

Conceptual Article

## Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan

Erja Fitria Virginia<sup>1\*</sup>, Eko Soponyono<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Program Magister Hukum, Fakultas Hukum, Universitas Diponegoro

<sup>2</sup>Fakultas Hukum, Universitas Diponegoro

\*erjafitriav@gmail.com

### ABSTRACT

In line with science advances, information technology, economy, social and politics, the government is required to create clean governance through reform of the Taxation Law. This is aimed at creating justice and efforts to improve service quality for taxpayers. In addition, progress in various fields has also led to criminal acts in the taxation sector. The purpose of this article is to examine criminal law policies in efforts to combat criminal acts in the field of taxation based on current and future positive law. Regulations regarding criminal offenses in the field of taxation are regulated in Law Number 28 of 2007 concerning General Provisions and Tax Procedures jo. General provisions in the Criminal Code governing criminal acts that can be the basis for tax crime convictions. Criminal law policy in the field of taxation in the future should be in line with the principle in tax crime, that the criminal sanction in taxation is *Ultimum Remidium* in nature.

Keywords: Penal Reform; Penal Policy; Criminal Act; Taxation.

### ABSTRAK

Sejalan dengan kemajuan ilmu pengetahuan, teknologi informasi, ekonomi, sosial dan politik pemerintah dituntut untuk menciptakan clean governance melalui reformasi Undang-Undang Perpajakan. Hal ini bertujuan agar menciptakan keadilan dan upaya untuk meningkatkan kualitas pelayanan bagi wajib pajak. Selain itu, kemajuan diberbagai bidang juga menimbulkan adanya suatu tindak pidana di bidang perpajakan. Tujuan dari penulisan artikel ini adalah untuk mengkaji kebijakan hukum pidana dalam upaya penanggulangan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan hukum positif saat ini dan di masa yang akan datang. Pengaturan mengenai tindak pidana di bidang perpajakan diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan jo. Ketentuan-ketentuan umum dalam KUHP yang mengatur mengenai tindak pidana yang dapat menjadi dasar pemidanaan tindak pidana perpajakan. kebijakan hukum pidana"di bidang perpajakan di masa yang akan datang seharusnya sejalan dengan prinsip dalam pidana perpajakan, bahwa sanksi pidana dalam perpajakan adalah bersifat *Ultimum Remidium*.

Kata Kunci: Pembaharuan Hukum Pidana; Kebijakan Hukum Pidana; Tindak Pidana; Perpajakan.

## A. PENDAHULUAN

Sejalan dengan kemajuan ilmu pengetahuan, teknologi informasi, ekonomi, sosial dan politik pemerintah dituntut untuk menciptakan clean governance melalui reformasi Undang-Undang Perpajakan. Hal ini bertujuan agar menciptakan keadilan dan upaya untuk meningkatkan kualitas pelayanan bagi wajib pajak (Achmad, 2016). Selain itu, kemajuan diberbagai bidang juga menimbulkan adanya suatu tindak pidana di bidang perpajakan. "Menurut pengertian umum, yang dimaksud dengan tindak pidana perpajakan atau yang disebut juga dengan tindak pidana di bidang perpajakan adalah tindakan yang melanggar ketentuan mengenai pertanggungjawaban dibidang pajak dan persyaratan yang telah diatur di dalam Undang-Undang pajak (Setiadi, & Yulia, 2010).

Fakta menunjukkan bahwa pelaku tindak pidana di bidang perpajakan biasanya melakukan penyamaran atau menyembunyikan asal-usul dari harta yang diperoleh dari tindak pidana perpajakan tersebut ke dalam lembaga keuangan misalnya bank (Tarigan dkk, 2014). Hal ini tentunya tidak terlepas dari kebijakan hukum pidana dalam upaya penanggulangan tindak pidana di bidang perpajakan.

Kebijakan "hukum pidana dalam upaya penanggulangan tindak pidana di bidang perpajakan salah satunya melalui Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana yang telah diubah dan

disempurnakan melalui Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994, Undang- Undang Nomor 16 Tahun 2000, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 yang di dalamnya juga mengatur sanksi pidana (Ningrum, Ispriyarso, & Pujiyono, 2016).

Masyarakat berperan dalam "pemenuhan kewajiban di bidang perpajakan dengan terus meningkatkan kesadaran, pemahaman, dan penghayatan bahwa pajak adalah sumber utama pembiayaan negara dan pembangunan nasional serta merupakan salah satu kewajiban dimana setiap anggota masyarakat wajib berperan aktif dalam melaksanakan sendiri kewajiban perpajakannya. Namun dalam kenyataan tidak semua Wajib Pajak menjalankan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan perpajakan. Akibatnya Direktur Jenderal Pajak harus menerbitkan ketetapan pajak baik berupa Surat Tagihan Pajak maupun Surat Ketetapan Pajak. Wajib Pajak harus melunasi pajak yang masih harus dibayar sesuai yang tercantum dalam Surat Tagihan Pajak maupun "Surat Ketetapan Pajak paling lama satu bulan (Sarwini, 2014).

Tindak pidana di bidang perpajakan tidak hanya melibatkan para wajib pajak, tetapi pejabat pajak itu sendiri juga dapat dikenakan sanksi pidana seperti bila pejabat wajib pajak melakukan penyelewengan terhadap dana pajak. Hal tersebut dapat dikenakan sanksi pidana berdasarkan Undang-Undang Tindak

Pidana Korupsi dan Undang-Undang Perpajakan (Adyan, 2017).

Walaupun hukum pajak tergolong ke dalam hukum administrasi negara, namun diperkuat dengan diaturnya ketentuan pidana di dalam Undang-Undang perpajakan. Penempatan ketentuan pidana dalam hukum pajak, melahirkan proses kriminalisasi dalam sektor pajak yang sangat terkait dengan politik hukum pidana yang menentukan pilihan, arah dan implementasi hukum pidana (Yoserwan, 2020).

Dua hal dasar dalam kebijakan dengan menggunakan sarana pidana menurut Barda Nawawi Arief: 1). Perbuatan apa yang seharusnya dijadikan tindak pidana dan kedua sanksi apa yang seharusnya digunakan kepada pelanggar; dan 2). Kriminalisasi akan membutuhkan penegakan hukum yakni melalui mekanisme Sistem Peradilan Pidana (SPP) (Arief, 2014).

Urgensi penegakan hukum pidana di bidang perpajakan tidak terlepas dari adanya potensi kehilangan pemasukan negara dari sektor pajak karena terjadi berbagai pelanggaran terhadap undang-undang perpajakan sehingga melahirkan tindak pidana di bidang perpajakan.

Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK) menyampaikan bahwa sampai Juni 2019 jumlah laporan keuangan mencurigakan yang terkait dengan dugaan pidana perpajakan mencapai 738 laporan. Jumlah itu naik 47,3% dari periode yang sama tahun lalu yang hanya 501 laporan.

Dengan jumlah laporan tersebut, indikasi kejahatan perpajakan menempati posisi nomor empat. Posisinya berada di bawah penipuan dengan 3.998 laporan, korupsi 2.165 laporan, dan perjudian sebanyak 1.767 laporan (Yoserwan, 2020).

Adanya potensi kerugian negara disektor perpajakan tersebut, perlu adanya penyelesaian khususnya dalam pengenaan sanksi pidana guna menyelesaikan dugaan tindak pidana perpajakan secara proporsional. Mengingat tindak pidana perpajakan tergolong sebagai kejahatan terorganisir (organized crime) dan biasanya dilakukan melalui korporasi (corporate crime) serta dapat juga melibatkan petugas pajak, diperlukan suatu penanganan yang juga yang berbeda dari tindak pidana umum lainnya. Mengingat terdapatnya dualisme dalam penyelesaian dugaan tindak pidana perpajakan (Meagher, 2013), maka tentu harus ada kejelasan dan kepastian hukum dalam penerapannya. Kepastian tersebut berkaitan dengan konsistensi penegakan peraturan yang berkaitan dengan perpajakan itu sendiri.

Berdasarkan uraian tersebut, maka permasalahan yang berkaitan dengan pembaharuan kebijakan hukum pidana dalam upaya penanggulangan tindak pidana perpajakan yang pertama, bagaimana kebijakan hukum pidana dalam upaya penanggulangan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan hukum positif saat ini? Dan yang kedua, bagaimana kebijakan hukum pidana dalam upaya penanggulangan

tindak pidana di bidang perpajakan di masa yang akan datang?

Beberapa penelitian sebelumnya ada yang membahas mengenai tindak pidana perpajakan seperti yang ditulis oleh Suranta Rames Tarigan dkk dengan artikel yang berjudul "Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Perpajakan Melalui Penerapan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang" (Tarigan dkk, 2014). Mengarah kepada penegakan hukumnya, terdapat sebuah artikel dengan judul "Problematika Penegakan Hukum Perpajakan (Kajian Tindak Pidana Ekonomi Bidang Mafia dan Korupsi Perpajakan)" (Lamijan, 2014). Selanjutnya, pembahasan mengenai efektifitas penerapan sanksi pidana terkait tindak pidana perpajakan ditulis oleh Nurchalis dengan artikelnya yang berjudul "Efektifitas Sanksi Pidana dalam Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan dalam Menanggulangi Penghindaran Pajak Korporasi" (Nurchalis, 2018). Mengarah kepada penyebab terjadinya suatu tindak pidana perpajakan yang bermula dari penghindaran pajak, ada sebuah penelitian terkait hal tersebut seperti yang ditulis oleh Pasca Dwi Putra dkk dengan artikelnya yang berjudul "Tax Avoidance: Evidence of As a Proof of Agency Theory and Tax Palnning" (Putra, Syah, & Sriwedari, 2018). Terakhir, masih terkait dengan penelitian tersebut ada sebuah penelitian yang membahas mengenai batasan legalitas tindak pidana perpajakan seperti yang ditulis oleh Doreen McBarnet

dengan artikelnya yang berjudul "Legitimate Rackets: Tax Evasion, Tax Avoidance, and The Boundaries of Legality" (McBarnet, 1992).

Penelitian-penelitian tersebut hanya membahas mengenai tindak pidana perpajakan dan penerapan hukumnya, sedangkan mengenai solusi terkait penanggulangannya tidak dibahas. Artikel ini akan menjawab setiap permasalahan tersebut dengan mengkaji kebijakan hukum pidana terhadap tindak pidana di bidang perpajakan dalam perspektif pembaharuan hukum pidana. Hal ini bertujuan untuk menciptakan suatu kebijakan hukum pidana di masa yang akan datang dalam menanggulangi kejahatan di bidang perpajakan itu sendiri.

## B. PEMBAHASAN

### 1. Kebijakan Hukum Pidana dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan berdasarkan Hukum Positif Saat Ini

Pengaturan mengenai tindak pidana di bidang perpajakan diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan jo. Ketentuan-ketentuan umum dalam KUHP yang mengatur mengenai tindak pidana yang dapat menjadi dasar pemidanaan tindak pidana perpajakan.

Ada beberapa istilah untuk menyatakan suatu perbuatan yang dilarang oleh aturan pidana, perbuatan pidana, delik atau strafbaarfeit. Dahulu hanya mengenal subyek tindak pidana adalah manusia

seperti yang tercantum dalam KUHP. Namun dalam perkembangannya, terdapat perkumpulan dagang atau korporasi yang dapat disamakan dengan satu pribadi manusia yang dapat melakukan suatu tindak pidana. Berbagai perundangundangan di Indonesia telah mencantumkan korporasi sebagai subyek tindak pidana seperti UU Lingkungan Hidup, Rancangan KUHP, UU Tindak Pidana Korupsi, demikian pula diberbagai negara seperti Belanda, Inggris, Amerika Serikat, Malaysia dan Singapore. Selain subyek hukum sebagai unsur tindak pidana, masih terdapat satu unsur lagi yaitu perbuatan. Perbuatan yang dapat dikenai hukum pidana tentu saja perbuatan yang melawan hukum yaitu perbuatan yang memenuhi rumusan delik sebagaimana dirumuskan dalam undang-undang. Perbuatan tersebut dapat berupa berbuat atau tidak berbuat (Jareborg, 2015).

Wujud atau sifat perbuatan pidana itu selain melawan hukum, perbuatan-perbuatan tersebut juga merugikan masyarakat, dalam arti bertentangan dengan atau menghambat akan terlaksananya tata dalam pergaulan masyarakat yang dianggap baik dan adil. Menurut Roeslan Saleh perbuatan pidana adalah perbuatan yang anti sosial. Perbuatan seseorang dikatakan sebagai tindak pidana apabila perbuatan tersebut telah tercantum dalam undang-undang. Dengan kata lain untuk mengetahui sifat perbuatan tersebut dilarang atau tidak, harus dilihat dari rumusan undang-undang. Asas yang menentukan bahwa tidak ada perbuatan yang dilarang dan diancam dengan

pidana jika tidak ditentukan terlebih dahulu dalam perundang-undangan dikenal dengan asas legalitas. Asas Legalitas ini dalam bahasa Latin yaitu *Nullum delictum nulla poena sine praevia lege poenali*, bermakna tidak ada delik, "tidak ada pidana tanpa peraturan lebih dahulu; tiada seorangpun dapat dihukum tanpa peraturan yang mendahului terjadinya perbuatan dan bahwa peraturan termaksud harus telah mencantumkan suatu ancaman hukuman, Asas Legalitas merupakan asas yang fundamental dalam hukum pidana. Asas Legalitas ini berorientasi pada kepastian hukum. Ada dua fungsi yang diemban atau dibebankan pada asas legalitas yaitu fungsi instrument yang berarti tidak ada perbuatan pidana yang tidak dituntut dan fungsi melindungi yang berarti tidak ada pembedaan kecuali atas Undang-Undang (Muttaqin, Sugiharti, & Tajudin, 2015).

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

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

Bunyi dari pasal tersebut mengandung dua arti yaitu: 1). Suatu tindak pidana harus dirumuskan atau disebutkan dalam perundang-undangan dan 2). Peraturan undang-undang ini harus ada sebelum terjadinya tindak pidana.

Suatu tindak pidana harus dirumuskan atau disebutkan dalam peraturan undang-undang mempunyai konsekuensi yaitu perbuatan seseorang yang tidak tercantum dalam undang-undang sebagai suatu tindak pidana (Duus-Otterström, 2018), tidak dapat dipidana. Jadi dengan adanya asas ini hukum yang tak tertulis tidak berkekuatan untuk diterapkan dan adanya larangan penggunaan analogi untuk membuat suatu perbuatan menjadi suatu tindak pidana sebagaimana dirumuskan dalam Undang-Undang.

Analogi artinya memperluas berlakunya suatu peraturan dengan mengabstraksikannya menjadi aturan hukum yang menjadi dasar dari peraturan itu dan kemudian menerapkan aturan yang bersifat umum ini kepada perbuatan konkret yang tidak diatur dalam undang-undang. Penetapan peraturan secara analogi ini dilakukan apabila ada kekosongan dalam Undang-Undang untuk perbuatan yang mirip dengan apa yang diatur oleh undang-undang. Peraturan undang-undang ini harus ada sebelum terjadinya tindak pidana, dengan perkataan lain peraturan undang-undang pidana tidak boleh berlaku retroaktif (berlaku surut) (Lestari, 2019). Ratio (dasar fikiran) dari hal ini ialah untuk menjamin

kebebasan individu terhadap kesewenang-wenangan penguasa (peradilan) dan pendapat yang berhubungan dengan pendirian bahwa pidana itu juga sebagai paksaan psychis (psychologische dwang) (Lamijan, 2014).

Dengan adanya ancaman pidana terhadap orang yang melakukan tindak pidana, penguasa berusaha mempengaruhi jiwa si calon pembuat untuk tidak berbuat. Dengan demikian unsur dari tindak pidana ini adalah adanya perbuatan, yang mencocoki rumusan undang-undang dan bersifat melawan hukum. Sifat melawan hukum ini diperluas tidak hanya melawan hukum formil tetapi juga melawan hukum materiil. Kebijakan formatif mengenai Tindak Pidana Perpajakan diatur dalam Bab VIII tentang Ketentuan Pidana Pasal 38, 39, 39A, 40, 41, 41A, 41B, 41C, 43, 43A. Dalam hubungannya dengan tindak pidana di bidang perpajakan, penggolongan atau jenis tindak pidana perpajakan terbagi kedalam tindak pidana perpajakan dalam bentuk pelanggaran (culpa) sebagai perbuatan yang tidak sengaja dan tindak pidana perpajakan dalam bentuk kejahatan (dolus) sebagai perbuatan yang dilakukan dengan sengaja. Pasal 38 huruf a dan b UU KUP menentukan bahwa:

“Setiap orang karena kealpaannya:

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

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

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

- (1) “Setiap orang yang dengan sengaja:
  - a. Tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
  - b. Menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan pengusaha Kena Pajak;
  - c. Tidak menyampaikan surat pemberitahuan;
  - d. Menyampaikan surat pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
  - e. Menolak untuk melakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;
  - f. Memperlihatkan pembukuan pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
  - g. Tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperhatikan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;
  - h. Tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara perogram aplikasi online di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 (11); atau
  - i. Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat , menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara dipidana dengan pidana penjara apaling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah

pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dn paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang bayar”;

- (2) “Pidana sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan”;
- (3) “Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan”.

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

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

pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak”.

Berdasarkan Ketentuan Pidana Perpajakan tersebut, maka uraian Pasal 38 mengatur tentang Kealpaan (Culpa) yang terkait dengan Surat Pajak Tahunan (SPT), yang berhubungan dengan Pasal 13A UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang perubahan ketiga Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UUKP). Pasal 39 berkaitan berkaitan dengan kesengajaan (Dolus) SPT, Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), Nomor Pengusaha Kena Pajak (NPKP), Pemeriksaan, Pembukuan, Penyetoran Pajak, dan Pasal 39 ayat (2) terkait dengan Tindak Pidana Pengulangan menentukan “pidana akan ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan”. Pasal 39 ayat (3) terkait dengan Tindak Pidana Percobaan. Pasal 39A terkait tindak pidana Faktur Pajak.

Tindak Pidana yang terkait dengan pihak ketiga diatur dalam Pasal 41 A dan 41 C UU KUP yang menentukan:

“Setiap orang yang wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 tetapi dengan sengaja tidak memberi keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp. 25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah)”.

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

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

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

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

sehingga menimbulkan kerugian kepada Negara dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp. 500.000.000,-(lima ratus juta rupiah)".

Rumusan Kualifikasi Tindak Pidana: Kejahatan dan Tindak Pidana Pelanggaran di bidang perpajakan dalam UU KUP sangat bermanfaat bagi penerimaan negara. Namun sementara ini, UU KUP termasuk fenomena legislatif yang mengandung masalah dan dapat menghambat upaya penanggulangan kejahatan perpajakan karena tidak menyebutkan kualifikasi yuridis berupa pelanggaran atau kejahatan, sehingga dari aspek pendekatan rumusan / frasa juga terdapat kekaburan norma.

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

Kualifikasi kejahatan dan pelanggaran sanksi pidana perpajakan sangat perlu dilakukan karena penerapan sanksi perpajakan tidak hanya melalui hukuman pidana kurungan, penjara dan denda, melainkan terdapat hukuman atau sanksi administrasi berupa pembayaran bunga dan denda administrasi. Sanksi Administrasi biasanya dikenakan terhadap pelanggaran secara administrasi, sedangkan sanksi pidana dikenakan terhadap pelaku tindak pidana bidang perpajakan yang terbukti lalai dan sengaja (culpa dan dolus) melanggar Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan. Lalai artinya perbuatan yang dilakukan oleh pelaku tidak adanya unsur kesengajaan misalnya human error, sedangkan sengaja artinya memenuhi unsur kesengajaan salah satunya adanya mens rea atau sikap batin yang diketahuinya perbuatan yang dilakukan merupakan suatu tindak pidana (Ali, 2018). Sanksi administratif merupakan primum remidium atau sanksi pertama yang harus dikenakan apabila terjadi suatu tindak pidana perpajakan, sehingga jika sanksi administratif tidak dilaksanakan maka harus dilakukan upaya pidana sebagai ultimum remidium (Lamond, 2007).

Tindak pidana dibidang perpajakan dapat dikategorikan sebagai suatu kejahatan yang mana tidak hanya merugikan bagi orang lain atau masyarakat luas melainkan juga Negara dikarenakan merugikan pendapatan kas Negara yang mana pajak merupakan sumber pendapatan bagi Negara yang bertujuan untuk

pembiayaan pembangunan serta kesejahteraan bagi masyarakat luas. Dan di dalam ketentuan Pasal-pasal yang mengatur tentang Perbuatan Pidana di bidang Perpajakan karena kelalaian terdapat pada Pasal 38, Pasal 41 ayat (1) Dalam Undang-Undang KUP, yang dimaksud Kelalaian menurut penjelasan dalam Pasal 38, berarti tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan kewajibannya sehingga perbuatan tersebut dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

## 2. Kebijakan Hukum Pidana dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan di Masa yang akan Datang

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

Strategi kebijakan hukum pidana di bidang perpajakan di masa yang akan datang seharusnya sejalan dengan prinsip dalam pidana perpajakan, bahwa sanksi pidana dalam perpajakan adalah bersifat *Ultimum Remidium* artinya dalam penegakan terhadap pelanggaran hukum perpajakan yang diutamakan adalah sanksi administratif, sedangkan

penerapan sanksi pidana dilakukan apabila cara-cara yang dilakukan sudah tidak efektif lagi untuk membuat Wajib Pajak patuh terhadap ketentuan perpajakan. Salah satu contoh prinsip *Ultimum Remidium* dalam perpajakan adalah Pemerintah menerbitkan kebijakan Pengampunan Pajak, yaitu penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkap harta dan membayar uang tebusan yang diharapkan dapat meningkatkan penerimaan pajak. sayangnya, kebijakan tersebut merupakan bagian dari *ius constituendum* atau hukum yang dicita-citakan, sehingga saat ini perlu dilakukan pertimbangan untuk mengkaji semua kebijakan yang telah dilakukan oleh pemerintah terkait dengan tindak pidana di bidang perpajakan.

Perkembangan hukum pidana secara internasional, khususnya pola pemidanaan, wacana *restorative justice* dan *penal mediation* nampaknya turut memperkuat posisi asas *ultimum remedium*. Bahwa Negara sebagai korban, dalam tindak pidana perpajakan, maka kepentingan Negara lebih didahulukan tanpa harus menghambat kepentingan pelaku usaha, karena sanksi pidana dalam tindak pidana perpajakan adalah pidana penjara dan bukan pidana denda. Rumusan sanksi sesuai dengan UU KUP ini adalah efektifitas nya dalam mencegah terjadinya delik dan/atau mengembalikan keadaan (yang tidak seimbang setelah terjadinya delik) seperti sediakala. Hal ini cukup beralasan mengingat sanksi

pidana yang di atur dalam UU KUP hanyalah berupa sanksi-sanksi formal. Namun, dalam beberapa aspek, khususnya untuk mencapai suatu tujuan pemidanaan terhadap korporasi, sanksi informal atau negative yang berupa legal sanction, occumpational sanctions, dan social sanction dapat dipertimbangkan.

Dalam hal pengaturan mengenai sanksi pidana yang akan dikenakan terhadap pelaku delik belum secara kontekstual sehingga belum mencakup pidana formal seperti kurungan dan denda dan pidanainformal atau negatif seperti occumpational sanction, legal sanction, dan social sanction. Berdasarkan hal tersebut, peneanaan sanksi terhadap pelaku tindak pidana perpajakan harus sesuai dengan subjek pelaku, misalnya peneanaan sanksi yang berbeda bagi korporasi dan perorangan atau individu. Tolok ukur dari sanksi pidana ini pada akhirnya adalah efektivitas sanksi pidana untuk mencegah terjadinya suatu delik (hal ini mengacu pada teori pencegahan dalam konteks hukum penitensier) (Sulastyawati, 2014) atau pun untuk mengembalikan keadaan seperti sediakala atau restitutio in integrum. Penerapan sanksi perpajakan baik administrasi (denda, bunga dan kenaikan) dan pidana (penjara) mendorong kepatuhan wajib pajak. Namun penerapan sanksi harus konsisten meliputi para pembuat kebijakan baik legislatif maupun eksekutif serta para aparat penegak hukum yang berlaku terhadap semua wajib pajak yang tidak memenuhi kewajiban perpajakan.

### C. SIMPULAN

Pengaturan mengenai tindak pidana di bidang perpajakan diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan jo. Ketentuan-ketentuan umum dalam KUHP yang mengatur mengenai tindak pidana yang dapat menjadi dasar pemidanaan tindak pidana perpajakan. Berdasarkan hukum positif saat ini, kualifikasi kejahatan dan pelanggaran sanksi pidana perpajakan sangat perlu dilakukan karena penerapan sanksi perpajakan tidak hanya melalui hukuman pidana kurungan, penjara dan denda, melainkan terdapat hukuman atau sanksi administrasi berupa pembayaran bunga dan denda administrasi. Sanksi Adminstrasi biasanya dikenakan terhadap pelanggaran secara administrasi, sedangkan sanksi pidana dikenakan terhadap pelaku tindak pidana bidang perpajakan yang terbukti lalai dan sengaja (culpa dan dolus) melanggar Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata ara Perpajakan.

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

Salah satu contoh prinsip *Ultimum Remidium* dalam perpajakan adalah Pemerintah menerbitkan kebijakan Pengampunan Pajak, yaitu penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkap harta dan membayar uang tebusan yang diharapkan dapat meningkatkan penerimaan pajak.

#### DAFTAR PUSTAKA

##### JURNAL

- Achmad, R. (2016). Aspek Hukum Pidana dalam Tindak Pidana Perpajakan. *Jurnal Hukum Doctrinal*, Vol.1, (No. 2), p.2. <https://jurnal.um-palembang.ac.id/doktrinal/article/view/385>
- Adyan, Antony, R. (2017). Penegakan Hukum Pidana terhadap Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. *Jurnal Pranata Hukum*, Vol.2, (No.2), p.90. <http://jurnal.ubl.ac.id/index.php/PH/article/view/107>
- Ali, M. (2018). Proporsional dalam Kebijakan Formulasi Sanksi Pidana. *Jurnal Hukum Ius Quia Iustum*, Vol.25,(No.1),p.243. <https://doi.org/10.20885/iustum.vol25.iss1.art7>
- Duus-Otterström, G. (2018). Retributivism and Public Opinion: On the Context Sensitivity of Desert Criminal Law and Philosophy, Vol.12, (Issue1), p.132. <https://link.springer.com/article/10.1007/s11572-017-9415-z>
- Jareborg, N. (2015). Criminal Liability as a last Resort. *Ohio State Journal of Criminal law*, Vol.2, p.251. <http://hdl.handle.net/1811/72899>
- Lamijan. (2014). Problematika Penegakan Hukum Perpajakan (Kajian Tindak Pidana Ekonomi bidang Mafia dan Korupsi Perpajakan). *Jurnal Pembaruan Hukum*, Vol.2, (No.1), p.118. doi: [10.26532/jph.v1i1.1467](https://doi.org/10.26532/jph.v1i1.1467)
- Lamond, G. (2007). What is A Crime. *Oxford Journal of Legal Studies*, Vol. 27, (No.4). pp. 609–632 doi:10.1093/ojls/gqm018
- Lestari, I. (2019). Aspek Hukum Pidana dalam Tindak Pidana Perpajakan. *Law Public*, Vol.1, (No.1), p.5.[https://www.researchgate.net/publication/337059458\\_ASPEK\\_HUKUM\\_PIDANA\\_DALAM\\_TINDAK\\_PIDANA\\_PERPAJAKAN\\_OLEH\\_INDAH\\_LESTARI\\_NIM\\_02011181722014](https://www.researchgate.net/publication/337059458_ASPEK_HUKUM_PIDANA_DALAM_TINDAK_PIDANA_PERPAJAKAN_OLEH_INDAH_LESTARI_NIM_02011181722014)
- McBarnet, D. (1992). Legitimate Rackets: Tax Evasion, Tax Avoidance, and The Boundaries of Legality. *The Journal of Human Justice*, Vol.3, (No.1),pp.56-74. <https://link.springer.com/article/10.1007/BF02619290>
- Meagher, D. (2013). The Common Law Principle of Legality in the Age of Rights. *Melbourne University Law Review*, Vol.35, (Issue1), p.234. <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/1037969X1303800402>
- Muttaqin, Zainal., Sugiharti, Dewi Kania., & Tajudin. (2015). Law Enforcement Taxation through NonLitigation Mechanisme (An Alternative).

- Jurnal Mimbar Hukum, Vol.27, (No.2), p.384. <https://doi.org/10.22146/jmh.15899>
- Ningrum, Diajeng Kusuma., Ispriyarso, Budi., & Pujiyono. (2016). Kebijakan Formulasi Hukum Pidana di Bidang Perpajakan sebagai Upaya Peningkatan Penerimaan Negara. *Jurnal Law Reform*, Vol.12,(No.2),p.210. <https://doi.org/10.14710/lr.v12i2.15875>
- Nurchalis. (2018). Efektifitas Sanksi Pidana dalam Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan dalam Menanggulangi Penghindaran Pajak Korporasi. *Jurnal Hukum dan Peradilan*, Vol.7, (No.1),pp.23-44. <http://dx.doi.org/10.25216/jhp.7.1.2018.23-44>
- Putra, Pasca Dwi., Syah, Dedy Husrizal., & Sriwedari, Tuti. (2018). Tax Avoidance: Evidence of As a Proof of Agency Theory and Tax Palnning. *International Journal of Research and Review*, Vol.5,(Issue9),pp.52-60. [https://www.ijrrjournal.com/archive\\_ijrr\\_vol.5\\_issue9.html](https://www.ijrrjournal.com/archive_ijrr_vol.5_issue9.html)
- Sarwini. (2014). Implementasi Restorative Justice dalam Penegakan Hukum Pajak. *Jurnal Yuridika*, Vol.39,(No.2),p.382. <http://dx.doi.org/10.20473/ydk.v29i3.378>
- Sulastyawati, Dwi. (2014). Hukum Pajak dan Implementasinya bagi Kesejahteraan Rakyat, *Jurnal Salam: Jurnal Sosial dan Budaya Syar-i*, Vol.1,(No.1),p.122. doi:10.15408/sjsbs.v1i1.1530
- Tarigan, Suranta Ramses., Kalo, Syafruddin., Nasution, Bismar., & Sunarmi. (2014). Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Perpajakan Melalui Penerapan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang. *USU Law Journal*, Vol.2,(No.2),p.123. <https://jurnal.usu.ac.id/index.php/law/article/view/7940>
- Yoserwan. (2020). Fungsi Sekunder Hukum Pidana dalam Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan. *Jurnal Penelitian Hukum De Jure*, Vol.20,(No.2),p.166.<http://dx.doi.org/10.30641/dejure.2020.V20.165-176>
- BUKU
- Arief, Barda N. (2014). Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana (Perkembangan Penyusunan Konsep KUHP Baru). Jakarta: Kencana.
- Setiadi, Edi., & Yulia, Rena. (2010). *Hukum Pidana Ekonomi*. Yogyakarta: Graha Ilmu.