait dengan Komisi Pemberantasan Korupsi, tindak pidana dan penghukuman, hak asasi manusia beserta peraturan-peraturan terkait lainnya.

⁴⁹Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Kencana Predana Media Group, Jakarta, 2007, hal. 94.

2. Bahan Hukum Sekunder, seperti : hasil-hasil penelitian, laporan- laporan, artikel, majalah dan jurnal ilmiah, hasil-hasil seminar atau pertemuan ilmiah lainnya yang relevan dengan penelitian ini.
3. Bahan Hukum Tersier atau bahan hukum penunjang yang mencakup bahan yang memberi petunjuk-petunjuk dan penjelasan terhadap bahan hukum primer dan sekunder, seperti kamus umum, kamus hukum serta bahan-bahan primer, sekunder dan tersier di luar bidang hukum yang relevan dan dapat dipergunakan untuk melengkapi data yang diperlukan dalam penelitian ini.⁵⁰

D. Teknik Pengumpulan Data

1. Studi Kepustakaan

Metode pengumpulan data dilakukan dengan penelitian kepustakaan (*library research*), yaitu meneliti sumber-sumber bacaan yang berhubungan dengan permasalahan dalam kualifikasi ini, seperti buku-buku hukum, majalah hukum, artikel-artikel, peraturan perundang-undangan, putusan pengadilan, pendapat para ahli dan pakar hukum dan bahan-bahan lainnya. *Situs Web* juga menjadi bahan bagi penulisan kualifikasi ini sepanjang memuat informasi yang relevan dengan penelitian ini.

2. Penelitian Lapangan

Penelitian lapangan menghasilkan data primer yang berkorelasi untuk mendukung atau melengkapi data utama. Adapun prosedur dan mekanisme penelitian lapangan dilakukan melalui metode wawancara yang bersifat langsung dan terstruktur dengan terlebih dahulu memilih dan menetapkan responden baik yang mempunyai kapasitas dan kapabilitas dalam bidang yang relevan dengan penelitian ini maupun masyarakat awam.

⁵⁰Bambang Sunggono, *Metodologi Penelitian Hukum*, Ghalia Indonesia, Jakarta 1998, hal. 195, sebagaimana dikutip dari Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif suatu Tinjauan Singkat*, (Jakarta : Rajawali Pers, 1990), hal. 41.

E. Analisis Data Penelitian

Seluruh data yang sudah diperoleh dan dikumpulkan selanjutnya akan ditelaah dan dianalisis. Analisis untuk data kualitatif dilakukan dengan pemilihan pasal-pasal yang berisi kaidah-kaidah hukum yang mengatur mengenai hukuman bagi pelaku tindak pidana pajak, kemudian membuat sistematika dari pasal-pasal tersebut sehingga akan menghasilkan klassifikasi tertentu sesuai dengan permasalahan yang dibahas dalam penelitian ini.

Pada bagian akhir, data yang berupa peraturan perundang-undangan ini diteliti dan dianalisis secara induktif kualitatif yang diselaraskan dengan hasil dari data pendukung yang diperoleh, yaitu berupa data-data skunder melalui penelitian kepustakaan (*library research*).

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. Penegakan Hukum Pidana di Bidang Pajak

Kalau tata hukum dilihat secara skematis, maka dapat dibedakan adanya tiga sistem penegakan hukum, ialah sistem penegakan hukum perdata, sistem penegakan hukum pidana dan sistem penegakan hukum administrasi. Sejalan dengan itu terdapat berturut-turut sistem sanksi hukum perdata, sistem sanksi hukum pidana dan sistem sanksi hukum administrasi (tata usaha negara).

Ketiga sistem penegakan hukum tersebut masing-masing didukung dan dilaksanakan oleh alat perlengkapan negara atau biasa disebut aparatatur (alat) penegak hukum, yang mempunyai aturannya sendiri-sendiri pula.⁵¹

Barang siapa yang dengan sengaja melanggar sesuatu kaidah hukum akan dikenakan sanksi (sebagai akibat pelanggaran kaidah hukum) yang berupa pidana.⁵²

1. Penyelesaian Tindak Pidana Bidang Perpajakan

Kita kenal dua sitem peradilan yang berkaitan dengan pelaksanaan pemungutan pajak. Peradilan tersebut terdiri atas peradilan administrasi (tata usaha) dan peradilan pidana.

Peradilan administrasi berkaitan erat dengan penyelesaian sengketa mengenai ketetapan pajak. Peradilan administrasi pajak yang peradilannya dilakukan oleh pihak pajak sendiri mula-mual timbul karena adanya pengajuan keberatan atas ketetapan pajak oleh wajib pajak kepada Dirjen Pajak, dalam hal wajib pajak merasa ketetapan pajaknya tidak tepat atau tidak benar. Kemudian, wajib pajak (dapat) mengajukan banding kepada Badan Peradilan Pajak yakni Pengadilan Pajak jika ia tidak puas atas keputusan yang ditetapkan oleh Dirjen

⁵¹Sudarto, *Kapita Selektta Hukum Pidana*, (Bandung: Alumni, 1981), hal. 111.

⁵²Abdullah Sulaiman, *Pengantar Ilmu Hukum*, CV. Mutiara Galuh, Jakarta, 2021, hal. 21

Pajak tersebut. Sebagai lembaga banding, putusan akhir (final) dan oleh karenanya tidak dapat diajukan kasasi. Dan, memang ini peradilan yang sebenarnya sebagaimana dimaksud pasal 10 Undang-undang No. 14 tahun 1970 sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang No. 4 tahun 2004 tentang Kekuasaan Kehakiman.

Menurut pasal 27 UU KUP pengajuan banding kepada Majelis Pertimbangan Pajak diajukan dalam bahasa Indonesia dan mempunyai tenggang waktu 3 bulan sejak keputusan Dirjen Pajak ditetapkan, dengan dilampiri salinan surat keputusan tersebut. Ditentukan pula bahwa pengajuan banding tidak menunda kewajiban Wajib Pajak untuk membayar pajaknya. Peradilan administrasi pajak ini oleh UU KUP diatur melalui pasal, 25, 26, dan pasal 27. sedang dalam Ordonansi Pajak Perseroan diatur dalam pasal 27 sampai pasal 30. Untuk hal yang sama, dalam UU PBB diatur lewat pasal 15, pasal 16, dan pasal 17.

Peradilan pidana, yang merupakan peradilan diluar pihak pajak, mempunyai kewenangan memeriksa tindak pidana dibidang perpajakan. Peradilan yang memeriksa tindak pidana sehubungan dengan pemungutan pajak ini dilakukan oleh pengadilan negeri. Proses beracaranya pada dasarnya sama dengan perkara pidana lain diluar tindak pidana perpajakan. Dalam hal ini bemula dari penyidikan, prapenutupan, dan penuntutan serta pemeriksaan perkara di depan pengadilan dan terakhir pada pelaksanaan putusan pengadilan (eksekusi). Mengenai landasan hukum dalam kerangka penjelasan tindak pidana di bidang perpajakan, selain berdasar UU KUP, UU PBB dan Undang-undang No. 8 tahun 1981, juga beserta perangkat hukum pelaksanaannya. Guna menambah lengkapnya pembahasan, diuraikan pula tindak pidana yang berhubungan dengan bea materai, sebagaimana diatur dalam Undang-undang No. 13 tahun 1985 dan KUHP.

Meski uraian berpangkal tolak pada Penegakan hukum pidana di bidang pajak melalui peradilan pidana tetapi sebelum itu diketengahkan mengenai

tindakan pemeriksaan pajak. Tindakan pemeriksaan pajak pada hakikatnya merupakan langkah awal dari penyelidikan pajak terhadap wajib pajak.

a. Pemeriksaan Pajak⁵³

Ketentuan pemeriksaan pajak seperti dikenal sekarang, terlihat merupakan lembaga baru. Jadi, acara pemeriksaan pajak sebagai hal baru diatur oleh Undang-undang No. 6 tahun 1983 melalui tiga pasal yaitu pasal 29, 30 dan pasal 31, sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang No. 38 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP).

Berpijak pada pasal 29 UU KUP diatur perihal pokok-pokok pemeriksaan pajak, secara garis besar cara pengaturannya sebagai berikut:

- 1) Dirjen Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menetapkan besarnya jumlah pajak yang terhutang dan untuk tujuan lain dalam rangka pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- 2) Untuk keperluan pemeriksaan, petugas pemeriksa harus dilengkapi dengan surat perintah pemeriksaan dan harus memperlihatkan kepada Wajib Pajak yang diperiksa.
- 3) Wajib Pajak yang diperiksa harus:
 - Memperlihatkan dan meminjamkan pembukuan atau pencatatan, dokumen yang menjadi dasarnya, dan dokumen lain yang berhubungan dengan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas wajib pajak;
 - Memberi kesempatan untuk masuki tempat atau ruangan yang dipandang perlu dan memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan;
 - Memberikan keterangan yang diperlukan.
- 4) Apabila dalam pengungkapan pembukuan, pencatatan atau dokumen serta keterangan yang diminta, wajib pajak terikat oleh suatu kewajiban untuk merahasiakan maka kewajiban untuk merahasiakan itu ditiadakan

⁵³Bambang Waluyo, Tindak Pidana Perpajakan (Jakarta, PT. Pradaya Parami, 1987) Hlm. 114

oleh permintaan untuk keperluan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam ayat (3), sesuai dengan ketentuan peraturan-peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Mengenai tujuan diadakan pemeriksaan pajak, ayat (1) pasal 29 menyebutkan untuk menetapkan besarnya jumlah pajak yang terhutang dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan perundang-undangan perpajakan. Tujuan lain dari pemeriksaan pajak adalah untuk memperoleh atau mengumpulkan data sebagai bahan yang berguna untuk:

1. Menerbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) atau Surat Ketetapan Pajak tambahan (SKPT);
2. Menerbitkan Surat Pemberitahuan;
3. Menerbitkan Surat Keputusan Kelebihan Pembayaran Pajak (SKKPP);
4. Hal-hal lain yang berhubungan dengan administrasi perpajakan;
5. Menyusun Norma Penghitungan;
6. Mencocokkan data dan alat keterangan;
7. Menentukan besarnya pembayaran pajak dalam suatu masa pajak bagi Wajib Pajak Baru;
8. Hal-hal yang berhubungan dengan pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Di luar tujuan-tujuan tadi, suatu pemeriksaan pajak sebenarnya merupakan sarana pemantauan Kepatuhan Wajib Pajak (pengawasan) yang sekaligus sebagai sumber penambahan penerimaan Negara.

Meski Wajib Pajak seolah-olah sebagai objek pemeriksaan namun untuk menghindarkan tindakan sewenang-wenang dari petugas pemeriksa, kepada pihak pemeriksa diwajibkan memperlihatkan surat perintah pemeriksaan dan juga tanda pengenal. Bila pemeriksaan sudah menunjukkan tanda pengenal dan surat perintah pemeriksaan, merupakan kewajiban bagi Wajib Pajak untuk membantu kelancaran tugas pemeriksaan sebagaimana diharuskan oleh ayat 3 butir a dan b pasal 29 UU KUP.

Karena praktek pemeriksaan pajak itu dititik beratkan pada pemeriksaan pembukuan dari Wajib Pajak, maka bagi pengusaha kena pajak pemeriksaan pembukuannya antara lain meliputi pemeriksaan buku kas, buku bank, buku produksi, dan lain-lain yang berkaitan. pemeriksaan terhadap pengusaha kena pajak biasanya dilakukan sebagai tindak lanjut kegiatan penelitian yang telah dilakukan petugas peneliti ditempat pengusaha kena pajak dikukuhkan atau di tempat pengusaha kena pajak memasukan SPT Masa.

Dari uraian singkat itu disimpulkan bahwa pemeriksaan pajak merupakan serangkaian kegiatan/tindakan yang dilakukan pemeriksa terhadap wajib pajak/ pengusaha kena pajak untuk mencari, mengumpulkan, dan mengolah data dan atau keterangan lain guna keperluan penetapan besarnya pajak yang terhutang dan/atau tujuan-tujuan lain berkenaan dengan pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Dari pengamatan itu, secara lebih jelas betapa besar kewenangan pemeriksa pajak sebagaimana tercermin dari isi pasal 29 dan 4. Bahkan, menurut pasal 30 UU KUP Dirjen Pajak berwenang melakukan penyegelan tempat atau ruangan tertentu bila wajib pajak tidak memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud dalam pasal 29 ayat (3) huruf b.

Undang-undang memberikan alasan terhadap besarnya kewenangan petugas pemeriksa bila kita menyimak bunyi penjelasan dari pasal-pasal tersebut. Penjelasan pasal 29 ayat (4) menyebutkan bahwa untuk mencegah adanya dalih terikat pada kerahasiaan sehingga pembukuan, catatan, dokumen, dan keterangan-keterangan lain yang diperlukan tidak dapat diberikan oleh wajib pajak maka kewajiban merahasiakan dari wajib pajak dapat ditiadakan. Kemudian, adanya wewenang Dirjen Pajak melakukan penyegelan tempat atau ruangan yang diperkirakan sebagai tempat penyimpanan pembukuan, catatan, dan dokumen yang bertujuan untuk

mengamankan atau mencegah hilangnya pembukuan, catatan, dan dokumen-dokumen (penjelsan pasal 30 UU KUP).

b. Tata cara pemeriksaan pajak menurut PP No. 31 tahun 1986

Pokok-pokok pemeriksaan pajak sebagaimana diatur dalam pasal 29 UU KUP dijabarkan lebih lanjut oleh PP No. 31 tahun 1986 telah diatur perihal tata cara pemeriksaan, kewenangan pemeriksa berikut kewajibannya serta hak dan kewajiban Wajib Pajak yang diperiksa.

Dalam menjalankan tugas pemeriksaan, petugas pemeriksa mempunyai beberapa kewenangan yang sangat berguna untuk memperlancar tugasnya. Kewenangan yang ada kiranya cukup besar karena pemeriksa berwenang memeriksa dan meminjam segala bentuk buku, catatan, dan berwenang pula meminta keterangan baik lisan ataupun tertulis serta kewenangan lain, seperti termaktub dalam pasal 12 PP No. 31 tahun 1986. Pasal 12 tersebut memberikan kewenangan kepada petugas pemeriksa pajak yang meliputi :

1. Memeriksa buku-buku, catatan-catatan, bukti-bukti pembukuan, dan dokumen pendukung lainnya;
2. Meminjam buku-buku, catatan-catatan, bukti-bukti pembukuan, dan dokumen pendukung lainnya sepanjang diperlukan;
3. Minta keterangan lisan dan/atau tertulis dari Wajib Pajak/pengusaha kena pajak;
4. Masuk ketempat atau ruangan tertentu yang diduga merupakan tempat penyimpanan dokumen, uang, barang yang dapat memberikan petunjuk tentang keadaan usaha Wajib Pajak, pengusaha kena pajak dan tempat lain yang dianggap penting serta melakukan pemeriksaan fisik ditempat-tempat tersebut;
5. Melakukan penyegelan tempat atau ruangan seperti diatas apabila wajib pajak/pengusaha kena pajak atau wakil atau kuasanya tidak memberikan

kesempatan untuk masuk ketempat atau ruangan yang dimaksud atau tidak ada di tempat pada saat pemeriksaan dilakukan;

6. Minta keterangan dan/atau bukti-bukti yang diperlukan dari pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan wajib pajak/pengusaha kena pajak yang diperiksa;

Sejalan dengan kewenangan yang ada, pemeriksa pun mempunyai beberapa kewajiban yang harus diindahkan. Ini berarti pemeriksa tidak dapat berbuat seenaknya diluar ketentuan yang telah digariskan. Kewenangan pemeriksa dibatasi oleh kewajiban-kewajiban yang melekat, seperti halnya:

1. Memperlihatkan tanda pengenal dan menyerahkan surat perintah pemeriksaan yang sah kepada wajib pajak/pengusaha kena pajak yang diperiksa;
2. Pemeriksa memberitahukan secara tertulis tentang akan dilakukannya pemeriksaan wajib pajak/pengusaha kena pajak;
3. Pemeriksa menjelaskan maksud dan tujuan pemeriksaan kepada Wajib Pajak;
4. Pemeriksa harus membuat laporan hasil pemeriksaan;
5. Pemeriksa juga harus memberitahukan kepada wajib pajak/pengusaha kena pajak mengenai hasil pemeriksaan, seperti hal-hal yang berbeda antara SPT masa PPN dengan hasil pemeriksaan.

Melihat beberapa kewajiban yang melekat pada pemeriksa sewaktu melakukan tugas pemeriksaan maka kewajiban pemeriksa sebenarnya merupakan hak dari wajib pajak/pengusaha kena pajak. Walaupun bukan suatu keharusan, wajib pajak/pengusaha kena pajak mempunyai hak yang dapat dituntut pemenuhannya seperti misalnya:

1. Hak dari Wajib Pajak kepada pemeriksa untuk memperlihatkan tanda pengenal dan tindakan surat perintah pemeriksaan;
2. Hak Wajib Pajak minta kepada pemeriksa untuk memberitahukan maksud dan tujuan pemeriksaan;

3. Hak Wajib Pajak untuk minta rincian berkenaan dengan hal-hal yang berbeda antara hasil pemeriksaan dengan SPT masa PPN;

Disamping mempunyai hak-hak sebagaimana telah disebut tadi, pada saat pemeriksaan dilakukan kepada wajib pajak/pengusaha kena pajak dibebankan suatu kewajiban untuk melaksanakan ketentuan pasal 29 UU KUP. Juga, diharuskan mendatangi surat pernyataan persetujuan tentang hasil pemeriksaan yang telah disepakati.

Mengenai pelaksanaan pemeriksaan, undang-undang tidak memberikan batasan prinsipil. Misalnya menyangkut beberapa jumlah pemeriksa yang harus bertugas, dalam tugas demikian pemeriksaan dapat dilakukan baik seorang pemeriksa ataupun beberapa (kelompok) pemeriksa. Demikian halnya dengan tempat pemeriksaan, dapat dilakukan dikantor, dipabrik, ditempat usaha, ditempat tinggal serta ditempat lain yang diduga ada kaitannya dengan tempat usaha atau pekerjaan bebas wajib pajak dan dapat ditempat yang ditentukan oleh Dirjen Pajak. Selanjutnya, pada prinsipnya pemeriksaan dilakukan pada jam dan hari kerja tetapi bila dipandang perlu bisa dilanjutkan diluar waktu-waktu tersebut.

Bagaimana seandainya pada saat dilakukan pemeriksaan, wajib pajak/pengusaha kena pajak tidak berada ditempat? Apakah pemeriksaan harus ditunda atautkah dapat dilakukan tanpa kehadiran wajib pajak/pengusaha kena pajak. Apabila terjadi kasus seperti ini, ketentuan pemeriksaan adalah:

1. Pada dasarnya, pemeriksaan dapat dilakukan meskipun wajib pajak/pengusaha kena pajak atau wakil atau kuasanya tidak berada ditempat. Untuk itu, dengan syarat ada pihak yang dapat atau mempunyai kewenangan untuk bertindak mewakili wajib pajak/pengusaha kena pajak yakni terbatas untuk hal yang wewenang dilakukannya dan kemudian pemeriksaannya ditunda dan diulangi pada waktu berikutnya;

2. Jika pemeriksaan ditunda, sebelum penundaan petugas pemeriksa terlebih dahulu dapat melakukan penyegelan tempat atau ruangan tertentu yang diduga merupakan tempat penyimpanan dokumen, uang atau barang yang dapat memberi petunjuk tentang keadaan usaha Wajib Pajak;
3. Setelah dilakukan penundaan dan pemeriksaan dilanjutkan lagi namun wajib pajak/pengusaha kena pajak atau wakil/kuasanya tidak juga berada ditempat, pemeriksaan tetap dapat dilakukan dengan ketentuan ada pegawai wajib pajak/pengusaha kena pajak yang diminta untuk mewakilinya;
4. Jika Wajib Pajak/pengusaha kena pajak atau wakil atau kuasanya tidak memenuhi kewajiban (menolak) untuk memperlihatkan dan meminjamkan pembukuan atau catatan, dokumen yang menjadi dasarnya, dan dokumen lain berhubungan dengan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas Wajib Pajak maka yang bersangkutan diwajibkan mendatangi *Surat Pernyataan Penolakan Pemeriksaan*;
5. Demikian juga kepada pegawai Wajib Pajak/pengusaha kena pajak yang diminta mewakilinya menolak membantu kelancaran pemeriksaan maka ia harus mendatangi *Surat Pernyataan Penolakan Membantu Kelancaran Pemeriksaan*;
6. Apabila ada penolakan untuk mendatangi perihal seperti diatas, oleh pemeriksa dibuat *berita acara* tentang penolakan tersebut dengan ditandatangani;
7. Berdasar pada surat pernyataan penolakan pemeriksaan, surat pernyataan penolakan membantu kelancaran pemeriksaan, dan berita acara penolakan tadi, akhirnya dapat diterbitkan *Surat Ketetapan Pajak (SKP)*.

Biasanya pada akhir pemeriksaan, petugas pemeriksa selalu membuat laporan pemeriksaan pajak. Dari hasil pemeriksaan yang disetujui, selanjutnya dibuat suatu surat pernyataan tentang persetujuan yang ditandatangani oleh wajib pajak/pengusaha kena pajak. Berdasar hasil

laporan pemeriksaan, kiranya dapat dilakukan dua tindakan yang penting. Dilanjutkan ketindakan penyidikan apabila wajib pajak/pengusaha kena pajak terbukti berusaha melakukan penyelewengan terhadap kewajiban perpajakan. Sedangkan atas laporan pemeriksaan yang tujuannya menetapkan besarnya pajak yang terhutang, diterbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP).

c. Penyidikan Tindak Pidana Di Bidang Pajak

Penyidikan atau *opsporing* (Belanda) atau *investigation* (Inggris) merupakan tindakan mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu akan membuat jelas tentang tindak pidana yang terjadi dan sekaligus mengungkap siapa pelakunya. Pasal 1 butir 2 KUHAP menjelaskan bahwa penyidikan adalah serangkaian tindakan penyidik dalam hal dan menurut cara yang diatur dalam undang-undang untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tentang tindakan pidana yang terjadi dan guna menemukan tersangkanya.

Penyidikan sebagai tindakan mencari dan mengumpulkan bukti serta menemukan tersangkanya, jelas merupakan tahap yang sangat penting untuk menentukan bagi langkah penyelesaian perkara selanjutnya. Keberhasilan penyidikan akan membawa kepada keberhasilan penuntutan. Dari hasil penyidikan yang sempurna secara factual dan yuridis, tentu menunjang proses pembuktian di sidang pengadilan.

Berbicara mengenai tugas penyidikan dari penyidik pajak kiranya ada 3 (tiga) hal yang harus dipecahkan, yaitu apakah sebenarnya penyidikan pajak itu? Kemudian, siapakah penyidik pajak itu? Selanjutnya, kewenangan-kewenangan apa yang melekat pada penyidik pajak tersebut?

Kalau pasal 1 butir 2 KUHAP menjelaskan pengertian penyidikan tindak pidana pada umumnya (diluar pajak) maka pengertian penyidikan pajak diatur secara khusus oleh UU KUP pada penjelasan pasal 44 ayat (1). Berdasarkan penjelasan pasal 44 ayat (1) tersebut, disebutkan bahwa yang

dimaksud penyidikan dibidang perpajakan adalah serangkaian tindakan penyidik untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang diperlukan sehingga dapat membuat terang tentang tindak pidana dibidang perpajakan yang terjadi dan guna menemukan tersangka serta mengetahui besarnya pajak yang diduga digelapkan.

Rumusan penjelasan pasal 44 ayat (1) itu secara singkat dapat dikatakan bahwa penyidikan perpajakan merupakan serangkaian tindakan penyidik dalam mencari dan mengumpulkan bukti dengan tujuan :

1. Agar tindak pidana perpajakan yang terjadi dapat menjadi terang (jelas);
2. Untuk menemukan tersangka atau pelakunya;
3. Untuk mengetahui besarnya jumlah pajak yang digelapkan.

Karena penyidikan pajak mempunyai tujuan seperti telah disebut diatas maka didalam prakteknya, penyidikan adalah sebagai tindak lanjut dari pemeriksaan terhadap wajib pajak/pengusaha kena pajak yang dicurigai melakukan perbuatan yang mengarah/menjurus ketindak pidana. Misalnya, berusaha dengan sengaja memanipulasi atau menggelapka jumlah pajak yang seharusnya terhutang. Pengaturan tata cara pemeriksaan pajak (*tax audit*) secara rinci diatur oleh pasal 29, 30, dan pasal 31 UU KUP serta PP No. 31 tahun 1986 sebagaimana telah diuraikan dimuka.

Serangkaian tindakan penyidik bermakna bahwa tindakan yang dilakukan penyidik adalah untuk mencari mengumpulkn bukti; seperti melakukan penelitian kebenaran laporan, melakukan penelitian terhadap orang yang diduga melakukan tindak pidana perpajakan dan lain-lain tindakan sesuai maksud pasal 44 ayat (2) UU KUP Nomor 6 tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Nomor 28 tahun 2007

Pada saat sekarang, penyidik pajak sebagai pelaksana tugas penyidikan tindak pidana dibidang perpajakan telah sepenuhnya berada di tangan *pejabat pegawai negeri sipil tertentu dilingkungan Ditjen Pajak*. Meski apabila kita lihat ketentuan pasal 284 ayat (2) KUHAP dan pasal 17 PP No.

27 tahun 1983 tentang Pelaksanaan KUHAP, masih dimungkinkan Jaksa dan penyidik Polri dapat melakukan penyidikan tindak pidana dibidang perpajakan.

Kita tinggalkan ketentuan diatas, sekarang secara nyata kita lihat ketentuan khusus perpajakan yang mengatur siapakah sebenarnya penyidik tindak pidana dibidang perpajakan dan sejauh mana kewenangan yang ada padanya.

Aturan dasar untuk melihat siapakah penyidik (perpajakan) itu, pertama-tama hendaknya dilihat dalam KUHAP dan PP No. 27 tahun 1983 beserta pedoman pelaksanaan lainnya, barulah secara khusus disimak ketentuan dalam UU KUP Nomor 6 tahun 1983 yang telah diubah terakhir dengan UU Nomor 28 tahun 2007.

KUHAP membedakan penyidik menjadi dua yakni penyidik pejabat Kepolisian Negara RI dan pejabat penyidik pegawai negeri sipil tertentu yang diberi wewenang khusus oleh undang-undang untuk melakukan penyidikan (pasal 1 butir 1 jo pasal 6 ayat 1 KUHAP).

Kalau penyidik pejabat Kepolisian RI, pengangkatannya berada ditangan Kepala Kepolisian RI (KAPOLRI) maka pengangkatan pejabat pegawai negeri sipil sebagai penyidik berada ditangan Menteri Kehakiman atau pejabat yang ditunjuk, dalam hal ini adalah Sekjen Departemen Kehakiman.

Menurut pasal 2 PP No. 27 tahun 1983, pengangkatan menjadi penyidik pegawai negeri sipil tersebut antara lain dengan prosedur :

1. Departemen yang membawahi pegawai negeri sipil yang bersangkutan harus mengajukan usul kepada Menteri Kehakiman;
2. Menteri Kehakiman sebelum melaksanakan pengangkatan lebih dahulu mendengar pertimbangan dari Jaksa Agung dan Kepala Kepolisian RI;

Kembali kepada UU KUP Nomor 6 tahun 1983 yang telah diubah terakhir dengan UU Nomor 28 tahun 2007, dalam pasal 44 ayat (1)

menegaskan siapa sebenarnya *penyidik dibidang perpajakan* itu; yaitu pejabat pegawai negeri sipil tertentu dilingkungan Ditjen Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik untuk melakukan penyidikan tindak pidana dibidang perpajakan sebagaimana dimaksud dalam Undang-undang No. 8 tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana. Selanjutnya, dalam penjelasan pasal 44 ayat (1) UU KUP Nomor 6 tahun 1983 yang telah diubah terakhir dengan UU Nomor 28 tahun 2007 ditegaskan bahwa untuk menyidik, pejabat pegawai negeri sipil yang bersangkutan diangkat oleh Menteri Kehakiman. Jadi jelaslah sekarang, *penyidik dibidang perpajakan*: adalah pejabat pegawai negeri sipil tertentu dilingkungan Ditjen Pajak yang diangkat oleh Menteri Kehakiman menjadi penyidik.

Meneliti rumusan itu maka tidak semua pegawai dilingkungan Ditjen Pajak menjadi penyidik, sama halnya dengan tidak semua anggota Kepolisian RI menjadi penyidik. Sehingga, hanya pejabat negeri sipil tertentu saja yakni pegawai dilingkungan Ditjen Pajak yang memenuhi syarat untuk diangkat sebagai penyidik. Siapakah itu? Pasal 2 ayat (1) huruf b PP No. 27 tahun 1983 hanya mensyaratkan pegawai negeri sipil tersebut minimal berpangkat Pengatur Muda Tingkat I (golongan II/b) atau disamakan dengan itu. Dengan demikian, selain berpangkat Pengatur Muda Tingkat I kriteria untuk diusulkan/diangkat bergantung pada kebijakan pimpinan Ditjen Pajak. Dalam praktek, sebelum mereka diusulkan untuk diangkat oleh Menteri Kehakiman harus mengikuti pendidikan khusus penyidikan pajak yang diselenggarakan Ditjen Pajak bekerjasama dengan Kejaksaan Agung dan POLRI.

2. Pelimpahan Hasil Penyidikan, Penuntutan dan Peradilan⁵⁴

Bagaimana langkah berikutnya yang dilakukan oleh penyidik pajak apabila penyidikan telah selesai dilakukan? Oleh karena tindakan penyidikan bermuara pada sidang pengadilan maka berkas perkara hasil penyidikan harus segera dilimpahkan ke Kejaksaan untuk dilakukan penuntutan. Pelimpahan/penyerahan berkas perkara dari penyidik kepada penuntut umum, sesuai ketentuan pasal 8 ayat (3) KUHAP dilakukan dalam dua tahap yaitu:

- 1) tahap pertama; penyidik hanya menyerahkan berkas perkara;
- 2) tahap kedua; dalam hal penyidikan sudah dianggap selesai, penyidik menyerahkan tanggung jawab atas tersangka dan barang bukti kepada penuntut umum.

Pelimpahan berkas perkara penyidik pajak kepada penuntut umum (Kejaksaan) kiranya ada kesenjangan pengaturan antara KUHAP dengan Undang-undang No. 6 tahun 1983. Kesenjangan tersebut terlihat apabila kita simak isi/makna pasal-pasal berikut ini:

1. Pasal 7 ayat (2) KUHAP yang berbunyi :

Penyidik pejabat pegawai negeri sipil tertentu yang diberi wewenang khusus oleh undang-undang mempunyai wewenang sesuai dengan undang-undang yang menjadi dasar hukumnya masing-masing dan dalam pelaksanaan tugasnya berada dibawah koordinasi dan pengawasan penyidik pejabat Polisi Negara RI.

2. Pasal 107 ayat (3) KUHAP menyebutkan :

Dalam hal tindak pidana telah selesai disidik oleh penyidik pejabat pegawai negeri sipil, ia segera menyerahkan hasil penyidikan kepada penuntut umum melalui penyidik Kepolisian Negara RI.

⁵⁴Bambang Waluyo, Tindak Pidana Perpajakan (Jakarta, PT. Pradaya Parami, 1987) Hlm. 114

3. Pasal 44 ayat (3) UU KUP Nomor 6 tahun 1983 yang telah diubah terakhir dengan UU Nomor 28 tahun 2007 menegaskan:

Penyidik pejabat pegawai negeri sipil tertentu dilingkungan Ditjen Pajak memberitahukan dimulainya penyidikan dan menyampaikan hasil penyidikannya kepada penuntut umum, sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam undang-undang No. 8 tahun 1981

Menelaah ketiga pasal di muka tentu menimbulkan tanda tanya dan permasalahan karena adanya perbedaan penafsiran. Disatu pihak menghendaki hasil penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dari penyidik khusus pajak disampaikan lebih dahulu kepada penyidik POLRI sebelum disampaikan kepada penuntut umum. Sedang menurut pasal 44 ayat (3) UU KUP, hasil penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan disampaikan langsung kepada penuntut umum, dan bahkan baru mulai melakukan penyidikan saja, penyidikan pajak harus sudah diberitahukan kepada penuntut umum.

Mengenai adanya ketentuan-ketentuan yang dapat dikatakan kontradiktif ini, tentu akan lebih efektif dan atau efisien atau praktis bila ketentuan pasal 44 ayat (3) UU KUP yang dianut. Dan, ternyata hal ini dilaksanakan dalam praktek yaitu dengan penyerahan beberapa berkas perkara penyidikan petugas pajak kepada Kejaksaan Agung RI dari Ditjen Pajak.

Segi efektif dan praktis dari berkas penyidikan kepada penuntut umum akan memberikan keuntungan :

- a) Penghematan waktu dalam penyempurnaan hasil penyidikan (pra penuntutan) sehingga tersangka atau terdakwa secepatnya memperoleh kepastian hukum, yaitu dengan segera perkaranya dilimpahkan ke pengadilan;
- b) Juga, Kejaksaan lebih berpengalaman dalam menangani tindakan pidana di bidang perpajakan sebab pada undang-undang perpajakan lama kewenangan Kejaksaan dalam menangani hal ini cukup besar;

- c) Dilihat dari fungsi budgetair tentu lebih menguntungkan sebab cepatnya proses pidana pajak mengakibatkan uang masuk ke kas Negara.
- d) Diluar hal tersebut, dalam sistem hukum kita dikenal dan berlaku *suatu asas hukum* berlakunya undang-undang, seperti :
- e) Asas yang menyatakan bahwa undang-undang yang bersifat khusus menyampingkan undang-undang yang bersifat umum. Asas hukum demikian dikenal sebagai asas *Lex specialis derogate lex generalis*;
- f) Asas yang mengatakan bahwa undang-undang yang berlaku belakangan membatalkan undang-undang yang berlaku terdahulu apabila materi yang diaturanya sama. Asas hukum ini dikenal dengan asas *Lex posteriori derogate lex priori*.

Dengan meniti uraian di muka, penyidik pejabat POLRI memang secara umum sebagai koordinator penyidik pejabat pegawai negeri sipil (pasal 7 ayat (2) KUHAP) namun secara khusus penyidik pajak dapat menyampaikan langsung hasil penyidikannya kepada penuntut umum. Perihal demikian diperkuat dengan *Surat Menteri Kehakiman Nomor : M.PM.07. 03-762 tanggal 15 Juli 1986*. Surat tentang pelaksanaan ketentuan pasal 44 ayat (3) UU KUP itu ditujukan kepada Menteri Keuangan RI yang antara lain menyebutkan bahwa penyidik pegawai negeri sipil di lingkungan Ditjen Pajak memberitahukan dimulainya penyidikan dan menyampaikan hasilnya kepada penyidik POLRI. Dapat dikatakan secara *Teknis yustisial*, penyidik khusus pajak memberitahukan dan menyampaikan hasil penyidikannya kepada penuntut umum, dan secara *teknis administrasi* kepada penyidik POLRI.

Dalam praktek selama ini, berkas-berkas perkara hasil penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan diserahkan oleh Ditjen Pajak kepada Kejaksaan Agung RI, Barulah nanti dari Kejaksaan Agung RI ditransfer atau dikirim ke Kejaksaan Tinggi dan selanjutnya ke Kejaksaan Negeri di wilayah hukum terjadinya tindak pidana perpajakan itu. Penyerahan/pelimpahan berkas perkara berada pada Kantor Pusat Ditjen Pajak di Jakarta. Tetapi, sebetulnya akan lebih

effisien apabila hasil penyidikan tersebut secara langsung diserahkan kepada Kejaksaan Tinggi ataupun Kejaksaan Negeri di tempat terjadinya tindak pidana, Karena, memang Kejaksaan Negeri setempat yang akan melimpahkan perkara tersebut ke Pengadilan Negeri untuk dilakukan penuntutan.

Jikalau berkas perkara itu sudah dilimpahkan ke Kejaksaan, bagaimanakah langkah selanjutnya yang harus dilakukan oleh penyidik pajak dan juga penuntut umum? Biasanya, setelah berkas perkara itu sampai di kejaksaan, oleh Kepala Kejaksaan Negeri (Kajari) ditunjuk tim jaksa untuk meneliti berkas perkara itu, apakah sudah lengkap/sepurna atau belum.

Terhadap berkas perkara yang kurang/belum sempurna, ada kewajiban dari penuntut umum untuk memberikan petunjuk-petunjuk kepada penyidik pajak, seperti halnya terhadap tindak pidana di luar tindak pidana di bidang perpajakan.

Pemberian petunjuk oleh jaksa (penuntut umum) kepada penyidik demi kesempurnaan hasil penyidikan, disebut *pra-penuntutan*. KUHAP tidak menyebutkan secara tegas pengertian/batasan prapenuntutan. Istilah ini ditemukan bersamaan dengan beberapa kewenangan penuntut umum lainnya yang tercantum dalam pasal 14 KUHAP, tepatnya pada butir b. Di situ disebutkan penuntut umum mempunyai wewenang “mengadakan prapenuntutan ketentuan pasal 1a ayat (3) dan (4), dengan memberikan petunjuk dalam rangka penyempurnaan penyidikan penyidik.”

3. Penuntutan dan Pemeriksaan di Sidang Pengadilan.

Telah berkali-kali disebutkan bahwa pelaksanaan tugas penuntutan oleh penuntut umum akan berhasil baik apabila didahului oleh hasil penyidikan yang baik pula. Jadi, antara penyidikan dan penuntutan mempunyai hubungan yang erat sekali, bahkan tidak dapat diceraikan. Keduanya akan saling menunjang bagi keberhasilan yang lainnya.

Tindakan melimpahkan perkara pidana ke pengadilan dengan tujuan supaya diperiksa dan diputuskan pengadilan disebut *penuntutan*. Kewenangan

penuntutan ini hanya ada di tangan jaksa penuntut umum dan bukan penegak hukum lainnya. Kalau kita bertanya apakah pengertian penuntutan itu selengkapnya ? Terjawab oleh pasal 1 butir 7 KUHAP yang menyatakan penuntutan adalah tindakan penuntut umum untuk melimpahkan perkara pidana ke Pengadilan Negeri yang berwenang dalam hal dan menurut cara yang diatur dalam undang-undang dengan permintaan supaya diperiksa dan diputuskan oleh hakim di sidang pengadilan.

Pada tahap penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan kelihatannya masih ada permasalahan, khususnya menyangkut penafsiran pasal-pasal KUHAP dihubungkan dengan pasal 17 PP No, 27 tahun 1983 dan juga dengan pasal 44 ayat (3) UU KUP. Untuk tahap penuntutan semuanya sudah jelas, tugas penuntutan di depan sidang pengadilan merupakan hak mutlak dari jaksa sebagai penuntut umum. Seperti di tegaskan pasal 13 KUHAP yang menyatakan bahwa jaksa sebagai penuntut umum diberi wewenang oleh undang-undang untuk melakukan penuntutan dan melaksanakan penetapan hakim.

Sebagaimana terhadap tindak pidana yang lain, dalam melaksanakan penuntutan tindak pidana di bidang perpajakan, jaksa sebagai penuntut umum pasti tidak terlepas dari ketentuan-ketentuan pokok yang diatur oleh undang-undang No.8 tahun 1981 tentang KUHAP. Ketentuan-ketentuan tersebut secara garis besar termuat dalam pasal-pasal 14, 137, 139, 140, 141, 142, 143, dan 144 KUHAP.

Sebelum berlanjut kepada uraian mekanisme penuntutan, perlu kiranya ditampilkan pengertian jaksa dan/atau penuntut umum beserta kewenangannya. Pasal 1 butir 6 KUHAP memberikan pengertian untuk jaksa dan penuntut umum tersebut sebagai berikut :

- a. Jaksa adalah pejabat yang diberi wewenang oleh undang-undang untuk bertindak sebagai penuntut umum serta melaksanakan putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap;

- b. Penuntut umum adalah jaksa yang diberi wewenang oleh undang-undang untuk melakukan penuntutan dan melaksanakan penetapan.

Secara nyata terlihat bahwa penuntut umum adalah orang yang berpredikat jaksa yang melakukan tugas penuntutan, sedang jaksa bila tidak diberi wewenang untuk melakukan penuntutan maka ia bukan penuntut umum. Jadi, penuntut umum pasti seorang jaksa sedangkan jaksa belum tentu sebagai penuntut umum. Berkaitan dengan pasal 1 butir 6 di atas ternyata isinya sama persis dengan pasal 13 KUHAP.

Kewenangan penuntut umum yang dihidangkan KUHAP dimuat dalam pasal 14. dinyatakan oleh pasal 14 bahwa penuntut umum mempunyai wewenang :

- a. Menerima dan memeriksa berkas perkara penyidikan dari penyidik atau penyidik pembantu;
- b. Mengadakan prapenuntutan apabila ada kekurangan pada penyidik dengan memperhatikan ketentuan pasal 110 ayat (3) dan ayat (4) dengan memberi petunjuk dalam rangka penyempurnaan penyidikan dari penyidik;
- c. Memberikan perpanjangan penahanan, melakukan penahanan atau penahanan lanjutan dan atau mengubah status tahanan setelah perkaranya dilimpahkan oleh penyidik;
- d. Membuat surat dakwaan;
- e. Melimpahkan perkara ke pengadilan;
- f. Menyampaikan pemberitahuan kepada terdakwa tentang ketentuan hari dan waktu perkara disidangkan yang disertai surat panggilan baik kepada terdakwa maupun kepada saksi untuk datang pada sidang yang telah ditentukan;
- g. Melakukan penuntutan;
- h. Menutup perkara demi kepentingan hukum.

Tindakan melimpahkan perkara ke pengadilan oleh jaksa penuntut umum, berawal dari diterimanya (kembali) hasil penyidikan yang sudah lengkap dari penyidik. Bila demikian, penuntut umum akan menentukan apakah

berkas perkara itu sudah memenuhi syarat untuk dilimpahkan ke pengadilan (pasal 139 KUHAP). Dalam hal hasil penyidikan dapat dilakukan penuntutan, maka dalam waktu secepatnya ia membuat surat dakwaan (pasal 140 ayat (1)). Kiranya KUHAP tidak memberikan batasan waktu secepatnya berapa hari, meskipun begitu tentu penuntut umum harus menyesuaikan dengan batas waktu penahanan tersangka.

Kesempurnaan surat dakwaan yang dibuat penuntut umum, berdasarkan ketentuan pasal 143 ayat (2), selain harus diberi tanggal dan ditandatangani juga harus memenuhi syarat *formal* dan syarat *material*. Syarat *formal* yang harus disebutkan yaitu : nama lengkap, tempat lahir, umur atau tanggal lahir, jenis kelamin, kebangsaan, tempat tinggal, agama, dan pekerjaan tersangka. Untuk syarat *material*, yaitu : uraian secara cermat, jelas dan lengkap mengenai tindak pidana yang didakwakan dengan menyebutkan waktu dan tempat tindak pidana itu dilakukan.

Dalam hal berkas perkara sudah lengkap, dengan *surat pelimpahan perkara* penuntut umum melimpahkan perkara ke Pengadilan Negeri dengan permintaan agar segera mengadili perkara tersebut. Dalam praktek, surat pelimpahan perkara yang disampaikan ke pengadilan dilengkapi *surat dakwaan* dan juga *berkas perkara*. Turunan surat pelimpahan perkara dan surat dakwaan disampaikan pula kepada tersangka atau keluarganya atau penasehatnya hukumnya dan penyidik pada saat yang bersamaan dengan penyampaian Surat pelimpahan tersebut (pasal 143 ayat (1) dan (4) KUHAP).

Tentang Pengadilan negeri mana yang berwenang mengadili terhadap perkara yang dilimpahkan oleh penuntut umum, pasal 137 KUHAP menyebutkan bahwa penuntut umum berwenang melakukan penuntutan terhadap siapa pun yang didakwa melakukan suatu tindak pidana dalam *daerah hukumnya*. Daerah hukumnya di sini pada hakikatnya adalah daerah hukum dari Kejaksaan Negeri ataupun pengadilan Negeri di tempat terjadinya tindak pidana perpajakan (*locus delicti*). Terlihat bila kita simak makna pasal 15 dan pasal

84 KUHAP di bawah ini. Pasal 15 berbunyi : Penuntut umum menuntut perkara pidana yang terjadi dalam daerah hukumnya menurut ketentuan undang-undang. Kemudian, pasal 84 ayat (1) KUHAP menentukan bahwa Pengadilan Negeri berwenang mengadili segala perkara mengenai tindak pidana yang dilakukan dalam daerah hukumnya. Ayat (2) lebih lanjut menyatakan Pengadilan negeri yang di dalam daerah hukumnya terdakwa bertempat tinggal, berdiam terakhir, di tempat ia ditemukan atau ditahan, hanya berwenang mengadili perkara terdakwa tersebut apabila tempat kedudukan Pengadilan Negeri ada di dalam daerah tindak pidana itu dilakukan. Untuk ayat (3) menentukan apabila seorang terdakwa melakukan beberapa tindak pidana dalam daerah hukum pelbagai Pengadilan negeri, maka Pengadilan negeri itu masing-masing berwenang mengadili perkara pidana itu. Sedang terhadap beberapa perkara pidana oleh seorang di daerah hukum pelbagai Pengadilan negeri diadili oleh masing-masing Pengadilan Negeri dengan ketentuan dibuka kemungkinan penggabungan perkara tersebut (ayat 4).

B. Penanggulangan Tindak Pidana Di Bidang Pajak

Kalau tata hukum dilihat secara skematis, maka dapat dibedakan adanya tiga sistem penegakan hukum, ialah sistem penegakan hukum perdata, sistem penegakan hukum pidana dan sistem penegakan hukum administrasi. Sejalan dengan itu terdapat berturut-turut sistem sanksi hukum perdata, sistem sanksi hukum pidana dan sistem sanksi hukum administrasi (tata usaha negara).

Ketiga sistem penegakan hukum tersebut masing-masing didukung dan dilaksanakan oleh alat perlengkapan negara atau biasa disebut aparat (alat) penegak hukum, yang mempunyai aturannya sendiri-sendiri pula.⁵⁵

⁵⁵Sudarto, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, (Bandung: Alumni, 1981), hal. 111.

1. Penyelesaian Tindak Pidana Bidang Perpajakan

Kita kenal dua sistem peradilan yang berkaitan dengan pelaksanaan pemungutan pajak. Peradilan tersebut terdiri atas peradilan administrasi (tata usaha) dan peradilan pidana.

Peradilan administrasi berkaitan erat dengan penyelesaian sengketa mengenai ketetapan pajak. Peradilan administrasi pajak yang peradilannya dilakukan oleh pihak pajak sendiri mula-mula timbul karena adanya pengajuan keberatan atas ketetapan pajak oleh wajib pajak kepada Dirjen Pajak, dalam hal wajib pajak merasa ketetapan pajaknya tidak tepat atau tidak benar. Kemudian, wajib pajak (dapat) mengajukan banding kepada Badan Peradilan Pajak yakni Pengadilan Pajak jika ia tidak puas atas keputusan yang ditetapkan oleh Dirjen Pajak tersebut. Sebagai lembaga banding, putusan akhir (final) dan oleh karenanya tidak dapat diajukan kasasi. Dan, memang ini peradilan yang sebenarnya sebagaimana dimaksud pasal 10 Undang-undang No. 14 tahun 1970 sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang No. 4 tahun 2004 tentang Kekuasaan Kehakiman.

Menurut pasal 27 UU KUP pengajuan banding kepada Majelis Pertimbangan Pajak diajukan dalam bahasa Indonesia dan mempunyai tenggang waktu 3 bulan sejak keputusan Dirjen Pajak ditetapkan, dengan dilampiri salinan surat keputusan tersebut. Ditentukan pula bahwa pengajuan banding tidak menunda kewajiban Wajib Pajak untuk membayar pajaknya. Peradilan administrasi pajak ini oleh UU KUP diatur melalui pasal, 25, 26, dan pasal 27. sedang dalam Ordonansi Pajak Perseroan diatur dalam pasal 27 sampai pasal 30. Untuk hal yang sama, dalam UU PBB diatur lewat pasal 15, pasal 16, dan pasal 17.

Peradilan pidana, yang merupakan peradilan diluar pihak pajak, mempunyai kewenangan memeriksa tindak pidana dibidang perpajakan. Peradilan yang memeriksa tindak pidana sehubungan dengan pemungutan

pajak ini dilakukan oleh pengadilan negeri. Proses beracaranya pada dasarnya sama dengan perkara pidana lain diluar tindak pidana perpajakan. Dalam hal ini bemula dari penyidikan, prapenutupan, dan penuntutan serta pemeriksaan perkara di depan pengadilan dan terakhir pada pelaksanaan putusan pengadilan (eksekusi). Mengenai landasan hukum dalam kerangka penjelasan tindak pidana di bidang perpajakan, selain berdasar UU KUP, UU PBB dan Undang-undang No. 8 tahun 1981, juga beserta perangkat hukum pelaksanaannya. Guna menambah lengkapnya pembahasan, diuraikan pula tindak pidana yang berhubungan dengan bea materai, sebagaimana diatur dalam Undang-undang No. 13 tahun 1985 dan KUHP.

Meski uraian berpangkal tolak pada Penegakan hukum pidana di bidang pajak melalui peradilan pidana tetapi sebelum itu diketengahkan mengenai tindakan pemeriksaan pajak. Tindakan pemeriksaan pajak pada hakikatnya merupakan langkah awal dari penyelidikan pajak terhadap wajib pajak.

2. Pemeriksaan Pajak⁵⁶

Ketentuan pemeriksaan pajak seperti dikenal sekarang, terlihat merupakan lembaga baru. Jadi , acara pemeriksaan pajak sebagai hal baru diatur oleh Undang-undang No. 6 tahun 1983 melalui tiga pasal yaitu pasal 29, 30 dan pasal 31, sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang No. 38 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP).

Berpijak pada pasal 29 UU KUP diatur perihal pokok-pokok pemeriksaan pajak, secara garis besar cara pengaturannya sebagai berikut:

- 1) Dirjen Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menetapkan besarnya jumlah pajak yang terhutang dan untuk tujuan lain dalam rangka pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

⁵⁶Bambang Waluyo, SH. Tindak Pidana Perpajakan (Jakarta, PT. Pradaya Parami, 1987) Hlm. 114

Untuk keperluan pemeriksaan, petugas pemeriksa harus dilengkapi dengan surat perintah pemeriksaan dan harus memperlihatkan kepada Wajib Pajak yang diperiksa.

Wajib Pajak yang diperiksa harus:

- Memperlihatkan dan meminjamkan pembukuan atau pencatatan, dokumen yang menjadi dasarnya, dan dokumen lain yang berhubungan dengan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas wajib pajak;
 - Memberi kesempatan untuk masuki tempat atau ruangan yang dipandang perlu dan memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan;
 - Memberikan keterangan yang diperlukan.
- 2) Apabila dalam pengungkapan pembukuan, pencatatan atau dokumen serta keterangan yang diminta, wajib pajak terikat oleh suatu kewajiban untuk merahasiakan maka kewajiban untuk merahasiakan itu ditiadakan oleh permintaan untuk keperluan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam ayat (3), sesuai dengan ketentuan peraturan-peraturan perundang-undangan yang berlaku.

3. Tata cara pemeriksaan pajak menurut PP No. 31 tahun 1986

Pokok-pokok pemeriksaan pajak sebagaimana diatur dalam pasal 29 UU KUP dijabarkan lebih lanjut oleh PP No. 31 tahun 1986 telah diatur perihal tata cara pemeriksaan, kewenangan pemeriksa berikut kewajibannya serta hak dan kewajiban Wajib Pajak yang diperiksa.

Dalam menjalankan tugas pemeriksaan, petugas pemeriksa mempunyai beberapa kewenangan yang sangat berguna untuk memperlancar tugasnya. Kewenangan yang ada kiranya cukup besar karena pemeriksa berwenang memeriksa dan meminjam segala bentuk buku, catatan, dan berwenang pula meminta keterangan baik lisan ataupun tertulis serta kewenangan lain, seperti termaktub dalam pasal 12 PP No. 31 tahun 1986. Pasal 12 tersebut memberikan kewenangan kepada petugas pemeriksa pajak yang meliputi :

1. Memeriksa buku-buku, catatan-catatan, bukti-bukti pembukuan, dan dokumen pendukung lainnya;
2. Meminjam buku-buku, catatan-catatan, bukti-bukti pembukuan, dan dokumen pendukung lainnya sepanjang diperlukan;
3. Minta keterangan lisan dan/atau tertulis dari Wajib Pajak/pengusaha kena pajak;
4. Masuk ketempat atau ruangan tertentu yang diduga merupakan tempat penyimpanan dokumen, uang, barang yang dapat memberikan petunjuk tentang keadaan usaha Wajib Pajak, pengusaha kena pajak dan tempat lain yang dianggap penting serta melakukan pemeriksaan fisik ditempat-tempat tersebut;
5. Melakukan penyegelan tempat atau ruangan seperti diatas apabila wajib pajak/pengusaha kena pajak atau wakil atau kuasanya tidak memberikan kesempatan untuk masuk ketempat atau ruangan yang dimaksud atau tidak ada di tempat pada saat pemeriksaan dilakukan;
6. Minta keterangan dan/atau bukti-bukti yang diperlukan dari pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan wajib pajak/pengusaha kena pajak yang diperiksa;

Sejalan dengan kewenangan yang ada, pemeriksa pun mempunyai beberapa kewajiban yang harus diindahkan. Ini berarti pemeriksa tidak dapat berbuat seenaknya diluar ketentuan yang telah digariskan. Kewenangan pemeriksa dibatasi oleh kewajiban-kewajiban yang melekat, seperti halnya:

1. Memperlihatkan tanda pengenal dan menyerahkan surat perintah pemeriksaan yang sah kepada wajib pajak/pengusaha kena pajak yang diperiksa;
2. Pemeriksa memberitahukan secara tertulis tentang akan dilakukannya pemeriksaan wajib pajak/pengusaha kena pajak;
3. Pemeriksa menjelaskan maksud dan tujuan pemeriksaan kepada Wajib Pajak;

4. Pemeriksa harus membuat laporan hasil pemeriksaan;
5. Pemeriksa juga harus memberitahukan kepada wajib pajak/pengusaha kena pajak mengenai hasil pemeriksaan, seperti hal-hal yang berbeda antara SPT masa PPN dengan hasil pemeriksaan.

Melihat beberapa kewajiban yang melekat pada pemeriksa sewaktu melakukan tugas pemeriksaan maka kewajiban pemeriksa sebenarnya merupakan hak dari wajib pajak/pengusaha kena pajak. Walaupun bukan suatu keharusan, wajib pajak/pengusaha kena pajak mempunyai hak yang dapat dituntut pemenuhannya seperti misalnya:

1. Hak dari Wajib Pajak kepada pemeriksa untuk memperlihatkan tanda pengenal dan tindakan surat perintah pemeriksaan;
2. Hak Wajib Pajak minta kepada pemeriksa untuk memberitahukan maksud dan tujuan pemeriksaan;
3. Hak Wajib Pajak untuk minta rincian berkenaan dengan hal-hal yang berbeda antara hasil pemeriksaan dengan SPT masa PPN;

Disamping mempunyai hak-hak sebagaimana telah disebut tadi, pada saat pemeriksaan dilakukan kepada wajib pajak/pengusaha kena pajak dibebankan suatu kewajiban untuk melaksanakan ketentuan pasal 29 UU KUP. Juga, diharuskan mendatangi surat pernyataan persetujuan tentang hasil pemeriksaan yang telah disepakati.

Mengenai pelaksanaan pemeriksaan, undang-undang tidak memberikan batasan prinsipil. Misalnya menyangkut beberapa jumlah pemeriksa yang harus bertugas, dalam tugas demikian pemeriksaan dapat dilakukan baik seorang pemeriksa ataupun beberapa (kelompok) pemeriksa. Demikian halnya dengan tempat pemeriksaan, dapat dilakukan dikantor, dipabrik, ditempat usaha, ditempat tinggal serta ditempat lain yang diduga ada kaitannya dengan tempat usaha atau pekerjaan bebas wajib pajak dan dapat ditempat yang ditentukan oleh Dirjen Pajak. Selanjutnya, pada prinsipnya pemeriksaan dilakukan pada

jam dan hari kerja tetapi bila dipandang perlu bisa dilanjutkan diluar waktu-waktu tersebut.

4. Pelimpahan Hasil Penyidikan, Penuntutan dan Peradilan⁵⁷

Bagaimana langkah berikutnya yang dilakukan oleh penyidik pajak apabila penyidikan telah selesai dilakukan? Oleh karena tindakan penyidikan bermuara pada sidang pengadilan maka berkas perkara hasil penyidikan harus segera dilimpahkan ke Kejaksaan untuk dilakukan penuntutan. Pelimpahan/penyerahan berkas perkara dari penyidik kepada penuntut umum, sesuai ketentuan pasal 8 ayat (3) KUHAP dilakukan dalam dua tahap yaitu:

- **tahap pertama** : penyidik hanya menyerahkan berkas perkara;
- **tahap kedua** : dalam hal penyidikan sudah dianggap selesai, penyidik menyerahkan tanggung jawab atas tersangka dan barang bukti kepada penuntut umum.

Pelimpahan berkas perkara penyidik pajak kepada penuntut umum (Kejaksaan) kiranya ada kesenjangan pengaturan antara KUHAP dengan Undang-undang No. 6 tahun 1983. Kesenjangan tersebut terlihat apabila kita simak isi/makna pasal-pasal berikut ini: Pasal 7 ayat (2) KUHAP yang berbunyi :

Penyidik pejabat pegawai negeri sipil tertentu yang diberi wewenang khusus oleh undang-undang mempunyai wewenang sesuai dengan undang-undang yang menjadi dasar hukumnya masing-masing dan dalam pelaksanaan tugasnya berada dibawah koordinasi dan pengawasan penyidik pejabat Polisi Negara RI.

Pasal 107 ayat (3) KUHAP menyebutkan :

⁵⁷ Bambang Waluyo, SH. Tindak Pidana Perpajakan (Jakarta, PT. Pradaya Parami, 1987) Hlm. 114

Dalam hal tindak pidana telah selesai disidik oleh penyidik pejabat pegawai negeri sipil, ia segera menyerahkan hasil penyidikan kepada penuntut umum melalui penyidik Kepolisian Negara RI.

Pasal 44 ayat (3) UU KUP Nomor 6 tahun 1983 yang telah diubah terakhir dengan UU Nomor 28 tahun 2007 menegaskan:

Penyidik pejabat pegawai negeri sipil tertentu dilingkungan Ditjen Pajak memberitahukan dimulainya penyidikan dan menyampaikan hasil penyidikannya kepada penuntut umum, sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam undang-undang No. 8 tahun 1981

Menelaah ketiga pasal di muka tentu menimbulkan tanda tanya dan permasalahan karena adanya perbedaan penafsiran. Disatu pihak menghendaki hasil penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dari penyidik khusus pajak disampaikan lebih dahulu kepada penyidik POLRI sebelum disampaikan kepada penuntut umum. Sedang menurut pasal 44 ayat (3) UU KUP, hasil penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan disampaikan langsung kepada penuntut umum, dan bahkan baru mulai melakukan penyidikan saja, penyidikan pajak harus sudah diberitahukan kepada penuntut umum.

Mengenai adanya ketentuan-ketentuan yang dapat dikatakan kontradiktif ini, tentu akan lebih efektif dan atau efisien atau praktis bila ketentuan pasal 44 ayat (3) UU KUP yang dianut. Dan, ternyata hal ini dilaksanakan dalam praktek yaitu dengan penyerahan beberapa berkas perkara penyidikan petugas pajak kepada Kejaksaan Agung RI dari Ditjen Pajak.

Segi efektif dan praktis dari berkas penyidikan kepada penuntut umum akan memberikan keuntungan :

- Penghematan waktu dalam penyempurnaan hasil penyidikan (pra penuntutan) sehingga tersangka atau terdakwa secepatnya memperoleh

kepastian hukum, yaitu dengan segera perkaranya dilimpahkan ke pengadilan;

- Juga, Kejaksaan lebih berpengalaman dalam menangani tindakan pidana di bidang perpajakan sebab pada undang-undang perpajakan lama kewenangan Kejaksaan dalam menangani hal ini cukup besar;
- Dilihat dari fungsi budgetair tentu lebih menguntungkan sebab cepatnya proses pidana pajak mengakibatkan uang masuk ke kas Negara.

Diluar hal tersebut, dalam sistem hukum kita dikenal dan berlaku *suatu asas hukum* berlakunya undang-undang, seperti :

- Asas yang menyatakan bahwa undang-undang yang bersifat khusus menyampingkan undang-undang yang bersifat umum. Asas hukum demikian dikenal sebagai asas *Lex specialis derogate lex generalis*;
- Asas yang mengatakan bahwa undang-undang yang berlaku belakangan membatalkan undang-undang yang berlaku terdahulu apabila materi yang diaturanya sama. Asas hukum ini dikenal dengan asas *Lex posteriori derogate lex priori*.

Dengan meniti uraian di muka, penyidik pejabat POLRI memang secara umum sebagai koordinator penyidik pejabat pegawai negeri sipil (pasal 7 ayat (2) KUHAP) namun secara khusus penyidik pajak dapat menyampaikan langsung hasil penyidikannya kepada penuntut umum. Perihal demikian diperkuat dengan *Surat Menteri Kehakiman Nomor : M.PM.07. 03-762 tanggal 15 Juli 1986*. Surat tentang pelaksanaan ketentuan pasal 44 ayat (3) UU KUP itu ditujukan kepada Menteri Keuangan RI yang antara lain menyebutkan bahwa penyidik pegawai negeri sipil di lingkungan Ditjen Pajak memberitahukan dimulainya penyidikan dan menyampaikan hasilnya kepada penyidik POLRI. Dapat dikatakan secara *Teknis yustisial*, penyidik khusus pajak memberitahukan dan menyampaikan hasil penyidikannya kepada penuntut umum, dan secara *teknis administrasi* kepada penyidik POLRI.

Dalam praktek selama ini, berkas-berkas perkara hasil penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan diserahkan oleh Ditjen Pajak kepada Kejaksaan Agung RI, Barulah nanti dari Kejaksaan Agung RI ditransfer atau dikirim ke Kejaksaan Tinggi dan selanjutnya ke Kejaksaan Negeri di wilayah hukum terjadinya tindak pidana perpajakan itu. Penyerahan/pelimpahan berkas perkara berada pada Kantor Pusat Ditjen Pajak di Jakarta. Tetapi, sebetulnya akan lebih efisien apabila hasil penyidikan tersebut secara langsung diserahkan kepada Kejaksaan Tinggi ataupun Kejaksaan Negeri di tempat terjadinya tindak pidana, Karena, memang Kejaksaan Negeri setempat yang akan melimpahkan perkara tersebut ke Pengadilan Negeri untuk dilakukan penuntutan.

Jikalau berkas perkara itu sudah dilimpahkan ke Kejaksaan, bagaimanakah langkah selanjutnya yang harus dilakukan oleh penyidik pajak dan juga penuntut umum? Biasanya, setelah berkas perkara itu sampai di kejaksaan, oleh Kepala Kejaksaan Negeri (Kajari) ditunjuk tim jaksa untuk meneliti berkas perkara itu, apakah sudah lengkap/sepurna atau belum.

Terhadap berkas perkara yang kurang/belum sempurna, ada kewajiban dari penuntut umum untuk memberikan petunjuk-petunjuk kepada penyidik pajak, seperti halnya terhadap tindak pidana di luar tindak pidana di bidang perpajakan.

Pemberian petunjuk oleh jaksa (penuntut umum) kepada penyidik demi kesempurnaan hasil penyidikan, disebut *pra-penuntutan*. KUHAP tidak menyebutkan secara tegas pengertian/batasan prapenuntutan. Istilah ini ditemukan bersamaan dengan beberapa kewenangan penuntut umum lainnya yang tercantum dalam pasal 14 KUHAP, tepatnya pada butir b. Di situ disebutkan penuntut umum mempunyai wewenang “mengadakan prapenuntutan ketentuan pasal 1a ayat (3) dan (4), dengan memberikan petunjuk dalam rangka penyempurnaan penyidikan penyidik.”

Mengenai disebutkan petunjuk dari penuntut umum dalam rangka penyempurnaan hasil penyidikan ini dengan nama prapenuntutan, ada yang berpendapat hal itu tidak tepat. Memang, dalam prakteknya prapenuntutan tidak lebih atau termasuk tindakan penyidikan tambahan atau penyidikan lanjutan, yang dahulu menurut HIR masuk menjadi wewenang jaksa penuntut umum. Hanya bedanya, dalam penyidikan lanjutan penuntut umum dapat melakukan penyidikan tambahan dengan terjun ke lapangan tetapi dalam prapenuntutan penuntut umum tidak boleh terjun ke lapangan melakukan penyidikan tambahan.

5. Penuntutan dan Pemeriksaan di Sidang Pengadilan.

Telah berkali-kali disebutkan bahwa pelaksanaan tugas penuntutan oleh penuntut umum akan berhasil baik apabila didahului oleh hasil penyidikan yang baik pula. Jadi, antara penyidikan dan penuntutan mempunyai hubungan yang erat sekali, bahkan tidak dapat diceraikan. Keduanya akan saling menunjang bagi keberhasilan yang lainnya.

Tindakan melimpahkan perkara pidana ke pengadilan dengan tujuan supaya diperiksa dan diputuskan pengadilan disebut *penuntutan*. Kewenangan penuntutan ini hanya ada di tangan jaksa penuntut umum dan bukan penegak hukum lainnya. Kalau kita bertanya apakah pengertian penuntutan itu selengkapnyanya? Terjawab oleh pasal 1 butir 7 KUHAP yang menyatakan penuntutan adalah tindakan penuntut umum untuk melimpahkan perkara pidana ke Pengadilan Negeri yang berwenang dalam hal dan menurut cara yang diatur dalam undang-undang dengan permintaan supaya diperiksa dan diputuskan oleh hakim di sidang pengadilan.

Pada tahap penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan kelihatannya masih ada permasalahan, khususnya menyangkut penafsiran pasal-pasal KUHAP dihubungkan dengan pasal 17 PP No, 27 tahun 1983 dan juga dengan pasal 44 ayat (3) UU KUP. Untuk tahap penuntutan semuanya sudah jelas, tugas penuntutan di depan sidang pengadilan merupakan hak mutlak dari jaksa

sebagai penuntut umum. Seperti di tegaskan pasal 13 KUHAP yang menyatakan bahwa jaksa sebagai penuntut umum diberi wewenang oleh undang-undang untuk melakukan penuntutan dan melaksanakan penetapan hakim.

Sebagaimana terhadap tindak pidana yang lain, dalam melaksanakan penuntutan tindak pidana di bidang perpajakan, jaksa sebagai penuntut umum pasti tidak terlepas dari ketentuan-ketentuan pokok yang diatur oleh undang-undang No.8 tahun 1981 tentang KUHAP. Ketentuan-ketentuan tersebut secara garis besar termuat dalam pasal-pasal 14, 137, 139, 140, 141, 142, 143, dan 144 KUHAP.

Sebelum berlanjut kepada uraian mekanisme penuntutan, perlu kiranya ditampilkan pengertian jaksa dan/atau penuntut umum beserta kewenangannya. Pasal 1 butir 6 KUHAP memberikan pengertian untuk jaksa dan penuntut umum tersebut sebagai berikut :

- a. Jaksa adalah pejabat yang diberi wewenang oleh undang-undang untuk bertindak sebagai penuntut umum serta melaksanakan putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap;
- b. Penuntut umum adalah jaksa yang diberi wewenang oleh undang-undang untuk melakukan penuntutan dan melaksanakan penetapan.

Secara nyata terlihat bahwa penuntut umum adalah orang yang berpredikat jaksa yang melakukan tugas penuntutan, sedang jaksa bila tidak diberi wewenang untuk melakukan penuntutan maka ia bukan penuntut umum. Jadi, penuntut umum pasti seorang jaksa sedangkan jaksa belum tentu sebagai penuntut umum. Berkaitan dengan pasal 1 butir 6 diatas ternyata isinya sama persis dengan pasal 13 KUHAP.

Kewenangan penuntut umum yang dihadirkan KUHAP dimuat dalam pasal 14, dinyatakan oleh pasal 14 bahwa penuntut umum mempunyai wewenang :

- a. Menerima dan memeriksa berkas perkara penyidikan dari penyidik atau penyidik pembantu;

- b. Mengadakan prapenuntutan apabila ada kekurangan pada penyidik dengan memperhatikan ketentuan pasal 110 ayat (3) dan ayat (4) dengan memberi petunjuk dalam rangka penyempurnaan penyidikan dari penyidik;
- c. Memberikan perpanjangan penahanan, melakukan penahanan atau penahanan lanjutan dan atau mengubah status tahanan setelah perkaranya dilimpahkan oleh penyidik;
- d. Membuat surat dakwaan;
- e. Melimpahkan perkara ke pengadilan;
- f. Menyampaikan pemberitahuan kepada terdakwa tentang ketentuan hari dan waktu perkara disidangkan yang disertai surat panggilan baik kepada terdakwa maupun kepada saksi untuk datang pada sidang yang telah ditentukan;
- g. Melakukan penuntutan;
- h. Menutup perkara demi kepentingan hukum;
- i. Mengadakan tindakan lain dalam lingkup tugas dan tanggung jawab sebagai penuntut umum menurut ketentuan Undang-Undang ini;
- j. Melaksanakan penetapan hakim.

Tindakan melimpahkan perkara ke pengadilan oleh jaksa penuntut umum, berawal dari diterimanya (kembali) hasil penyidikan yang sudah lengkap dari penyidik. Bila demikian, penuntut umum akan menentukan apakah berkas perkara itu sudah memenuhi syarat untuk dilimpahkan ke pengadilan (pasal 139 KUHAP). Dalam hal hasil penyidikan dapat dilakukan penuntutan, maka dalam waktu secepatnya ia membuat surat dakwaan (pasal 140 ayat (1)). Kiranya KUHAP tidak memberikan batasan waktu secepatnya berapa hari, meskipun begitu tentu penuntut umum harus menyesuaikan dengan batas waktu penahanan tersangka.

Kesempurnaan surat dakwaan yang dibuat penuntut umum, berdasarkan ketentuan pasal 143 ayat (2), selain harus diberi tanggal dan ditandatangani juga harus memenuhi syarat *formal* dan syarat *material*. Syarat *formal* yang

harus disebutkan yaitu : nama lengkap, tempat lahir, umur atau tanggal lahir, jenis kelamin, kebangsaan, tempat tinggal, agama, dan pekerjaan tersangka. Untuk syarat material, yaitu : uraian secara cermat, jelas dan lengkap mengenai tindak pidana yang didakwakan dengan menyebutkan waktu dan tempat tindak pidana itu dilakukan.

Dalam hal berkas perkara sudah lengkap, dengan *surat pelimpahan perkara* penuntut umum melimpahkan perkara ke Pengadilan Negeri dengan permintaan agar segera mengadili perkara tersebut. Dalam praktek, surat pelimpahan perkara yang disampaikan ke pengadilan dilengkapi *surat dakwaan* dan juga *berkas perkara*. Turunan surat perlimpahan perkara dan surat dakwaan disampaikan pula kepada tersangka atau keluarganya atau penasehatnya hukumnya dan penyidik pada saat yang bersamaan dengan penyampaian Surat pelimpahan tersebut (pasal 143 ayat (1) dan (4) KUHAP).

Tentang Pengadilan negeri mana yang berwenang mengadili terhadap perkara yang dilimpahkan oleh penuntut umum, pasal 137 KUHAP menyebutkan bahwa penuntut umum berwenang melakukan penuntutan terhadap siapa pun yang didakwa melakukan suatu tindak pidana dalam *daerah hukumnya*. Daerah hukumnya di sini pada hakikatnya adalah daerah hukum dari Kejaksaan Negeri ataupun pengadilan Negeri di tempat terjadinya tindak pidana perpajakan (*locus delicti*). Terlihat bila kita simak makna pasal 15 dan pasal 84 KUHAP di bawah ini. Pasal 15 berbunyi : Penuntut umum menuntut perkara pidana yang terjadi dalam daerah hukumnya menurut ketentuan undang-undang. Kemudian, pasal 84 ayat (1) KUHAP menentukan bahwa Pengadilan Negeri berwenang mengadili segala perkara mengenai tindak pidana yang dilakukan dalam daerah hukumnya. Ayat (2) lebih lanjut menyatakan Pengadilan negeri yang di dalam daerah hukumnya terdakwa bertempat tinggal, berdiam terakhir, di tempat ia ditemukan atau ditahan, hanya berwenang mengadili perkara terdakwa tersebut apabila tempat kedudukan Pengadilan Negeri ada di dalam daerah tindak pidana itu

dilakukan. Untuk ayat (3) menentukan apabila seorang terdakwa melakukan beberapa tindak pidana dalam daerah hukum pelbagai Pengadilan negeri, maka Pengadilan negeri itu masing-masing berwenang mengadili perkara pidana itu. Sedang terhadap beberapa perkara pidana oleh seorang di daerah hukum pelbagai Pengadilan negeri diadili oleh masing-masing Pengadilan Negeri dengan ketentuan dibuka kemungkinan penggabungan perkara tersebut (ayat 4).

Jadi, prinsip Pengadilan negeri mana yang berwenang adalah Pengadilan negeri di daerah hukum tempat tindak pidana perpajakan itu terjadi (*locus delictie*). Dalam pengertian yang luas, terhadap *locus delictie* ini dikenal beberapa ajaran (Martiman Prodjohamidjo, 1982 : 53 – 54) yakni :

1. *de lee van de lichamilike dood* (ajaran mengenai tempat perbuatan dilakukan in person), menurut ajaran ini, yang harus dianggap sebagai tempat dilakukan tindak pidana adalah tempat di mana perbuatan yang dilarang dan diancam dengan hukuman dilakukan;
2. *de leer van het instrument* (ajaran mengenai peralatan yang dipakai untuk tindak pidana). Menurut ajaran ini, tempat peralatan yang dipakai harus dianggap sebagai tempat perbuatan yang dilarang dan diancam dengan hukuman dilakukan yang menimbulkan suatu akibat *de leer van het gevolg* (ajaran mengenai akibat). Menurut ajaran ini, yang harus dianggap sebagai tempat tindak pidana dilakukan ialah perbuatan itu menimbulkan suatu akibat.

Penegakan Hukum Pidana Pajak di Pengadilan Umum

- 1) Penegakan Hukum Pidana di Bidang Pajak Pada Pengadilan Negeri Jakarta Pusat.

Bahwa Penegakan Hukum Pidana Pajak Pada Pengadilan Negeri Jakarta Pusat dalam kurun waktu 6 (enam) tahun terakhir, yaitu tahun 2014 sampai dengan tahun 2019 hanya ada 6 (enam) perkara Pidana Pajak, yaitu:

- a. Putusan No: 1395/Pid.Sus/2016/PN Jkt. Pst, tanggal 27 Desember 2016;

- b. Putusan Nomor: 279/Pid.Sus/2018/PN.Jkt.Pst, tanggal 21 Mei 2018;
- c. Putusan Nomor: 280/Pid.Sus/2018/PN.Jkt.Pst, tanggal 21 Mei 2018;
- d. Putusan Nomor: 282/Pid.Sus/2019/PN.Jkt.Pst, tanggal 28 Mei 2019;
- e. Putusan Nomor: 283/Pid.Sus/2019/PN.Jkt.Pst, tanggal 27 Mei 2019;
- f. Putusan Nomor: 430/Pid.Sus/2019/PN.Jkt.Pst, tanggal 16 Juli 2019.

Tabel 5

No.	Perkara Kasasi	TAHUN					Keterangan
		2015	2016	2017	2018	2019	
1	Masuk	8	20	4	1	31	
2	Belum Putus	0	0	0	0	0	
3	Sudah Putus	8	20	4	1	31	
4	Kabul	3	3	1	0	0	
5	Tolak	2	10	3	0	15	
6	Tolak Perbaikan	3	6	0	1	16	
7	NO	0	1	0	0	0	
8	Cabut	0	0	0	0	0	

C. Tindak Pidana Di Bidang Pajak Sebagai Tindak Pidana Korupsi

1. Tindak Pidana Pajak

Bahwa yang disebut dengan tindak pidana adalah perbuatan yang oleh aturan hukum dilarang dan diancam dengan pidana, dimana pengertian perbuatan disini selain perbuatan yang bersifat aktif (melakukan sesuatu yang

sebenarnya dilarang oleh hukum) juga perbuatan yang bersifat pasif (tidak berbuat sesuatu yang sebenarnya diharuskan oleh hukum).⁵⁸

Hukum pidana, secara sederhana dapat dikemukakan bahwa hukum pidana merupakan hukum yang mengatur tentang perbuatan-perbuatan yang dilarang oleh Undang-Undang beserta sanksi pidana yang dapat dijatuhkannya kepada pelaku⁵⁹.

Tindak Pidana di Bidang Perpajakan atau Tindak Pidana Perpajakan adalah informasi yang tidak benar mengenai laporan yang terkait dengan pemungutan pajak dengan menyampaikan surat pemberitahuan (SPT), tetapi yang isinya tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian negara dan kejahatan lain yang diatur dalam undang-undang perpajakan⁶⁰.

a. Pemeriksaan Pajak

Untuk mengetahui telah terjadinya suatu tindak pidana perpajakan, perlu dilakukan pemeriksaan pajak, yaitu untuk mencari, mengumpulkan, mengolah data atau keterangan lainnya untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Pemeriksaan pajak dilakukan oleh PNS di lingkungan Ditjen Pajak atau tenaga ahli yang ditunjuk oleh Dirjen Pajak yang diberi tugas, wewenang, dan tanggung jawab untuk melaksanakan pemeriksaan di bidang perpajakan. Tujuan pemeriksaan adalah untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dalam rangka memberikan kepastian hukum, keadilan, dan pembinaan kepada wajib pajak. Tujuan lainnya

⁵⁸ Teguh Prasetyo, *Hukum Pidana*, Edisi Revisi, Divisi Buku Perguruan Tinggi, PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta, cetakan ke-5, Mei 2014, hlm. 50

⁵⁹ Bambang Waluyo, *Pidana dan Pidana*, Sinar Grafika, Jakarta, Ed.1 Cet.4, 2014, hlm. 6

⁶⁰ Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal

adalah dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Ruang lingkup pemeriksaan pajak meliputi pemeriksaan lapangan terhadap suatu jenis pajak atau seluruh jenis pajak, untuk tahun berjalan atau tahun-tahun sebelumnya yang dilakukan di tempat wajib pajak, dan pemeriksaan kantor terhadap suatu jenis pajak tertentu baik tahun berjalan atau tahun-tahun sebelumnya yang dilakukan di kantor Ditjen Pajak.

Laporan terhutang hasil pemeriksaan disusun dalam suatu laporan pemeriksaan pajak oleh pemeriksa pajak secara ringkas, dan jelas serta sesuai dengan ruang lingkup dan tujuan pemeriksaan.

b. Bukti Permulaan

Dalam pemeriksaan tindak pidana perpajakan terdapat pemeriksaan bukti permulaan yang dilakukan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana perpajakan.

Bukti Permulaan adalah keadaan, perbuatan, dan/atau bukti berupa keterangan, tulisan, atau benda yang dapat memberikan petunjuk adanya dugaan kuat bahwa sedang atau telah terjadi suatu tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan oleh siapa saja yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara⁶¹. Pemeriksaan bukti permulaan dapat dilaksanakan berdasarkan hasil analisis data, informasi, laporan, pengaduan, laporan kegiatan intelijen, pengembangan pemeriksaan bukti permulaan, atau pengembangan penyidikan, yang dapat dilaksanakan baik untuk seluruh jenis pajak maupun satu jenis pajak.

Pemeriksaan bukti permulaan dilakukan oleh Kanwil Ditjen Pajak atau Direktorat Intelijen dan Penyidikan Ditjen Pajak. Berdasarkan

⁶¹Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK.03/2007 Tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan

hasil pemeriksaan bukti permulaan dapat diketahui tindak lanjut yang harus dilakukan.

Tindak lanjut dari pemeriksaan bukti permulaan adalah yaitu diusulkan dilakukannya penyidikan, atau tindakan lain berupa: penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKP), pembuatan laporan tindak pidana selain tindak pidana perpajakan yang akan diteruskan kepada pihak yang berwenang, pembuatan laporan sumir apabila wajib pajak mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya, pembuatan laporan sumir apabila tidak ditemukan adanya indikasi tindak pidana perpajakan.

c. Penyidikan Pajak

Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan adalah serangkaian tindakan yang dilakukan penyidik pajak untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tindak pidana di bidang perpajakan yang terjadi serta menemukan tersangkanya.

Penyidikan pajak hanya dapat dilakukan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan Ditjen Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik pajak. Penyidikan pajak dilaksanakan berdasarkan surat perintah penyidikan yang ditandatangani oleh Dirjen Pajak atau Kepala Kanwil Ditjen Pajak. Tetapi jika diperlukan polisi dapat mendampingi atau membantu penyidik pajak, terutama dalam masalah pemberkasan.

Penyidik pajak harus memberitahukan kepada jaksa penuntut umum bila memulai penyidikan dan wajib pula menyampaikan hasil/laporan penyidikannya kepada jaksa penuntut umum. Selanjutnya jaksa penuntut umum yang akan menentukan apakah masalahnya sudah matang untuk diajukan ke pengadilan. Proses penyidikan mengandung dua klausul, yakni: Penyidikan yang berakhir dengan diserahkannya hasil penyidikan ke pengadilan atau untuk kepentingan penerimaan negara atas permintaan Menteri Keuangan, hasil penyidikan tidak diproses di

pengadilan/dihentikan, dengan catatan wajib pajak yang disidik telah melunasi utang pajaknya dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar empat kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan.

d. Wewenang Penyidik

Penyidik pajak berwenang untuk:

1. menerima, mencari, mengumpulkan, dan meneliti keterangan atau laporan berkenaan dengan tindak pidana perpajakan agar keterangan atau laporan tersebut menjadi lebih lengkap dan jelas;
2. meneliti, mencari, dan mengumpulkan keterangan mengenai orang pribadi atau badan tentang kebenaran perbuatan yang dilakukan sehubungan dengan tindak pidana perpajakan;
3. meminta keterangan dan bahan bukti dari orang pribadi atau badan sehubungan dengan tindak pidana perpajakan;
4. memeriksa buku-buku, catatan-catatan, dan dokumen-dokumen lain berkenaan dengan tindak pidana perpajakan;
5. melakukan penggeledahan untuk mendapatkan bahan bukti pembukuan, pencatatan, dan dokumen-dokumen lain, serta melakukan penyitaan terhadap bahan bukti tersebut;
6. meminta bantuan tenaga ahli dalam rangka pelaksanaan tugas penyidikan tindak pidana perpajakan;
7. menyuruh berhenti atau melarang seseorang meninggalkan ruangan atau tempat pada saat pemeriksaan sedang berlangsung dan memeriksa identitas orang atau dokumen yang dibawa sebagaimana dimaksud pada angka 5;
8. memotret seseorang yang berkaitan dengan tindak pidana perpajakan;
9. memanggil orang untuk didengar keterangannya dan diperiksa sebagai tersangka atau saksi;
10. menghentikan penyidikan;

11. melakukan tindakan lain yang perlu untuk kelancaran penyidikan tindak pidana perpajakan menurut ketentuan peraturan peundang-undangan.

Penyidik pajak tidak berwenang melakukan penahanan dan penangkapan.

e. Penghentian Penyidikan

Penyidikan dihentikan dalam hal:

1. tidak terdapat cukup bukti ;
2. peristiwa yang disidik bukan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan;
3. peristiwanya telah daluwarsa;
4. tersangkanya meninggal dunia;
5. untuk kepentingan penerimaan negara. Atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dengan syarat Wajib Pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang di bayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan ditambah sanksi administrasi berupa denda sebesar empat kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan.

f. Sanksi

Pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan Wajib Pajak (WP), sepanjang menyangkut pelanggaran ketentuan administrasi perpajakan dikenakan sanksi administrasi, sedangkan yang menyangkut tindak pidana perpajakan dikenakan sanksi pidana.

1) Setiap orang yang karena kealpaannya:

- tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT); atau
- menyampaikan SPT 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 lama satu tahun dan atau denda paling tinggi dua kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. Sanksi tindak pidana di bidang perpajakan di atas menjadi pidana kurungan paling singkat tiga bulan atau paling lama satu tahun atau denda paling sedikit satu kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak dua kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

2) Setiap orang yang dengan sengaja:

- tidak mendaftarkan diri, atau menyalahgunakan, atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) atau Penguahan Pengusaha Kena Pajak (PKP); atau
- tidak menyampaikan SPT; atau
- menyampaikan SPT dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; atau
- menolak untuk dilakukan pemeriksaan; atau
- memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar; atau
- tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lainnya; atau
- tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara; di pidana dengan pidana penjara paling lama enam tahun dan denda paling tinggi empat kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. Sanksi tindak pidana di bidang perpajakan tersebut menjadi pidana penjara paling singkat enam bulan atau paling lama enam tahun dan denda paling sedikit dua kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak empat kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

- 3) Apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat satu tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan, dikenakan pidana dua kali lipat dari ancaman pidana yang diatur sebagaimana butir 3.
- 4) Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP atau Pengukuhan PKP, atau menyampaikan SPT atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak, dipidana dengan pidana penjara paling lama dua tahun dan denda paling tinggi empat kali jumlah restitusi yang dimohon dan atau kompensasi yang dilakukan oleh Wajib Pajak. Sanksi tindak pidana di bidang perpajakan terhadap poin 2 di atas menjadi pidana penjara paling singkat enam bulan atau paling lama dua tahun dan denda paling sedikit dua kali jumlah restitusi yang dimohonkan atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan paling banyak empat kali jumlah restitusi yang dimohonkan atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan.

Sanksi tindak pidana berlaku juga bagi wakil, kuasa, atau pegawai dari Wajib Pajak, yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.

BAB V

PENUTUP

A. Kesimpulan

Setelah melakukan penelitian, maka kesimpulan yang dapat ditarik dari penelitian ini adalah :

1. Penegakan hukum pidana di bidang pajak di Indonesia saat ini dilakukan berdasarkan pada peraturan perundang-undangan dibidang perpajakan yang berlaku sebagai Hukum yang Khusus (*Lex Specialis*) dibidang Perpajakan, namun jika tidak cukup diatur dalam peraturan perundang-undangan dibidang perpajakan, maka diberlakukan ketentuan sebagaimana diatur dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana sebagai Hukum yang Umum (*Lex Generalis*), berdasarkan Pasal 103 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP);
2. Cara menanggulangi tindak pidana di bidang pajak dalam upaya pemberantasan tindak pidana perpajakan di Indonesia, yaitu dengan cara menerapkan sanksi pidana yang tegas dan berat terhadap pelaku tindak pidana dibidang pajak. Hingga sekarang Penjatuhan pidana dalam tindak pidana perpajakan bersifat *Ultimum Remidium* artinya pemidanaan adalah upaya terakhir, yang didahulukan adalah denda dan pembayaran pajaknya. Hal inilah menurut peneliti sebagai salah satu faktor yang menyebabkan tindak pidana dibidang pajak tetap masih terus saja terjadi. Banyak pelaku tindak pidana dibidang pajak yang coba-coba melakukannya, jika terjadi tindak pidana dibidang pajak maka tinggal melakukan pembayaran pajak yang disertai dengan dendanya;
3. Tindak pidana di bidang pajak dapat dikategorikan sebagai tindak pidana korupsi, dikarenakan karakteristik tindak pidana dibidang pajak adalah sama dengan tindak pidana korupsi, yang mana baik tindak pidana pajak maupun tindak pidana korupsi sama-sama merugikan pendapatan negara, keuangan negara atau perekonomian negara.

B. Saran

Adapun saran atau rekomendasi dari penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Agar penegakan hukum pidana dibidang pajak bisa lebih efektif, maka sebaiknya tindak pidana dibidang pajak dijadikan sebagai tindak pidana korupsi;
2. Untuk meminimalisir dan memberantas terjadinya tindak pidana dibidang perpajakan, diharapkan peran serta seluruh komponen terkait khususnya aparat petugas pajak agar lebih meningkatkan pengawasan dibidang perpajakan, dengan demikian diharapkan tidak terdapat celah maupun peluang untuk melakukan tindak pidana dibidang perpajakan;
3. Agar Tindak pidana di bidang pajak dapat dikategorikan sebagai tindak pidana korupsi, maka harus dibuatkan payung hukumnya yang dengan tegas menyatakan bahwa Tindak pidana di bidang pajak yang merugikan pendapatan negara, keuangan negara atau perekonomian negara sebagai tindak pidana korupsi.

DAFTAR PUSTAKA

Buku :

- Abdul Ghofur Anshori, *Filsafat Hukum: Sejarah, Aliran dan Pemaknaan*, Yogyakarta: Gadjah Mada University Press, 2006
- Abdullah Sulaiman, *Pengantar Ilmu Hukum*, CV. Mutiara Galuh, Jakarta, 2021
- Alvi Syahrin, *Beberapa Masalah Hukum*, (PT. Softmedia, 2009)
- Amiruddin dan Zainal Asikin, *Pengantar Metode Penelitian Hukum*, (Jakarta, Grafitti Press, 2006)
- Andi Hamzah, *Asas-asas Hukum Pidana, edisi revisi 2008*, (Jakarta, Rineka Cipta, 2010)
- , *KUHP dan KUHPA*, (Jakarta, Rineka Cipta, 1990)
- , *Korupsi di Indonesia Masalah dan Pemecahannya*, (Jakarta: Gramedia, 1984)
- Andrew Antonius, *Legality & Filosofiy*, London: Succer Press, 2001
- Andrew Nicolas, *Legal & Law Enfocement*, California: CoU Press, 2011, p.101, dalam Farid Amirul, *Hukum dan Keadilan*, Jakarta: Pamator Press, 2012
- Angkasa, *Filsafat Hukum*, Purwokerto: Universitas Jenderal Soedirman, 2010
- Arief Nasrul Budiawan, *Penegakan Hukum dan Keadilan*, Jakarta: Cempaka Press, 2013
- Arman Suhendar, *Aspek Filsafat & Penegakan Hukum*, Jakarta: Pamator Press, 2015
- Bambang Purnomo, *Hukum Acara Pidana*, Yogyakarta: Gamapress, 2004
- , *Penegakan Hukum Peristiwa Pidana*, Yogyakarta: Ga-ma Press, 2007
- Bambang Sunggono, *Metodologi Penelitan Hukum*, (Ghalia Indonesia, Jakarta 1998)
- Bambang Waluyo, *Pidana dan Pemidanaan*, Sinar Grafika, Jakarta, Ed.1 Cet.4, 2014

- , *Tindak Pidana Perpajakan*, Jakarta, PT. Pradaya Parami, 1987
- Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana, Perkembangan Penyusunan Konsep KUHP Baru*, Kencana Prenada Media Group, Jakarta, 2008
- Bismar Nasution, *Metode Penelitian Hukum Normatif dan Perbandingan Hukum*, (Dialog Interaktif tentang Penelitian Hukum pada Majalah Akreditasi, Medan, tanggal 18 Februari 2003)
- Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, Jakarta, Divisi Buku Perguruan Tinggi, PT. RajaGrafindo Persada, 2016
- Cakra Aminnuddin, *HAM dan Keadilan*, Jakarta: Gunung Agung, 2015
- Chatrina Darul Rosikah dan Dessy Marliani Listianingsih, *Pendidikan Anti Korupsi (Kajian Anti Korupsi, Teori dan Praktik)*, (Jakarta: Sinar Grafika, 2016)
- Darji Darmodiharjo, *Pokok-pokok Filsafat hukum (Apa dan Bagaimana Filsafat hukum Indonesia)*, Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 1995
- Erly Suandy, *Hukum Pajak, edisi 3*, Jakarta, Penerbit Salemba Empat, 2005
- E.Sumaryono, *Etika Hukum (Relevansi Teori Hukum Kodrat Thomas Aquinas)*, Yogyakarta: Kanisius, 2009
- Hari Chand, *Modern Jurisprudence*, International Law Book Series, Selangor, 2014
- Herman Sukirno, *Filsafat & Sosiologi Hukum*, Jakarta: Grafitty Press, 2011
- Hermansyah Asikin, *Manajemen Penegakan Hukum dalam Kajian Sosiologis*, Jakarta: Penamas Media, 2016
- IGM. Nurdjana, *Korupsi Dalam Praktek Bisnis Pemberdayaan Penegak Hukum, Program Aksi dan Strategi Penanggulangan Masalah Korupsi*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta: PT, 2005
- Irman Laksono, *Penegakan Hukum dalam Perspektif HAM*, Jakarta: Gramedia, 2014
- J.E. Sahetapy, *Suatu Studi Khusus Mengenai Ancaman Pidana Mati Terhadap Pembunuhan Berencana*, (Jakarta, C.V. Rajawali)

- Jimly Asshiddiqie, *Perihal Undang-Undang*, Konstitusi Press, 2006
- , *Menuju Negara Hukum yang Demokrasi*, Jakarta: Buana Ilmu Populer, 2009
- John Hutagaol, Darussalam, Danny Saptriadi, *Kapita Selekta Perpajakan*, Penerbit Salemba Empat, 2007
- J. Supranto, *Metode Penelitian Hukum dan Statistik*, (Jakarta, Pradnya Paramitha, 2003)
- Kesit Bambang Prakosa, *Hukum Pajak*, Penerbit Ekonisia, Fakultas Ekonomi UII Yogyakarta, 2006
- KMS. Herman, *Hukum Pajak “Penyelesaian Sengketa Pajak di Pengadilan Pajak”*, FP Aswaja, NTB, Cet. 1, 2020
-, *Pajak Daerah dan Retribusi Daerah Sebagai Sumber Penadapatan Asli Daerah*“, FP Aswaja, NTB, Cet. 1, 2020
- Kunthoro Basuki, “*Pelaksanaan kekuasaan Kehakiman Pasca Amandemen UUD 1945*” dalam Fajrul Falakh (Penyunting), *Gagasan Amandemen UUD 1945 Suatu Rekomendasi*, Komisi Hukum Nasional. 2008
- Kumiawan, L. (et al), *Menyingkap Korupsi di daerah*, Indonesia Corruption Watch, Jakarta, 2003
- Kusumah M.W, *Tegaknya Supremasi Hukum*, (Bandung: PT. Remaja Rosdakarya, 2001)
- K.P. Henry Indraguna, Kayaruddin Hasibuan, *Memahami Tafsir Pasal Tindak Pidana Korupsi, Kaidah Hukum Doktrin-doktrin Dalam Tindak Pidana Korupsi*, Tras Mediacom, Jakarta, 2020
- Lili Rasjidi, Liza Sonia Rasjidi, *Dasar-Dasar Filasafat dan Teori Hukum*, Penerbit PT Citra Aditya Bakti, Bandung, 2012
- M. Hamdan, *Tindak Pidana Suap dan Money Politics*, Pustaka Bangsa Press, Medan, 2005
- Mahrus Ali, Deni Setya Bagus Yuherawan, *Delik-delik Korupsi*, cet. 1, Sinar Grafika, Jakarta, 2021

- Mardiasmo, *Perpajakan, edisi revisi tahun 2001*, Penerbit Andi Yogyakarta, 2001
- Mitra Wacana Media. *Undang-undang Pajak Dilengkapi dengan UU Pajak daerah dan Retribusi daerah, PIKP 2010*. Yogyakarta 2010
- Muhammad Tahir Azhary, *Negara Hukum, Suatu Studi tentang Prinsip-prinsipnya dilihat dari segi Hukum Islam, Implementasinya pada Periode Negara Madinah dan Masa Kini*, (Jakarta, Prenada Media, 2003)
- Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Hukum Pidana*, (Bandung: Alumni, 1992)
- Munir, Fuady, *Teori Negara Hukum Modern (Rechtsstaat)* Refika Aditama, Bandung.
- M. Rasjidi dan H. Cawindu, *Islam untuk Disiplin Ilmu Filsafat*, Jakarta: Bulan Bintang, 1998
- P.A.F. Lumintang, *Hukum Penitensier Indonesia*, (Bandung: Armico, 1984)
- Partantanto.P.A., Al Barry, M.D. *Kamus Ilmiah Populer*, Arkola, Surabaya, 1994
- Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, (Kencana Predana Media Group, Jakarta, 2007)
-, *Pengantar Ilmu Hukum*, Kencana Prenada, Jakarta, 2012
- Ramelan, *Profesionalisme Jaksa Menyongsong Penegakan Hukum Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi*, Makalah disampaikan dalam Seminar Nasional Menyongsong Pemberlakuan Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi yang Baru di Fakultas Hukum Universitas Tri Sakti, Jakarta: 22 Agustus 1999
- Romli Atmasasmita, *Sosialisasi Undang-Undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, kolusi dan Nepotisme*, (Diskusi Panel di Fakultas Hukum Universitas Pakuan Bogor, 19 Juli 2000)
- R. Soesilo dalam Syahrudin Husein, *Kejahatan dalam Masyarakat dan Upaya Penanggulangannya*”, (USU Digital Library, 2003)
- Satjipto Rahardjo, *Hukum & Penegakan Hukum*, Jakarta: Gramedia, 2011
-, *Masalah Penegakan Hukum*, Sinar Baru, Bandung, 1987

- Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif*, (Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2004)
-, *Penelitian Hukum Normatif suatu Tinjauan Singkat*, (Jakarta, Rajawali Pers, 1990)
- Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, Penerbit Universitas Indonesia (UI-Press), Jakarta, 2010
-, *Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*, Rajawali, Jakarta, 1983
- Sudarto, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, (Bandung: Alumni, 1981)
- Sumyar, *Dasar-dasar hukum dan Perpajakan*, Universitas Atma Jaya Yogyakarta, 2004
- Sutandyo Wignyosoebroto, *Hukum: Cita & Problem Sosial*, Surabaya: Dharmawangsa Press, 2004
- Teguh Prasetyo, *Hukum Pidana*, Edisi Revisi, Divisi Buku Perguruan Tinggi, PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta, cetakan ke-5, Mei 2014
- T.N. Syamsiah, *Tindak Pidana Perpajakan*, Penerbit PT. Alumni, Bandung, 2011
- Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak*. (Penerbit SALEMBA EMPAT. Jakarta, 2008
- Wirjono Prodjodikoro, *Asas-Asas Hukum Pidana di Indonesia*, (Bandung, Eresco, 1989)
- Yudi Kristiana, *Tehnik Penyidikan & Pemberkasan Tindak Pidana Korupsi*, Penerbit : Thafa Media, Yogyakarta, 2018
- Yuliandri, *Asas-Asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang Baik*, Rajagrafindao persada, Jakarta, 2013
- Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, Penerbit Andi Yogyakarta, 2002

Legislasi :

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945

Edisi Lengkap, *KUHP Kitab Undang-Undang Hukum Pidana & KUHPA Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana*, Penerbit Permata Press, 2008

M. Karjadi, R. Soesilo, *Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana, dengan Penjelasan Resmi dan Komentar*, Politea-Bogor, cetak ulang 1997

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 1994 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 Tentang *Pajak Bumi dan Bangunan*;

Undang-Undang No. 39 Tahun 1999 & PPRI Tahun 2010 tentang *Hak Asasi Manusia*, penerbit Citra Umbara, Bandung, cetakan VI, 2012

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 30 Tahun 2002 tentang *Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi* (penerbit Citra Umbara, Bandung, 2016)

Perpu RI No. 1 Tahun 2015 tentang Perubahan atas UU Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2002 tentang *Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi* (penerbit Citra Umbara, Bandung, 2016)

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 10 Tahun 2015 tentang *Penetapan Perpu RI No. 1 Tahun 2015 tentang Perubahan atas UU Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2002 tentang Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi menjadi Undang-Undang* (penerbit Citra Umbara, Bandung, 2016)

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 31 Tahun 1999 tentang *Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi*, (penerbit Citra Umbara, Bandung, 2016)

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan atas UU No. 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, (penerbit Citra Umbara, Bandung, 2016)

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 Tahun 2000 Tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 Tentang *Penagihan Pajak dengan Surat Paksa*;

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

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2009 Tentang *Pajak Daerah dan Retribusi Daerah*

Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK.03/2007 Tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan

Jurnal :

<https://media.neliti.com/media/publications/14218-ID-pencegahan-dan-pemberantasan-tindak-pidana-perpajakan-melalui-penerapan-undang-u.pdf>, diakses pada tanggal 11 Januari 2022, pukul 05.38 Wib

<http://repository.uma.ac.id/bitstream/123456789/14416/1/Diktat%20-%20Suhatrizal%20-%20Tindak%20Pidana%20Korupsi.pdf>, diakses pada tanggal 11 Januari 2022, pukul 08.10 Wib

Mudzakkir, *Pengaturan Hukun Pldana dibidang Perpajakan dan Hubungannya Dengan Hukum Pldana Umum dan Khusus*, <https://law.uui.ac.id/wp-content/uploads/2019/08/Jurnal-Legislati-Indonesia-Vol-8-No-1-April-2011.pdf>, diakses pada tanggal 19 Januari 2022, jam 07.16 WIB

Shavril Aurian, *Kualifikasi Tindak Pidana Korupsi dalam hukum Pajak Indonesia*, <http://repository.unpar.ac.id/bitstream/handle/123456789/7371/Cover-Bab1-2013232sc-p.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, diakses pada tanggal 19 Januari 2022, jam 06.43 WIB

Putusan Pengadilan Negeri / Pengadilan Tinggi / Mahkamah Agung

Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Pusat Nomor 1395/Pid.Sus/2016/PN Jkt. Pst, tanggal 27 Desember 2016;

Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Pusat Nomor 279/Pid.Sus/2018/PN.Jkt.Pst, tanggal 21 Mei 2018;

Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Pusat Nomor 280/Pid.B/2018/PN.Jkt.Pst, tanggal 21 Mei 2018;

Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Pusat Nomor 282/Pid.B/2019/PN.Jkt.Pst, tanggal 28 Mei 2019;

Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Pusat Nomor 283/Pid.B/2019/PN.Jkt.Pst, tanggal 27 Mei 2019;

Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Pusat Nomor 430/Pid.Sus/2019/PN Jkt.Pst, tanggal 16 Juli 2019;