

343.04
Rus
P ei



**PENGGUNAAN HUKUM PIDANA DALAM RANGKA
PENANGGULANGAN TINDAK PIDANA
DI BIDANG PERPAJAKAN**

TESIS

Disusun Dalam Rangka Memenuhi Persyaratan
Program Magister Ilmu Hukum

Oleh:

BAMBANG ALI KUSUMO, SH.

PEMBIMBING:

PROF. DR. H. LOEBBY LOQMAN, SH., MH.

**PROGRAM MAGISTER ILMU HUKUM
UNIVERSITAS DIPONEGORO
SEMARANG
2003**

UPT-PUSTAK-UNDIP

PENGGUNAAN HUKUM PIDANA DALAM RANGKA
PENANGGULANGAN TINDAK PIDANA
DI BIDANG PERPAJAKAN

LPT-PUSTAK-UNDIP	
No. Daft:	212/IT/MH/03
Tgl.	8 Feb 04

Disusun Oleh:
BAMBANG ALI KUSUMO, SH.
NIM : B. 102 94 0054

Dipertahankan di depan Dewan Penguji
Pada hari Kamis, 3 Juli 2003

Tesis ini telah diterima
sebagai persyaratan untuk memperoleh gelar
Magister Ilmu Hukum

Pembimbing

Prof. DR. H. Loebby Logman, SH.,MH.

Mengetahui:



Ketua Program Magister
Ilmu Hukum

Prof. DR. H. Barda Nawawi Arief, SH.

NIP : 130 350 519

TESIS INI KUPERSEMBAHKAN UNTUK:

Isteriku tercinta dan anak-anakku
tersayang

KATA PENGANTAR

Bismillahirrohmaanirrohim

Assalaamu'alaikum Wr. Wb.

Dengan memanjatkan puji syukur kehadirat Alloh SWT. yang telah memberikan rohmat, taufiq serta hidayah-Nya kepada penulis, sehingga penulis dapat menyelesaikan Tesis dengan judul "Penggunaan Hukum Pidana Dalam Rangka Penanggulangan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan".

Dalam penyusunan tesis ini tidaklah mungkin akan selesai tanpa adanya bantuan dari pihak lain, terutama pihak yang terkait dengan penulisan tesis ini. Untuk itu penulis menghaturkan terima kasih dan penghargaan yang tulus kepada:

1. Yang terhormat Bapak Prof. DR. H. Loebby Loqman, SH.,MH. selaku pembimbing yang telah memberikan bimbingan, arahan dengan penuh ketekunan dan kesabaran sampai selesainya penyusunan tesis ini;
2. Yang terhormat Bapak Prof. DR. H. Barda Nawawi Arief, SH. selaku Ketua Program Studi Magister Ilmu Hukum Universitas Diponegoro Semarang yang telah memberikan ijin penelitian serta bekal pengetahuan hukum pidana yang sangat berguna dalam penyusunan tesis ini;
3. Yang terhormat Bapak Prof. Soehardjo, SS, SH. (Alm),

- yang telah memberikan masukan yang sangat berharga pada waktu review proposal penelitian;
4. Yang terhormat Ibu Prof. DR. Esmi Warassih Pujirahayu, SH., MS., yang telah memberikan masukan-masukan pada waktu review proposal, khususnya metodologi riset yang sangat berguna dalam penelitian;
 5. Yang terhormat Bapak Rubiyanto, SH., Kasi Penyidikan Direktorat Jenderal Pajak Jakarta, yang telah memberi bahan-bahan atau materi yang berkaitan dengan tesis.
 6. Yang terhormat Bapak R. Saragi, SH., (jaksa di Kejaksaan Negeri Tangerang), yang telah memberikan bahan-bahan atau materi yang terkait dengan tesis.
 7. Yang terhormat Bapak H. Herri Swantoro, SH., Hakim Pengadilan Negeri Tangerang dan Bapak H. Mas Nur Said, Kepala Urusan Kepaniteraan Pidana Pengadilan Negeri Tangerang, yang telah memberikan data-data atau bahan-bahan kasus-kasus yang pernah ditangani tindak pidana yang berkaitan dengan perpajakan.
 8. Yang terhormat Bapak-bapak dan Ibu-ibu staf pengajar Program Magister Ilmu Hukum Universitas Diponegoro Semarang, yang telah memberikan bekal pengetahuan yang sangat berguna bagi penulis.
 9. Yang terhormat Bapak-bapak dan Ibu-ibu Staf Administrasi Program Magister Ilmu Hukum Universitas Diponegoro Semarang, yang telah banyak membantu dalam memperlancar

studi penulis.

10. Pada kesempatan ini pula penulis sampaikan terima kasih yang sebanyak-banyaknya kepada isteri tercinta Romlah Siti Chasanah, SH. dan anak-anak tersayang Rozi Irfan Rosyadhi, Sabila Malinda Kusumasari, Salma Yusrina Izzah Kusumasari dan Syifa Amalia Khusna Kusumasari, yang telah mengorbankan waktunya yang banyak untuk memberi kesempatan kepada penulis dalam rangka menyelesaikan tesis.

Penulis tidak dapat berbuat banyak, hanyalah memohon kepada Allah SWT. agar segala bantuan, bimbingan dan arahan yang tulus dari Bapak-bapak dan Ibu-ibu mendapatkan balasan yang setimpal dari Allah SWT. Amiin.

Penulis menyadari sepenuhnya atas segala kekurangan yang ada, hal ini dikarenakan keterbatasan pengetahuan, maka penulis sadar bahwa tesis ini masih jauh dari sempurna. Oleh sebab itu segala kritik dan saran guna penyempurnaan, penulis terima dengan lapang dada.

Akhirnya, penulis berharap semoga tesis ini bermanfaat bagi siapa saja yang memerlukan atau membacanya dan terutama sekali bagi diri penulis.

Wassalaamu'alaikum wr. wb.

Surakarta, Mei 2003

Penulis,

BAMBANG ALI KUSUMO, SH.

ABSTRAK

Pajak merupakan sektor yang cukup dominan dalam pembiayaan pembangunan nasional. Oleh sebab itu, maka memaksimalkan perolehan pajak perlu dilakukan dengan sungguh-sungguh. Namun bersamaan dengan upaya memaksimalkan perolehan dari sektor pajak ini, muncul juga pelanggaran-pelanggaran atau tindak pidana di bidang perpajakan dengan berbagai bentuk dan dimensinya yang mengancam kelangsungan peranan pajak dalam pembiayaan pembangunan. Untuk itu digunakanlah hukum pidana (penal), yang merupakan salah satu sarana untuk mengatasinya. Penggunaan hukum pidana atau kebijakan hukum pidana di bidang perpajakan saat ini diatur dalam Undang-undang No. 16 Tahun 2000 Tentang Perubahan Kedua Atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan. Kebijakan hukum pidana ini meliputi perbuatan-perbuatan yang dapat dipidana atau perbuatan-perbuatan terlarang yang perlu ditanggulangi dan ketentuan-ketentuan pidananya. Kebijakan perbuatan-perbuatan yang dapat dipidana dalam UU. No. 16 Tahun 2000 merupakan produk perundang-undangan yang tambal sulam (inkremental) dalam rangka menyempurnakan undang-undang lama (UU. No. 6 Tahun 1983 dan UU. No. 9 Tahun 1994). Kemudian ketentuan pidananya meliputi jenis pidana, lamanya pidana/berat ringannya pidana dan bentuk perumusan sanksi. Jenis pidana menurut undang-undang perpajakan ini meliputi pidana kurungan, pidana penjara dan pidana denda. Tampaknya undang-undang perpajakan ini tidak mengikuti pola yang diterapkan KUHP, sebab perbedaan pelanggaran dan kejahatan dihapuskan. Dalam undang-undang perpajakan ini lamanya pidana mengalami perubahan menjadi lebih berat dibandingkan undang-undang lama serta bentuk perumusan sanksinya juga mengalami perubahan dari sifat kumulatif dan alternatif menjadi sifat kumulatif saja. Sistem kumulatif dalam penerapannya banyak menimbulkan masalah.

Dalam penegakan hukum di bidang perpajakan, undang-undang perpajakan memberikan kewenangan penuh kepada aparat penyidik (PPNS Direktorat Jenderal Pajak) untuk memeriksa atau menyidik dalam hal terjadinya tindak pidana di bidang perpajakan. Kewenangan penuh yang diberikan undang-undang ini tanpa disertai pedoman atau parameter operasional, sehingga Direktorat Jenderal Pajak dengan bebas membuat kebijakan sendiri atau menafsirkan sendiri dalam menentukan kapan dan bentuk tindak pidana di bidang perpajakan yang bagaimanakah yang dapat atau tidak dapat dilanjutkan ketahap penyidikan. Bahkan suatu kasus atau perkara yang telah dilakukan penyidikan dapat dihentikan demi

kepentingan penerimaan negara (administratif). Akhirnya keadaan ini akan menghasilkan kebijakan aplikatif yang bias, diskriminatif dan tidak ada kepastian hukum. Hal ini terbukti dengan adanya kecenderungan Direktorat Jenderal Pajak dalam menangani kasus atau perkara lebih memilih diselesaikan lewat jalur administrasi dibandingkan dengan melalui pengadilan.

Dari beberapa kasus atau perkara yang berkaitan dengan perpajakan yang telah diproses di pengadilan, hampir seluruhnya Jaksa sebagai Penuntut Umum mendasarkan dakwaannya pada undang-undang korupsi bukannya mendasarkan pada undang-undang perpajakan, padahal ada adagium "*Lex Specialis Deroget Lex Generalis*". Akibat adanya kebijakan ini undang-undang perpajakan khususnya ketentuan sanksi pidananya tidak difungsikan dengan baik atau tidak efektif.

ABSTRACT

Tax is a dominant sector in financing the national development. Therefore, maximizing the tax earnings needs to be done seriously. However, along with the efforts to maximize the earnings from this sector, violations or criminal offenses of taxation emerge in its various forms and dimension and threaten the continuity of tax role in financing the national development. For the reason, there has been used penal as one of the solutions. The application of penal is regulated in Undang-undang No. 16 year of 2000 about the second Revision of Undang-undang No. 6 year of 1983 about the General Rules and Procedures of Taxation. The penal policy includes acts that can be punished or banned acts that need to be prevented and their penal regulation. The regulation of punishable acts in UU. No. 16 year of 2000 is an incremental legislation product in the attempt to perfect the preceding law (UU. No. 6 year of 1983 and UU. No. 9 year of 1994). The penal regulation covers the crime types, the length/heaviness of the punishments and the form of sanction formulation. The type of punishment, according to this tax law, includes confinement, jailing and fine penalty. It seems that this tax law doesn't follow the pattern applied by KUHP since the difference between violation and crime is eliminated. In this tax law, the length of the punishment is changed to be longer than in the preceding and the form of sanction formulation is also changed from cumulative and alternative to become just cumulative. In its application, the cumulative system raises many problems.

In the law enforcement in taxation field, tax law gives full authority to the investigating officers (PPNS Directorate General of Tax) to investigate or inquire in case of criminal acts in taxation. The full authority is given by this law with no guidelines or operational parameters and this makes the Directorate General of Tax free in making its own policy or interpretation in determining when and which kind of criminal acts in taxation can or cannot be proceeded to investigation. On top of that, a case that investigation has been done on it can be halted for the state earning interest (administrative). In the end, this situation will result in applicative policies that are bias, discriminative and have no law certainty. This is proved by the fact that the Directorate General of Tax tends to choose administrative settlement rather than the court in handling cases.

From some cases connected to taxation that have been processed in court, in almost all of the cases the attorney

as public prosecutor based their accusation on corruption law, not on taxation law, despite the adage "Lex Specialis Deroget Lex Generalis". As a result, the tax law, more specifically the crime sanction cannot function well or is not effective.

DAFTAR ISI

Halaman Judul	i
Halaman Pengesahan	ii
Halaman Persembahan	iii
Kata Pengantar	iv
Abstrak	vii
Daftar Isi	xi
BAB I PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang Penelitian	1
B. Perumusan Masalah	12
C. Maksud Dan Tujuan Penelitian	13
D. Kegunaan Penelitian	14
E. Kerangka Pemikiran	14
F. Metode Penelitian	29
G. Sistematika Penulisan	32
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	33
A. Sejarah Perkembangan Pemungutan Pajak Di Indonesia	33
B. Arti Pentingnya Pajak Dalam Pembangunan.	59
C. Sanksi Hukum Di Bidang Perpajakan	77
D. Peranan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan	95
BAB III ANALISIS DAN PENEMUAN-PENEMUAN	116
A. Kebijakan Perundang-undangan Pidana Da-	

	lam Rangka Penanggulangan Tindak Pidana	
	Di Bidang Perpajakan	116
	1. Perbuatan-perbuatan Yang Dijadikan	
	Tindak Pidana	118
	2. Ketentuan Sanksi Pidana	147
	2.1. Jenis Sanksi Pidana	148
	2.2. Lamanya Sanksi	161
	2.3. Bentuk Perumusan Sanksi	169
	B. Kebijakan Penerapan Hukum Pidana Di Bi-	
	dang Perpajakan	174
	C. Penemuan-penemuan	204
BAB IV	PENUTUP	208
	A. Kesimpulan Umum	208
	B. Kesimpulan Khusus	209
	C. Rekomendasi	211
DAFTAR PUSTAKA	214

BAB I
PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Penelitian :

Negara Indonesia diproklamasikan pada tanggal, 17 Agustus 1945. Adanya proklamasi ini merupakan jembatan emas bagi bangsa Indonesia untuk mewujudkan tujuan nasional yang telah dituangkan dalam Pembukaan Undang-undang Dasar 1945 pada alinea yang keempat, yakni melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial. Untuk mencapai tujuan tersebut diperlukan sarana pembangunan nasional. Pembangunan nasional merupakan rangkaian upaya pembangunan yang berkesinambungan yang meliputi seluruh kehidupan masyarakat, bangsa dan negara untuk melaksanakan tugas mewujudkan tujuan nasional seperti tersebut di atas. Pembangunan nasional dilaksanakan bersama oleh masyarakat dan pemerintah. Kegiatan masyarakat dan kegiatan pemerintah saling menunjang, saling mengisi dan saling melengkapi dalam satu kesatuan langkah menuju tercapainya tujuan pembangunan nasional, yakni mewujudkan suatu masyarakat adil dan makmur yang merata materiil dan spiritual berdasarkan Pancasila dan Undang-undang Dasar 1945 dalam wadah negara Kesatuan Republik Indonesia yang

merdeka, bersatu, berdaulat, adil dan makmur dalam suasana perikehidupan bangsa yang aman, tenteram, tertib dan dinamis dalam lingkungan pergaulan dunia yang merdeka, bersahabat, tertib dan damai.

Pada zaman Orde Baru, pembangunan nasional berjalan melalui Rencana Pembangunan Lima Tahunan (Repelita demi Repelita). Pada tahun 1998 telah menginjak pada Pelita yang ketujuh (pada pelita yang ketujuh ini terjadi perubahan program pembangunan karena berakhirnya masa Orde Baru dan dimulai masa Orde Reformasi). Dari Pelita pertama sampai saat ini pembangunan membutuhkan dana atau biaya yang tidak sedikit, apalagi untuk masa-masa yang akan datang semakin banyak dana yang dibutuhkan, mengingat tantangan yang dihadapi semakin berat dan kompleks. Sumber dana yang dibutuhkan ini diutamakan berasal dari dalam negeri, sedangkan sumber dana dari luar negeri berfungsi sebagai pelengkap.

Sumber-sumber pembiayaan pembangunan Nasional khususnya yang bertumpu pada sumber kemampuan dalam negeri, selain berasal dari minyak dan gas bumi, ekspor barang-barang nonmigas serta dari sektor pariwisata, maka sektor perpajakan semakin memegang peranan yang sangat besar dan menentukan. Hal ini dapat dilihat dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara 1995/1996 yang berimbang pada tingkat Rp 78 trilyun, dengan penerimaan dalam negeri Rp 66,3 trilyun. Penerimaan dalam negeri yang paling besar adalah dari

sektor pajak sebesar Rp 45 trilyun. 1) Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara 1996/1997 yang berimbang pada tingkat Rp 90,6 trilyun, dengan penerimaan dalam negeri Rp 78,2 trilyun. Penerimaan dalam negeri yang paling besar adalah dari sektor pajak sebesar Rp 56 trilyun. Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara 1997/1998 yang berimbang dan konservatif pada tingkat Rp 101,1 trilyun, dengan penerimaan dalam negeri diperkirakan Rp 88,1 trilyun. Andalan penerimaan dalam negeri adalah sektor pajak yang diperkirakan mencapai Rp 64 trilyun. 2) Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara 1998/1999 yang berimbang pada tingkat 263,9 trilyun rupiah, dengan penerimaan dalam negeri 149,3 trilyun rupiah. Andalan penerimaan dalam negeri adalah sektor pajak sebesar 72,9 trilyun rupiah. 3) APBN 1999/2000 dengan pendapatan dari dalam negeri sebesar 129 trilyun rupiah. Pendapatan dari dalam negeri yang paling besar adalah dari sektor pajak sebesar 99,5 trilyun rupiah. APBN tahun 2000/2001 dengan pendapatan dari dalam negeri sebesar 152,9 trilyun rupiah. Pendapatan dari dalam negeri yang paling besar adalah dari sektor pajak sebesar 101 trilyun rupiah. Kemudian APBN tahun 2001/2002 dengan pendapatan dari dalam negeri sebesar 286 trilyun rupiah. Pendapatan

1) Lihat Majalah Berita Pajak, No. 1315, 15 Januari 1996, halaman 4.

2) Lihat *Harian Kompas*. Selasa, 7 Januari 1997.

3) Lihat *Republika*, 7 Januari 1999.

dari dalam negeri yang paling besar adalah dari sektor pajak sebesar 185,3 trilyun rupiah.

Dari Uraian di atas terlihat bahwa walaupun dana atau biaya pembangunan nasional mengambil dari beberapa sumber, namun sektor pajak yang paling besar kontribusinya dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara dari beberapa tahun terakhir ini, sebab Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara dari beberapa tahun terutama pada Pelita pertama, kedua, ketiga dan keempat mengandalkan pada sektor minyak bumi dan gas.⁴⁾ Hal ini menunjukkan bahwa pajak berfungsi sebagai budgeter, yakni merupakan suatu alat atau suatu sumber untuk memasukkan uang sebanyak-banyaknya ke dalam kas negara. Selain fungsi budgeter, pajak mempunyai fungsi yang lain, yaitu berfungsi mengatur atau regulasi atau non budgeter, yaitu pajak dapat digunakan sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan negara dalam lapangan ekonomi dan sosial.⁵⁾ Dengan fungsi ini pajak digunakan sebagai suatu alat untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu yang letaknya di luar bidang keuangan dan banyak ditujukan pada sektor swasta. Beberapa contoh dari pelaksanaan fungsi mengatur atau regulasi adalah sebagai berikut:

1. Penerapan tarif bea masuk yang tinggi terhadap barang-barang import tertentu karena barang tersebut

4) Lihat *Majalah Berita Pajak*, No. 1303, 15 Juli 1995, halaman: 48.

5) S. Munawir, *Perpajakan*, Yogyakarta: Liberty, 1992, halaman: 5.

sudah dapat diproduksi di dalam negeri, atau sebaliknya pengenaan pajak export yang rendah dalam rangka untuk membantu perkembangan atau melindungi industri dalam negeri yang menggalakkan export.

2. Penerapan fungsi mengatur di bidang sosial, dalam rangka untuk mengurangi gaya hidup mewah atau pola konsumsi tinggi, maka pemerintah mengenakan pajak atas konsumsi barang mewah dengan memberlakukan pajak penjualan atas barang mewah dengan tarif yang cukup tinggi sehingga masyarakat yang ingin hidup mewah (dengan mengkonsumsi barang-barang mewah) harus menanggung beban pajak yang makin tinggi dan akhirnya akan mengurangi kemewahannya dan kembali pada pola hidup sederhana.

Mengingat fungsi pajak yang begitu penting, terutama fungsi budgeter, maka perlu ditingkatkan kesadaran masyarakat untuk membayar pajak. Membayar pajak merupakan suatu kewajiban bagi rakyat atau masyarakat dalam rangka menunjang kelangsungan pembangunan nasional. Pembangunan dan dana/biaya merupakan dua hal yang saling mengikat dan tidak dapat dipisahkan satu dengan yang lain. Pengalaman menunjukkan, banyak negara berkembang yang tidak dapat melaksanakan pembangunannya dengan lancar akibat kekurangan dana/biaya. Oleh sebab itulah Presiden Soeharto ketika menyampaikan keterangan pemerintah tentang Nota Keuangan dan Rancangan APBN 1997/1998 pada Sidang Paripurna Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) menyatakan bahwa:

Pada tahun anggaran 1997/1998 rasio pajak di-

perkiraan baru mencapai 12 persen. Andaikata rasio pajak kita itu sama dengan Philipina saja (16 persen), maka penerimaan dalam negeri akan bertambah Rp 21 trilyun. Dengan dana itu, maka akan lebih banyak lagi kegiatan pembangunan yang dapat dilaksanakan, atau kita dapat mengurangi pinjaman luar negeri.⁶⁾

Pernyataan Presiden tersebut mengindikasikan pengharapan yang besar untuk memperoleh dana/biaya dari sektor pajak untuk membiayai pembangunan yang akan dilaksanakan di masa mendatang. Memaksimalkan perolehan dana dari sektor pajak ada beberapa indikasi keuntungan dan kemajuan yang didapatkan oleh negara,⁷⁾ antara lain: yang pertama, penerimaan dari sektor pajak yang besar dan proporsional akan menjadi pertanda makin mandirinya negara dalam pembiayaan pembangunan. Kedua, kemandirian yang ditopang oleh sektor pajak akan makin memberikan dasar dan struktur yang kuat dalam rangka pertumbuhan dan pemerataan bidang sosial ekonomi.⁸⁾ Ketiga, dengan pembiayaan pembangunan yang makin mandiri dengan melibatkan hak dan kewajiban setiap warga negara, maka kondisi demikian akan berpengaruh terhadap stabilitas dalam negeri dan kenetralan kebijakan luar negeri dari kemungkinan tekanan

6) Lihat *Harian Kompas*, Selasa, 7 Januari 1997.

7) Gerard Arijo Guritno, *Beberapa Masalah Perpajakan, Pemecahannya dan Strategi Optimalisasi Pajak*, Dalam Majalah Pusat Pengkajian Fiskal dan Moneter, Jakarta: Bina Rena Pariwara, 1996, halaman 7.

8) Sektor pajak mempunyai sifat yang tidak mudah terpengaruh gejolak pasar dan inflasi dunia. Berbeda dengan sektor minyak dan gas bumi yang mudah terpengaruh gejolak pasar dan inflasi dunia, sehingga dalam menentukan anggaran negara dari sektor ini menggunakan patokan harga yang rendah.

politik internasional negara-negara lain (donor). Oleh sebab itulah selanjutnya Presiden Soeharto mengajak seluruh wajib pajak untuk sungguh-sungguh memenuhi kewajiban membayar pajak. Pajak bukan semata-mata merupakan sumber penerimaan negara, melainkan juga sarana untuk mewujudkan keadilan. Kemudian Beliau mengharapkan agar administrasi pajak disempurnakan dan sanksi diterapkan secara tegas sesuai dengan hukum yang berlaku bagi mereka yang melanggar ketentuan perpajakan.

Guna menunjang kebijakan dibidang pajak tersebut di atas telah diundangkan beberapa peraturan perundangan dibidang perpajakan dan dalam penegakan dari peraturan-peraturan tersebut dicantumkan ketentuan-ketentuan pidana. Penggunaan ketentuan-ketentuan pidana atau hukum pidana ini merupakan suatu sarana pendukung ditegakkannya peraturan perundang-undangan dibidang perpajakan. Menurut Soehardjo Sastrosoehardjo sifat hukum pidana adalah sebagai hukum pengiring, yaitu mengiringi, mengawal norma-norma yang ada dalam bidang hukum yang lain, yakni hukum administrasi negara maupun hukum tatanegara.⁹⁾ Dengan demikian pada posisi inilah hukum pidana menunjukkan sifatnya sebagai pendukung, pengiring atau pengawal hukum administrasi negara.

Hukum pidana sebagai pendukung, pengiring atau

9) Soehardjo Sastrosoehardjo, *Politik Hukum dan Pelaksanaannya Dalam Negara Republik Indonesia* (Diktat), halaman 13.

pengawal hukum lain melalui sanksi pidananya mempunyai fungsi ganda, yakni sebagai *ultimum remidium* dan berfungsi sebagai *deterent factor*. Sebagai *ultimum remidium*, hukum pidana merupakan obat terakhir terhadap tindak pidana yang mungkin terjadi, bila obat-obat yang lain sudah tidak mampu lagi untuk menanggulangi tindak pidana. Atau dapat dikatakan hukum pidana berfungsi subsidiair, yakni hukum pidana hendaknya baru diterapkan apabila sarana (upaya) lain sudah tidak memadai lagi.¹⁰⁾ Kemudian sebagai *deterent factor*, merupakan faktor pencegah timbulnya tindak pidana, diharapkan mencegah agar si pembuat tidak melakukan lagi tindak pidana (*prevensi special*) dan mencegah agar orang lain, calon pelaku tindak pidana akan mengurungkan niatnya untuk melakukan tindak pidana karena merasa takut adanya ancaman dalam peraturan tersebut (*prevensi general*).

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

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

hukum (*law enforcement policy*).¹¹⁾ Selanjutnya dalam melaksanakan politik atau kebijakan khususnya kebijakan hukum pidana harus rasional, artinya dalam memilih dan menetapkan hukum pidana melalui sanksi pidana dalam peraturan perundang-undangan sebagai sarana untuk menanggulangi tindak pidana yang mungkin timbul harus benar-benar telah memperhitungkan faktor-faktor yang dapat mendukung berlakunya hukum pidana. Penggunaan hukum pidana yang tidak rasional akan mengakibatkan timbulnya krisis kelebihan kriminalisasi dan krisis kelampauan batas dari hukum pidana.¹²⁾

Penggunaan hukum pidana sebagai pendukung hukum Administrasi di bidang perpajakan sangat erat hubungannya dengan pendekatan ekonomi. Berkaitan dengan hal tersebut Ted Honderich berpendapat bahwa pidana dapat disebut sebagai alat pencegah yang ekonomis (*economical deterrents*) bila dipenuhi syarat-syarat sebagai berikut:¹³⁾

1. Pidana itu sungguh-sungguh mencegah;
2. Pidana itu tidak menyebabkan timbulnya keadaan yang lebih berbahaya atau merugikan dari pada yang akan terjadi apabila pidana itu tidak dikenakan;
3. Tidak ada pidana lain yang dapat mencegah secara efektif dengan bahaya atau kerugian yang lebih kecil.

Selanjutnya Jeremy Bentham menyatakan pula bahwa janganlah

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

12) *Ibid.*, halaman 36.

13) *Ibid.*, halaman 39.

pidana diterapkan atau digunakan bila *groundless, needless, unprofitable atau inefficacious*.¹⁴⁾

Di samping uraian di atas perlu pula diketengahkan pendapat dari Soedarto bahwa dalam rangka untuk mengkriminalisasikan suatu perbuatan tertentu harus diperhatikan hal-hal sebagai berikut:¹⁵⁾

- a. Penggunaan hukum pidana harus memperhatikan tujuan pembangunan nasional, yaitu mewujudkan masyarakat adil dan makmur yang merata material dan spiritual berdasarkan Pancasila; sehubungan dengan ini maka (penggunaan) hukum pidana bertujuan untuk menanggulangi kejahatan dan mengadakan penguguran terhadap tindakan penanggulangan itu sendiri, demi kesejahteraan dan pengayoman masyarakat.
- b. Perbuatan yang diusahakan untuk dicegah atau ditanggulangi dengan hukum pidana harus merupakan perbuatan yang tidak dikehendaki, yaitu perbuatan yang mendatangkan kerugian (material dan atau spiritual) atas warga masyarakat.
- c. Penggunaan hukum pidana harus pula memperhitungkan prinsip biaya dan hasil (*cost and benefit principle*).
- d. Penggunaan hukum pidana harus pula memperhatikan kapasitas atau kemampuan daya kerja dari badan-badan penegak hukum, yaitu jangan sampai ada kelampauan beban tugas.

Dalam praktek banyak terjadi kasus-kasus manipulasi pajak yang lolos dari jeratan hukum yang berlaku, antara lain kasus manipulasi restitusi pajak yang terjadi tahun 1994 di Surabaya. Pengadilan Negeri Surabaya memberi putusan bebas kepada tiga manipulator restitusi pajak. Selanjutnya dalam kasus manipulasi pajak yang terjadi 1996

14) Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Teori-teori dan Kebijakan Pidana*, Bandung: Alumni, 1992, halaman: 132.

15) Sudarto, *Op. Cit.*, halaman 36 - 40 dan Barda Nawawi Arief, *Op. Cit.*, halaman 33 - 34.

di Jakarta, Mahkamah Agung (MA) membebaskan empat pelaku manipulasi pajak yang merugikan negara sebesar 44 milyar rupiah. Menurut Lembaga Peradilan tertinggi itu, dakwaan jaksa yang menjerat mereka dengan Undang-undang Tindak Pidana Korupsi tidaklah tepat. 16)

Berdasarkan uraian di atas, maka penggunaan hukum pidana dalam rangka penanggulangan tindak pidana di bidang perpajakan harus dilakukan secara selektif dan limitatif. Di samping itu perlu kecermatan dalam melakukan kriminalisasi dan ketepatan penggunaan asas subsidiaritas hukum pidana, sehingga dampak negatif dan efek terbalik seperti *overcriminalization*, *viktimogen* atau *kriminogen* dapat dihindari. Untuk mengantisipasi hal yang demikian, maka kebijakan hukum pidana di bidang perpajakan harus diwujudkan melalui pendekatan yang rasional dan pendekatan yang berorientasi pada nilai.¹⁷⁾ Berkaitan dengan hal ini, sesuai dengan *Guiding Principles* yang dihasilkan oleh kongres PBB ke-7 pada Tahun 1986 menyatakan bahwa semua proyek dan program pembangunan yang direncanakan dan dilaksanakan hendaknya didasarkan pada penelitian dan perkiraan akan perkembangan atau kecenderungan tindak pidana dan juga hendaknya didasarkan pada penelitian

16) Lihat *Tabloid Kontan*, No. 42 Tahun I, 21 Juli 1997.

17) Lihat Barda Nawawi Arief, *Kebijakan Legislatif Dalam Penanggulangan Kejahatan Dengan Pidana Penjara*, Semarang: CV. Ananta, 1994, halaman 43.

mengenai pengaruh dan akibat-akibat sosial dari keputusan-keputusan dan pelaksanaan kebijakan.¹⁸⁾ Dengan demikian penelitian terhadap penggunaan hukum pidana yang dirumuskan dalam perundang-undangan perlu dilaksanakan, demikian juga mengenai penggunaan hukum pidana dalam rangka penanggulangan tindak pidana di bidang perpajakan, guna melakukan reorientasi dan evaluasi terhadap hukum pidana (sanksi Pidana) yang ditetapkan dalam undang-undang perpajakan selama ini.

B. Perumusan Masalah

Secara garis besar kebijakan penanggulangan tindak pidana atau biasa dikenal dengan istilah "politik kriminal" dapat dibagi menjadi dua macam, yaitu lewat jalur hukum pidana (penal) dan lewat jalur di luar/bukan hukum pidana (non penal).

Usaha penanggulangan tindak pidana dengan menggunakan hukum pidana (penal) dengan sanksinya yang berupa pidana masih sering dipersoalkan, artinya ada yang masih menginginkan digunakannya hukum pidana dan ada yang menginginkan dihapus saja.

Dalam rangka penanggulangan tindak pidana dibidang perpajakan, pemerintah telah memformulasikan kebijakan

18) Lihat *Seventh United Nations Congress on The Prevention of Crime and The Treatment of Offenders*, Sub. Guiding Principles for Crime Prevention and Criminal Justice in the Context of Development and a New International Economic Order, Sub B. National Development and The Prevention of Crime, Report, 1986, halaman 10 - 11.

hukum pidana melalui peraturan perundang-undangan dibidang perpajakan pada ketentuan pidananya, yakni dengan mencantumkan sanksi atau ancaman terhadap pelaku atau calon pelaku tindak pidana yang secara umum diatur dalam Undang-undang No. 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Berdasarkan uraian di atas, maka ruang lingkup masalah pokok dalam penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut:

1. Bagaimanakah kebijakan hukum pidana atau usaha penanggulangan tindak pidana di bidang perpajakan dengan hukum pidana yang diformulasikan dalam peraturan perundang-undangan saat ini ?.
2. Bagaimanakah penerapan hukum pidana atau sanksi hukum pidana yang telah dirumuskan dalam peraturan perundang-undangan untuk menunjang usaha penanggulangan tindak pidana dibidang perpajakan ?.

C. Maksud dan Tujuan Penelitian

Berdasarkan uraian pada latar belakang dan pokok-pokok permasalahan yang telah disajikan di atas, maka maksud dan tujuan penelitian ini adalah:

1. Untuk mengetahui kebijakan hukum pidana yang telah diformulasikan dalam peraturan perundang-undangan dibidang perpajakan.
2. Untuk mengetahui penerapan hukum pidana dalam upaya

untuk penanggulangan tindak pidana di bidang perpajakan.

D. Kegunaan Penelitian

Hasil-hasil dari penelitian ini diharapkan dapat berguna untuk:

1. Kegunaan praktis, yaitu untuk menambah informasi mengenai kebijakan hukum pidana yang diformulasikan dalam peraturan perundang-undangan dibidang perpajakan, sebagai bagian dalam pengembangan ilmu hukum pada umumnya dan pembaharuan hukum pidana pada khususnya.
2. Kegunaan teoritis, yaitu untuk melengkapi bahan-bahan penelitian yang sudah ada mengenai jenis-jenis pidana/sanksi (*strafsoort*), berat ringannya pidana (*strafmaat*), khususnya dalam penetapan/perumusan oleh lembaga legislatif dalam rangka penanggulangan tindak pidana dibidang perpajakan.

E. Kerangka Pemikiran

Secara yuridis formal, kejahatan atau tindak pidana adalah bentuk tingkah laku yang bertentangan dengan moral kemanusiaan, merugikan masyarakat, asosial sifatnya dan melanggar hukum serta undang-undang pidana.¹⁹⁾ Selanjutnya Saparinah Sadli menyatakan bahwa kejahatan atau tindak pidana merupakan salah satu bentuk dari perilaku

19) Lihat Kartini Kartono, *Patologi Sosial*, Jakarta: Rajawali Pers, 1992, Halaman 125.

menyimpang. Perilaku menyimpang merupakan suatu ancaman yang nyata atau ancaman terhadap norma-norma sosial yang mendasari kehidupan atau keteraturan sosial, dapat menimbulkan ketegangan individual maupun ketegangan-ketegangan sosial dan merupakan ancaman riil atau potensiil bagi berlangsungnya ketertiban sosial.²⁰⁾ Dari pengertian di atas terlihat bahwa kejahatan tidak hanya merupakan masalah kemanusiaan saja tetapi juga merupakan masalah sosial.

Kejahatan atau tindak pidana sebagai masalah sosial nampaknya tidak hanya merupakan masalah yang dihadapi suatu masyarakat tertentu atau negara tertentu, tetapi juga merupakan masalah yang dihadapi dunia internasional. Hal ini dapat diketahui dengan diselenggarakannya beberapa kali konggres PBB, yang antara lain pada konggres keenam mengenai Pencegahan kejahatan dan Pembinaan Para Pelaku Kejahatan pada tahun 1980 di Caracas Venezuela dalam acara pembukaan konggres, Presiden Republik Venezuela menyatakan bahwa kejahatan telah mencemaskan dan menggelisahkan dunia saat ini. Usaha-usaha untuk memberantas kejahatan dan pembinaan para pelanggar, tidak telah diberikan sebagai prioritas dalam tindakan politik, tetapi betul-betul dipertimbangkan sebagai salah satu faktor yang menghambat

20) Saporinah Sadli dalam Barda Nawawi Arief, *Op. Cit.*, halaman 11.

pembangunan.²¹⁾

Dalam dua puluh tahun terakhir ini dunia internasional memusatkan perhatiannya pada masalah-masalah yang berhubungan dengan pembangunan (*development*) dan kualitas lingkungan hidup (*quality of life*). Hal ini dapat diketahui dari perkembangan konggres-konggres PBB mengenai *The Prevention of Crime and the Treatment of Offenders* yang menyoroti bentuk-bentuk dan dimensi kejahatan/tindak pidana terhadap pembangunan, kejahatan/tindak pidana terhadap kesejahteraan sosial dan kejahatan terhadap kualitas lingkungan hidup. Kejahatan-kejahatan ini termasuk kategori kejahatan ekonomi, dan merupakan kejahatan yang paling menonjol baik di masyarakat yang telah maju maupun di masyarakat yang sedang berkembang.

Adanya perhatian dunia internasional terhadap kejahatan ekonomi, mengingat dimensi, ruang lingkup dan dampak dari kejahatan ekonomi ini sangat luas dan dapat melampaui batas-batas teritorial. Diakui bahwa ada hubungan yang sangat erat dan saling ketergantungan antara tatanan sosial dan tatanan ekonomi secara nasional maupun internasional. Sebagai salah satu masalah sosial-politik dikemukakan dalam konggres PBB ke-7, bahwa kejahatan sebagai produk sosial disebabkan oleh beraneka ragam faktor dan di antaranya faktor ekonomilah yang memegang peranan

21) *Ibid.*, halaman 16.

utama.²²⁾

Selanjutnya di dalam pertimbangan keputusan kongres PBB ke-7 dinyatakan bahwa di negara-negara sedang berkembang (termasuk Indonesia, penulis) program-program pembangunan nasional sangat dirintangi oleh semakin meningkatnya kejahatan ekonomi (*economic crimes*), *such as embezzlement, fraud, smuggling, tax-evasion, and the misuses and illegal appropriation of state and public property, as well as by rampant corruption, bribery and abuses of economic power committed by certain national and transnasional corporations.*²³⁾ Artinya kejahatan ekonomi, seperti penggelapan, penipuan, penyelundupan, penghindaran/pelanggaran pajak, penyalahgunaan bantuan, korupsi, penyuapan dan penyalahgunaan kekuatan-kekuatan ekonomi oleh korporasi baik nasional maupun transnasional.

Berdasarkan uraian di atas, maka tindak pidana dibidang perpajakan termasuk kategori kejahatan ekonomi, mengingat masalah pajak berkaitan dengan hal-hal yang bersifat ekonomis. Menurut Mardjono Reksodiputro kejahatan ekonomi adalah setiap perbuatan yang melanggar peraturan perundang-undangan dalam bidang perekonomian dan bidang

22) Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Hukum Pidana*, Bandung: Alumni, 1992, halaman 148 -149.

23) *Seventh United Nations Congress On The Prevention Of Crime And The Treatment Of Offenders*, Op. Cit., halaman 113, No. 61.

keuangan serta mempunyai sanksi pidana.²⁴⁾ Di bidang perpajakan, orang melakukan tindak pidana, baik dalam hal pemalsuan data-data perusahaan, perhitungan yang tidak semestinya dari jumlah transaksi serta keuntungan perusahaan dan bentuk-bentuk perbuatan lainnya pada hakekatnya didorong oleh suatu motivasi mengambil keuntungan dengan cara tidak membayar kewajiban pajak atau kurang dari jumlah yang seharusnya dibayar.

Adapun bentuk-bentuk tindak pidana dibidang perpajakan secara umum dapat ditemui pada Pasal 38, Pasal 39, Pasal 41 ayat 1 dan 2, Pasal 41A dan Pasal 41B dalam Undang-undang No. 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan.

Untuk menanggulangi kejahatan seperti tersebut di atas, salah satu upayanya adalah dengan menggunakan hukum pidana melalui sanksinya yang berupa pidana. Yang menjadi permasalahan adalah bagaimana menempatkan hukum pidana dalam menanggulangi kejahatan ekonomi, termasuk penghindaran/pelanggaran pajak itu, apakah hukum pidana bisa ditampilkan sebagai sarana utama (*primum remidium*) ataukah sebagai *ultimum remidium* (obat yang terakhir atau upaya terakhir bila upaya lainnya sudah tidak mempan lagi)?. Selama ini nampaknya ada *ambivalensi sikap* dalam

24) Mardjono Reksodiputro, *Kemajuan Pembangunan Ekonomi dan Kejahatan*, Jakarta: Pusat Pelayanan Keadilan dan Pengabdian Hukum Universitas Indonesia, 1994, halaman 50.

penegakan hukum ekonomi termasuk perpajakan. Hal ini didasarkan atas skala prioritas pembangunan, dimana faktor ekonomi merupakan primadonanya yang diharapkan memberikan *leverage effect* terhadap bidang-bidang pembangunan yang lain. Oleh sebab itulah seringkali pendekatan non penal dikedepankan daripada menggunakan sarana penal.²⁵⁾ Bila mengingat kejahatan ekonomi termasuk tindak pidana pajak dalam kaitan ini merupakan kejahatan korporasi yang menimbulkan dampak yang sangat luas, maka menurut hemat penulis hukum pidana bisa ditampilkan sebagai *primum remidium* untuk *shock therapy*, sehingga para calon pelaku kejahatan akan mengurungkan niatnya untuk melakukan kejahatan, hal ini sesuai dengan pendapat J. Andenaes bahwa dalam kasus-kasus yang serius sebenarnya pertimbangan pemidanaan justru penting, yakni untuk tujuan *moral and deterrent effects*.²⁶⁾ Begitu juga dalam tulisan Loebby Loqman dikatakan bahwa terdapat pendapat yang menyatakan sebaiknya kejahatan atau penyelewengan norma-norma di bidang perekonomian digunakan sanksi pidana sebagai *primum remidium* tidak lagi sebagai *ultimum remidium*.²⁷⁾ Namun demikian dalam menampilkan hukum pidana sebagai *primum remidium* harus dilakukan dengan cermat, berhati-hati dengan

25) Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Op. Cit.*, halaman 18.

26) *Ibid.*, halaman 18.

27) Loebby Loqman, *Aspek Hukum Pidana Tentang Perlindungan Konsumen*, Makalah dalam Seminar Kriminologi ke-VII, Semarang, 1 - 2 Desember 1994, halaman 3.

kriteria dan batasan yang jelas karena dampaknya bisa sangat luas. Yang akan menderita tidak hanya yang berbuat salah, tetapi pihak-pihak lain seperti pemegang saham, para konsumen, karyawan dan lain-lain juga ikut menderita. Kemudian selain apa yang menjadi pertimbangan di atas hukum pidana dapat ditampilkan sebagai *ultimum remedium* (obat yang terakhir), mengingat hukum pidana membawa dampak yang kurang enak atau menyakitkan. Oleh sebab itu penggunaan hukum pidana harus benar-benar selektif. Hal ini sesuai dengan pendapat Sudarto yang menyatakan bahwa:

Sifat pidana sebagai *ultimum remedium* (obat yang terakhir) menghendaki, apabila tidak perlu sekali hendaknya jangan menggunakan pidana sebagai sarana. Maka peraturan pidana yang mengancam pidana terhadap sesuatu perbuatan hendaknya dicabut, apabila tidak ada manfaatnya.²⁸⁾

Senada dengan pendapat di atas Loebby Loqman menyatakan bahwa:

Dengan menunjukkan adanya aturan pidana dalam semua bidang kehidupan di masyarakat, tidak dimaksudkan bahwa hukum pidana haruslah selalu digunakan di semua bidang kehidupan, akan tetapi hukum pidana hendaknya tetap merupakan suatu penindakan yang bersifat *ultimum remedium*.²⁹⁾

Dari pendapat-pendapat di atas mengindikasikan bahwa penggunaan hukum pidana diupayakan sebagai pukulan terakhir, setelah upaya-upaya lainnya dilakukan, namun tidak mempan. Muladi mengatakan bahwa penggunaan pendekatan

28) Sudarto, *Op. Cit.*, halaman 24.

29) Loebby Loqman, *Delik Politik Di Indonesia*, Jakarta: Ind-Hill-Co, 1993, halaman 19.

moral harus dilakukan terlebih dahulu, menyusul langkah hukum administratif. Bila belum mempan langkah hukum perdata dapat digunakan sepanjang memungkinkan dan penggunaan hukum pidana dipertimbangkan sebagai upaya terakhir (*the last effort*).³⁰⁾

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

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

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

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

- a. Teori absolut atau teori pembalasan (*retributive/vergeldings theorieen*).

30) Muladi, *Kapita Selekta Sistem Peradilan pidana*, Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro, 1995, halaman 42.

b. Teori relatif atau teori tujuan
(*utilitarian/ doeltheorieen*).

c. Teori gabungan (*verenigings theorieen*).

Berdasarkan teori absolut sanksi pidana yang dijatuhkan kepada pelaku semata-mata karena orang melakukan suatu kejahatan atau tindak pidana (*quia peccatum est*). Pidana yang diterima sebagai pembalasan atas perbuatan kejahatan yang dilakukannya. Pidana merupakan akibat mutlak yang harus ada sebagai pembalasan kepada orang yang melakukan tindak pidana. Dengan demikian adanya pidana tergantung dari adanya atau terjadinya tindak pidana.³¹⁾ Senada dengan pendapat di atas Andi Hamzah menyatakan bahwa teori pembalasan mengatakan bahwa pidana tidaklah bertujuan untuk yang praktis, seperti memperbaiki penjahat. Kejahatan itu sendirilah yang mengandung unsur-unsur untuk dijatuhkannya pidana. Pidana secara mutlak ada, karena dilakukan suatu kejahatan. Tidaklah perlu untuk memikirkan manfaat penjatuhan pidana itu. Setiap kejahatan harus berakibat dijatuhkannya pidana kepada pelaku.³²⁾ Dari pendapat-pendapat di atas dapat disimpulkan bahwa teori pembalasan pada prinsipnya berpegang pada "pidana untuk pidana" tidak untuk yang lain. Penganut teori ini menyatakan adil bila terpidana menderita. Mereka (penganut)

31) Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Op. Cit.*, halaman 10 - 11.

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

tidak memikirkan tentang pembinaan si pelaku kejahatan agar menjadi manusia yang baik. Berkenaan dengan ini JE. Sahetapy menyatakan bahwa apabila pidana itu dijatuhkan dengan tujuan semata-mata hanya untuk membalas dan menakutkan, maka belum pasti tujuan ini akan tercapai karena dalam diri si terdakwa belum tentu ditimbulkan rasa bersalah atau menyesal, mungkin pula sebaliknya bahkan ia menaruh rasa dendam. Hemat saya, membalas atau menakutkan si pelaku dengan suatu pidana yang kejam memperkosa rasa keadilan.³³⁾

Bila melihat sejarah perkembangan hukum pidana modern, bersumber pada pembalasan dendam pribadi, individu yang merasa dirinya menjadi korban perbuatan orang lain, akan mencari balas terhadap pelakunya. Konsep pembalasan ini dapat ditemui pada perundang-undangan lama seperti *Code Hammurabi* (1900 SM), *perundang-undangan Romawi Kuno* (450 SM) dan pada *masyarakat Yunani Kuno* seperti "Curi sapi bayar sapi".³⁴⁾

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

33) JE. Sahetapy, *Ancaman Pidana Mati Terhadap pembunuhan Berencana*, Bandung: Alumni, 1979, halaman 149.

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

pembalasan yang modern. Pembalasan ini bukan sebagai tujuan sendiri, melainkan sebagai pembalasan dalam arti harus ada keseimbangan antara perbuatan dan pidana.³⁵⁾

Berdasarkan teori relatif pidana yang dijatuhkan kepada pelaku tindak pidana/kejahatan bukan hanya sekedar untuk melakukan pembalasan kepada orang yang telah melakukan tindak pidana, tetapi yang terpenting mempunyai tujuan tertentu yang bermanfaat, yakni melindungi kepentingan masyarakat agar terhindar atau tidak ada tindak pidana. Jadi tujuan dijatuhkannya pidana/sanksi adalah pencegahan timbulnya tindak pidana, baik terhadap pelaku tindak pidana agar tidak mengulangi lagi perbuatannya (*prevensi spesial*) maupun terhadap anggota masyarakat agar tidak melakukan tindak pidana (*prevensi general*).³⁶⁾

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

35) Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Op. Cit.*, halaman 14 - 15.

36) Sudarto, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, Bandung: Alumni, 1986, halaman 83 dan Andi Hamzah dan Siti Rahayu, *Suatu Tinjauan Ringkas Sistem Pidana Di Indonesia*, Jakarta: Akademika Pressindo, 1983, halaman 26 - 27.

masyarakat dan prevensi general.³⁷⁾

Berkaitan dengan teori gabungan ini, Muladi berpendapat bahwa:

Dari sekian banyak pendapat para sarjana yang menganut teori integratif tentang tujuan pemidanaan, penulis cenderung untuk mengadakan kombinasi tujuan pemidanaan, yang kami anggap cocok dengan pendekatan-pendekatan sosiologis, idiologis dan yuridis filosofis masyarakat Indonesia, dilandasi oleh asumsi dasar, bahwa tindak pidana merupakan gangguan terhadap keseimbangan, keselarasan dan keserasian dalam kehidupan masyarakat yang mengakibatkan kerusakan individual ataupun masyarakat. Dengan demikian maka tujuan pemidanaan adalah untuk memperbaiki kerusakan individual dan sosial yang diakibatkan oleh tindak pidana. Hal ini terdiri dari seperangkat tujuan pemidanaan yang harus dipenuhi, dengan catatan, bahwa tujuan manakah yang merupakan titik berat sifatnya kasuistis.³⁸⁾

Sedangkan seperangkat tujuan pemidanaan yang bersifat integratif adalah sebagai berikut:³⁹⁾

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

Dari seperangkat tujuan pemidanaan tersebut menunjukkan bahwa perlindungan tidak hanya ditujukan pada individu atau masyarakat saja, tetapi keduanya mendapat perlindungan yang seimbang. Mengingat hal tersebut, maka

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

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

39) *Ibid.*, halaman 61.

sangat tepat untuk selanjutnya disebut tujuan pemidanaan yang bersifat integratif Pancasila.

Salah satu dari beberapa teori tujuan pemidanaan, yang mendapat perhatian cukup besar dari para ahli hukum pidana adalah *social defence* (perlindungan masyarakat) yang diajukan oleh Marc Ancel. Adapun bentuk-bentuk perlindungan masyarakat dapat dikemukakan sebagai berikut:⁴⁰⁾

1. Dilihat dari sudut perlunya perlindungan masyarakat terhadap perbuatan anti sosial yang merugikan dan membahayakan masyarakat, maka timbullah pendapat atau teori bahwa tujuan pidana dan hukum pidana adalah penanggulangan kejahatan.
2. Dilihat dari sudut perlunya perlindungan masyarakat terhadap sifat berbahayanya orang (si pelaku), maka timbul pendapat yang menyatakan bahwa tujuan pidana adalah untuk memperbaiki si pelaku.
3. Dilihat dari sudut perlunya perlindungan masyarakat terhadap penyalahgunaan kekuasaan dalam menggunakan sanksi pidana atau reaksi terhadap pelanggar pidana, maka dikatakan bahwa tujuan pidana dan hukum pidana adalah untuk mengatur atau membatasi kesewenangan penguasa maupun warga masyarakat pada umumnya.
4. Aspek lain dari perlindungan masyarakat adalah perlunya mempertahankan keseimbangan atau keselarasan berbagai kepentingan dan nilai yang terganggu oleh adanya kejahatan. Sehubungan dengan ini, maka sering pula dikatakan bahwa tujuan pidana adalah untuk memelihara atau memulihkan keseimbangan masyarakat.

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

40) Barda Nawawi Arief, *Op. Cit.*, halaman 92 - 95.

berhubungan dengan tujuan pemidanaan merupakan perincian dari tujuan umum ini.

Selanjutnya di dalam Konsep Rancangan KUHP Baru (Tahun 1999/2000) memuat tujuan yang hendak dicapai dengan pemidanaan, yaitu:⁴¹⁾

Tujuan tersebut adalah:

- Ke-1 Mencegah dilakukannya tindak pidana dengan menegakkan norma hukum demi pengayoman masyarakat;
- Ke-2 Memasyarakatkan terpidana dengan mengadakan pembinaan sehingga menjadikannya orang yang baik dan berguna;
- Ke-3 Menyelesaikan konflik yang ditimbulkan oleh tindak pidana, memulihkan keseimbangan dan mendatangkan rasa damai dalam masyarakat;
- Ke-4 Membebaskan rasa bersalah pada terpidana.

Dari keempat tujuan pemidanaan di atas jelas terlihat bahwa tujuan yang pertama tersimpul pandangan perlindungan masyarakat (*social defence*), tujuan yang kedua mengandung maksud untuk rehabilitasi dan resosialisasi terpidana, tujuan yang ketiga sesuai dengan pandangan hukum adat mengenai *adat reactie* dan tujuan yang keempat adalah bersifat spiritual yang sekiranya sesuai dengan sila pertama dari Pancasila.

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

41) Konsep Rancangan Kitab Undang-undang Hukum Pidana (Baru) Tahun 1999/2000.

tindak pidana dan perlindungan masyarakat dari gangguan tindak pidana.

Selanjutnya perlu dikemukakan bahwa fungsi hukum pidana sebagai sanksi yang mempunyai tugas sebagai faktor pencegah timbulnya tindak pidana (*deterent factor*) dan sebagai obat terakhir mempunyai keterbatasan-keterbatasan. Hal ini dinyatakan oleh Sudarto sebagai berikut:

Betapa terbatasnya pengaruh atau efek dari sanksi pidana. "The limits of criminal sanction" merupakan suatu kenyataan, hal mana berarti bahwa kita tidak boleh terlalu mengharapkan ketaatan orang pada suatu peraturan hanya dengan mengandalkan pada sanksi pidana belaka meskipun kita tidak boleh mengatakan bahwa sanksi pidana itu tidak ada artinya sama sekali.⁴²⁾

Keterbatasan pidana sebagai sanksi dapat muncul dari sudut hakekat terjadinya tindak pidana dan dari sudut hakekat berfungsinya atau bekerjanya hukum (sanksi) pidana itu sendiri. Dilihat dari hakekat terjadinya tindak pidana, faktor penyebab terjadinya tindak pidana itu sangat kompleks dan berada di luar jangkauan hukum pidana. Sehingga wajarlah hukum pidana mempunyai keterbatasan untuk menanggulangnya, seperti yang pernah dikatakan oleh Sudarto bahwa penggunaan hukum pidana merupakan penanggulangan sesuatu gejala dan bukan suatu penyelesaian dengan menghilangkan sebab-sebabnya. Dilihat dari berfungsinya/bekerjanya hukum pidana, maka hukum pidana memerlukan sarana pendukung yang banyak, antara lain aparat

42) Sudarto, *Op. Cit.*, halaman 83 - 84.

pelaksananya, sarana/prasarana dalam penegakan hukum di lapangan dan lain-lain, yang kesemuanya memerlukan dana yang tidak sedikit.

Mengingat keterbatasan-keterbatasan tersebut, maka penggunaan hukum pidana dalam menanggulangi tindak pidana hendaknya dilakukan dengan hati-hati, selektif dan limitatif dan bila perlu melibatkan sarana lain (non penal).

F. Metode Penelitian

1. Metode Pendekatan

Berdasarkan masalah dan tujuan penelitian di atas, maka metode pendekatan yang digunakan adalah pendekatan yuridis normatif dan dilengkapi dengan pendekatan empiris. Pendekatan yuridis normatif terhadap penggunaan hukum pidana atau sanksi pidana dalam rangka penanggulangan tindak pidana dibidang perpajakan merupakan pilihan yang cocok untuk menganalisis permasalahan yang ada. Pendekatan ini bertolak pada analisis terhadap ketentuan-ketentuan normatif peraturan-peraturan dibidang perpajakan yang mencantumkan sanksi pidana. Pendekatan empiris/ sosiologis digunakan untuk menganalisis praktek penggunaan hukum pidana atau sanksi pidana dalam tindak pidana dibidang perpajakan beserta permasalahan yang muncul di lapangan atau dapat dikatakan pendekatan empiris/sosiologis digunakan untuk menelaah hubungan aspek hukum dengan aspek non hukum dalam bekerjanya hukum di dalam kenyataan. Dalam

hal ini tipologi penelitian hukum yang dipilih berupa inventarisasi hukum positif dan penelitian terhadap taraf sinkronisasi vertikal dan horizontal. Di samping itu juga dilengkapi dengan pendekatan komparatif.

Penelitian hukum yang berupa inventarisasi hukum positif dilakukan untuk menggali dan memahami berbagai peraturan yang berhubungan dengan perpajakan. Penelitian terhadap taraf sinkronisasi vertikal dan horizontal ditujukan untuk mengungkapkan kenyataan apakah ketentuan yang berhubungan dengan perpajakan telah serasi baik secara vertikal (tidak bertentangan dengan peraturan di atasnya) maupun secara horizontal (dari berbagai peraturan perpajakan tidak saling bertentangan satu dengan yang lain).

2. Jenis dan Sumber Data

a. Jenis Data

Jenis data dalam penelitian ini meliputi data primer dan data sekunder. Namun penelitian ini dititikberatkan pada data sekunder, sedang data primer lebih bersifat menunjang.⁴³⁾

b. Sumber Data

Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari sumber primer dan sumber sekunder. Untuk data sekunder, sumber primer yang digunakan terutama pada

43) Ronny Hanitijo Soemitro, *Metodologi Penelitian Hukum dan Jurimetri*, Jakarta: Ghalia Indonesia, 1990, halaman 9 - 10 dan Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, Jakarta: UI-Press, 1986, halaman 12.

peraturan perundang-undangan dibidang perpajakan tahun 1983, 1994 dan 2000.

Untuk data sekunder dari sumber sekunder yang digunakan adalah berupa dokumen, konsep rancangan undang-undang, pendapat para ahli hukum, hasil-hasil penelitian dan kegiatan ilmiah lainnya.

Untuk data primer diperoleh dari wawancara di lapangan dengan berbagai kalangan yang menyangkut atau ada hubungannya dengan materi tesis. Mereka adalah para penegak hukum yang berkaitan dengan perpajakan, yaitu jaksa, hakim, pejabat instansi pajak.

3. Teknik Pengumpulan Data

Data primer dikumpulkan melalui observasi dan wawancara atau interview yang dilakukan secara sistematis didasarkan pada tujuan penelitian.⁴⁴⁾ Pengumpulan data ini dilakukan di wilayah hukum Pengadilan Negeri Tangerang. Wawancara dilakukan terhadap jaksa, hakim di wilayah Tangerang dan Direktorat Jenderal Pajak di Jakarta. Kemudian data sekunder dikumpulkan melalui studi kepustakaan dan studi dokumen.

4. Teknik Analisis Data

Setelah data diperoleh atau terkumpul kemudian diproses untuk diolah dan dianalisis. Dalam penelitian ini, teknik analisis yang digunakan adalah teknik analisis kualitatif dengan cara diskriptif analisis.

44) *Ibid.*, halaman 57.

G. Sistematika Penulisan

Sistematika penulisan dibagi menjadi empat bab, yaitu:

Bab yang pertama, berisi mengenai latar belakang penelitian, perumusan masalah, maksud dan tujuan penelitian, kegunaan penelitian, kerangka pemikiran, metode penelitian dan sistematika penulisan.

Bab yang kedua, menguraikan tentang sejarah perkembangan pemungutan pajak, Arti pentingnya pajak dalam pembangunan, penggunaan sanksi dalam sistem perpajakan dan peranan hukum pidana dalam rangka penanggulangan tindak pidana dibidang perpajakan.

Bab yang ketiga mengenai hasil penelitian, analisa dan penemuan-penemuan. Dalam bab ini disajikan hasil penelitian yang meliputi data sekundair dan primer, selanjutnya dianalisis.

Bab yang terakhir keempat, merupakan penutup yang berisi kesimpulan dan rekomendasi.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Sejarah Perkembangan Pemungutan Pajak Di Indonesia

Dalam membicarakan sejarah perkembangan pemungutan pajak ini, penulis cenderung membagi menjadi tiga periodisasi, yaitu periode pra kemerdekaan, periode kemerdekaan sampai tahun 1983 dan periode tahun 1983 sampai sekarang. Untuk lebih jelasnya akan penulis uraikan satu persatu.

1. Periode Pra Kemerdekaan

Pajak sebagai piranti perbelanjaan rumah tangga negara telah dikenal sejak zaman sebelum masehi. Sejarah mencatat bahwa Cina dan Kerajaan Romawi telah melaksanakan pungutan pajak sebagai sumber pendapatan yang tetap bagi negara untuk menjalankan roda pemerintahannya.¹⁾ Bahkan sejak manusia masih hidup secara primitif pajak telah dikenal, hanya nama dan sistemnya yang mungkin berbeda dengan nama sekarang. Pada zaman dahulu hidup manusia berkelompok-kelompok. Biasanya pada setiap kelompok ada pimpinannya yang mengatur segala kebutuhan akan kelompoknya, misalnya ada upacara adat, mempertahankan dari serangan musuh dan lain-lain. Dalam rangka pelaksanaan

1) Salamun AT., *Pajak, Citra dan Upaya Pembaharuannya.*, Jakarta: PT. Bina Rena Pariwara, 1991, halaman 30.

tugas tersebut dibutuhkan dana atau biaya. Biaya ini dikumpulkan secara suka rela dari para anggotanya baik berupa in natura atau barang, yaitu hasil bumi yang dihasilkan penduduk atau bentuk lain yang berguna bagi kelompok tersebut. Setoran dari para anggota ini lebih dikenal dengan nama semacam iuran, yang menurut sejarah pertumbuhan, akhirnya dikenal dengan nama pajak.²⁾

Sebelum kedatangan penjajah, kerajaan-kerajaan di Indonesia seperti Kesultanan Banten, Mataram di Jawa Tengah, Sultan Hasanudin di Sulawesi Selatan, Sultan Ternate di Maluku dan lain-lain sudah mengenal pajak dalam bentuk yang berbeda antara kerajaan satu dengan kerajaan yang lain. Ada yang pembayarannya berupa hasil bumi atau in natura dan ada yang pembayarannya bentuk lain. Namun mempunyai persamaan, yakni fungsi pajak adalah untuk mengisi keuangan kerajaan.

Pada masa penjajahan Belanda dibawah Gubernur Jenderal Daendels pungutan pajak dikenal dengan nama *contingenten*, sistem pembayarannya masih mirip dengan pembayaran pajak sebelumnya, berupa hasil bumi. Kemudian pada masa penjajahan Inggris dibawah Stafford Raffles sebagai Letnan Gubernur Jenderal (1811 - 1814) pungutan pajak dikenal dengan nama *Landrent* atau pajak tanah, sebagai pengganti dari *contingenten*. Landasan adanya

2) Aminoto, *Dasar-dasar Perpajakan*, Surakarta: Pustaka Arina, 1986, halaman 1.

pungutan pajak ini karena sebelumnya tanah yang digarap oleh petani adalah milik Raja, oleh sebab itu petani membayar sewa kepada Raja. Selanjutnya sesudah Raja takluk pada Inggris, maka wajar bila para petani sekarang membayar pajak pada Inggris.³⁾ Penduduk menamakan pembayaran landrent itu "pajak" atau "duit pajak" yang berasal dari kata bahasa Jawa ajeg artinya tetap. Jadi dengan duit pajeg atau pajak diartikan sebagai jumlah uang yang tetap pada tiap tahunnya harus dibayar dalam jumlah yang sama.⁴⁾ Namun ada versi lain yang mengatakan bahwa kata "pajeg" asal mulanya dari bahasa Belanda "pacht" yang berarti "sewa tanah" yang harus dibayar oleh penduduk, terutama di Jawa pada zaman penjajah Belanda, hingga rakyat terbiasa menyebut "pacht" lama-lama menjadi "pajeg".⁵⁾

Pada tahun 1816 Hindia Belanda dikembalikan kepada kerajaan Belanda. Pada masa ini, besarnya pajak tanah (landrent) dikenakan 50 % dari penghasilan petani yang terkenal dengan istilah maron, yakni 50 % untuk pemilik tanah (negara) dan 50 % untuk penggarap (petani).⁶⁾ Hal ini diperkuat lagi dengan adanya peraturan Agraria tahun 1870,

3) Bambang Suwondo dalam Soeparman, *Tindak Pidana di Bidang Perpajakan*, Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, 1994, halaman 2-3.

4) Husein Kartasasmita dalam Chidir Ali, *Hukum Pajak Elementer*, Bandung: PT. Eresco, 1993, halaman 24.

5) Chidir Ali, *Hukum Pajak Elementer*, Bandung: PT. Eresco, 1993, halaman 25.

6) Salamun AT., *Op. Cit.*, halaman 32.

dimana semua tanah yang bukan tanah milik pribumi dinyatakan sebagai tanah domein (*domein van de staat*).⁷⁾ Dengan adanya aturan baru itu, maka tanah negara atau milik negara sangat luas, sebab bila orang pribumi tidak dapat membuktikan bahwa tanah itu adalah tanahnya, maka menjadi milik negara (*azas domein verklaring*). Sehingga dari sektor ini saja yakni pajak tanah hasilnya cukup besar untuk kas (keuangan) pemerintahan Hindia Belanda. Menurut Salamun AT., sampai awal abad xx, pajak yang dipungut dari penduduk pribumi mencapai sekitar 60 % dari keseluruhan penghasilan pemerintah Hindia Belanda. Pada masa ini penduduk Eropa hanya membayar pajak 7 % atas pendapatannya, sedangkan penduduk pribumi mencapai 19 - 25 %. Ini sungguh merupakan beban yang sangat berat bagi penduduk pribumi.⁸⁾ Memang pada masa atau zaman kolonial pajak-pajak hanya digunakan untuk memasukkan uang sebanyak-banyaknya ke dalam kas negara. Ingat pada "*contingenten*" yang dipungut pada zaman VOC. oleh para Bupati dari rakyatnya yang berupa natura seperti beras, indigo, minyak kelapa, kayu jati dan sebagainya. Kemudian disusul dengan "*verplichte leverantien*" yang berupa penyerahan natura dan bagian-bagian tertentu dari beberapa macam hasil tanaman seperti kopi, lada dan sebagainya yang merupakan barang yang diperdagangkan di

7) Sartono Kartodirdjo, *Pengantar Sejarah Indonesia Baru: 1500 - 1900 Dari Emporium Sampai Imperium*, Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama, 1993, halaman 331.

8) Salamun AT., *Op. Cit.*, halaman 33.

pasaran Eropa. Mengingat hal tersebut, maka tidak aneh bila dikatakan bahwa pajak yang berat itu merupakan salah satu penyebab timbulnya gerakan protes atau pemberontakan para petani di daerah Jawa dan daerah lainnya, sehingga menyebabkan perang Jawa pada tahun 1825 - 1830.⁹⁾

Pada masa penjajahan Belanda mengenai pungutan pajak dari waktu ke waktu mengalami perubahan-perubahan sesuai dengan keinginan Gubernur Jendralnya masing-masing. Para Gubernur Jendral mempunyai cara-cara yang berbeda antara satu dengan yang lain dalam rangka memasukkan uang sebanyak-banyaknya dari penduduk ke kas pemerintah Hindia Belanda. Namun dalam mengambil kebijakan atau perundang-undangan yang dikeluarkan di bidang perpajakan oleh para Gubernur Jendral tersebut ada persamaannya, yakni antara lain lebih menekankan seolah-olah wajib pajak hanya merupakan obyek dari aparat pajak atau fiscus. Sehingga jumlah pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak ditentukan sepenuhnya oleh aparat pajak, hasil pemasukan pajak tidak sepenuhnya diperuntukkan bagi kesejahteraan rakyat, tetapi digunakan hanya untuk kepentingan pemerintah Hindia Belanda atau lebih khususnya hanya untuk kepentingan bangsa Belanda sendiri. Oleh sebab itulah pada saat itu rakyat merasakan adanya pajak

9) Rochmat Soemitro, *Pajak Sebagai Alat Kebijaksanaan Fiskal Dalam Hubungannya Dengan Pembangunan Nasional*, Pidato Pengukuhan Guru Besar Pada Fakultas Hukum Universitas Pajajaran Bandung, Tanggal 30 Juni 1973, halaman 11.

merupakan beban yang amat berat bagi rakyat. Pajak hanya merupakan kewajiban yang harus disetor kepada pemerintah Hindia Belanda tanpa ada balasan dari pihak pemerintah Hindia Belanda kepada penduduk atau rakyat.

Pada masa penjajahan Jepang tahun 1942 - 1945 tidak terjadi perubahan yang berarti yang menyangkut kebijakan atau perundang-undangan di bidang perpajakan. Ini menunjukkan bahwa perundang-undangan atau kebijakan-kebijakan di bidang perpajakan pada masa penjajahan Belanda sebagian besar diteruskan oleh penjajah Jepang.

Secara garis besar perundang-undangan di bidang perpajakan yang muncul atau lahir pada masa sebelum Proklamasi Kemerdekaan Republik Indonesia adalah:¹⁰⁾

- a. Ordonansi Pajak Rumah Tangga 1908 (Personeele Belasting Ordonnantie 1908) S. 1908 No. 13.
- b. Aturan Bea Meterai 1921 (Zegel Verordening 1921) S. 1921 No. 498.
- c. Ordonansi Verponding Indonesia 1923 (Inlandsche Verpondings Ordonnantie 1923) S. 1923 No. 425 sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Algemeene Verordeningen Binnenlandsche Bestuur Java en Madoera (S. 1931 No. 168).
- d. Ordonansi Pajak Perseroan 1925 (S. 1925 No. 319).
- e. Ordonansi Verponding 1928 (Verpondings Ordonnantie 1928,

10) Bambang Waluyo, *Tindak Pidana Perpajakan*, Jakarta: PT. Pradnya Paramita, 1994, halaman 6.

S. 1928 No. 342).

f. Ordonansi Pajak Kekayaan Tahun 1932 (Ordonnantie Op de Vermogens Belasting 1932, S. 1932 No. 405).

g. Ordonansi Pajak Jalan 1942 (Weggeld Ordonnantie 1942, S. 1942 No. 97).

h. Ordonansi Pajak Pendapatan 1944 (S. 1944 No. 17).

2. Periode Kemerdekaan Sampai Tahun 1983

Proklamasi Kemerdekaan Republik Indonesia dikumandangkan pada tanggal 17 Agustus 1945. Dengan adanya proklamasi ini, maka secara yuridis berakhirlah masa penjajahan di bumi Indonesia. Hal ini membawa konsekuensi terjadinya perubahan-perubahan terutama dibidang ketatanegaraan. Namun demikian terjadinya perubahan ini tidak seperti orang membalikkan tangan tetapi perlu proses yang tidak sederhana. Dibidang perundang-undangan tidak begitu saja berubah atau berganti dari produk kolonial kepada undang-undang produk kemerdekaan, termasuk dalam hal ini perundang-undangan dibidang perpajakan masih menggunakan undang-undang produk penjajah/kolonial. Hal ini dimungkinkan terjadi sesuai dengan Aturan Peralihan UUD 1945 Pasal II yang menyatakan bahwa "Segala Badan negara dan peraturan yang ada masih langsung berlaku, selama belum diadakan yang baru menurut Undang-undang Dasar ini".

Pada masa ini secara berangsur-angsur terjadi perkembangan yang berupa pembentukan undang-undang, perubahan (pengurangan dan tambahan) terhadap peraturan dibidang perpajakan peninggalan penjajah/kolonial. Adanya

pembentukan undang-undang dan perubahan-perubahan yang terjadi itu disesuaikan dengan keadaan negara Republik Indonesia yang telah merdeka. Undang-undang dibidang perpajakan yang berlaku pada masa ini adalah:

- a. Undang-undang No. 11 Drt. Tahun 1957 tentang Peraturan Umum Pajak Daerah (LN 1957 No. 56, TLN No. 1287) yang dengan Undang-undang No. 1 Tahun 1961 (LN 1961 No. 3, TLN No. 2124) telah ditetapkan menjadi Undang-undang.
- b. Undang-undang No. 35 Tahun 1953 tentang Penetapan Undang-undang Drt. No. 19 Tahun 1951 tentang Pemungutan Pajak Penjualan (LN 1951 No. 94) sebagai undang-undang (LN 1953 No. 85, TLN No. 489) terakhir dirubah oleh Undang-undang No. 2 Tahun 1968.
- c. Undang-undang No. 19 Tahun 1959 tentang Penagihan Pajak Negara dengan Surat Paksa (LN Tahun 1959, No. 63, TLN No. 1850).
- d. Undang-undang No. 1 Tahun 1967 tentang Penanaman Modal Asing (LN Tahun 1967 No. 1, TLN No. 2818).
- e. Undang-undang No. 8 Tahun 1967 jo. Peraturan Pemerintah No. 11 Tahun 1967 tentang Perubahan dan Penyempurnaan Tata cara Pemungutan Pajak Pendapatan 1944, Pajak Kekayaan 1932 dan Pajak Perseroan 1925 (LN tahun 1967 No. 18 TLN No. 2827) dengan tata cara MPS dan MPO yang pelaksanaannya diatur dalam peraturan pemerintah No. 11 Tahun 1967 dan dikenal dengan istilah Membayar Pajak Sendiri (MPS) dan Memungut Pajak Orang lain (MPO).
- f. Undang-undang Pajak Penjualan 1951 (LN Tahun 1968 No.

14, TLN No. 2847).

g. Undang-undang No. 6 Tahun 1968 tentang Penanaman Modal Dalam negeri (LN Tahun 1968 No. 53, TLN No. 2853).

Kemudian pada tahun 1970 lahir beberapa Undang-undang perpajakan yang merupakan perubahan terhadap beberapa undang-undang yang telah ada sebelumnya yang disesuaikan dengan keadaan perekonomian pada masa itu. Undang-undang itu adalah:

- a. Undang-undang No. 8 Tahun 1970 tentang Perubahan dan Tambahan Pajak Perseroan 1925 (LN tahun 1970 No. 43, TLN No. 2940).
- b. Undang-undang No. 9 Tahun 1970 tentang Perubahan dan Tambahan Ordonansi Pajak Pendapatan 1944 (LN tahun 1970 No. 44, TLN No. 2941).
- c. Undang-undang No. 10 Tahun 1970 tentang Pajak Atas Bunga, Deviden, dan Royalti 1970 (LN tahun 1970 No. 45, TLN No. 2942) yaitu Perubahan dan Tambahan Undang-undang Pajak Deviden 1959.
- d. Undang-undang No. 11 Tahun 1970 tentang Perubahan dan Tambahan Undang-undang No. 1 Tahun 1967 tentang Penanaman Modal Asing (LN tahun 1970 No. 46, TLN No. 2943).
- e. Undang-undang No. 12 Tahun 1970 tentang Perubahan dan Tambahan Undang-undang No. 6 Tahun 1968 tentang Penanaman Modal Dalam Negeri (LN tahun 1970 No. 47, TLN No. 2944).

Pada masa ini walaupun telah diadakan Undang-undang

baru, perubahan-perubahan atau tambahan-tambahan perundang-undangan, namun belum mampu menampung aspirasi masyarakat wajib pajak dan belum juga menunjang pembangunan nasional yang berasaskan pemerataan, keadilan dan kesejahteraan sosial. Hal ini disebabkan: dasar falsafah dan mekanismenya masih dipengaruhi oleh sistem lama, perubahan-perubahan atau tambahan-tambahan itu sedemikian banyak dan bersimpangsiur, akibatnya pelaksanaan perpajakan yang birokratis dan berbelit-belit. Selain itu menurut Salamun AT.¹¹⁾, sistem perpajakan pada masa ini mengandung beberapa kelemahan, yaitu pemasukannya tidak produktif, kurang efektif dalam pembagian atau pemerataan pendapatan, rawan terhadap manipulasi dalam pelaksanaan dan administrasi, serta terlalu penuh dengan insentif-insentif untuk hal-hal yang tidak efisien dan banyak pemborosan. Selanjutnya dikatakan bahwa ada tiga faktor yang menyebabkan keadaan tersebut, yaitu:

- a. Struktur yang sudah ketinggalan zaman, yang berakar dari peraturan zaman penjajahan Belanda. Pajak Perseroan dari tahun 1925, Pajak Kekayaan dari tahun 1932, Pajak Pendapatan dari tahun 1944.
- b. Struktur yang kompleks dan tidak teratur. Beberapa dasawarsa yang lalu banyak perubahan yang terlalu dikaitkan pada hukum perpajakan, yang sulit dimengerti oleh para wajib pajak maupun para petugas pengumpulnya.

11) Salamun AT., *Op. Cit.*, halaman 37 - 38.

Sebagian besar dari perubahan-perubahan tersebut dimaksudkan untuk memodernisasi sistem perpajakan terhadap perubahan sistem perdagangan dan kondisi bisnis lainnya, sebagian lagi dikeluarkan untuk tujuan tertentu selain pendapatan, termasuk pencegahan manipulasi dan lain sebagainya.

- c. Prosedur perpajakan (seperti denda, hukuman, sistem pengarsipan dan sebagainya) untuk pengumpulan pajak sangat tidak memadai. Penyelundupan pajak sangat mudah terjadi baik dengan ataupun tanpa pembayaran tidak sah terhadap petugas terhadap petugas pajak. Hukuman badan terhadap penyelundup pajak sangat tidak realistis, sehingga tidak berfungsi. Tidak adanya proses pendataan otomatis dan nomor pokok wajib pajak (NPWP) yang tidak terencana dengan baik, juga mengakibatkan banyaknya masalah baru.

Adanya permasalahan-permasalahan tersebut di atas merupakan salah satu pertimbangan diadakannya pembaharuan sistem perpajakan yang berlaku di Indonesia. Namun di samping itu ada alasan lain yang lebih utama perlunya pembaharuan di bidang perpajakan, yakni untuk lebih menegakkan kemandirian dalam membiayai pembangunan nasional dengan jalan lebih mengerahkan segenap potensi dan kemampuan dari dalam negeri, khususnya dengan cara meningkatkan penerimaan negara melalui perpajakan. Kemudian berkaitan dengan hal ini Ketetapan MPR No. II/MPR/1983 tentang Garis-garis Besar Haluan Negara, khususnya yang

menyangkut peranan perpajakan dan pentingnya suatu undang-undang perpajakan baru, antara lain disebutkan bahwa untuk meningkatkan penerimaan negara terutama dari sumber di luar minyak dan gas bumi, sistem perpajakan terus disempurnakan, pemungutan pajak diintensifkan dan aparat perpajakan juga harus makin mampu dan bersih. Selanjutnya realisasi dari ketetapan tersebut adalah pidato kenegaraan Presiden Republik Indonesia di depan sidang Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia pada tanggal 16 Agustus 1983, yang antara lain dinyatakan bahwa sebelum pelaksanaan Repelita keempat dimulai, Pemerintah akan mengajukan kepada Dewan Perwakilan Rakyat beberapa buah rancangan undang-undang pembaharuan perpajakan nasional.

Pada tanggal 5 Oktober 1983 Pemerintah yang diwakili Menteri Keuangan menyampaikan rancangan undang-undang perpajakan yang meliputi Rancangan undang-undang tentang pajak penghasilan, rancangan undang-undang tentang pajak pertambahan nilai barang dan jasa dan pajak penjualan atas barang mewah dan rancangan undang-undang tentang ketentuan umum perpajakan kepada Dewan Perwakilan Rakyat. Di dalam sidang Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia Menteri Keuangan menjelaskan antara lain:¹²⁾ bahwa sekalipun telah berulang kali diadakan perubahan, tambahan dan penyesuaian atas perundang-undangan pajak yang berlaku (antara lain

12) Radius Prawiro, *Undang-undang Perpajakan*, Jakarta: Ghalia Indonesi, 1991, halaman 13.

pada tahun 1967 telah diadakan perubahan atas perundang-undangan pajak yang dituangkan dalam Undang-undang No. 8 Tahun 1967 jo Peraturan Pemerintah No. 11 Tahun 1967 mengenai perubahan dan penyempurnaan Tata Cara Pemungutan Pajak Pendapatan tahun 1944, Pajak Kekayaan tahun 1932 dan Pajak Perseroan tahun 1925, yang secara umum dikenal dengan nama MPS dan MPO. Demikian pula pada tahun 1970 telah pula diadakan perubahan atas perundang-undangan pajak seperti yang diuraikan di atas), namun ternyata perubahan, tambahan dan penyesuaian yang telah dilaksanakan tersebut dirasakan belum juga dapat memenuhi aspirasi rakyat banyak dan kebutuhan pembangunan nasional. Hal ini disebabkan karena perubahan, tambahan dan penyesuaian yang dilakukan bersifat penyempurnaan saja, sedangkan sistem intinya masih berlandaskan pada falsafah dan tata cara pemungutan pajak warisan zaman kolonial.

Selanjutnya dikatakan bahwa dengan perubahan perpajakan itu diusahakan tersusunlah sistem perpajakan yang berintikan kesederhanaan, menunjang pemerataan dan memberikan kepastian. Kesederhanaan tersebut diperlukan agar mudah untuk dilaksanakan dan dimengerti baik oleh petugas pajak maupun oleh wajib pajak. Dengan demikian walaupun dengan tarif pajak yang lebih rendah dari pada sekarang, penyempurnaan sistem tersebut diperkirakan dapat memberikan penerimaan yang lebih besar kepada negara.

Setelah mendapat penjelasan dan pembahasan dalam sidang Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia mengenai

rancangan undang-undang tentang pajak penghasilan, rancangan undang-undang tentang pajak pertambahan nilai barang dan jasa dan pajak penjualan atas barang mewah serta rancangan undang-undang tentang ketentuan umum perpajakan, maka barulah pada tanggal 31 Desember 1983 ketiga rancangan undang-undang tersebut disahkan menjadi undang-undang, yakni Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-undang No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan dan Undang-undang No. 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.

3. Periode Tahun 1983 Sampai Sekarang

Pada tahun 1983 telah disahkan tiga undang-undang di bidang perpajakan, yaitu Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, mulai berlaku sejak 1 Januari 1984, Undang-undang No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, mulai berlaku sejak 1 Januari 1984 dan Undang-undang No. 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, mulai berlaku sejak 1 Januari 1984. Dari ketiga undang-undang tersebut, pelaksanaan undang-undang pertambahan nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPnBM) mengalami sedikit hambatan sehingga berlakunya mengalami penundaan menjadi selambat-lambatnya 1 Januari 1986. Dan ternyata undang-undang tersebut baru bisa dilaksanakan mulai 1 April 1985 bersamaan dengan mulai berlakunya anggaran pendapatan dan

belanja negara 1985/1986.¹³⁾

Selang kurang lebih dua tahun dari tanggal pengajuan tiga undang-undang perpajakan yang pertama di atas, Pemerintah mengajukan dua rancangan undang-undang perpajakan yang kedua ke Dewan Perwakilan Rakyat, yaitu rancangan undang-undang tentang pajak bumi dan bangunan dan rancangan undang-undang tentang bea meterai. Setelah mengalami penggodokan, perubahan, perbaikan dan penyempurnaan, rapat paripurna Dewan Perwakilan Rakyat pada hari sabtu tanggal 21 Desember 1985 rancangan undang-undang tersebut disahkan menjadi undang-undang. Rancangan Undang-undang Pajak Bumi dan Bangunan ditetapkan menjadi Undang-undang No. 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan, yang diundangkan pada tanggal 27 Desember 1985 dan mulai berlaku tanggal 1 Januari 1986. Rancangan Undang-undang Bea Meterai ditetapkan menjadi Undang-undang No. 13 Tahun 1985 tentang Bea Meterai, yang diundangkan pada tanggal 27 Desember 1985 dan mulai berlaku pada tanggal 1 Januari 1986.

Dengan berlakunya kelima undang-undang di bidang perpajakan tersebut di atas, banyak peraturan-peraturan atau undang-undang perpajakan lama yang sudah tidak berlaku lagi atau dicabut. Untuk lebih jelasnya diuraikan berikut ini:

a. Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum

13) Salamun AT., *Op. Cit.*, halaman 63-64

dan Tata Cara Perpajakan (LN Tahun 1983 No. 49, TLN No. 3262). Undang-undang ini mencabut:

- 1) Ordonansi Pajak Perseroan 1925 (Staatsblad tahun 1925 No. 319) sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-undang No. 8 Tahun 1970 tentang Perubahan dan Tambahan Ordonansi Pajak Perseroan 1925 (LN Tahun 1970 No. 43, TLN No. 2940).
 - 2) Ordonansi Pajak Pendapatan 1944 (Staatsblad Tahun 1944 No. 17) sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-undang No. 9 Tahun 1970 tentang Perubahan dan Tambahan Ordonansi Pajak Pendapatan tahun 1944 (LN Tahun 1970 No. 44 TLN No. 2941).
 - 3) Undang-undang No. 8 Tahun 1967 tentang Perubahan dan Penyempurnaan Tata Cara Pemungutan Pajak Pendapatan 1944, Pajak Kekayaan 1932, dan Pajak Perseroan 1925 (LN Tahun 1967 No. 18 TLN No. 2827); kecuali ketentuan-ketentuan mengenai tata cara pemungutan pajak kekayaan.
 - 4) Undang-undang No. 10 Tahun 1970 tentang Pajak Atas Bunga, Deviden dan Royalty 1970 (LN Tahun 1970 No. 45, TLN No. 2942).
- b. Undang-undang No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (LN Tahun 1983 No. 50, TLN No. 3263). Undang-undang ini mencabut beberapa pasal yang ada dalam undang-undang Penanaman modal asing dan penanaman modal dalam negeri, seperti berikut:

- 1) Pasal 15 ke-4 dan ke-5 serta pasal 16 Undang-undang No. 1 Tahun 1967 tentang Penanaman Modal Asing (LN Tahun 1967 No. 1, TLN No. 2818) sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang No. 11 Tahun 1970 tentang Perubahan dan Tambahan Undang-undang No. 1 Tahun 1967 tentang Penanaman Modal Asing (LN Tahun 1970 No. 46 TLN No. 2943).
 - 2) Pasal 9, Pasal 12 ke-4 dan ke-5, Pasal 13 dan Pasal 14 Undang-undang No. 6 Tahun 1968 tentang Penanaman Modal Dalam Negeri (LN Tahun 1968 No. 33, TLN No. 2853) sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang No. 12 Tahun 1970 tentang Perubahan dan Tambahan Undang-undang No. 6 Tahun 1968 tentang Modal Dalam Negeri (LN Tahun 1970 No. 47, TLN No. 2944).
- c. Undang-undang No. 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Undang-undang ini mencabut Undang-undang pajak lama, yaitu Undang-undang No. 35 Tahun 1953 tentang Penetapan Undang-undang Darurat No. 19 Tahun 1951 tentang Pemungutan Pajak Penjualan (LN Tahun 1951 No. 94) sebagai Undang-undang (LN Tahun 1953 No. 85, TLN No. 489) sebagaimana beberapa kali diubah dan ditambah, terakhir dengan Undang-undang No. 2 Tahun 1968 tentang Perubahan dan Tambahan Undang-undang Pajak Penjualan 1951 (LN Tahun 1968 No. 14, TLN No. 2847).
- d. Undang-undang No. 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan. Dengan berlakunya undang-undang ini, maka

peraturan-peraturan yang dinyatakan tidak berlaku atau dicabut adalah sebagai berikut:

- 1) Ordonansi Pajak Rumah Tangga 1908 (*Personeele Belasting Ordonnantie 1908*, staatsblad Tahun 1908 No. 13) sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang No. 19 Tahun 1959 (LN Tahun 1959 No. 112, TLN No. 1868) yang dengan Undang-undang No. 1 Tahun 1961 (LN Tahun 1961 No. 3, Tlan No. 2124) telah ditetapkan menjadi undang-undang.
- 2) Ordonansi Verponding Indonesia 1923 (*Inlandsche Verpondings Ordonnantie 1923*, Staatsblad Tahun 1923 No. 425), sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan *Algemeene Verordeningen Binnenlandsche Bestuur Java en Madoera* (Staatsblad Tahun 1931 No. 168).
- 3) Ordonansi Verponding 1928 (*Verpondings Ordonnantie 1928*, Staatsblad Tahun 1928 No. 342), sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-undang No. 29 Tahun 1959 (LN Tahun 1959 No. 74, TLN No. 1882).
- 4) Ordonansi Pajak Kekayaan 1932 (*Ordonnantie op de Vermogens Belasting 1932*, Staatsblad Tahun 1932 No. 405) sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-undang No. 8 Tahun 1967 (LN Tahun 1967 No. 18, TLN No. 2827).
- 5) Ordonansi Pajak Jalan 1942 (*Weggeld Ordonnantie 1942*,

Staatsblad Tahun 1942 No. 97) sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan *Algemeene Verordening Oorlogs Misdrijven* (Staatsblad Tahun 1946 No. 47).

- 6) Pasal 14 huruf j, k dan l Undang-undang No. 11 Drt. Tahun 1957 tentang Peraturan Umum Pajak Daerah (LN Tahun 1957 No. 56, TLN No. 1287) yang dengan Undang-undang No. 1 Tahun 1961 (LN Tahun 1961 No. 3, TLN No. 2124) telah ditetapkan menjadi undang-undang.
 - 7) Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang No. 11 Tahun 1959 tentang Pajak Hasil Bumi (LN Tahun 1959 No. 104, TLN No. 1960) yang dengan Undang-undang No. 1 Tahun 1961 (LN Tahun 1961 No. 3, TLN No. 2124) telah ditetapkan menjadi undang-undang.
- e. Undang-undang No. 13 Tahun 1985 tentang Bea Meterai (LN Tahun 1985 No. 69, TLN No. 3313). Undang-undang ini mencabut atau mengganti Aturan Bea Meterai 1921 (*Zegel Verordening 1921*, Staatsblad Tahun 1921 No. 498) sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-undang No. 2 Prp Tahun 1965 (LN Tahun 1965 No. 121) yang telah ditetapkan menjadi undang-undang dengan Undang-undang No. 7 Tahun 1969 (LN Tahun 1969 No. 38).

Kelima undang-undang perpajakan itu tidak berlebihan bila dikatakan sebagai undang-undang perpajakan yang bersifat nasional, sebab bila dilihat dari materi, sistem pemungutan dan tatalaksana administrasinya, landasan filosofis dan landasan hukumnya secara keseluruhan

disesuaikan dengan falsafah negara Pancasila dan Undang-undang Dasar 1945. Dalam undang-undang perpajakan baru ada beberapa asas yang membedakan dengan undang-undang perpajakan lama, yaitu asas pelimpahan kepercayaan sepenuhnya kepada anggota masyarakat, asas kegotongroyongan nasional, asas keadilan, asas ketertiban dan kepastian hukum serta asas kesamaan dan pemerataan beban perpajakan.¹⁴⁾ Kemudian Salamun AT. menyatakan pula bahwa peraturan perundang-undangan perpajakan yang baru menganut dan berpedoman pada beberapa pokok pikiran, antara lain: kesederhanaan, peniadaan pengenaan pajak ganda, pemerataan dalam pengenaan dan pembebanan, kepastian hukum, menutup peluang penggelapan pajak dan penyalahgunaan wewenang serta mendorong kegiatan ekonomi dan bisnis.¹⁵⁾

Kesederhanaan yang dimaksud adalah kesederhanaan dalam jumlah dan jenis, tarif serta sistem pemungutannya. Dalam undang-undang perpajakan lama dikenal jenis pajak, seperti pajak pendapatan, pajak perseroan, pajak atas bunga, deviden dan royalty. Berdasarkan undang-undang perpajakan baru ketiga jenis pajak itu dilebur jadi satu menjadi pajak penghasilan. Kemudian pajak bumi dan bangunan merupakan leburan dari tujuh macam pajak yang ada sebelumnya. Menurut undang-undang perpajakan lama ada bermacam-macam tarif untuk pajak langsung dan pajak tidak

14) Bambang Waluyo, *Op. Cit.*, halaman 20.

15) Salamun AT., *Op. Cit.*, halaman 98-105.

langsung. Selain banyak macam tarifnya, tarif yang tertinggi dapat mencapai 50 % (lima puluh prosen), sedang undang-undang perpajakan sekarang hanya 35 % (tiga puluh lima prosen). Sistem pemungutan pajakpun disederhanakan, sehingga mudah dipahami dan dilaksanakan oleh setiap anggota masyarakat. Sebaliknya aparat pajak dengan mudah akan dapat menelusuri adanya penyimpangan yang dilakukan wajib pajak.

Dalam Undang-undang No. 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai (PPN) tidak lagi menggunakan sistem yang mempunyai pengaruh berganda, karena kredit pajak sepenuhnya diberikan tidak hanya terhadap pajak yang telah dipungut atas bahan mentah atau barang setengah jadi, tetapi juga terhadap pajak yang telah dibayar atas perolehan barang-barang modal. Adanya mekanisme kredit pajak dan tarif pajak yang sama, yaitu 10 % (sepuluh prosen) menghindarkan terjadinya pajak berganda, walaupun pengenaannya dilakukan secara bertingkat pada jalur produksi dan distribusi.

Sebagai wajib pajak baik seseorang atau badan wajib mendaftarkan diri pada Direktorat Jenderal Pajak (Dirjen Pajak) dan wajib membayar pajak yang terutang dengan tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak (SKP). Bila kewajiban ini dilaksanakan dengan baik berdasarkan kesadaran, maka pemerataan dalam pengenaan pajak akan terlaksana dengan baik sehingga tercapai pemerataan dalam memikul beban biaya negara.

Adanya undang-undang perpajakan yang baru ini untuk

memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak, artinya ketentuan undang-undang pajak harus jelas dan tegas dan tidak memberikan peluang kepada siapapun untuk memberikan penafsiran lain dari pada kehendak pembuat undang-undang.¹⁶⁾ Di dalam undang-undang tercantum secara jelas bagi wajib pajak, baik mengenai kewajiban perpajakannya maupun hak-hak wajib pajak, seperti: keberatan harus diselesaikan dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan. Bila waktu tersebut terlewati dan Dirjen Pajak tidak memberi suatu keputusan atas keberatan wajib pajak, maka keberatan yang diajukan tersebut dianggap diterima.

Agar peluang penggelapan pajak dan penyalahgunaan wewenang tertutup perlu terus menerus ditingkatkan kesadaran dan pemahaman masyarakat terhadap undang-undang pajak dalam bentuk pelayanan dan kemudahan dalam memperoleh penjelasan. Di samping itu perlu terus menerus ditingkatkan kesadaran dan pemahaman aparat pajak (fiscus) akan tugasnya sehingga penyelewengan dapat diketahui dengan mudah dan cepat.

Kemudian undang-undang pajak yang baru ini juga memberikan rangsangan kepada kegiatan ekonomi dan bisnis antara lain berupa penurunan tarif pajak, batas tidak kena pajak, pemberian fasilitas depresiasi dan amortisasi fasilitas perpajakan untuk investasi di wilayah Indonesia

16) Rochmat Soemitro, *Pajak Ditinjau Dari Segi Hukum*, Bandung: PT. Eresco, 1991, halaman 6.

bagian timur dan lain-lain.

Bila menyimak uraian di atas banyak kelebihan-kelebihan atau kemajuan-kemajuan yang didapat dari adanya Undang-undang perpajakan produk tahun 1983 dan 1985 (dapat dikatakan pembaharuan perpajakan pertama, penulis) dibandingkan undang-undang perpajakan pada masa sebelumnya. Namun masih ada juga kekurangan-kekurangan atau kelemahan-kelemahan yang perlu disempurnakan lagi. Kelemahan-kelemahan itu antara lain sebagai berikut:¹⁷⁾

- a. Masih terdapat beberapa loopholes akibat kurang antisipatifnya Undang-undang Perpajakan Tahun 1983 dan 1985 terhadap perkembangan dunia usaha.
- b. Dengan berkembangnya aktivitas bisnis, semakin terasa bahwa sistem perpajakan berdasarkan Undang-undang Perpajakan Tahun 1983 dan 1985 masih belum optimal mampu mendukung usaha peningkatan daya saing nasional.

Oleh sebab itulah pada tahun 1994 diadakan pembaharuan lagi mengenai undang-undang perpajakan (dapat dikatakan pembaharuan perpajakan yang kedua, penulis). Pembaharuan yang kedua ini sifatnya tidak mencabut atau mengganti perundang-undangan perpajakan sebelumnya, tetapi sifatnya hanya merubah beberapa pasal dari Undang-undang Perpajakan yang dipandang mengandung beberapa kelemahan.

Pembaharuan Undang-undang Perpajakan itu meliputi Undang-undang No. 9 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas

17) Miyasto, *Segi-segi Keadilan Kebijakan Fiskal Dalam Pembangunan Nasional*, Makalah Pada Seminar Nasional dengan Tema Penegakan Hukum Pajak (Peradilan Pajak) dan Keadilan Pembagian Beban Pajak, Diselenggarakan oleh Fakultas Hukum UNDIP Semarang, 25 September 1995, halaman 6.

Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-undang No. 10 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-undang No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang No. 7 Tahun 1991, Undang-undang No. 11 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-undang No. 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah serta Undang-undang No. 12 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-undang No. 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan.

Keempat Undang-undang Perpajakan produk tahun 1994 berbeda dengan Undang-undang Perpajakan produk tahun 1983 dan 1985, namun prinsip-prinsip dasar yang dianut masih tetap sama.¹⁸⁾ Yang membedakan adalah bahwa pada pembaharuan perpajakan yang pertama hal-hal yang dihadapi antara lain meliputi pertama: perubahan sistem perpajakan dari *assessment system* menjadi *self assessment system*, kedua: menginginkan pajak sebagai sumber penerimaan negara yang menonjol atau dominan, ketiga: kondisi aparat, sistem perpajakan dan wajib pajak sangat kurang memadai untuk peningkatan pendapatan negara. Sedangkan pada pembaharuan perpajakan yang kedua hal-hal yang dihadapi antara lain meliputi, pertama: penerapan *self assessment system* dengan

18) Lihat penjelasan Menteri Keuangan yang mewakili pemerintah mengenai Rancangan undang-undang perubahan atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983, Undang-undang No. 7 Tahun 1983, Undang-undang No. 8 Tahun 1983 dan Undang-undang No. 12 Tahun 1985.

maksud untuk meningkatkan kesadaran dan kepatuhan wajib pajak ternyata masih banyak disalahgunakan, kedua: lemahnya penegakan hukum (*law enforcement*) dan kurangnya kewenangan aparat pajak dan yang ketiga adanya liberalisasi perdagangan, menuntut deregulasi diberbagai sektor peraturan termasuk peraturan perpajakan, sehingga pajak diharapkan mampu memberikan iklim yang kondusif untuk mendorong perkembangan perekonomian di negara Republik Indonesia.

Mengingat hal-hal tersebut di atas, maka pembaharuan perpajakan yang kedua ini memuat peran yang sangat kompleks antara lain: pertama: dipertahankannya pajak sebagai alat untuk menghasilkan penerimaan negara yang utama, kedua: untuk selalu memberi dorongan kegiatan perekonomian dan yang ketiga: mengoptimalkan penegakan hukum atau *law enforcement* serta efisiensi pemungutan pajak.

Pada peran yang pertama dalam pembaharuan perpajakan yang pertama tahun 1983 dan 1985 telah dibuktikan bahwa peran pajak dari tahun 1986/1987 sampai tahun 1987/1988 penerimaan dari sektor pajak mengalami kenaikan.¹⁹⁾ Hal ini diperkuat lagi Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) dari beberapa tahun terutama pada Pelita I, Pelita II, Pelita III dan Pelita IV mengandalkan penerimaan dari

19) Kompas, 26 Pebruari 1987

sektor minyak bumi dan gas.²⁰⁾ Untuk beberapa tahun terakhir, terutama pada Pelita V dan Pelita VI Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara lebih mengandalkan pada sektor pajak.²¹⁾

Untuk peran yang kedua peraturan-peraturan perpajakan diupayakan untuk selalu memberi iklim yang kondusif dalam kegiatan perekonomian terutama iklim investasi melalui fleksibilitas peraturan dan fasilitas-fasilitas yang diberikan oleh aturan pajak.²²⁾

Untuk peran yang ketiga, mengingat pada pembaharuan perpajakan yang pertama masih besar kemungkinan untuk melakukan suatu tindakan-tindakan atau perbuatan-perbuatan yang berupa manipulasi pajak seperti kasus-kasus yang terjadi di Surabaya,²³⁾ di Jakarta Pusat,²⁴⁾ di Tangerang,²⁵⁾ dan lain-lain, maka perlu penegakan hukum

20) Lihat Majalah Berita Pajak No. 1303, 15 Juli 1995, halaman 48 dan lihat Mar'i Muhammad, *Pajak, Manfaat dan Permasalahannya*, Makalah pada Seminar Nasional Tentang Zakat dan Pajak, yang diselenggarakan Majelis Ulama Indonesia (MUI) dan Yayasan Bina Pembangunan di Jakarta, 2 Maret 1990.

21) Lihat Majalah Berita Pajak No. 1315, 15 Januari 1996, halaman 4 dan lihat Kompas, 7 Januari 1987.

22) Soemarso SR., *Fungsi Pajak Sebagai Penggerak Perekonomian*, Usahawan No. 01 Tahun xxiv Januari 1995, halaman 84.

23) Lihat Jawapos, Tanggal 24 Desember 1998, dan lihat Majalah Tempo No. 6 Tahun xxiv - 9 April 1994, halaman 21 - 27.

24) Lihat Kontan No. 42, Tahun I, 21 Juli 1997.

25) Lihat Varia Peradilan, Majalah Hukum Tahun x No. 118 Juli 1995; dan lihat Majalah Tempo No. 5 Tahun xxiv - 2 April 1994, halaman 82.

(law enforcement) yang optimal. Di samping itu bila terbukti salah maka terdakwa harus diberi putusan/vonnis yang maksimal dari aturan-aturan yang ada, mengingat manipulasi pajak membawa kerugian yang besar bagi negara. Adanya pembaharuan perpajakan yang kedua ini diharapkan terjadinya manipulasi pajak dan tindakan-tindakan lain yang sifatnya merugikan negara melalui sarana perpajakan dapat dieliminir, sebagai contoh adanya perubahan sanksi menjadi lebih berat dan sifatnya kumulatif bukan lagi alternatif.

Kemudian tahun 2000 terjadi perubahan lagi dengan dikeluarkannya Undang-undang No. 16 Tahun 2000 Tentang Perubahan Kedua Atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan, Undang-undang No. 17 Tahun 2000 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-undang No. 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan, dan Undang-undang No. 18 Tahun 2000 Tentang perubahan Kedua Atas Undang-undang No. 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah. Untuk undang-undang No. 16 Tahun 2000 perubahannya hanya menyangkut masalah administrasi. Mengenai sanksi pidana tidak terjadi perubahan, artinya sanksi pidananya sama dengan yang tercantum dalam Undang-undang No. 9 Tahun 1994 Tentang Perubahan Pertama Atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.

B. Arti Pentingnya Pajak Dalam Pembangunan

Untuk mewujudkan masyarakat yang sejahtera

dibutuhkan sarana pembangunan. Pembangunan tidak hanya merupakan tugas pemerintah tetapi juga dibutuhkan partisipasi dari masyarakat. Kegiatan masyarakat dan pemerintah harus saling menunjang, saling mengisi dan saling melengkapi. Berhasil atau tidaknya pembangunan merupakan tanggung jawab bersama. Mengingat hal tersebut, maka sebelum pembangunan dilaksanakan perlu adanya perencanaan program yang matang, dibutuhkan dukungan semua pihak dan dari berbagai sektor. Salah satu sektor yang penting dalam pembangunan adalah dana atau biaya dalam pembangunan. Pembiayaan pembangunan memerlukan uang yang cukup banyak sebagai syarat mutlak agar pembangunan dapat berhasil. Biaya yang cukup banyak itu diperoleh dari sumber penghasilan negara. Sumber-sumber penghasilan negara itu adalah:²⁶⁾

- a. Bumi, air dan kekayaan alam.
- b. Pajak-pajak, bea dan cukai.
- c. Retribusi.
- d. Sumbangan.
- e. Hasil perusahaan negara.
- f. Pinjaman.
- g. Lain-lain sumber seperti: denda-denda, sitaan dan pencetakan uang (deficit spending).

Sumber-sumber biaya tersebut secara garis besar terdiri dari sumber dalam negeri, sumber luar negeri dari sektor pemerintah maupun sektor swasta. Dalam Garis-garis Besar Haluan Negara dinyatakan bahwa biaya pembangunan diutamakan dari sumber-sumber dalam negeri, sedangkan sumber

26) H. Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, 1995, halaman 9.

pembiayaan dari luar negeri hanyalah sebagai penunjang atau pelengkap saja, yang lama kelamaan semakin dikurangi, sehingga dalam melaksanakan pembangunan ini diusahakan untuk mandiri. Kemandirian ini sangat penting bagi bangsa dan negara Republik Indonesia, sebab dari segi ekonomi kemandirian dibutuhkan antara lain:²⁷⁾

- a. Mengurangi ketergantungan perekonomian kita dari kegiatan ekonomi luar negeri, dengan demikian perekonomian kita akan lebih stabil dan mantab.
- b. Mengurangi campur tangan pihak luar negeri terhadap perekonomian kita.
- c. Meningkatkan kemampuan untuk membangun diri sendiri serta meningkatkan penggunaan potensi yang ada secara optimal, efektif dan efisien.

Kemudian dari segi sosial politik, kemandirian antara lain dimaksudkan untuk:²⁸⁾

- a. Meningkatkan peran serta segenap masyarakat Indonesia dalam proses pembangunan nasional, dalam hal ini meningkatkan perasaan memiliki dan mencintai negara dan tanah air Indonesia.
- b. Menjadi tuan rumah di negeri sendiri. Hal ini sangat penting artinya bagi bangsa kita dalam upaya meningkatkan harkat dan martabat sebagai bangsa yang bebas dan berdaulat, yang mampu membangun dirinya sendiri.

Mengingat pentingnya dana atau biaya untuk pembangunan dan ditambah dengan tekad untuk mandiri, maka penerimaan negara dari dalam negeri harus ditingkatkan. Dana dari dalam negeri dapat berupa penerimaan dari minyak bumi dan gas alam (migas), pajak, bukan pajak (eksport non migas, pariwisata dan lain-lain). Di dalam beberapa tahun

27) Salamun AT. *Op. Cit.*, halaman 218-220.

28) *Ibid.*, halaman 220.

yang lalu terutama pada pelita I, II, III, dan IV peranan minyak bumi dan gas alam (migas) mendominasi penerimaan negara untuk membiayai pembangunan. Hal ini dapat dipahami, karena Indonesia memiliki sumber dan cadangan migas yang sangat banyak. Di samping itu harga migas di pasaran Internasional pada saat itu cukup tinggi, sehingga wajarlah bangsa Indonesia mengandalkan diri pada sektor migas dalam membiayai pembangunannya. Namun hal ini tidak bisa berjalan terus menerus karena situasinya telah berubah, migas tidak dapat lagi dijadikan primadona penerimaan negara. Hal ini disebabkan antara lain tersedianya sumber alam yang kian menipis dan biaya produksinya yang mahal serta di pasaran Internasional harga migas semakin merosot. Hal ini dapat dilihat pada tabel I di bawah ini:

TABEL I
PENERIMAAN DALAM NEGERI 1979/1980 - 2001/2002

! Tahun	! Dari Minyak Bumi !		! Dari Pajak		! Dari Bukan !		! Penerimaan Dalam !
	! dan Gas Alam !				! Pajak !		
	! Nilai	! Prosen	! Nilai	! Prosen	! Nilai	! Nilai	
! Pelita III !							
! 1979/1980 !	! 4.259,9	! 63,6	! 2.249,9	! 33,6	! 187,3	! 6.696,8	!
! 1980/1981 !	! 7.019,6	! 68,6	! 2.891,7	! 28,3	! 315,7	! 10.227,0	!
! 1981/1982 !	! 8.627,8	! 70,6	! 3.248,4	! 26,6	! 336,4	! 12.212,6	!
! 1982/1983 !	! 8.170,4	! 65,8	! 3.812,3	! 30,7	! 435,6	! 12.418,3	!
! 1983/1984 !	! 9.520,2	! 65,9	! 4.393,5	! 30,4	! 519,0	! 14.432,7	!
! Pelita IV !							
! 1984/1985 !	! 10.429,9	! 65,6	! 4.788,3	! 30,1	! 687,3	! 15.905,5	!
! 1985/1986 !	! 11.144,4	! 57,9	! 6.616,9	! 34,4	! 1.491,5	! 19.252,8	!
! 1986/1987 !	! 6.337,6	! 39,3	! 7.645,7	! 47,4	! 2.157,3	! 16.140,6	!
! 1987/1988 !	! 10.047,2	! 48,3	! 8.779,4	! 42,2	! 1.976,7	! 20.803,3	!
! 1988/1989 !	! 9.557,0	! 41,4	! 11.908,5	! 51,8	! 1.568,8	! 23.004,3	!

! Pelita V	!	!	!	!	!	!	!
! 1989/1990	! 11.252,1	! 39,2	! 15.425,6	! 53,7	! 2.062,1	! 28.739,8	!
! 1990/1991	! 17.711,1	! 44,8	! 19.719,7	! 49,8	! 2.114,8	! 39.586,4	!
! 1991/1992	! 15.039,1	! 36,2	! 24.058,4	! 57,9	! 2.487,3	! 41.584,8	!
! 1992/1993	! 15.330,4	! 32,3	! 29.129,0	! 61,4	! 2.993,1	! 47.452,5	!
! 1993/1994	! 12.507,7	! 23,92	! 34.836,1	! 66,6	! 4.336,0	! 52.279,8	!
!	!	!	!	!	!	!	!
! Pelita VI	!	!	!	!	!	!	!
! 1994/1995	! 12.851,2	! 21,5	! 40.074,4	! 67,1	! 6.811,5	! 59.737,1	!
! 1995/1996	! 13.275,2	! 18,2	! 45.757,0	! 69,1	! 7.966,4	! 66.265,2	!
! 1996/1997	! 14.120,1	! 18,0	! 55.987,1	! 71,6	! 8.095,6	! 78.202,8	!
! 1997/1998	! 14.871,1	! 17,0	! 64.714,0	! 73,5	! 8.475,0	! 88.060,7	!
!	!	!	!	!	!	!	!
! 1998/1999	! 49.711,4	! 33,0	! 72.930,8	! 48,0	! 26.660,3	! 149.302,5	!
! 1999/2000	! 16.224,0	! 12,6	! 99.480,7	! 76,0	! 31.618,9	! 129.203,8	!
! 2000/2001	! 33.229,5	! 21,7	! 101.436,8	! 66,3	! 18.230,2	! 152.896,5	!
! 2001/2002	! -	!	! 185.300,0	! 64,7	! 100.700,0	! 286.000,0	!

Data diolah sendiri dari APBN.

Dari tabel di atas menunjukkan bahwa pada pelita III puncak penerimaan negara dari sektor minyak bumi dan gas alam (migas) pada periode 1981/1982 yakni mencapai 70,6 % dari total penerimaan dalam negeri. Kemudian periode berikutnya terus menurun. Pada pelita IV puncak penerimaan negara dari sektor migas pada periode 1984/1985 yakni mencapai 65,6 % dari total penerimaan dalam negeri. Untuk tahun berikutnya selalu di bawah 65,6 %. Pada pelita V puncak penerimaan negara dari sektor migas pada periode tahun 1990/1991 mencapai 44,8 %. Untuk tahun berikutnya mengalami penurunan dan selalu di bawah 44,8 %. Kemudian pada pelita VI puncak penerimaan negara dari sektor migas pada periode tahun 1994/1995 yakni mencapai 21,5 %. Untuk tahun berikutnya atau periode berikutnya terus menurun. Dari uraian di atas terlihat bahwa pada pelita III rata-rata penerimaan negara

dari sektor migas sebesar 66,9 % dari total penerimaan negara dalam negeri. Pada pelita IV rata-rata penerimaan negara dari sektor migas sebesar 50,5 %, pada pelita V rata-rata penerimaan dari sektor migas 35,3 % dan pada pelita VI rata-rata penerimaan negara dari sektor migas sebesar 18,7 %. Untuk tiga tahun berikutnya yakni 1998/1999 sampai 2001/2002 rata-rata penerimaan dari sektor migas 22,4 % ada sedikit kenaikan, tetapi untuk tahun 2001/2002 sektor migas sama sekali tidak diperhitungkan. Ini menunjukkan peranan dari sektor migas dari waktu ke waktu semakin berkurang. Bila hal ini tidak diimbangi dengan kenaikan penerimaan negara dari sektor non migas, maka penerimaan negara dari dalam negeri akan menurun.

Dari uraian yang penulis paparkan di atas menunjukkan betapa riskannya dana pembangunan bila hanya mengandalkan pada satu sektor saja (migas), sebab gagalnya sektor ini akan mengakibatkan lemahnya pembiayaan pembangunan nasional. Oleh sebab itu, maka perlu dicari sumber-sumber dana dalam negeri yang lain, yang tidak mudah terpengaruh gejolak ekonomi dunia seperti yang menimpa minyak bumi dan gas alam (migas). Berdasarkan potensi yang ada dan peluang yang terbuka luas, maka pajak dapat diandalkan untuk mengganti peran migas dalam pembiayaan pembangunan nasional. Sumber dana/beaya dari sektor pajak ini mempunyai kelebihan-kelebihan tertentu antara lain sektor pajak tidak terpengaruh gejolak ekonomi dunia, penerimaan dari pajak sangat luas yang meliputi semua

jajaran masyarakat dan sektor perekonomian dan kontinuitas penerimaan dari sektor pajak dapat diandalkan.

Pajak merupakan peralihan kekayaan dari sektor swasta ke sektor publik berdasarkan undang-undang yang dapat dipaksakan dengan tidak mendapat imbalan (*tegen prestatie*) yang secara langsung dapat ditunjukkan, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran umum.²⁹⁾ Menurut PJA. Adriani, pajak adalah iuran pada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan dengan tidak dapat prestasi kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas pemerintahan.³⁰⁾ Kemudian menurut Soeparman Soemohamidjojo, pajak adalah iuran wajib, berupa uang atau barang, yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum.³¹⁾

Dari beberapa definisi atau batasan pajak tersebut dapat diketahui unsur-unsur yang ada pada pungutan pajak, yaitu:

a. Bahwa pajak adalah suatu iuran atau kewajiban

29) Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Bandung: PT. Eresco, 1988, halaman 12.

30) H. Bohari, *Op. Cit.*, halaman 19.

31) *Ibid.*, halaman 20.

menyerahkan sebagian kekayaan kepada negara.

- b. Bahwa penyerahan itu bersifat wajib. Bila tidak dilaksanakan maka dapat dipaksakan.
- c. Perpindahan itu adalah berdasarkan undang-undang atau peraturan yang dibuat oleh pemerintah yang berlaku umum. Dalam Undang-undang Dasar 1945 pajak diatur dalam pasal 23 ayat (2) yang menyatakan bahwa: "Segala pajak untuk keperluan negara berdasarkan undang-undang". Ratio adanya undang-undang ini adalah pajak merupakan peralihan kekayaan dari rakyat kepada pemerintah yang tidak ada imbalannya yang secara langsung dapat ditunjuk. Peralihan kekayaan demikian itu dalam kata sehari-hari hanya dapat berupa penggarongan, perampasan, pencopetan atau pemberian hadiah dengan sukarela. Oleh sebab itulah agar peralihan ini tidak dikatakan sebagai perampokan atau hadiah, maka disyaratkan bahwa pajak sebelum diberlakukan harus mendapatkan persetujuan dari rakyat dengan perantaraan Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) sebagai wakilnya.³²⁾ Seperti halnya di Inggris berlaku dalil "*No Taxation Without Representation*" (tidak ada pajak tanpa undang-undang) dan di Amerika Serikat "*Taxation Without Representation is Robbery*" (pajak tanpa undang-undang/perwakilan adalah perampokan).³³⁾

32) Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan I*, Bandung: PT. EreSCO, 1990, halaman 8.

33) H. Bohari, *Op. Cit.*, halaman 28.

Adanya undang-undang yang mengatur tentang pajak juga memberikan jaminan hak-hak pada fiscus (pemungut pajak), memberi jaminan hukum pada para wajib pajak dan memberi jaminan terhadap tersimpannya rahasia-rahasia pada para wajib pajak.³⁴⁾

- d. Tidak ada jasa timbal balik yang dapat ditunjuk, artinya bahwa antara pembayaran pajak dengan prestasi dari negara tidak ada hubungan langsung.
- e. Uang yang dikumpulkan digunakan untuk membiayai pengeluaran umum atau pembangunan.

Agar pungutan pajak tersebut dapat diimplementasikan secara optimal, maka perlu adanya dukungan dari semua pihak, terutama dari masyarakat wajib pajak, aparat pajak yang secara sadar dan proaktif untuk melaksanakan ketentuan-ketentuan perpajakan.

Sebagaimana diketahui dalam sistem perpajakan yang dilaksanakan di Indonesia adalah melalui sistem menghitung, memperhitungkan dan membayar sendiri pajak yang terutang (dikenal dengan sistem *self assessment*). Digunakannya sistem ini, maka wajib pajak menghitung sendiri besarnya pajak yang akan dibayarkan kepada kas negara atau Kantor Pelayanan Pajak (KPP) tanpa menanti/menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak. Dengan sistem *self assessment* ini diharapkan akan tercipta unsur keadilan dan

34) Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung: PT. Eresco, 1993, halaman 37 - 38.

kebenaran/kejujuran dari wajib pajak.

Di samping itu dengan perkembangan ekonomi yang semakin mengglobal dan kompleks perlu adanya pemantauan yang seksama terhadap sektor-sektor tertentu yang memungkinkan untuk dijadikan perluasan obyek pajak. Misalnya transaksi saham di pasar modal, penyimpanan dana ke luar negeri melalui bank nasional atau cabang bank asing di Indonesia, perusahaan-perusahaan yang mendapat ijin usaha dari pemerintah dan lain-lain. Namun demikian mengenai siapa saja yang sepantasnya menjadi wajib pajak perlu dikaji secara selektif.

Bagi mereka yang telah terdaftar sebagai wajib pajak perlu juga dipantau dalam rangka untuk mengetahui sampai sejauhmana wajib pajak memiliki kesadaran untuk melaksanakan kewajibannya.

Sistem self assessment sudah lazim dipergunakan di negara-negara maju yang memang masyarakatnya sudah tersosialisasi benar dengan makna pajak yang sangat penting untuk pembangunan. Untuk masyarakat Indonesia apakah sudah demikian ?. Dengan diterapkannya sistem ini ada sebagian masyarakat yang menyiasati pembayaran pajaknya sehingga merugikan negara. Penyiasatan pembayaran pajak ini dapat berupa perlawanan pasif dan perlawanan aktif terhadap pajak.³⁵⁾ Perlawanan pasif erat kaitannya dengan struktur ekonomi suatu negara, perkembangan intelektual dan moral

35) *Ibid.*, halaman 13 - 22.

penduduk serta teknik pemungutan pajak itu sendiri. Sedangkan perlawanan aktif dapat berupa penghindaran diri dari pajak, pengelakan pajak dan melalaikan pajak. Penghindaran diri dari pajak dapat diartikan seseorang tidak melakukan atau melakukan suatu perbuatan sehingga tidak dikenakan pajak. Tujuan perbuatan ini adalah untuk tidak terkena undang-undang pajak. Biasanya perbuatan ini merupakan pemanfaatan kekosongan undang-undang atau ketidakjelasan undang-undang. Pengelakan pajak dapat diartikan bentuk perbuatan untuk menyembunyikan keadaan yang sebenarnya seperti mengajukan data-data yang tidak benar, pengajuan rekening-rekening fiktif, pembukuan yang tidak benar, keterangan palsu dalam dokumen dan lain-lain yang semuanya bertujuan supaya lepas dari pajak. Kemudian melalaikan pajak dapat diartikan menolak membayar pajak yang telah ditetapkan dan menolak memenuhi formalitas-formalitas yang harus dipenuhinya. Perbuatan ini yang paling banyak dilakukan adalah usaha menggagalkan pemungutan pajak dengan menghalang-halangi penyitaan dengan cara melenyapkan barang-barang yang sekiranya akan dapat disita oleh fiskus. Perbuatan ini dapat berupa mengganti suatu perusahaan pribadi menjadi perseroan, menjual barang-barang yang dapat disita atau memindahtangankan atas nama isteri atau orang lain bukan karena keharusan.

Terhadap orang-orang yang melakukan perbuatan seperti tersebut di atas perlu diberi tindakan yang sesuai dengan peraturan yang berlaku, berupa sanksi-sanksi

administratif atau pidana atau sanksi administratif dan sanksi pidana karena telah merugikan keuangan negara. Penegakan hukum (*law enforcement*) harus dilaksanakan dengan sungguh-sungguh, benar, konsisten dan konsekuen, terutama agar asas keadilan dalam menanggung beban pajak dapat ditegakkan.

Aparatur pajak merupakan salah satu pilar untuk mengoptimalkan perolehan pajak. Dan tentunya aparatur pajak ini adalah aparatur yang berkualitas. Aparatur pajak yang berkualitas dalam hal ini mengacu pada dua dimensi, yaitu profesionalisme dan kejujuran.³⁶⁾ Aparatur pajak yang profesionalisme adalah aparatur yang menguasai pengetahuan dibidangnya dan mampu merealisasikan pengetahuan tersebut dalam bentuk pelayanan yang memuaskan. Sedangkan kejujuran adalah sikap spiritual dan kepribadian yang selalu mengacu pada kebenaran pada saat harus melakukan sebuah keputusan. Kejujuran merupakan pendukung utama dalam pengembangan profesionalisme. Kejujuran semakin menjadi suatu hal yang penting bagi aparatur pajak dalam rangka menghadapi berbagai kehendak masyarakat yang di antaranya kadang-kadang ingin melakukan perlawanan baik yang bersifat pasif maupun aktif.

Berkaitan dengan aparatur pajak tidak bisa diingkari

36) Gerard Arijo Guritno, *Beberapa Masalah Perpajakan, Pemecahannya dan strategi Optimalisasi Pajak*, Dalam Majalah Pusat Pengkajian Fiskal dan Moneter, Jakarta: Bina Rena Pariwara, 1996, halaman 21.

bahwa masalah teknis dan non teknis masih mengakibatkan kurang optimalnya perolehan dari pajak. Secara teknis prosedur pembayarannya perlu disederhanakan, tidak terlalu rumit, bila perlu mengurangi seminimal mungkin adanya kontak antara wajib pajak dan aparat pajak. Sebab seringnya terjadi kontak akan menimbulkan akibat-akibat atau eksekse-kses yang non teknis.

Dalam rangka untuk meningkatkan penerimaan pajak dapat diterapkan sistem intensifikasi dan ekstensifikasi.³⁷⁾ Sistem intensifikasi dimaksudkan untuk mengefektifkan pemungutan pajak yang sudah dikenakan sebelumnya terhadap subyek dan obyek pajak dengan memberikan penyuluhan, penerangan dan sosialisasi pajak lainnya. Ekstensifikasi dimaksudkan untuk memperluas jumlah wajib pajak yang belum terjaring.

Berdasarkan uraian di atas menurut hemat penulis untuk mengoptimalkan penerimaan negara dari sektor pajak perlu mengambil langkah-langkah sebagai berikut:

- a. Pelayanan kepada wajib pajak dilakukan dengan sebaik-baiknya dengan cara penyelenggaraan administrasi yang sederhana, pengisian formulir yang tidak rumit.
- b. Adanya penyuluhan, penerangan atau bimbingan pajak kepada masyarakat agar lebih meningkat kesadaran untuk membayar pajak.

37) Rochmat Soemitro, *Pajak Bumi dan Bangunan*, Bandung: PT. Eresco, 1988, halaman 77.

- c. Adanya pantauan atau pengawasan terhadap wajib pajak maupun calon wajib pajak.
- d. Pelaksanaan penagihan pajak yang rapi, konsisten dan konsekuen.
- e. Pelaksanaan sanksi secara konsisten, konsekuen dan tanpa pandang bulu terhadap siapa saja yang melakukan kejahatan dengan melalui sarana pajak.

Sesuai dengan tekad kemandirian dalam pembangunan usaha untuk mengoptimalkan penerimaan negara dari sektor pajak dapat dilihat pada tabel II APBN 1995/1996, APBN 1996/1997, APBN 1997/1998 dan APBN 1998/1999 di bawah ini:

TABEL II
ANGGARAN PENDAPATAN DAN BELANJA NEGARA
1995/1996, 1996/1997, 1997/1998, 1998/1999

Penerimaan	APBN 1995/1996	APBN 1996/1997	APBN 1997/1998	APBN 1998/1999
A. Penerimaan Dalam Negeri	66.265,2	78.202,8	88.060,7	149.302,5
I. Penerimaan Migas	13.275,6	14.120,1	14.871,1	49.711,4
1. Minyak Bumi	9.812,2	10.315,6	10.688,2	32.908,6
2. Gas Alam	3.463,4	3.824,5	4.182,9	16.802,8
II. Penerimaan Di Luar Migas	52.989,6	64.082,7	73.189,6	99.591,1
1. Pajak Penghasilan	19.236,6	23.708,0	29.117,7	25.846,2
2. Pajak Pertambahan Nilai	16.655,2	21.788,4	24.601,4	28.940,0
3. Bea Masuk	3.543,1	3.450,5	3.321,7	5.494,9
4. Cukai	3.299,2	4.033,0	4.436,3	7.755,9
5. Pajak Ekspor	44,4	160,1	100,0	942,8
6. Pajak Bumi dan Bangunan	1.923,4	2.277,3	2.505,0	3.411,0
7. Pajak Lainnya	319,3	569,8	632,5	540,0
8. Penerimaan Bukan Pajak	6.491,1	7.267,8	8.225,8	26.660,3
9. Laba Bersih Minyak	1.475,3	827,8	249,2	-
B. Penerimaan Pembangunan	11.759,0	12.413,6	13.026,0	114.585,6

! I. Bantuan Program	!	-	!	-	!	-	!	74.044,7	!
! II. Bantuan Proyek	!	11.759,0	!	12.413,6	!	13.026,0	!	40.540,9	!
<hr/>									
! Jumlah	!	78.024,2	!	90.616,4	!	101.086,7	!	263.888,1	!

Dari tabel II di atas terlihat bahwa APBN Tahun 1995/1996 jumlah totalnya sekitar 78 trilyun rupiah, dengan penerimaan dalam negeri sekitar 66,3 trilyun rupiah. Penerimaan dalam negeri tersebut dari sektor pajak sebesar 45,8 trilyun rupiah, dari migas sebesar 13,3 trilyun rupiah. Pada APBN Tahun 1996/1997 jumlah totalnya sekitar 90,6 trilyun rupiah, dengan penerimaan dari dalam negeri sekitar 78,2 trilyun rupiah. Penerimaan dalam negeri tersebut dari sektor pajak sebesar 56 trilyun rupiah, dari migas sebesar 14,1 trilyun rupiah. Kemudian APBN Tahun 1997/1998 jumlah seluruhnya sekitar 101 trilyun rupiah, dengan penerimaan dalam negeri sekitar 88,1 trilyun rupiah. Penerimaan dalam negeri tersebut dari sektor pajak sebesar 64,1 trilyun rupiah, dari migas sebesar 14,9 trilyun rupiah. Selanjutnya APBN Tahun 1998/1999 jumlah seluruhnya sekitar 263,1 trilyun rupiah, dengan penerimaan dalam negeri 149,3 trilyun rupiah. Penerimaan dalam negeri tersebut dari sektor pajak sebesar 72,9 trilyun rupiah, dari migas sebesar 49,7 trilyun rupiah.

Dari uraian tersebut menunjukkan bahwa penerimaan negara dari sektor pajak pada beberapa tahun terakhir semakin membesar dan merupakan andalan utama dalam setiap anggaran pendapatan dan belanja negara. Untuk lebih meyakinkan lagi lihat tabel I yang menyajikan penerimaan

dalam negeri dari beberapa tahun dari pelita III sampai pelita VI. Dari tabel I dapat diketahui, khususnya pelita V dan pelita VI menunjukkan bahwa setiap tahun APBN dari tahun 1989/1990 sampai tahun anggaran 1997/1998 penerimaan negara dari sektor pajak selalu mengalami kenaikan dan kontribusinya terhadap APBN semakin besar. Hal ini terjadi sebaliknya dengan penerimaan negara dari sektor migas, yang selalu mengalami penurunan dan kontribusinya terhadap APBN semakin mengecil. Ini semua merupakan wujud usaha yang tidak henti-hentinya dalam mengoptimalkan penerimaan negara dari sektor pajak dalam rangka menunjang pembangunan nasional.

Fungsi Pajak.

Fungsi pajak dalam pembangunan adalah sebagai berikut:³⁸⁾

- a. Pajak sebagai fungsi budgeter;
- b. Pajak sebagai fungsi mengatur atau *regulerend*

Fungsi budgeter adalah fungsi yang letaknya disektor publik. Pajak-pajak disini merupakan suatu alat atau sumber untuk memasukkan uang atau dana yang sebanyak-banyaknya ke dalam kas negara yang digunakan untuk mencukupi kebutuhan alat-alat keuangan untuk menutupi anggaran belanja pemerintah atau negara. Seperti yang diuraikan di atas, terutama pada pelita kelima dan keenam kontribusi dari

38) Rochmat Soemitro, *Pajak dan Pembangunan*, Bandung: PT. Eresco, 1988, halaman 108 - 109.

sektor pajak dalam anggaran pendapatan dan belanja negara (APBN) semakin besar. Semakin besarnya kontribusi pajak ini merupakan suatu usaha yang terus menerus dilakukan untuk memenuhi fungsi budgeter.

Sedangkan fungsi regulierend atau mengatur yakni negara ikut campur tangan dalam membentuk kemakmuran masyarakat melalui pajak-pajak. Keikutsertaan negara dalam kemakmuran atau kesejahteraan masyarakat menunjukkan bahwa negara berperan aktif. Hal ini sesuai dengan pendapat R. Kranenburg tentang negara hukum modern, bahwa negara ikut aktif dalam mensejahterakan masyarakatnya (*welfare state*).

Para sarjana yang menentang teori kenetralan pajak menyatakan bahwa pajak di samping digunakan untuk memasukkan uang untuk kas negara atau budgeter, pajak harus pula sebagai usaha pemerintah untuk turut campur tangan dalam hal mengatur dan bilamana perlu mengubah susunan pendapatan dan kekayaan dalam sektor swasta.³⁹⁾ Pendapat ini mendapat sambutan luas dan bahkan dikatakan bahwa di negara modern dimana negara turut campur tangan dalam hal mengatur dan sebagainya itu menjadi tujuan pokok dari sistem pajak. Sekurang-kurangnya dapatlah dikatakan bahwa suatu sistem pemungutan pajak yang sewajarnya harus tidak bertentangan dengan kebijaksanaan negara dalam lapangan ekonomi dan sosial.⁴⁰⁾

39) Santoso Brotodihardjo, *Op. Cit.*, halaman 204.

40) *Ibid.*, halaman 204.

Fungsi regulerend atau regulasi digunakan sebagai suatu alat untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu yang letaknya di luar bidang keuangan dan banyak ditujukan pada sektor swasta. Contoh pelaksanaan fungsi mengatur atau regulasi adalah:

- a. Untuk mencegah jangan sampai industri dalam negeri mati karena tidak mampu bersaing dengan produk luar negeri, maka pemerintah lalu membuat aturan berupa pengenaan pajak yang tinggi bagi produk import.
- b. Adanya pembebasan pajak tanah bila tanah tersebut digunakan untuk keperluan sosial.
- c. Mengadakan pemotongan premi dalam dana-dana pensiun. Ini untuk menganjurkan agar setiap orang ikut dalam dana pensiun yang dicadangkan untuk hari tua.
- d. Pengenaan pajak pendapatan yang rendah untuk penghasilan yang diperoleh seorang pengarang. Ini merupakan dorongan bagi pengarang untuk memproduksi buku karangannya lebih banyak lagi sehingga menambah pengetahuan masyarakat.

Sedangkan menurut Mar'i Muhammad fungsi pajak khususnya untuk negara sedang berkembang seperti Indonesia adalah sebagai berikut:⁴¹⁾

- a. Pajak merupakan alat atau instrumen penerimaan negara. Dewasa ini pajak sebagian besar digunakan untuk pembiayaan rutin seperti belanja pegawai, belanja barang, pemeliharaan dan lain sebagainya.
-

41) Mar'i Muhammad, *Pajak, Manfaat dan Permasalahannya*, Makalah pada seminar nasional tentang Zakat dan Pajak yang diselenggarakan Majelis Ulama Indonesia dan Yayasan Bina Pembangunan di Jakarta, 2 Maret 1990.

Untuk pembiayaan pembangunan sebagian berasal dari tabungan pemerintah yakni penerimaan dalam negeri dikurangi pengeluaran rutin. Tabungan pemerintah ini dari tahun ketahun harus ditingkatkan sesuai dengan kebutuhan pembiayaan pembangunan yang semakin meningkat dan ini terutama diharapkan dari sektor pajak.

- b. Pajak merupakan alat untuk mendorong investasi. Menciptakan iklim investasi yang lebih baik dengan memberikan insentif perpajakan sedemikian rupa sehingga dapat mendorong peningkatan investasi.
- c. Pajak merupakan alat redistribusi. Pengenaan pajak dengan tarif progresif dimaksudkan untuk mengenakan pajak yang lebih tinggi pada golongan yang lebih mampu. Dana yang dipindahkan dari sektor swasta ke sektor pemerintah dipergunakan untuk membiayai proyek-proyek yang terutama dinikmati oleh masyarakat yang berpenghasilan rendah seperti pembangunan waduk-waduk, saluran irigasi, SD. Inpres, Puskesmas dan lain sebagainya. Peranan pajak sebagai redistribusi ini sangat penting untuk menegakkan keadilan sosial.

Tanpa mengurangi bobot dari fungsi-fungsi pajak yang telah diuraikan di atas, menurut hemat penulis fungsi pajak dapat ditambah satu lagi, yaitu berfungsi demokrasi, yang merupakan salah satu wujud sistem gotong royong (cirikhas masyarakat Indonesia yang paguyuban) dalam kegiatan pemerintahan dan pembangunan demi kemaslahatan manusia atau masyarakat.

C. Sanksi Hukum Di Bidang Perpajakan

Hukum menempati suatu fungsi yang esensial dalam masyarakat terutama di dalam melancarkan proses interaksi sosial warga masyarakat. Oleh karena itu keberadaan hukum diperlukan oleh setiap masyarakat. Ada ungkapan yang menyatakan bahwa dimana ada kehidupan bersama di sana ada hukum. Ini menunjukkan betapa pentingnya hukum bagi

kehidupan masyarakat.

Hukum adalah suatu pola kehidupan dalam masyarakat, karena masyarakat itu sendiri menghendaki proses pergaulan hidup yang normal, yang berarti adanya suatu keserasian antara kepentingan-kepentingan kelompok dengan kepentingan-kepentingan orang perorangan, antara lain terwujud di dalam tujuan hukum untuk mencapai keserasian antara ketertiban dengan keadilan, sehingga sering dikatakan bahwa hukum bertujuan untuk mencapai *recht vaardige ordening der samenleving*.⁴²⁾

Agar hukum dapat mencapai tujuan itu, maka hukum tersebut harus dapat berproses secara fungsional di dalam masyarakat. Sebagai bagian atau sub sistem dari sistem sosial, hukum bekerja secara fungsional, baik dalam proses penerbitan atau kontrol sosial maupun dalam proses pengarahan dan pembentukan pola-pola tingkah laku baru atau rekayasa sosial.

Hukum dapat berfungsi sebagai *as a tool of social engineering*.⁴³⁾ Hukum merupakan kekuatan untuk mengubah masyarakat (*change agent*), bukan hukum yang berfungsi sekedar hanya sebagai penjaga malam. Kemudian hukum dapat

42) Soerjono Soekanto, *Kegunaan Sosiologi Hukum Bagi Kalangan Hukum*, Bandung: Alumni, 1986, Halaman 43.

43) Satjipto Rahardjo, *Hukum dan Masyarakat*, Bandung: Angkasa, tanpa tahun, halaman 118 - 120 dan lihat Baharudin Lopa, *Permasalahan Pembinaan dan Penegakan Hukum Di Indonesia*, Jakarta: Bulan Bintang, 1987, halaman 32 serta lihat Soerjono Soekanto, *Pokok-pokok Sosiologi Hukum*, Jakarta: Rajawali Pers, 1991, halaman 107.

berfungsi sebagai *as a tool of justification*, yakni sebagai alat untuk mengecek benar tidaknya sesuatu tingkahlaku.⁴⁴⁾ Dengan diketahuinya ciri-ciri kebenaran yang dikehendaki oleh umum, maka dengan cepatlah mudah terlihat apabila ada sesuatu perbuatan yang menyimpang dari kebenaran itu. Selanjutnya hukum juga berfungsi sebagai *as a tool of social control*, yakni mengontrol pemikiran dan langkah-langkah agar selalu terpelihara tidak melakukan perbuatan yang melanggar hukum.⁴⁵⁾ Masyarakat yang sudah relatif tinggi kesadaran hukumnya membuat segan atau malu melakukan pelanggaran hukum, atau kalau toh telah melakukannya akan cepatlah timbul reaksi dari masyarakat.

Menyangkut berfungsinya hukum dalam masyarakat, maka persoalan yang menonjol adalah apakah hukum dapat benar-benar berlaku dan didayagunakan oleh warga masyarakat. Untuk itu hukum dituntut harus benar-benar berlaku secara yuridis, filosofis dan sosiologis.

Hukum tumbuh, hidup dan berkembang di dalam masyarakat. Hukum merupakan sarana menciptakan ketertiban dan ketentraman bagi kedamaian dalam hidup sesama warga masyarakat. Hukum tumbuh dan berkembang bila warga masyarakat itu sendiri menyadari makna hukum dalam

44) *Ibid.*, halaman 32.

45) Ronny Hanitijo Soemifro, *Perspektif Sosial Dalam Pemahaman Masalah-masalah Hukum*, Semarang: Agung Press, 1989, dan lihat Baharudin Lopa, *Permasalahan Pembinaan dan Penegakan Hukum Di Indonesia*, Jakarta: Bulan Bintang, 1987, halaman 32 - 33.

kehidupannya. Tujuan hukum adalah untuk mencapai suatu kedamaian di dalam masyarakat. Oleh sebab itu, selain hukum melindungi kepentingan manusia, juga untuk mencegah dan selanjutnya menyelesaikan pertentangan atau pertikaian yang terjadi di masyarakat.

Kedudukan Sanksi Dalam Hukum

Hukum tanpa sanksi diibaratkan sebagai burung tanpa sayap, sehingga tidak dapat terbang. Hukum tanpa sanksi tidak berkuasa. Sanksi hukum harus dapat dipaksakan.⁴⁶⁾ Dalam hukum perdata terdapat hukum yang memaksa (*dwingend recht*) dan ada hukum yang menjadi pilihan (*relatief recht*). Namun sekali dipilih, maka akan mengikat kedua belah pihak sebagai undang-undang. Dengan demikian dapat dikatakan fungsi sanksi dalam hukum adalah memberi wibawa kepada hukum dan memaksa orang untuk mematuhi hukum.

Sanksi dalam hukum publik, termasuk hukum pajak merupakan alat utama untuk memaksa seseorang mematuhi ketentuan undang-undang. Membayar pajak merupakan suatu kewajiban bagi warga negara dalam rangka ikut membiayai pembangunan guna mewujudkan kesejahteraan bersama. Bagi warga negara yang telah mempunyai tingkat kesadaran hukum yang tinggi dalam arti telah berperilaku sesuai dengan

46) Rochmat Soemitro, *Hubungan dan Pengaruh Pidana Fiskal Terhadap Kesadaran Pajak, Kepatuhan dan Ketaatan Wajib Pajak*, Makalah Seminar di Universitas Indonesia, Jakarta, 4 Maret 1987.

hukum atau *legal behavior*⁴⁷⁾ atau mengerti fungsi pajak, mengerti dampak pajak baik terhadap masyarakat maupun individu, akan dengan sukarela dan disiplin membayar pajak tanpa adanya pemaksaan. Tetapi orang yang demikian tidak banyak, sehingga pemerintah perlu memberikan informasi atau penyuluhan-penyuluhan yang banyak kepada masyarakat mengenai arti pentingnya pajak, sehingga meningkatkan kesadaran untuk membayar pajak. Di samping itu masih perlu ada sanksi dan alat paksa yang dapat digunakan untuk memaksa wajib pajak yang tidak mematuhi peraturan perundangan yang berlaku. Bagi warga masyarakat (wajib pajak) yang takut akan sanksi,⁴⁸⁾ akan mematuhi peraturan yang berlaku atau tidak melakukan suatu kejahatan. Namun demikian ada faktor-faktor lain yang menyebabkan warga masyarakat mematuhi peraturan atau hukum yang berlaku. Faktor-faktor itu adalah: karena perhitungan untung rugi (patuh pada hukum lebih untung), karena ada tujuan untuk memelihara hubungan baik antara sesama manusia atau dengan penguasa, karena hukum itu sesuai dengan hati nurani, karena adanya tekanan-tekanan tertentu.⁴⁹⁾ Senada dengan uraian di atas menurut Herbert Kelman, motif orang taat

47) Soerjono Soekanto, *Kesadaran Hukum dan Kepatuhan Hukum*, Jakarta: Rajawali Pers, 1982, halaman 159.

48) Mengingat sanksi merupakan suatu pembalasan kepada pelaku kejahatan (teori pembalasan).

49) Soerjono Soekanto, *Efektivikasi Hukum dan Peranan Sanksi*, Bandung: Remaja Karya, 1985, halaman 19.

terhadap aturan pajak atau mau membayar pajak adalah sebagai berikut:⁵⁰⁾

1. Takut dihukum (*compliance*);
2. Didorong oleh karena rasa senang dan rasa hormat kepada petugas pemerintah, khususnya petugas pajak (*identification*);
3. Ada kesadaran bahwa pajak memang berguna untuk dirinya sendiri maupun masyarakat luas (*internalization*).

Dari uraian di atas menunjukkan bahwa sanksi bukanlah satu-satunya alat atau sarana agar warga masyarakat mematuhi hukum atau peraturan, tetapi masih ada alat atau sarana atau motif lain yang memungkinkan warga masyarakat mematuhi hukum. Namun demikian sanksi merupakan satu-satunya alat atau sarana untuk menakut-nakuti orang tertentu atau orang banyak (*preventie speciale dan preventie general*) melakukan kejahatan dan untuk mendidik atau memperbaiki orang-orang yang sudah menandakan suka melakukan kejahatan, agar menjadi orang yang baik tabiatnya, sehingga bermanfaat bagi masyarakat.⁵¹⁾

Kemudian sampai sejauhmana sanksi dapat membatasi terjadinya kejahatan atau dengan kata lain apakah sanksi

50) Djamaludin Antjok, *Pajak, Law Enforcement dan Keadilan*, Makalah Pada Seminar Nasional Dengan Tema "Penegakan Hukum Pajak (Peradilan Pajak) dan Keadilan Pembagian Beban Pajak", Yang Diselenggarakan Oleh Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang, 1995, halaman 8 - 11.

51) Wirjono Prodjodikoro, *Asas-asas Hukum Pidana Di Indonesia*, Bandung: PT. Eresco, 1989, halaman 18.

mempunyai daya efektivitas yang maksimal. Menurut Djamaludin Antjok efektif atau tidaknya sanksi atau hukuman tergantung tiga faktor, yaitu:⁵²⁾

1. Seberapa jauh kemungkinan orang akan tertangkap bila melakukan kejahatan, semakin besar kemungkinan tertangkap, maka semakin kecil keberanian melakukan kejahatan;
2. Seberapa besar hukuman yang diterima bila tertangkap. Makin besar atau berat hukuman, maka makin kecil keberanian melakukan kejahatan;
3. Kepastian hukum. Makin ada kepastian hukum, maka makin kecil keberanian melakukan kejahatan.

Sedangkan menurut Soerjono Soekanto untuk menilai efektivitas sanksi diajukan tiga karakteristik, yaitu:⁵³⁾

1. Karakteristik ancaman atau imbalan;
2. Karakteristik subyek hukum yang terkena sanksi;
3. Karakteristik perilaku atau sikap tindak yang harus dikendalikan.

Selanjutnya dalam rangka penegakan hukum atau perundang-undangan dibidang perpajakan diatur pula mengenai sanksi. Adanya ketentuan pengenaan sanksi ini untuk mencegah terjadinya perbuatan-perbuatan yang melanggar ketentuan-ketentuan yang berlaku baik dilakukan oleh wajib pajak, petugas pajak maupun pihak ketiga.

Pajak merupakan sumber dana yang besar bagi pembangunan. Oleh sebab itu dalam rangka mencegah terjadinya kejahatan dibidang perpajakan diperlukan adanya sanksi, sehingga kebocoran dari sektor ini dapat dihindari.

52) Djamaludin Antjok, *Op. Cit.*, halaman 9.

53) Soerjono Soekanto, *Op. Cit.*, halaman 82.

Penggunaan atau peneanaan sanksi memang bukan satu-satunya jalan yang terbaik, namun paling tidak akan dapat mempengaruhi atau membuat sadar para wajib pajak, petugas pajak atau pihak ketiga yang telah melakukan kelalaian atau kesengajaan melakukan perbuatan yang menyimpang dari undang-undang yang berlaku.

Berdasarkan Undang-undang No.16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan Undang-undang No. 12 Tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-undang No. 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan serta Undang-undang No. 13 Tahun 1985 tentang Bea Meterai dikenal adanya dua sanksi dalam bidang perpajakan yakni sanksi administrasi dan sanksi pidana. Sanksi administrasi merupakan pembayaran kerugian kepada negara, khususnya yang merupakan denda, bunga dan kenaikan. Sedang sanksi pidana merupakan suatu alat terakhir atau benteng hukum yang digunakan fiscus agar norma hukum dipatuhi.⁵⁴⁾ Sebagai bagian dari hukum administrasi, undang-undang pajak lebih banyak mengandung sanksi administrasi dari pada sanksi pidana. Sanksi administrasi merupakan wewenang administrasi pajak dan dijatuhkan oleh Direktorat Jenderal Pajak, sedangkan sanksi pidana merupakan wewenang pengadilan pidana dan dijatuhkan oleh hakim pidana, bila hakim punya

54) Mardiasmo, *Perpajakan*, Yogyakarta: Andi Offset, 1992, halaman 21.

keyakinan bahwa pelaku benar-benar terbukti bersalah melakukan tindak pidana.

Sanksi Administrasi

Sanksi administrasi merupakan sejumlah pembayaran kerugian berupa uang kepada negara. Ada tiga macam sanksi administrasi perpajakan yang dapat dikenakan terhadap wajib pajak sesuai dengan undang-undang perpajakan, yakni dalam bentuk denda, bunga dan kenaikan pajak.

1. Denda Administrasi

a. Bila surat pemberitahuan (SPT) tidak disampaikan atau disampaikan tidak sesuai dengan batas waktu yang ditentukan, yaitu:

- Untuk surat pemberitahuan (SPT) masa, selambat-lambatnya dua puluh hari setelah akhir masa pajak.
- Untuk surat pemberitahuan (SPT) tahunan, selambat-lambatnya tiga bulan setelah akhir tahun pajak.

Terhadap hal tersebut dikenakan denda sebesar Rp 50.000,00 (lima puluh ribu rupiah) untuk SPT masa dan Rp 100.000,00 (seratus ribu rupiah) untuk SPT tahunan (Pasal 7 UU. No. 16 Tahun 2000).

b. Wajib pajak dapat membetulkan SPT atas kemauan sendiri dengan menyampaikan pernyataan tertulis sesudah masa pajak atau tahun pajak terakhir, dengan syarat Direktur Jenderal Pajak belum melakukan penyidikan (walaupun telah melakukan pemeriksaan),

yaitu dengan disertai pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi denda sebesar dua kali jumlah pajak yang kurang dibayar (Pasal 8 ayat (3) UU. No. 16 Tahun 2000).

- c. Pajak yang terhutang yang pada saat jatuh tempo pembayaran tidak dibayar atau kurang dibayar, dikenakan denda administrasi sebesar 2 % sebulan, yang dihitung dari saat jatuh tempo sampai dengan hari pembayaran untuk jangka waktu paling lama 24 (dua puluh empat) bulan (Pasal 11 ayat (3) UU. No. 12 Tahun 1994).
- d. Wajib pajak yang tidak menyampaikan surat pemberitahuan obyek pajak (SPOP) dalam waktu 30 (tiga puluh) hari setelah tanggal diterimanya SPOP dan setelah ditegur secara tertulis melalui surat teguran, dikenakan denda administrasi sebesar 25 % dihitung dari pokok pajak (Pasal 10 ayat (2) huruf a dan ayat (3) jo Pasal 9 ayat (2) UU. No. 12 Tahun 1994).
- e. Wajib pajak yang mengisi surat pemberitahuan obyek pajak tidak sesuai dengan keadaan sebenarnya, yaitu berdasarkan hasil pemeriksaan ternyata jumlah pajak yang terhutang lebih besar dari jumlah pajak yang dihitung berdasarkan SPOP yang disampaikan oleh wajib pajak. Terhadap hal ini dikenakan denda administrasi sebesar 25 % dari selisih pajak yang terhutang (Pasal

10 ayat (2) huruf b dan ayat (4) UU. No. 12 Tahun 1994).

- f. Pembuat atau pemegang dokumen yang dikenakan bea meterai tetapi dokumen yang bersangkutan bea meterainya tidak atau kurang dilunasi sebagaimana mestinya. Terhadap pemegang atau pembuat dokumen dikenakan denda administrasi sebesar 200 % dari bea meterai yang tidak atau kurang dibayar (Pasal 8 ayat (1) UU. No. 13 Tahun 1985). Kemudian pemegang dokumen yang bea meterainya tidak atau kurang dibayar tersebut harus melunasi bea meterai yang terhutang dan dendanya dengan cara pemeteraian kemudian (Pasal 8 ayat (2) UU. No. 13 Tahun 1985).

2. Sanksi Administrasi Berupa Bunga

- a. Wajib pajak yang pembayaran pajaknya tidak sesuai dengan ketentuan atau terlambat dibayarkan dikenakan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2 % perbulan (Pasal 8 ayat (2), Pasal 13 ayat (2), Pasal 14 ayat (3) dan Pasal 19 UU. No. 16 Tahun 2000).
- b. Surat ketetapan pajak kurang bayar masih dibenarkan untuk diterbitkan, ditambah sanksi administrasi berupa bunga sebesar 48 % dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar meskipun telah lewat sepuluh tahun, dalam hal wajib pajak dipidana karena melakukan tindak pidana dibidang perpajakan (Pasal 13 ayat (5), Pasal 15 ayat (4) UU. No. 16 Tahun 2000).

Sanksi administrasi berupa bunga terdiri dari bunga

pembayaran, bunga penagihan dan bunga ketetapan.⁵⁵⁾ Bunga pembayaran adalah bunga karena melakukan pembayaran pajak tidak pada waktunya dan pembayaran pajak tersebut dilakukan sendiri tanpa dikeluarkan surat tagihan berupa surat tagihan pajak (STP), surat ketetapan pajak (SKP) dan surat ketetapan pajak tambahan (SKPT). Bunga penagihan adalah bunga karena pembayaran pajak ditagih dengan surat tagihan berupa STP, SKP dan SKPT tidak dilakukan dalam batas waktu pembayaran. Sedangkan bunga ketetapan adalah bunga yang dimasukkan dalam surat ketetapan pajak sebagai tambahan pokok pajak.

3. Sanksi Administrasi Berupa Kenaikan

- a. Pajak yang kurang dibayar yang timbul sebagai akibat dari pengungkapan ketidakbenaran pengisian surat pemberitahuan dikenakan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 50 % dari pajak yang kurang dibayar (Pasal 8 ayat (5) UU. No. 16 Tahun 2000).
- b. Dikenakan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar:
 - 50 % dari pajak penghasilan yang tidak atau kurang dibayar dalam satu tahun pajak.
 - 100 % dari pajak penghasilan yang tidak atau kurang

55) Moeljo Hadi, *Dasar-dasar Penagihan Pajak Negara*, Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, 1995, halaman 132 - 133 dan lihat Mardiasmo, *Perpajakan*, Yogyakarta: Andi Offset, 1992, halaman 27.

dipotong, tidak atau kurang dipungut, tidak atau kurang disetorkan, dan dipotong atau dipungut tetapi tidak atau kurang disetorkan.

- 100 % dari pajak pertambahan nilai barang dan jasa dan pajak penjualan atas barang mewah yang tidak atau kurang dibayar.

(Pasal 13 ayat (3) UU. No. 16 Tahun 2000).

- c. Dikenakan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 100 % dari jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan (Pasal 15 ayat (2) UU. No. 16 Tahun 2000).

Sanksi administrasi yang berupa denda, bunga dan kenaikan lebih ditekankan untuk kepentingan negara yang bersifat ekonomis, yakni supaya pendapatan negara dari sektor pajak dapat meningkat. Bila penerapan sanksi administrasi yang diatur dalam pasal-pasal undang-undang perpajakan di atas masih belum efektif, maka penagihan dapat dilakukan berdasarkan Undang-undang No. 19 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-undang No. 19 Tahun 1997 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa jo Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia No. 608/KMK.04/1994 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak dan Penunjukan Pejabat Yang Berwenang Mengeluarkan Surat Paksa.

Bila wajib pajak berkeberatan terhadap besarnya sanksi administrasi yang tercantum pada surat tagihan pajak (sebelum surat paksa diterbitkan), maka dapat mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak (Dirjen Pajak).

Hal ini memang tidak secara tegas dinyatakan dalam Pasal 25 UU. No. 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Dalam Pasal 25 ayat (1) tersebut dinyatakan bahwa wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Dirjen Pajak atas suatu: surat ketetapan pajak kurang bayar, surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan, surat ketetapan pajak lebih bayar, surat ketetapan pajak nihil, pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Namun dalam penjelasan Pasal 25 ayat (1) UU. No. 16 Tahun 2000 dinyatakan bahwa: bila wajib pajak berpendapat bahwa jumlah rugi, jumlah pajak dan pemotongan atau pemungutan pajak tidak sebagaimana mestinya, maka wajib pajak dapat mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak. Hal ini diperkuat lagi pendapat Rochmat Soemitro yang menyatakan bahwa wajib pajak mungkin dapat menyetujui jumlah yang digunakan sebagai dasar penetapan pajak, akan tetapi tidak menyetujui jumlah denda atau tambahan yang dikenakan kepadanya. Dengan demikian sanksi administrasi dapat menjadi obyek perselisihan antara wajib pajak dengan fiskus (aparatur pajak). Bila hal ini terjadi, maka wajib pajak berhak untuk mengajukan keberatan kepada Dirjen Pajak.⁵⁶⁾

Keputusan atas keberatan dilakukan oleh Dirjen Pajak

56) Rochmat Soemitro, *Peradilan Administrasi Dalam Hukum Pajak Di Indonesia*, Bandung: PT. Eresco, 1991, halaman 58.

dalam jangka waktu paling lama 12 (dua belas) bulan sejak tanggal keberatan diterima berupa menerima seluruhnya atau menerima sebagian, atau menolak atau menambah besarnya jumlah pajak yang terutang. Bila jangka waktu telah lewat dan Dirjen Pajak tidak memberi keputusan, maka keberatan dianggap diterima (Pasal 26 UU. No. 16 Tahun 2000). Dalam hal ini belum terdapat peradilan yang murni, karena hanya terdapat dua pihak, yakni yang menggugat (wajib pajak) versus yang tergugat (fiskus) yang sekaligus bertindak sebagai pihak yang memutuskan sengketa. Ini merupakan peradilan semu.⁵⁷⁾

Kemudian bilamana setelah keputusan atas keberatan diterbitkan oleh Dirjen Pajak dan wajib pajak masih merasa berkeberatan atas keputusan itu, maka wajib pajak dapat mengajukan permohonan banding. Banding dapat diajukan kepada Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (UU. No. 17 Tahun 1997),⁵⁸⁾ yakni merupakan badan peradilan pajak sebagaimana dimaksud dalam UU. No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan UU. No.16 Tahun 2000. Badan penyelesaian sengketa pajak

57) *Ibid.*, halaman 55 dan lihat Malimar, *Peradilan Pajak Di Indonesia*, Makalah Pada Seminar Nasional Dengan Tema Penegakan Hukum Pajak (Peradilan Pajak) dan Keadilan Pembagian Beban Pajak, Diselenggarakan Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang, 25 September 1995, halaman 3, lihat pula Philipus M. Hadjon, *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat Di Indonesia*, Surabaya: PT. Bina Ilmu, 1987, halaman 14.

58) Sebelum berlaku UU. No. 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak, banding dapat diajukan kepada Majelis Pertimbangan Pajak (MPP).

(BPSP) adalah badan peradilan yang independen, yang benar-benar lepas dari pihak yang bersengketa, organisasinya tidak termasuk dalam organisasi direktorat jenderal pajak. Badan Penyelesaian Sengketa Pajak mempunyai tugas dan wewenang memeriksa dan memutus sengketa pajak. Tugas dan wewenang ini berada di luar tugas dan wewenang peradilan umum dan peradilan tata usaha negara (Pasal 28 UU. No. 17 Tahun 1997). Badan Penyelesaian Sengketa Pajak merupakan peradilan administrasi murni, karena mengandung atau memenuhi unsur-unsur:⁵⁹⁾

- a. Adanya suatu aturan hukum yang abstrak mengikat umum, yang dapat diterapkan pada suatu persoalan.
- b. Adanya suatu perselisihan hukum yang konkrit.
- c. Sekurang-kurangnya ada dua pihak.
- d. Adanya suatu aparat peradilan yang berwenang memutuskan perselisihan.

Sanksi Pidana

Dalam Undang-undang No. 16 Tahun 2000 tentang perubahan kedua atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan ketentuan mengenai sanksi pidana dalam bidang perpajakan diatur dalam pasal 38, 39, 41, 41 A, dan 41 B. Pada dasarnya tindak pidana dibidang perpajakan dibedakan menurut sifatnya, yaitu karena kealpaan dan karena kesengajaan. Terhadap kedua

59) Rochmat Soemitro, *Op. Cit.*, halaman 7.

sifat tindak pidana tersebut dikenakan sanksi pidana kepada wajib pajak, pejabat (fiskus) dan kepada pihak ketiga.

1. Sanksi Pidana Terhadap Wajib Pajak

- a. Karena kealpaannya tidak menyampaikan surat pemberitahuan (SPT) atau menyampaikan surat pemberitahuan tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Terhadap hal ini diancam dengan pidana kurungan selama-lamanya satu tahun dan denda setinggi-tingginya dua kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar (Pasal 38 UU. No. 16 Tahun 2000).
- b. Dengan sengaja tidak mendaftarkan diri atau menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak nomor pokok wajib pajak (NPWP) atau nomor pengukuhan pengusaha kena pajak; atau tidak menyampaikan surat pemberitahuan (SPT); atau menyampaikan surat pemberitahuan (SPT) dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; 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. Terhadap

perbuatan tersebut di atas diancam dengan pidana penjara selama-lamanya enam tahun dan denda setinggi-tingginya empat kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. Ancaman pidana dilipatkan dua kali bila melakukan lagi tindak pidana perpajakan sebelum lewat satu tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan (Pasal 39 ayat (1) dan (2)).

- c. Percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP atau nomor pengukuhan pengusaha kena pajak, atau menyampaikan SPT dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap dalam rangka untuk mengajukan restitusi pajak atau kompensasi pajak. Terhadap perbuatan tersebut diancam pidana penjara selama-lamanya dua tahun dan denda setinggi-tingginya empat kali jumlah restitusi yang dimohon dan/atau kompensasi yang dilakukan wajib pajak (Pasal 39 ayat (3)).

2. Sanksi Pidana Terhadap Pejabat (fiskus)⁶⁰⁾

- a. Pejabat yang karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan hal sebagaimana dimaksud dalam pasal 34, diancam dengan pidana kurungan selama-

60) Penuntutan tindak pidana terhadap pejabat hanya dilakukan bila ada pengaduan dari orang yang kerahasiaannya dilanggar (merupakan delik aduan). Sedangkan tindak pidana terhadap wajib pajak dan pihak ketiga bukan merupakan delik aduan.

lamanya satu tahun dan denda setinggi-tingginya empat juta rupiah (Pasal 41 ayat (1)).

- b. Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajibannya atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat sebagaimana dimaksud dalam pasal 34, diancam dengan pidana penjara selama-lamanya dua tahun dan denda setinggi-tingginya sepuluh juta rupiah.

3. Sanksi Pidana Terhadap Pihak Ketiga

- a. Dengan sengaja tidak memberikan keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar, diancam dengan pidana penjara selama-lamanya satu tahun dan denda setinggi-tingginya sepuluh juta rupiah (Pasal 41 A).
- b. Dengan sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, diancam dengan pidana penjara selama-lamanya tiga tahun dan denda setinggi-tingginya sepuluh juta rupiah (Pasal 41 B).

D. Peranan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan

Sebelum menguraikan peranan hukum pidana dalam upaya menanggulangi kejahatan atau tindak pidana di bidang perpajakan, terlebih dahulu penulis memaparkan kedudukan hukum pidana dalam perpajakan. Telah diketahui bahwa pajak merupakan salah satu sumber pembiayaan pembangunan nasional yang sangat penting. Apalagi pada masa belakangan ini,

yakni semenjak pelita kelima (pada masa orde baru) sampai saat ini sektor pajak memberi kontribusi yang paling besar sendiri dibandingkan dengan sektor lain dalam setiap anggaran pendapatan dan belanja negara (APBN).

Mengingat peranannya yang begitu besar itu, maka pengamanan dari sektor pajak ini sangat diperlukan. Salah satu cara pengamanan di bidang pajak adalah adanya ketentuan-ketentuan pidana di dalam peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Adanya ketentuan ini pada hakekatnya untuk memberi penekanan kepada siapa saja yang melakukan kejahatan di bidang perpajakan.

Adanya hukum pidana dalam perundang-undangan dapat bersifat otonom dan dapat bersifat komplementer.⁶¹⁾ Bersifat otonom dapat diartikan bersifat murni dalam perundang-undangan hukum pidana sendiri, baik dalam merumuskan perbuatan yang dianggap bersifat melawan hukum, dalam menentukan pertanggungjawaban pidananya, maupun dalam penggunaan sanksi pidana dan tindakan yang diperlukan. Bersifat komplementer dapat diartikan kedudukan hukum pidana bersifat menunjang penegakan norma yang berada di bidang hukum lain, misalnya bidang perpajakan, hak cipta, hak paten dan sebagainya. Penggunaan hukum pidana atau ketentuan pidana ini merupakan suatu sarana pendukung ditegakkannya peraturan perundang-undangan di bidang

61) Muladi, *Proyeksi Hukum Pidana Materiil Indonesia Di Masa Datang*, Pidato Pengukuhan Guru Besar Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang, Sabtu 24 Pebruari 1990, halaman 6 - 7.

perpajakan. Menurut Soehardjo Sastrosoehardjo dinyatakan bahwa sifat hukum pidana adalah sebagai hukum pengiring, yakni mengiringi, mengawal norma-norma yang ada dalam bidang hukum yang lain, baik hukum administrasi negara maupun hukum tata negara.⁶²⁾ Hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik,⁶³⁾ dan ini adalah bagian dari tata tertib hukum yang mengatur hubungan antara penguasa dengan warganya; pendek kata yang memuat cara-cara untuk mengatur pemerintah. Yang termasuk kedalam hukum publik adalah hukum tata negara, hukum pidana dan hukum administrasi, sedangkan hukum pajak merupakan bagian dari hukum administrasi. Hukum pidana sebagai pendukung, pengiring atau pengawal tidak membuat kaidah-kaidah baru, tidak mengadakan kewajiban-kewajiban hukum baru. Kaidah-kaidah yang telah ada di bagian-bagian lain seperti hukum administrasi negara (termasuk hukum pajak), hukum perburuhan, hukum tata negara dan sebagainya dipertahankan dengan ancaman hukuman atau dengan penjatuhan hukuman yang lebih berat. Atau dapat dikatakan kewajiban-kewajiban hukum yang telah ada di bagian lain dari hukum-hukum itu ditegaskan kembali dengan suatu paksaan istimewa, yakni paksaan yang lebih keras dari paksaan-paksaan yang ada di bagian-bagian lain dari hukum tersebut. Pada hakekatnya hukum pidana adalah hukum sanksi,

62) Soehardjo Sastrosoehardjo, *Politik Hukum Dan Pelaksanannya Dalam Negara Republik Indonesia*, (Diktat), halaman 13.

63) Santoso Brotodiharjo, *Op. Cit.*, halaman 10.

yang menyebabkan beberapa petunjuk hidup dapat ditegaskan lebih keras, tetapi hukum pidana sendiri tidak memuat petunjuk-petunjuk hidup itu.⁶⁴⁾ Dalam perundang-undangan di bidang administrasi banyak diketemukan sanksi-sanksi pidana untuk memperkuat sanksi administratif (*administrative penal law*). Logikanya adalah hendaknya sanksi pidana tersebut didayagunakan bila sanksi administratif sudah tidak mempan. Dengan kata lain penggunaan hukum pidana dipertimbangkan sebagai upaya terakhir (*the last effort*).⁶⁵⁾

Adanya hukum pidana (sanksi pidana) dalam peraturan perundang-undangan dapat dipandang sebagai bahan pembantu atau *hulprecht* bagi hukum tata pemerintahan, karena penetapan sanksi pidana merupakan satu sarana untuk menegakkan hukum tata pemerintahan⁶⁶⁾, termasuk dalam hal ini adalah penegakan peraturan perpajakan, karena sanksi pidana adalah merupakan salah satu bentuk upaya pemaksa. Namun demikian penegakan peraturan di bidang perpajakan tidak terlepas dari keadaan masyarakat. Hal ini ditegaskan oleh Satjipto Rahardjo yang mengatakan bahwa penegakan hukum bukanlah merupakan suatu kegiatan yang berdiri

64) Victor Situmorang, *Dasar-dasar Hukum Administrasi Negara*, Jakarta: Bina Aksara, 1989, halaman 61 dan Bachsan Mustofa, *Pokok-pokok Hukum Administrasi Negara*, Bandung: Alumni, 1985, halaman 64.

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

66) Victor Situmorang, *Op. Cit.*, halaman 60 dan Purbo Pranoto, *Beberapa Catatan Hukum Tata Pemerintahan Dan Peradilan Administrasi Negara*, Bandung: Alumni, 1981, halaman 26.

sendiri, melainkan mempunyai hubungan timbal balik yang erat dengan masyarakatnya.⁶⁷⁾

Penggunaan hukum pidana dalam menanggulangi tindak pidana atau kejahatan merupakan bagian dari kebijakan kriminal (*criminal policy*). Menurut Marc Ancel kebijakan kriminal adalah *the rational organization of the control of crime by society*,⁶⁸⁾ yakni usaha yang rasional dari masyarakat dalam menanggulangi kejahatan atau tindak pidana. Sedangkan G. Peter Hoefnagels mengemukakan kebijakan kriminal sebagai *the rational organization of the social reaction of crime*, yang juga dikemukakan dengan berbagai rumusan seperti *the science of responses*, *the science of crime prevention*, *a policy of designating human behavior as crime* dan *a rational total of the responses to crime*.⁶⁹⁾ Berdasarkan pendapat dari Marc Ancel mengenai kebijakan kriminal, Sudarto mengemukakan definisi singkat mengenai politik kriminal sebagai suatu usaha yang rasional dari masyarakat dalam menanggulangi kejahatan.⁷⁰⁾ Di

67) Satjipto Rahardjo, *Masalah Penegakan Hukum*, Bandung: Sinar Baru, Tanpa tahun, halaman 30 dan Soerjono Soekanto, *Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*, Jakarta: CV. Rajawali, 1983, halaman 5.

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

69) G. Peter Hoefnagels, *The Other Side Of Criminology*, Holland: Kluwer Deventer, 1969, halaman 57, 99, 100.

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

samping itu Sudarto pernah mengemukakan tiga pengertian kebijakan kriminal, yaitu:⁷¹⁾

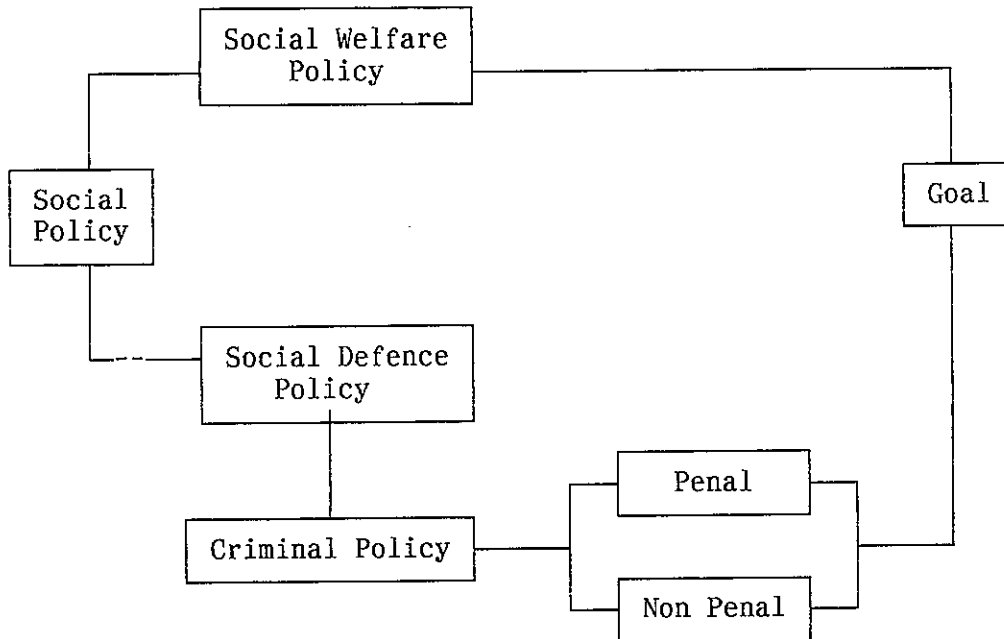
- a. Dalam arti sempit politik kriminal atau kebijakan kriminal digambarkan sebagai keseluruhan asas dan metode, yang menjadi dasar dari reaksi terhadap pelanggaran hukum yang berupa pidana.
- b. Dalam arti yang lebih luas kebijakan kriminal merupakan keseluruhan fungsi dari aparaturnya penegak hukum,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

Sebagai suatu kebijakan atau usaha yang rasional untuk menanggulangi kejahatan, maka tujuan akhir dari politik kriminal adalah perlindungan masyarakat untuk mencapai kesejahteraan masyarakat. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa penegakan hukum pidana yang merupakan bagian dari politik kriminal pada hakekatnya merupakan bagian integral dari upaya perlindungan masyarakat (*social defence*) dan upaya mencapai kesejahteraan masyarakat (*social welfare*). Dan masing-masing kebijakan itu (*social welfare policy, social defence policy dan criminal policy*) merupakan bagian dari kebijakan sosial (*social policy*).⁷²⁾ Untuk lebih memperjelas pemahaman mengenai penggunaan hukum pidana atau fungsionalisasi hukum pidana sebagai bagian dari politik kriminal, secara skematis digambarkan di bawah

71) Sudarto, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, Bandung: Alumni, 1986, halaman 113 - 114.

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

ini:



Sehubungan dengan uraian di atas G. Peter Hoefnagels mengatakan bahwa upaya penanggulangan kejahatan dapat ditempuh dengan:⁷³⁾

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

Dari pendapat G. Peter Hoefnagels dapat disimpulkan bahwa upaya penanggulangan kejahatan secara garis besar dibagi menjadi dua, yaitu lewat jalur penal (*criminal law application*) dan lewat jalur non penal (*prevention without*

73) *Ibid.*, halaman 48.

punishment dan influencing views of society on crime and punishment atau mass media). Upaya penanggulangan kejahatan lewat jalur penal lebih dititik beratkan pada sifat repressive sesudah kejahatan terjadi, sedangkan lewat jalur non penal lebih dititik beratkan pada sifat preventive, walaupun pada hakekatnya tindakan repressive juga dapat dilihat sebagai tindakan preventive dalam arti luas.

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

Selanjutnya Barda Nawawi Arief menyatakan bahwa upaya penanggulangan kejahatan perlu ditempuh dengan pendekatan kebijakan, dalam arti:⁷⁴⁾

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

74) Barda Nawawi Arief, *Op. Cit.*, halaman 4.

Senada dengan pendapat di atas Muladi menyatakan bahwa politik kriminal merupakan bagian dari politik penegakan hukum dalam arti luas (*law enforcement policy*). Semuanya merupakan bagian dari politik sosial (*social policy*), yakni usaha dari masyarakat atau negara untuk meningkatkan kesejahteraan warganya.⁷⁵⁾

Penegasan perlunya usaha penanggulangan kejahatan diintegrasikan dengan keseluruhan kebijakan sosial dan perencanaan pembangunan dinyatakan oleh Sudarto, bahwa bila hukum pidana hendak dilibatkan dalam usaha mengatasi segi-segi negatif dari perkembangan masyarakat atau modernisasi, maka hendaknya dilihat dalam hubungan keseluruhan politik kriminal atau social defence planning, dan inipun harus merupakan bagian integral dari rencana pembangunan nasional.⁷⁶⁾

Di samping pernyataan Sudarto di atas, beberapa kongres PBB. mengenai *The Prevention of Crime and The Treatment of Offenders* juga menegaskan perlunya usaha penanggulangan kejahatan diintegrasikan dengan keseluruhan kebijakan sosial, yakni:⁷⁷⁾

1. Kongres PBB. ke-4 Tahun 1970 di Kyoto Jepang mengenai

75) Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Hukum Pidana*, Bandung: Alumni, 1992, halaman 1 dan Muladi, *Proyeksi Hukum Pidana Materiil Indonesia Di Masa Datang*, halaman 6.

76) Sudarto, *Op. Cit.*, halaman 96.

77) Muladi, *Op. Cit.*, (Kapita Selekta Sistem Peradilan Pidana), halaman 9 - 10 dan Barda Nawawi Arief, *Op. Cit.*, (Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana), halaman 5 - 8.

Prevention of Crime and The Treatment of Offenders
menyatakan:

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

Di samping itu juga dinyatakan:

"Any dichotomy between a country's policies for social defence and its planning for national development was unreal by definitions".

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

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

3. Dalam Declarasi Caracas yang dihasilkan oleh Konggres PBB. ke-6 Tahun 1980 di Caracas Venezuela dinyatakan antara lain:

- *Crime prevention and criminal justice should be considered in the context of economic development, political system, social and cultural values and social change, as well as in the context of the new international economic order.*
- *It is matter of great importance and priority that programmes for crime prevention and the treatment of offenders should be based on the social, cultural, political and economic circumstances of each country, in a climate of freedom and respect for human rights, and that member states should develop and effective capacity for the formulation and planning of criminal policy, and that all crime prevention policies should be co-ordinated with strategies for social, economic, political and cultural development.*

4. Dalam salah satu pertimbangan Milan Plan of Action yang dihasilkan Konggres PBB. ke-7 Tahun 1985 di Milan Italia

ditegaskan bahwa:

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

Kemudian di dalam *Guiding Principles for Crime Prevention and Criminal Justice in the Context of Development and New International Economic Order* yang juga dihasilkan oleh Konggres PBB ke-7 di Milan dinyatakan pula bahwa:

Crime prevention and criminal justice should not be treated as isolated problems to be tackled by simplistic, fragmentary methods, but rather as complex and wideranging activities requiring systematic strategies and differentiated in relation to:

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

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

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

Convinced that crime prevention and criminal justice in the context of development should be oriented towards

the observance of the principles contained in the Caracas Declaration, the Milan Plan of action, the Guiding Principles for Crime Prevention and Criminal Justice in the context of development and a new international economic order and other relevant resolutions and recommendation of the seventh united nation Congress on the of prevention crime and the treatment of offenders

6. Dalam Konggres PBB yang ke-9 Tahun 1995 di Cairo, ditegaskan pula bahwa:

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

Berpijak dari prinsip kebijakan integral dalam penanggulangan kejahatan di atas, Muladi dan Barda Nawawi Arief menyatakan bahwa kebijakan penanggulangan kejahatan tidak banyak artinya bila kebijakan sosial atau kebijakan pembangunan itu sendiri justru menimbulkan faktor-faktor kriminogen dan viktimogen. Sehubungan dengan hal ini patut kiranya diperhatikan laporan Komisi I Konggres PBB ke-6 yang membicarakan *crime trend and crime prevention strategies* dan salah satu pertimbangan Milan Plan of action pada Konggres PBB ke-7 yang dengan jelas menegaskan bahwa: Pembangunan itu sendiri pada hakekatnya tidak bersifat kriminogen, khususnya bila hasil-hasil pembangunan itu didistribusikan secara pantas dan adil kepada semua rakyat serta menunjang kemajuan seluruh kondisi sosial dan pembangunan dapat bersifat kriminogen atau dapat meningkatkan kriminalitas, bila pembangunan itu direncanakan secara tidak rasional, timpang atau tidak seimbang, mengabaikan nilai-nilai kultural dan moral serta tidak mencakup strategis perlindungan masyarakat yang integral. ⁷⁸⁾

Bertolak dari hal di atas, maka dilihat dari sudut

78) *Ibid.*, halaman 10 - 11 (Muladi, 1995) dan *Ibid.*, halaman 9 - 10 (Barda Nawawi Arief, 1996).

politik kriminal, masalah strategis yang justru harus ditanggulangi adalah menangani masalah-masalah atau kondisi-kondisi sosial secara langsung atau tidak langsung dapat menimbulkan atau menumbuhsururkan kejahatan. Hal ini juga telah dirumuskan dalam beberapa Konggres mengenai *The Prevention of Criminal and The Treatment of Offenders*, yaitu:

1. Pada Konggres PBB ke-6 Tahun 1980, dalam pertimbangan resolusi mengenai *crime trends and crime prevention strategies*, antara lain dikemukakan:
 - a. Bahwa masalah kejahatan merintangai kemajuan untuk pencapaian kualitas hidup yang pantas bagi semua orang.
 - b. Bahwa strategi pencegahan kejahatan harus didasarkan pada penghapusan sebab-sebab dan kondisi-kondisi yang menimbulkan kejahatan.
 - c. Bahwa penyebab utama dari kejahatan di banyak negara adalah ketimpangan sosial, diskriminasi rasial dan diskriminasi nasional, standart hidup yang rendah, pengangguran dan kebutahurufan (kebodohan) di antara golongan besar penduduk.

Setelah mempertimbangkan hal-hal di atas, maka dalam resolusi dinyatakan: menghimbau semua anggota PBB untuk mengambil tindakan dalam kekuasaan mereka untuk menghapus kondisi-kondisi kehidupan yang menurunkan martabat kemanusiaan dan menyebabkan kejahatan yang meliputi masalah pengangguran, kemiskinan, kebutahurufan

(kebodohan), diskriminasi rasial dan nasional dan bermacam-macam bentuk dari ketimpangan sosial.

2. Pada Konggres PBB ke-7 Tahun 1985 kebijakan integral dengan penekanan pada pengurangan atau penghapusan kondisi-kondisi yang memberikan kesempatan untuk timbulnya kejahatan sangat mendapat perhatian. Hal ini ditegaskan di dalam dokumen konggres mengenai *Crime Prevention on The Context of Development*, bahwa upaya penghapusan sebab-sebab dan kondisi yang menimbulkan kejahatan harus merupakan "strategi pencegahan yang mendasar" (*the basic crime prevention strategies*).

3. Pada Konggres PBB ke-8 Tahun 1990. Dalam dokumen konggres mengenai *social aspects of crime prevention and criminal justice in the context of development*, antara lain dinyatakan:

a. Bahwa aspek-aspek sosial dari pembangunan merupakan faktor penting dalam mencapai tujuan strategis penanggulangan kejahatan dan harus diberikan prioritas paling utama.

b. Bahwa tujuan pembangunan, pertumbuhan ekonomi dan kerjasama ekonomi internasional hendaknya ditujukan untuk menjamin hak-hak asasi manusia untuk suatu kehidupan yang bebas dari kelaparan, kemiskinan, kebutuhurufan, kebodohan, penyakit dan ketakutan akan perang serta memberi kemungkinan bagi manusia untuk hidup dalam lingkungan yang sehat.

Berdasarkan uraian di atas dapat diketahui dengan

jelas, bahwa penggunaan hukum pidana atau kebijakan hukum pidana bukan merupakan satu-satunya tumpuan harapan untuk dapat menyelesaikan atau menanggulangi kejahatan dengan tuntas. Sebab pada hakekatnya kejahatan itu merupakan "masalah kemanusiaan" dan "masalah sosial", yang tidak dapat diatasi semata-mata dengan hukum pidana.

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

Bertolak dari hal di atas, maka yang perlu dijelaskan lebih lanjut adalah masalah kebijakan hukum pidana (*penal policy*). Menurut Sudarto kebijakan hukum pidana adalah usaha mewujudkan peraturan perundang-undangan dan untuk masa-masa yang akan datang.⁷⁹⁾ Selanjutnya Marc Ancel mengemukakan pengertian kebijakan hukum pidana adalah Suatu ilmu sekaligus seni yang pada akhirnya mempunyai tujuan praktis untuk memungkinkan peraturan hukum positif dirumuskan secara lebih baik dan untuk memberi pedoman tidak hanya kepada pembuat undang-undang, tetapi juga kepada pengadilan yang menerapkan undang-undang dan juga kepada para penyelenggara atau pelaksana putusan

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

bermanfaat dalam upaya penanggulangan dan pengendalian kejahatan. Sedangkan dipihak lain justru menghendaki hukum pidana digunakan untuk penanggulangan kejahatan. Adanya perbedaan tersebut di atas ditandai dengan adanya beberapa pendapat para sarjana. Gagasan atau ide yang tidak setuju digunakannya hukum pidana dalam rangka penanggulangan kejahatan antara lain: dari Olof Kinberg yang mengatakan bahwa kejahatan pada umumnya merupakan perwujudan ketidaknormalan atau ketidakmatangan si pelanggar (*the expression of an offenders abnormality or immaturity*) yang lebih memerlukan tindakan perawatan (*treatment*) dari pada pidana.⁸³⁾ Kemudian kriminolog lain yang bernama Karl Menninger, menyatakan bahwa sikap memidana (*punitive attitude*) harus diganti dengan sikap mengobati (*therapeutic attitude*).⁸⁴⁾ Selanjutnya ide penghapusan pidana itu dikemukakan pula oleh Filippo Gramatica, yang menyatakan hukum perlindungan sosial harus menggantikan hukum pidana yang ada sekarang. Tujuan utama dari hukum perlindungan sosial adalah mengintegrasikan individu ke dalam tertib sosial dan bukan pemidanaan terhadap perbuatannya. Hukum perlindungan sosial mensyaratkan penghapusan pertanggungjawaban pidana (kesalahan) dan digantikan

83) *Ibid.*, halaman 20

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

tempatny oleh pandangan tentang perbuatan anti sosial.⁸⁵⁾

Sementara itu pihak yang tidak menyetujui gagasan di atas dan tetap mempertahankan digunakannya hukum pidana dalam penanggulangan kejahatan, antara lain dikemukakan oleh Roeslan Saleh, sebagaimana yang dikutip Barda Nawawi Arief, bahwa:⁸⁶⁾

- a. Perlu tidaknya hukum pidana , tidak terletak pada persoalan tujuan-tujuan yang hendak dicapai, tetapi terletak pada persoalan seberapa jauh untuk mencapai tujuan itu boleh menggunakan paksaan; persoalannya bukan terletak pada hasil yang akan dicapai, tetapi dalam pertimbangan antara lain dari hasil itu dan nilai dari batas-batas kebebasan pribadi masing-masing.
- b. Ada usaha-usaha perbaikan atau perawatan yang tidak mempunyai arti sama sekali bagi siterhukum; dan disamping itu harus tetap ada suatu reaksi atas pelanggaran-pelanggaran norma yang telah dilakukannya itu dan tidaklah dapat dibiarkan begitu saja.
- c. Pengaruh pidana atau hukum pidana bukan semata-mata ditujukan pada si penjahat, tetapi juga untuk mempengaruhi orang yang tidak jahat yaitu warga masyarakat yang mentaati norma-norma masyarakat.

Marc Ancel juga tidak sependapat dengan dihapuskannya hukum pidana dalam penanggulangan kejahatan. Menurut beliau tiap masyarakat mensyaratkan adanya tertib sosial, yaitu seperangkat peraturan yang tidak hanya sesuai dengan kebutuhan untuk kehidupan bersama tetapi juga sesuai dengan aspirasi warga masyarakat pada umumnya. Oleh karena itu, peranan yang besar dari hukum pidana merupakan

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

86) *Ibid.*, halaman 153.

kebutuhan yang tak dapat dielakkan bagi suatu sistem hukum. Perlindungan individu maupun masyarakat tergantung pada perumusan yang tepat dari kehidupan masyarakat itu sendiri. Oleh karena itu sistem hukum pidana, tindak pidana, penilaian hakim terhadap si pelanggar dalam hubungannya dengan hukum secara murni maupun pidana merupakan lembaga-lembaga (instansi) yang harus dipertahankan.⁸⁷⁾

Berkaitan dengan perlunya atau pentingnya hukum pidana dalam rangka penanggulangan kejahatan atau tindak pidana, Herbert L. Packer mengatakan sebagai berikut:⁸⁸⁾

- a. *The criminal sanction is indispensable; we could not, now or in the foreseeable future, get along without it* (sanksi pidana sangatlah diperlukan, kita tidak dapat hidup, sekarang maupun dimasa yang akan datang tanpa pidana).
- b. *The criminal sanction is the best available device we have for dealing with gross and immediate harms and threats of harm* (sanksi pidana merupakan alat atau sarana terbaik yang tersedia, yang kita miliki untuk menghadapi kejahatan-kejahatan atau bahaya besar dan segera serta untuk menghadapi ancaman-ancaman dari bahaya).
- c. *The criminal sanction is at once prime guarantor and prime threatener of human freedom. Used providently and humanely it is guarantor; used indiscriminately and coercively, it is threatener* (sanksi pidana suatu ketika merupakan penjamin yang utama atau terbaik dan suatu ketika merupakan pengancam yang utama dari kebebasan manusia. Ia merupakan penjamin apabila digunakan secara hemat cermat dan secara manusiawi; ia merupakan pengancam, apabila digunakan secara sembarangan dan secara paksa).

Selanjutnya Barda Nawawi Arief mengemukakan bahwa

87) Barda Nawawi Arief, 1994, *Op. Cit.*, halaman 29 - 30.

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

dilihat dari sudut politik kriminal, penggunaan suatu sarana hukum tidak dapat secara apriori atau secara absolut dinyatakan sebagai suatu keharusan atau sebaliknya dinyatakan sebagai sesuatu yang harus ditolak atau dihapuskan sama sekali. Ini berarti, dilihat dari sudut politik kriminal, pokok persoalannya tidak terletak pada masalah pro atau kontra terhadap penggunaan hukum pidana atau sanksi pidana,⁸⁹⁾ termasuk di Indonesia nampaknya penggunaan hukum pidana dalam upaya penanggulangan kejahatan atau tindak pidana tidak menjadi persoalan. Hal ini dapat dilihat dari praktek perundang-undangan selama ini yang menunjukkan bahwa penggunaan hukum pidana merupakan bagian dari kebijakan atau politik hukum yang dianut di Indonesia. Penggunaan hukum pidana dianggap sebagai hal yang wajar dan normal, seolah-olah keberadaannya tidak lagi dipersoalkan. Yang menjadi masalah adalah garis-garis kebijakan atau pendekatan bagaimanakah yang sebaiknya ditempuh dalam menggunakan hukum pidana itu.

Sudarto mengemukakan bahwa bila hukum pidana akan digunakan hendaknya dilihat dalam hubungan keseluruhan politik kriminal atau *social defence planning* yang inipun harus merupakan bagian integral dari rencana pembangunan nasional.⁹⁰⁾

89) Barda Nawawi Arief, 1994, *Op. Cit.*, halaman 32.

90) Sudarto, *Loc. Cit.*, halaman 96 (hukum dan hukum pidana, 1986).

Telah diuraikan di muka bahwa kebijakan hukum pidana merupakan bagian dari kebijakan kriminal (*criminal policy*), yang pada hakekatnya merupakan bagian integral dari upaya perlindungan masyarakat (*social defence*) dan upaya mencapai kesejahteraan masyarakat (*social welfare*). Senada dengan hal tersebut Muladi mengemukakan bahwa hukum pidana dan penegakan hukum pidana merupakan bagian dari politik kriminal (*criminal policy*), politik kriminal merupakan bagian dari politik penegakan hukum (*law enforcement policy*) yang mencakup pula penegakan hukum perdata dan penegakan hukum administrasi, dan politik penegakan hukum merupakan bagian dari politik sosial (*social policy*) yang merupakan usaha dari setiap masyarakat dan negara untuk meningkatkan kesejahteraan warganya.⁹¹⁾

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

91) Muladi, *Op. Cit.*, halaman 6 (pidato pengukuhan guru besar).

BAB III

ANALISIS DAN PENEMUAN-PENEMUAN

A. Kebijakan Perundang-undangan Pidana Dalam Rangka Penanggulangan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan

Perundang-undangan pidana mempunyai peranan yang sangat penting dalam penanggulangan tindak pidana, sebab perundang-undangan pidana atau dikatakan kebijakan legislatif merupakan tahap awal yang paling strategis dari keseluruhan proses fungsionalisasi hukum pidana atau penegakan hukum pidana. Dengan perkataan lain, tahap kebijakan legislatif mempunyai kedudukan yang sangat strategis dalam upaya penanggulangan tindak pidana dengan menggunakan hukum pidana. Tahap ini merupakan tahap formulasi yang menjadi dasar, landasan dan pedoman bagi tahap-tahap fungsionalisasi berikutnya, yakni tahap aplikasi dan tahap eksekusi.¹⁾

Pernyataan di atas diperkuat oleh pendapat Muladi, yang mengatakan bahwa:

Peranan Perundang-undangan pidana dalam sistem peradilan sangat penting, karena perundang-undangan tersebut memberikan kekuasaan pada pengambil kebijakan dan memberikan dasar hukum pada kebijakan yang diterapkan. Lembaga legislatif berpartisipasi

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

dalam menyiapkan kebijakan dan memberikan kerangka hukum untuk memformulasikan kebijakan dan menerapkan program kebijakan yang telah ditetapkan.²⁾

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

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

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

Pembahasan kebijakan perundang-undangan pidana ini meliputi:

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

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

3) *Ibid.*, halaman 23.

ad. 1. Perbuatan-perbuatan yang dijadikan tindak pidana

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

Berdasarkan penelitian yang penulis lakukan, perbuatan-perbuatan yang tidak dikehendaki yang dijadikan tindak pidana atau yang dapat dipidana yang termuat di dalam Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan, Undang-undang No. 9 Tahun 1994

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

tentang Perubahan Pertama Atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan, Undang-undang No. 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan adalah sebagai berikut:

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

Pasal 38

Barang siapa karena kealpaannya:

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

Pasal 39

(1) Barang siapa dengan sengaja:

- a. tidak mendaftarkan diri atau menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2; atau
- b. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; dan/atau
- c. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; dan/atau
- d. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar; dan/atau
- e. tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lainnya; dan/atau
- f. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut; sehingga dapat menimbulkan kerugian pada negara, dipidana dengan pidana penjara selamalamanya tiga tahun dan/atau denda setinggi-tingginya sebesar empat kali jumlah pajak yang terhutang yang kurang atau tidak dibayar.

(2) Ancaman pidana sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dilipatkan dua apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat satu tahun, terhitung sejak selesainya menjalani sebagian atau seluruh pidana penjara yang dijatuhkan.

Pasal 41

- (1) Pejabat yang karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan hal sebagaimana dimaksud Pasal 34, dipidana dengan pidana kurungan selama-lamanya enam bulan dan/atau denda setinggi-tingginya Rp 1.000.000,00 (satu juta rupiah).
- (2) Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajibannya atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana penjara selama-lamanya satu tahun dan/atau denda setinggi-tingginya Rp 2.000.000,00 (dua juta rupiah).
- (3) Penuntutan terhadap tindak pidana sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dan ayat (2) hanya dilakukan atas pengaduan orang yang kerahasiaannya dilanggar.

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

Pasal 38

Barang siapa karena kealpaannya:

- a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
- b. menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, diancam dengan pidana kurungan selama-lamanya satu tahun dan denda setinggi-tingginya dua kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

Pasal 39

- (1) Barang siapa dengan sengaja:
 - a. tidak mendaftarkan diri, atau menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2; atau
 - b. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
 - c. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; atau
 - d. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar; atau
 - e. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lainnya; atau
 - f. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada

pendapatan negara, diancam dengan pidana penjara selama-lamanya enam tahun dan denda setinggi-tingginya empat kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

- (2) Ancaman pidana sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dilipatkan dua apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat satu tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan.
- (3) Barang siapa melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak, dipidana dengan pidana penjara selama-lamanya dua tahun dan denda setinggi-tingginya empat kali jumlah yang dimohon dan/atau kompensasi yang dilakukan oleh Wajib Pajak.

Pasal 41

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

Pasal 41 A

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

Pasal 41 B

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

Kemudian di dalam Undang-undang No. 16 Tahun 2000

tentang Perubahan Kedua Atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, perbuatan-perbuatan yang dijadikan tindak pidana atau yang dapat dipidana, rumusannya sebagai berikut:

Pasal 38

Setiap orang yang karena kealpaannya:

- a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
- b. menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1(satu) tahun dan atau paling tinggi 2(dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

Pasal 39

(1) Setiap orang yang dengan sengaja:

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

(2) Pidana sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dilipatkan 2 (dua) apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan.

(3) Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf a, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap

sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf c dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak, dipidana dengan pidana penjara paling lama 2(dua) tahun dan denda paling tinggi 4(empat) kali jumlah restitusi yang dimohon dan atau kompensasi yang dilakukan oleh wajib pajak.

Pasal 41

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

Pasal 41 A

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

Pasal 41 B

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

Berdasarkan rumusan-rumusan yang tertuang dalam ketiga undang-undang di atas, perbuatan-perbuatan yang dijadikan tindak pidana atau yang dapat dipidana dapat diperinci menjadi: perbuatan-perbuatan yang berkaitan dengan Surat Pemberitahuan (SPT), perbuatan tidak mendaftarkan diri atau menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak nomor pokok wajib pajak (NPWP), perbuatan-perbuatan yang berkaitan dengan pembukuan atau pencatatan,

perbuatan tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut dan perbuatan yang dilakukan pejabat merugikan orang lain atau pihak lain dalam kaitannya dengan perpajakan. Dalam Undang-undang No. 9 Tahun 1994 ada penambahan perbuatan-perbuatan yang dapat dipidana yaitu melakukan percobaan tindak pidana yang berkaitan dengan Surat Pemberitahuan (SPT), percobaan tindak pidana yang berkaitan dengan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) dalam rangka mengajukan permohonan restitusi pajak atau kompensasi pajak; perbuatan tidak memberi keterangan atau bukti yang diwajibkan dan perbuatan menghalangi atau mempersulit penyidikan pajak. Dalam Undang-undang No. 16 Tahun 2000 di samping ada penambahan seperti pada Undang-undang No. 9 Tahun 1994 masih ditambah lagi perbuatan yang dapat dipidana yaitu perbuatan menolak untuk dilakukan pemeriksaan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Dengan demikian adanya perubahan undang-undang terjadi perluasan atau penambahan perbuatan-perbuatan yang dapat dipidana.

Dalam membahas Rancangan Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan para anggota Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) dan Pemerintah tidak pernah membicarakan mengenai dasar-dasar pertimbangan mengapa suatu perbuatan-perbuatan yang telah disebutkan di atas dijadikan tindak pidana atau dapat dipidana dan dasar-dasar pertimbangan mengapa perbuatan-perbuatan tersebut perlu ditanggulangi dengan sanksi pidana. Nampaknya para pihak (Pemerintah dan DPR) menganggap hal yang wajar bila

suatu perbuatan telah ditetapkan sebagai tindak pidana, kemudian didiringi/ditetapkan sanksi pidananya. Pada Umumnya para anggota DPR dan Pemerintah lebih banyak menyoroti hal-hal yang berkaitan dengan dasar pertimbangan atau alasan dipidananya suatu perbuatan. Dari beberapa jenis perbuatan yang dapat dipidana di atas oleh pembentuk undang-undang dikualifikasi sebagai perbuatan yang dapat dipidana, dengan pertimbangan atau alasan bahwa perbuatan tersebut dapat menimbulkan kerugian pada negara. Di samping itu dalam konsiderans Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 dinyatakan pula bahwa pajak merupakan salah satu perwujudan kewajiban kenegaraan bagi para warganya untuk berperan serta dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional. Kecuali alasan formal di atas, dasar pertimbangan lain yang terungkap dalam pembahasan Rancangan Undang-Undang di DPR adalah bahwa dengan terjadinya perubahan sistem pemungutan pajak dari sistem perhitungan yang ditetapkan pemerintah (*official assessment system*) ke sistem penghitungan yang dilakukan wajib pajak sendiri (*self assessment system*) akan menimbulkan kemungkinan untuk menghindari membayar pajak.

Kemudian perbuatan yang dapat dipidana yang lain, yakni perbuatan yang dilakukan pejabat merugikan orang lain atau pihak lain dalam kaitannya dengan perpajakan, menurut penjelasan Pasal 41 (Undang-Undang No. 6 Tahun 1983, Undang-undang No. 9 Tahun 1994 dan Undang-undang No. 16 Tahun 2000) dinyatakan bahwa untuk menjamin kerahasiaan mengenai perpajakan tidak akan diberitahukan pada pihak

lain, dan supaya wajib pajak dalam memberikan data-data dan keterangan tidak ragu-ragu, dalam rangka pelaksanaan undang-undang perpajakan, maka perlu adanya sanksi pidana bagi pejabat yang bersangkutan yang menyebabkan terjadinya pelanggaran pengungkapan kerahasiaan tersebut. Mengingat sifatnya adalah menyangkut kepentingan pribadi atau badan selaku wajib pajak, maka dijadikan tindak pidana pengaduan.

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

TABEL III
PERBUATAN YANG DAPAT DIPIDANA ATAU TINDAK PIDANA MENURUT
UU NO. 6 TAHUN 1983, UU NO. 9 TAHUN 1994
DAN UU NO. 16 TAHUN 2000

No.	Perbuatan yang dapat dipidana atau Tindak Pidana	UU No. 6 Tahun 1983	UU No. 9 Tahun 1994	UU No. 16 Tahun 2000
1.	Perbuatan yang berkaitan dengan Surat Pemberitahuan (SPT)	Pasal 38 Pidana kurungan paling lama satu tahun dan/atau denda setinggi-tingginya dua kali jumlah pajak terutang Pasal 39 ayat 1 huruf b dan c Pidana penjara paling lama 3 tahun dan/atau denda paling tinggi empat kali jumlah pajak yang terhutang	Pasal 38 Pidana kurungan paling lama satu tahun dan denda setinggi-tingginya dua kali jumlah pajak terutang Pasal 39 ayat 1 huruf b dan c Pidana penjara paling lama 6 tahun dan denda paling tinggi empat kali jumlah pajak yang terhutang	Pasal 38 Pidana kurungan paling lama satu tahun dan denda setinggi-tingginya dua kali jumlah pajak terutang Pasal 39 ayat 1 huruf b dan c Pidana penjara paling lama 6 tahun dan denda paling tinggi empat kali jumlah pajak yang terhutang
2.	Perbuatan yang tidak mendaftarkan diri atau menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP atau Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak (NPPKP).	Pasal 39 ayat (1) huruf a Pidana penjara paling lama 3 tahun dan/atau denda paling tinggi 4 kali jumlah pajak yang terutang yang kurang atau tidak dibayar.	Pasal 39 ayat (1) huruf a Pidana penjara paling lama 6 tahun dan denda paling tinggi 4 kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.	Pasal 39 ayat (1) huruf a Pidana penjara paling lama 6 tahun dan denda paling tinggi 4 kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.
3.	Perbuatan menolak untuk dilakukannya pemeriksaan pembukuan atau catatan; tidak memberi kesemp-	-	-	Pasal 39 ayat (1) huruf d Pidana penjara paling lama 6 tahun dan denda paling

!	tan untuk memasuki tempat/ruang !	!	!	tinggi 4 kali jumlah pajak!
!	dan tidak memberi bantuan guna !	!	!	terutang yang tidak atau !
!	lancarnya pemeriksaan; tidak !	!	!	kurang dibayar. !
!	memberi keterangan yang diperlu- !	!	!	!
!	kan. !	!	!	!
4.	Perbuatan-perbuatan yang berkai- !	Pasal 39 ayat (1) huruf d !	Pasal 39 ayat (1) huruf d !	Pasal 39 ayat (1) huruf e !
!	tan dengan pembukuan atau penca- !	dan e. !	dan e. !	dan f. !
!	tatan. !	Pidana penjara paling lama !	Pidana penjara paling lama !	Pidana penjara paling lama !
!	!	3 tahun dan/atau denda pa- !	6 tahun dan denda paling !	6 tahun dan denda paling !
!	!	ling tinggi 4 kali jumlah !	tinggi 4 kali jumlah pajak !	tinggi 4 kali jumlah pajak !
!	!	pajak yang terutang yang !	yang terutang yang tidak !	yang terutang yang tidak !
!	!	kurang atau tidak dibayar. !	atau kurang dibayar. !	atau kurang dibayar. !
!	!	!	!	!
5.	Perbuatan tidak menyetorkan pa- !	Pasal 39 ayat (1) huruf f. !	Pasal 39 ayat (1) huruf f. !	Pasal 39 ayat (1) huruf g. !
!	jak yang telah dipotong atau di- !	Pidana penjara paling lama !	Pidana penjara paling lama !	Pidana penjara paling lama !
!	pungut. !	3 tahun dan/atau denda pa- !	6 tahun dan denda paling !	6 tahun dan denda paling !
!	!	ling tinggi 4 kali jumlah !	tinggi 4 kali jumlah pajak !	tinggi 4 kali jumlah pajak !
!	!	pajak yang terutang yang !	yang terutang yang tidak !	yang terutang yang tidak !
!	!	kurang atau tidak dibayar. !	atau kurang dibayar. !	atau kurang dibayar. !
!	!	!	!	!
6.	Perbuatan yang dilakukan pejabat !	Pasal 41 ayat (1). !	Pasal 41 ayat (1). !	Pasal 41 ayat (1). !
!	merugikan orang lain atau pihak !	Pidana kurungan paling la- !	Pidana kurungan paling la- !	Pidana kurungan paling la- !
!	lain dalam kaitannya dengan per- !	ma 6 bulan dan/atau denda !	ma 1 tahun dan denda pa- !	ma 1 tahun dan denda pa- !
!	pajakan. !	paling tinggi satu juta !	ling tinggi dua juta rupi- !	ling tinggi empat juta ru- !
!	!	rupiah. !	ah. !	piah. !
!	!	Pasal 41 ayat (2). !	Pasal 41 ayat (2). !	Pasal 41 ayat (2). !
!	!	Pidana penjara paling lama !	Pidana penjara paling lama !	Pidana penjara paling lama !
!	!	1 tahun dan/atau denda pa- !	2 tahun dan denda paling !	2 tahun dan denda paling !
!	!	ling tinggi dua juta rupi- !	tinggi lima juta rupiah. !	tinggi sepuluh juta rupiah !
!	!	ah. !	!	!
!	!	!	!	!
7.	Perbuatan yang dilakukan oleh !	- !	Pasal 41 A. !	Pasal 41 A. !
!	pihak-pihak yang wajib memberi !	!	Pidana penjara paling lama !	Pidana penjara paling lama !
!	keterangan atau bukti . !	!	1 tahun dan denda paling !	1 tahun dan denda paling !
!	!	!	tinggi lima juta rupiah. !	tinggi sepuluh juta rupiah !
!	!	!	!	!
8.	Perbuatan yang dilakukan oleh !	- !	Pasal 41 B. !	Pasal 41 B. !
!	pihak-pihak yang menghalangi !	!	Pidana penjara paling lama !	Pidana penjara paling lama !
!	atau mempersulit penyidikan pa- !	!	3 tahun dan denda paling !	3 tahun dan denda paling !
!	jak. !	!	tinggi sepuluh juta rupiah !	tinggi sepuluh juta rupiah !
!	!	!	!	!

a. Perbuatan Yang Berkaitan Dengan Surat Pemberitahuan
(SPT).

Perbuatan yang berkaitan dengan surat pemberitahuan

ini dirumuskan dalam pasal-pasal yang sama dari ketiga undang-undang perpajakan di atas, yakni Pasal 38 sebagai perbuatan yang tidak sengaja dan Pasal 39 ayat (1) huruf b dan c sebagai perbuatan yang disengaja. Unsur-unsur pokok dari perbuatan yang berkaitan dengan Surat Pemberitahuan (SPT) atau tindak pidana SPT adalah barang siapa; tidak menyampaikan SPT, atau; menyampaikan SPT yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Perbuatan-perbuatan yang mengandung unsur tersebut dapat dikategorikan perbuatan yang dapat dipidana. Pembuat undang-undang (Pemerintah dan Dewan Perwakilan Rakyat) memberi dasar pertimbangan atau alasan dapat dipidananya perbuatan tersebut adalah dapat menimbulkan kerugian pada negara. Pelaku perbuatan yang dapat dipidana atau subyek delik itu adalah wajib pajak (bisa perorangan atau badan). Namun dalam Pasal 43 memperluas pelaku atau subyek menjadi tidak terbatas pada wajib pajak, tetapi juga wakil, kuasa atau pegawai dari wajib pajak, termasuk siapapun yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan atau yang membantu melakukan perbuatan yang dapat dipidana di bidang perpajakan. Ketentuan dalam Pasal 43 ini tidak tegas apakah wakil, kuasa atau pegawai dari wajib pajak ini dianggap sebagai pelaku kejahatan (Pasal 55 KUHP) atau sebagai pembantu kejahatan (Pasal 56 KUHP). Bila mereka dianggap pelaku, maka sanksinya akan sama dengan wajib pajak, tetapi bila mereka sebagai pembantu kejahatan, maka sanksinya

dikurangi dengan sepertiga (Pasal 57 ayat 1 KUHP). Contoh: atas perintah wajib pajak, pegawai wajib pajak diharuskan memberi keterangan-keterangan kepada direktorat Jenderal Pajak, yang tidak dapat mengetahui apakah keterangan itu benar atau tidak, dan akibat dari itu menimbulkan kerugian bagi kas negara. Apakah memenuhi rasa keadilan bila pegawai itu dijatuhi hukuman penuh sebagai pelaku.

Dalam Pasal 7 Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 dinyatakan bahwa bila surat pemberitahuan (SPT) tidak disampaikan atau disampaikan tidak sesuai dengan batas waktu yang ditentukan, maka dikenakan sanksi administrasi berupa denda sebesar Rp 10.000,00 (sepuluh ribu rupiah). Pada UU No. 9 Tahun 1994 denda mengalami kenaikan menjadi Rp 25.000,00 (dua puluh lima ribu rupiah) untuk surat pemberitahuan masa dan Rp 50.000,00 (lima puluh ribu rupiah) untuk surat pemberitahuan tahunan. Kemudian pada UU No. 16 Tahun 2000 denda mengalami kenaikan lagi menjadi Rp 50.000,00 (lima puluh ribu rupiah) untuk surat pemberitahuan masa dan Rp 100.000,00 (seratus ribu rupiah) untuk surat pemberitahuan tahunan. Batas waktu yang dimaksudkan di atas adalah untuk surat pemberitahuan masa, selambat-lambatnya 20 (dua puluh) hari setelah akhir masa pajak dan untuk surat pemberitahuan tahunan, selambat-lambatnya tiga bulan setelah akhir tahun pajak.⁵⁾ Selanjutnya jika batas waktu dilampaui dan wajib pajak

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

belum menyampaikan Surat Pemberitahuan, kemudian diberi surat teguran secara tertulis⁶⁾ tetap belum menyampaikan Surat Pemberitahuan, maka dianggap tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan atau dapat dikatakan tidak membayar pajak. Bila hal ini terjadi, maka Dirjen Pajak menerbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP), yang di dalamnya berisi sanksi administrasi.⁷⁾ Penanganan terhadap hal itu dikeluarkan Surat Tagihan Pajak, Surat Paksa sampai penyitaan dan pelelangan.⁸⁾ Hal ini hampir sama dengan sistem pajak di Amerika Serikat bahwa bagi setiap wajib pajak yang terlambat membayar dikenakan denda 10 % dan tambahan denda administratif sebesar 1000 dollar. Bila dalam lima tahun pajak tidak dilunasi, maka obyek pajak dapat disita untuk dilelang.⁹⁾

Selanjutnya bila Surat Pemberitahuan yang telah diserahkan kepada Kantor Pelayanan Pajak menurut wajib pajak tidak benar atau keliru karena kealpaannya, dan dengan iktikat baik membetulkan sendiri Surat Pemberitahuannya sebelum dilakukan pemeriksaan, maka wajib

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

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

8) Undang-Undang No. 19 Tahun 2000 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang No. 19 Tahun 1997 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.

9) Majalah Berita Pajak No. 1317, 15 Pebruari 1996, halaman 38.

pajak dijatuhi hukuman administrasi berupa bunga sebesar 2 % (dua prosen) sebulan atas jumlah pajak yang terutang, dihitung mulai saat penyampaian Surat Pemberitahuan berakhir sampai dengan waktu pembayaran. Selanjutnya bila telah dilakukan pemeriksaan, namun belum dilakukan penyidikan wajib pajak dengan kesadaran sendiri baru memperbaiki Surat Pemberitahuan termasuk lampirannya, maka wajib pajak di samping melunasi pajak yang terutang juga dikenakan denda administrasi sebesar dua kali jumlah pajak yang terutang. Kemudian bila telah dilakukan penyidikan, maka kesempatan wajib pajak untuk memperbaiki Surat Pemberituannya telah tertutup.¹⁰⁾ Bila hal ini terjadi, maka wajib pajak dianggap telah melakukan perbuatan tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan, yakni melanggar Pasal 39 ayat (1) huruf b Undang-Undang No. 16 Tahun 2000. Ancaman dari pasal ini belum tentu dilaksanakan bila mengingat Pasal 44B yang menyatakan bahwa atas permintaan Menteri Keuangan demi kepentingan penerimaan negara, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Dihentikan bila wajib pajak telah melunasi pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar empat kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya

10) Penjelasan Pasal 8 ayat (3) Undang-Undang No. 16 Tahun 2000.

dikembalikan. Dengan adanya ketentuan itu menunjukkan bahwa undang-undang pajak lebih berorientasi pada penerimaan dibandingkan dengan penegakan hukum. Nampaknya di Amerika Serikat orientasi pajaknya juga cenderung mengutamakan penerimaan dibanding dengan penegakan hukumnya.

Perbuatan-perbuatan yang berkaitan dengan Surat Pemberitahuan (SPT) merupakan pelanggaran administratif. Mengingat hal tersebut, maka penyelesaiannya diutamakan secara administratif. Selanjutnya timbul pertanyaan kapan ketentuan pidana Surat Pemberitahuan diterapkan, padahal pelanggaran tersebut juga memenuhi unsur-unsur tindak pidana Surat Pemberitahuan (SPT). Berdasarkan sifat hukum pidana, yakni merupakan ultimum remedium sedapat mungkin penggunaannya dibatasi, artinya bila bagian lain dari hukum itu tidak cukup untuk menegakkan norma-norma yang diakui hukum, barulah hukum pidana diterapkan.¹¹⁾ Di samping itu bila pajak terutang beserta sanksi-sanksinya telah dilunasi, maka unsur kerugian pada pendapatan negara menjadi tidak ada. Menurut Soeparman bahwa sebaiknya penyelesaian dalam pelanggaran hukum pajak adalah dengan penerapan sanksi administrasi. Bila sanksi administrasi

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

sudah diterapkan, maka selesailah permasalahannya.¹²⁾

Ancaman sanksi pidana juga dilakukan terhadap pelaku percobaan tindak pidana SPT (Pasal 39 ayat (3) UU No. 9 Tahun 1994 dan UU No. 16 Tahun 2000). Percobaan adalah adanya niat untuk melakukan tindak pidana, namun pelaksanaannya tidak selesai. Tidak selesainya pelaksanaan itu bukan semata-mata disebabkan karena kehendaknya sendiri. Percobaan tindak pidana SPT tersebut akan memenuhi rumusan delik jika dilakukan dalam rangka mengajukan permohonan restitusi pajak atau kompensasi pajak. Ancaman pidananya pada percobaan ini adalah pidana penjara paling lama dua tahun dan denda setinggi-tingginya empat kali jumlah restitusi yang dimohon dan/atau kompensasi yang dilakukan oleh wajib pajak.

b. Perbuatan Tidak Mendaftarkan Diri atau Menyalahgunakan atau Menggunakan Tanpa Hak Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) atau Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak (NPPKP) atau tindak pidana NPWP atau NPPKP.

Perbuatan ini dirumuskan dalam Pasal 39 ayat (1) huruf a, yang merupakan delik dolus atau perbuatan yang disengaja, dengan unsur pokoknya adalah barang siapa; tidak mendaftarkan diri, atau; menyalahgunakan atau; menggunakan tanpa hak NPWP atau NPPKP; dapat menimbulkan kerugian

12) Soeparman, *Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan*, Bandung: Citra Aditya Bakti, 1994, halaman 84.

pendapatan negara. Pembuat undang-undang menyatakan bahwa perbuatan ini merupakan perbuatan yang dapat dipidana, dengan pertimbangan atau alasan bahwa perbuatan itu bila dilakukan akan menyebabkan kerugian pada negara.

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

Kewajiban untuk mendaftarkan diri kepada Direktorat Jenderal Pajak untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak ditetapkan dalam Pasal 2 Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 jo Pasal 2 ayat (2) UU No. 9 Tahun 1994 jo Pasal 2 ayat (2) UU No. 16 Tahun 2000. Dalam penjelasan Pasal 2 tersebut dikatakan bahwa berdasarkan sistem Self Assessment semua wajib pajak diharuskan untuk mendaftarkan diri pada Direktorat Jenderal Pajak untuk dicatat sebagai wajib pajak dan sekaligus untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP). Fungsi Nomor Pokok Wajib Pajak adalah untuk mengetahui identitas wajib pajak yang sebenarnya. Di samping itu juga berguna untuk menjaga ketertiban dalam

pembayaran pajak dan dalam pengawasan administrasi perpajakan. Terhadap wajib pajak yang tidak mendaftarkan diri untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) akan dikenakan sanksi pidana. Bagi wajib pajak yang tidak melaksanakan kewajibannya mendaftarkan diri untuk mendapatkan NPWP, maka Direktur Jenderal Pajak secara jabatan dapat menerbitkan NPWP dan atau pengukuhan pengusaha kena pajak (Pasal 2 ayat 4). Sanksi administrasi terhadap wajib pajak yang tidak mendaftarkan untuk mendapatkan NPWP tidak ada. Dengan demikian bagi wajib pajak yang tidak mendaftarkan diri sebagai wajib pajak sehingga mempunyai NPWP akan lebih beruntung, sebab secara administratif tidak terkena sanksi, dari segi hukum pidana ia akan lepas bila digolongkan sebagai telah melakukan kealpaan.

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

perbuatan penyalahgunaan atau menggunakan NPWP orang lain dapat dipidana menurut pembentuk undang-undang termasuk hal yang berlebihan.

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

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

Perbuatan-perbuatan yang berkaitan dengan pembukuan atau pencatatan ini dirumuskan dalam Pasal 39 ayat (1) huruf d dan e (dalam UU No. 16 Tahun 2000 pada Pasal 39 ayat (1) huruf e dan f). Perbuatan yang dapat dipidana ini merupakan delik dolus, yaitu diperlukan adanya unsur kesengajaan. Unsur-unsur pokoknya adalah barang siapa; memperlihatkan pembukuan, pencatatan atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau; tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan; tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lainnya; dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

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

Pada Pasal 28 ayat (1) dari ketiga undang-undang di atas diatur mengenai kewajiban menyelenggarakan pembukuan bagi wajib pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas dan semua wajib pajak badan di Indonesia. Pengertian pembukuan pada intinya merupakan suatu proses pencatatan yang dilakukan secara teratur mengenai informasi keuangan yang ditutup dengan laporan keuangan berupa neraca dan perhitungan rugi laba pada setiap tahun pajak berakhir. Dengan kata lain pembukuan merupakan dasar pembuatan laporan keuangan yang pada akhirnya menjadi lampiran atau dasar pengisian surat pemberitahuan (SPT) tahunan. Memori penjelasan undang-undang menyatakan bahwa mengingat pembukuan dimaksudkan untuk menjadi dasar perhitungan pajak yang dikenakan, maka pembukuan itu harus didasarkan suatu cara yang lazim dipakai di Indonesia, misalnya berdasarkan prinsip akuntansi Indonesia. Selain itu ada wajib pajak yang tidak diharuskan membuat pembukuan tetapi hanya membuat catatan-catatan sebagai gantinya pembukuan. Wajib pajak yang tergolong ini adalah wajib pajak yang peredaran usahanya

dalam satu tahun tidak melebihi jumlah tertentu yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan (Pasal 14 ayat (2) Undang-undang No. 7 Tahun 1983, No. 10 Tahun 1994 dan No. 17 Tahun 2000) tentang Pajak Penghasilan.

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

Untuk tindakan memperlihatkan pembukuan, pencatatan atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan, tindakan ini

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

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

atau berdasarkan Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai (PPN), bila jumlah pajak masukan lebih besar dari jumlah pajak keluaran. Bila hal ini terjadi dan pembukuan yang dilampirkan oleh wajib pajak ternyata palsu, maka negara yang dirugikan. Oleh sebab itulah sangat tepat bila pelaku ini diberi sanksi pidana. Bila pembukuan diketahui palsu dan restitusi tidak keluar atau tidak dikabulkan, maka yang terkena sanksi hanyalah wajib pajak. Namun bila pembukuan ternyata palsu atau tidak benar dan wajib pajak menerima restitusi, maka kesalahan atau sanksi tidak hanya dikenakan pada wajib pajak saja tetapi juga petugas pajak pemeriksa pajak.¹³⁾ Petugas pajak dapat disalahkan karena kurang teliti atau kurang cermat dalam memeriksa SPT dan lampirannya. Atau bahkan bisa disangka melakukan kejahatan bersama-sama atau membantu melakukan kejahatan.

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

Tindak pidana atau perbuatan ini dirumuskan dalam Pasal 39 ayat (1) huruf f (bila UU. No. 16 Tahun 2000 Pasal 39 ayat (1) huruf g). Tindak pidana ini merupakan delik dolus, yang merupakan unsur kesengajaan. Unsur-unsur pokok

¹³⁾ Kasus restitusi pajak di tanggerang, Majalah Hukum Varia Peradilan, Juli 1995, Tahun X No. 118.

delik ini adalah barang siapa, tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut, dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Seperti tindak pidana atau perbuatan pidana di atas subyek delik ini siapapun (Pasal 43 ayat (1)) termasuk wakil, kuasa, atau pegawai dari wajib pajak, yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana ini. Dalam pasal ini secara implisit juga dinyatakan bahwa pelanggaran Pasal 38 dan Pasal 39 merupakan tindak pidana di bidang perpajakan.

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

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

takwim berikutnya setelah masa pajak berakhir.¹⁴⁾

Berdasarkan Undang-undang pajak lama (Undang-undang No. 6 Tahun 1983) bila perbuatan itu dilakukan oleh pegawai negeri dapat digolongkan sebagai tindak pidana korupsi. Dasar pemikirannya antara lain karena pegawai negeri tersebut tidak dalam kedudukannya sebagai wajib pajak, seperti bendaharawan, Dirjen Bea Cukai dan sebagainya, melainkan sebagai pegawai negeri yang disertai tugas memotong atau memungut pajak dari pihak ketiga. Di samping itu unsur-unsur delik tersebut memenuhi delik tindak pidana korupsi.¹⁵⁾ Kemudian setelah terjadi perubahan Undang-undang lama (UU No. 6 Tahun 1983) menjadi Undang-undang No. 9 Tahun 1994 jo Undang-undang No. 16 Tahun 2000, maka yang dimaksud dengan wajib pajak termasuk pemungut pajak atau pemotong pajak tertentu.¹⁶⁾ Dengan demikian bila pemotongan atau pemungutan pajak tidak disetorkan oleh orang atau badan yang berstatus pegawai negeri tidak digolongkan sebagai tindak pidana korupsi tetapi tindak pidana di bidang perpajakan. Tindak pidana ini mirip dengan penggelapan yang diatur dalam Pasal 372 KUHP. Dengan demikian apakah perbuatan para pemotong atau pemungut yang

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

15) Soeparman, *Op. Cit.*, halaman 108 - 112

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

tidak menyetorkan hasil pemotongan dan pemungutannya diajukan ke pengadilan dengan dakwaan Pasal 39 ayat (1) g Undang-undang No. 16 Tahun 2000 atau Pasal 372 KUHP. Mengenai hal ini Rochmat Soemitro menyatakan bahwa hukum pajak adalah *lex specialis*. *Lex specialis* lebih diutamakan dari pada *lex generalis*. Oleh sebab itu lebih tepat perbuatan tidak menyetorkan pajak didakwa dengan Pasal 39 ayat (1) g Undang-undang No. 16 Tahun 2000.

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

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

Tindak pidana ini dirumuskan dalam Pasal 41, yang bisa merupakan delik dolus atau delik culpa. Lagi pula delik ini merupakan delik aduan, yang penuntutannya berdasarkan pengaduan orang yang kerahasiaannya dilanggar. Unsur-unsur pokok dalam delik ini adalah pejabat, kewajiban

merahasiakan yang dimaksud dalam Pasal 34, yakni larangan kepada para pejabat perpajakan dan tenaga ahli yang diperbantukan, agar tidak memberitahukan kepada siapapun mengenai segala sesuatu yang diketahuinya dan diberitahukan oleh wajib pajak kepadanya. Yang dimaksud pejabat adalah petugas pajak, termasuk para ahli yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak untuk membantu dalam pelaksanaan ketentuan peraturan perpajakan, seperti ahli bahasa, akuntan, pengacara dan sebagainya. Sedangkan kewajiban perpajakan yang dimaksud dalam Pasal 34 adalah segala sesuatu yang diketahui atau diberitahukan oleh wajib pajak dalam rangka jabatan atau pekerjaannya untuk menjalankan ketentuan perpajakan. Meskipun tindak pidana ini tercantum dalam undang-undang perpajakan, namun tidak ada kaitannya dengan pelaksanaan kewajiban pembayaran pajak. Akan timbul pertanyaan "apakah tindak pidana pembocoran rahasia wajib pajak merupakan tindak pidana di bidang perpajakan ?. Menurut Soeparman: dari segi formal memang tindak pidana tersebut termasuk dalam tindak pidana di bidang perpajakan. Tetapi dari segi material tindak pidana tersebut bukan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan.¹⁷⁾ Dari uraian di atas, menurut hemat penulis dapat dikatakan bahwa perbuatan atau tindak pidana pembocoran rahasia wajib pajak merupakan delik umum yang tercantum dalam undang-undang perpajakan, maka berlaku KUHP Pasal 322. Dengan demikian

17) Soeparman, *Op. Cit*, halaman 120.

penyidiknyapun dilakukan oleh Kepolisian bukan penyidik pegawai negeri sipil pajak.¹⁸⁾

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

Perbuatan atau tindak pidana ini dirumuskan dalam Pasal 41 A Undang-undang No. 9 Tahun 1994 dan Undang-undang No. 16 Tahun 2000. Dalam Undang-undang No. 6 Tahun 1983 belum diatur. Tindak pidana ini merupakan delik dolus, yakni diperlukan adanya unsur kesengajaan. Unsur-unsur pokoknya adalah barang siapa, tidak memberi keterangan atau bukti oleh yang diwajibkan Pasal 35, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar. Subyek delik ini adalah siapa saja yang diwajibkan Pasal 35, yakni pihak-pihak Bank, Akuntan Publik, Notaris, Konsultan Pajak, Kantor Administrasi, dan pihak ketiga lainnya, yang mempunyai hubungan dengan wajib pajak yang diperiksa atau disidik, wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta Direktur Jenderal Pajak. Dalam hal pihak-pihak sebagaimana disebut di atas terikat oleh kewajiban merahasiakan, untuk keperluan pemeriksaan atau penyidikan pajak, kewajiban merahasiakan tersebut ditiadakan, kecuali

18) Bila penyidiknya dilakukan oleh pegawai negeri sipil pajak dapat menimbulkan ketidakpercayaan wajib pajak yang melaporkan kerahasiaan pajak telah dibocorkan.

untuk Bank kewajiban merahasiakan ditiadakan atas perintah tertulis dari Menteri Keuangan. Selanjutnya akan timbul pertanyaan apakah tindak pidana ini merupakan tindak pidana di bidang perpajakan atau tindak pidana umum ?. Menurut Rochmat Soemitro merupakan tindak pidana di bidang perpajakan, karena kewajiban memberikan keterangan atau bukti tersebut adalah dalam rangka menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.¹⁹⁾ Namun ada pendapat lain yang menyatakan bahwa tindak pidana di bidang perpajakan terjadi bila dilakukan oleh wajib pajak. Padahal tindak pidana atau perbuatan pidana tidak memberikan keterangan atau bukti, belum tentu dilakukan oleh wajib pajak.

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

Tindak pidana ini dirumuskan dalam Pasal 41 B Undang-undang No. 9 Tahun 1994 dan Undang-undang No. 16 Tahun 2000. Dalam Undang-undang sebelumnya, yaitu Undang-undang No. 6 Tahun 1983 belum diatur. Tindak pidana ini merupakan delik dolus yaitu diperlukan adanya unsur kesengajaan. Unsur-unsur pokoknya adalah barangsiapa;

19) Rochmad Soemitro, *Pajak Ditinjau Dari Segi hukum*, Bandung, PT. Eresco, 1991, halaman 43.

menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.

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

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

Dalam rangka mengikuti atau menyesuaikan perkembangan di bidang perpajakan, maka Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan mengalami dua kali perubahan. Perubahan pertama adalah Undang-undang tersebut dirubah menjadi Undang-undang No. 9

Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan. Kemudian Undang-undang itu dirubah lagi menjadi Undang-undang No. 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan. Adanya perubahan ini menyangkut pula perubahan ketentuan-ketentuan sanksi pidananya, baik jenis sanksinya, lamanya sanksi atau berat-ringannya sanksi maupun bentuk perumusan sanksinya.

ad.2.1. Jenis Sanksi Pidana

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

Di dalam Undang-undang No. 9 Tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan jenis pidana yang diancamkan kepada si pelaku tindak pidana di bidang perpajakan adalah pidana kurungan, denda dan pidana penjara. Bila perbuatan yang dilakukan si pelaku karena

kealpaan diancam pidana kurungan dan denda. Kemudian bila perbuatan yang dilakukan si pelaku karena kesengajaan diancam pidana penjara dan denda. Dalam Undang-undang ini tidak ada klasifikasi tindak pidana pelanggaran dan kejahatan.

Di dalam Undang-undang No. 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan jenis pidana yang diancamkan kepada si pelaku tindak pidana di bidang perpajakan adalah pidana kurungan, denda dan pidana penjara. Bila perbuatan yang dilakukan si pelaku karena kealpaan diancam pidana kurungan dan denda. Kemudian bila perbuatan yang dilakukan si pelaku karena kesengajaan diancam pidana penjara dan denda. Dalam Undang-undang ini juga tidak ada klasifikasi tindak pidana pelanggaran dan kejahatan.

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

TABEL IV
JENIS PIDANA

! UU.	! Jenis Pidana	! Pasal	! Keterangan !
! UU. No.6 Tahun 1983	! Kurungan dan/atau denda	! 38,41(1)	! Pelanggaran !
!	! Penjara dan/atau denda	! 39(1),41(2)	! Kejahatan !
! UU. No.9 Tahun 1994	! Kurungan dan denda	! 38,41(1)	! - !

!	!	Penjara dan denda	!	39(1,3),41	!	-	!
!	!		!	(2),41A,41B!	!	-	!
!	UU. No.16 Tahun 2000!	Kurungan dan denda	!	38,41(1)	!	-	!
!	!	Penjara dan denda	!	39(1,3),41	!	-	!
!	!		!	(2),41A,41B!	!	-	!

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

Dalam pembahasan rancangan undang-undang perpajakan baik rancangan Undang-undang No. 6 Tahun 1983, rancangan Undang-undang No. 9 Tahun 1994 dan rancangan Undang-undang No. 16 Tahun 2000 tidak nampak dibahas secara mendalam mengenai jenis-jenis sanksi pidana yang dapat dikenakan (*strafsoort*), berat ringannya ancaman pidana dari suatu tindak pidana (*strafmaat*). Bahkan pada undang-undang yang menimbulkan kontraversial di masyarakat, yakni Undang-undang No. 14 Tahun 1992 tentang Lalu Lintas dan Angkutan Jalan, berdasarkan hasil penelitian dari proses pembahasan sanksi pidana di DPR (Dewan Perwakilan Rakyat) ternyata tidak dipermasalahkan. Pada umumnya para pihak (Pemerintah dan DPR) menganggap hal yang wajar bila perbuatan telah ditetapkan sebagai tindak pidana, kemudian diiringi sanksi pidana (jenis pidana dan berat ringannya ancaman pidana).

Tujuan pidana penjara atau kurungan adalah untuk membuat jera si pelaku (*as a deterrent*). Sedangkan pidana denda mempunyai maksud untuk mengembalikan kerugian negara. Dari ketiga undang-undang perpajakan di atas terdapat perbedaan ancaman hukuman. Pada Pasal 38 UU. No. 6 Tahun 1983 ancaman hukuman selama-lamanya satu tahun pidana kurungan dan/atau denda setinggi-tingginya dua kali jumlah pajak yang terutang. Pada Pasal 38 UU. No. 9 Tahun 1994 dan UU. No. 16 Tahun 2000 ancaman hukuman kurungan satu tahun dikumulasikan dengan ancaman hukuman denda. Pada UU. No. 6 Tahun 1983 ancaman hukuman bisa merupakan ancaman hukuman alternatif dan bisa merupakan ancaman kumulatif atau bersifat fakultatif. Sedangkan pada UU. No. 9 Tahun 1994 dan UU. No. 16 Tahun 2000 ancamannya sama, tetapi dikumulasikan dengan ancaman hukuman denda atau bersifat imperatif kumulasi. Dengan adanya ancaman yang demikian, maka pada UU. No. 6 Tahun 1983, hakim diberi kebebasan lebih banyak oleh pembuat undang-undang untuk memilih hukuman atau pidana yaitu pidana kurungan, pidana denda atau pidana kurungan dan denda. Namun pada UU. No. 9 Tahun 1994 dan UU. No. 16 Tahun 2000, oleh pembuat undang-undang hakim tidak diberi kebebasan untuk memilih. Hakim harus memberi hukuman atau pidana yang sifatnya kumulatif, yakni pidana kurungan dan denda.

Pada Pasal 39 UU. No. 6 Tahun 1983 terdiri dari dua ayat. Ayat (1) huruf a sampai dengan huruf f diancam dengan pidana yang sama, yaitu pidana penjara selama-lamanya tiga

tahun dan/atau denda setinggi-tingginya sebesar empat kali jumlah pajak yang terutang yang kurang atau tidak dibayar. Kemudian ayat (2) merupakan ancaman pidana terhadap pengulangan tindak pidana (residif). Ancamannya berupa pidana penjara dan/atau denda sebesar dua kali lipat yang ditetapkan dalam Pasal 39 ayat (1). Dari rumusan ancaman yang terdapat pada Pasal 39 ayat (1) dan (2) itu, memberi peluang atau kebebasan pada hakim dalam memutuskan untuk memilih hukuman atau pidana penjara, denda suatu perkara atau penjara dan denda. Jadi hukumannya dapat berupa penjara saja, denda saja, dan dapat pula kumulasi penjara dan denda.

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

lipat yang ditetapkan dalam Pasal 39 ayat (1). Hal ini dimaksudkan untuk mencegah pengulangan tindak pidana di bidang perpajakan. Ayat (3) merupakan ketentuan baru mengenai percobaan melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan hak NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak) atau NPPKP (Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak) atau menyampaikan SPT (Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau kompensasi pajak, diancam dengan hukuman pidana penjara selama-lamanya dua tahun dan denda setinggi-tingginya empat kali jumlah restitusi dan/atau kompensasi yang dimohon.

Dari rumusan ancaman hukuman yang terdapat pada Pasal 39 ayat (1), (2) dan (3) di atas, pembuat Undang-undang tidak memberi peluang atau kebebasan pada hakim untuk memilih hukuman. Hakim harus memberi hukuman yang sifatnya kumulatif, yaitu pidana penjara dan denda.

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

Pada Pasal 41 Undang-undang No. 9 Tahun 1994, bila

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

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

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

Sesuai dengan perkembangan zaman nampaknya kriminalisasi di bidang perpajakan bertambah, pada Undang-undang No. 6 Tahun 1983 belum diatur, tetapi setelah perubahan pertama (yakni Undang-undang No. 9 Tahun 1994) dan perubahan kedua (yakni Undang-undang No. 16 Tahun 2000) mulai diatur. Pengaturan baru itu dituangkan dalam Pasal 41A dan Pasal 41B Undang-undang No. 9 Tahun 1994 dan Undang-undang No. 16 Tahun 2000. Pasal 41A menyatakan bahwa barang siapa yang menurut Pasal 35 Undang-undang ini wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta tetapi dengan sengaja tidak memberikan keterangan atau bukti, atau memberikan keterangan atau bukti yang tidak benar diancam dengan pidana penjara selama-lamanya satu tahun dan denda

setinggi-tingginya lima juta rupiah. Undang-undang No. 16 Tahun 2000 denda mengalami kenaikan menjadi sepuluh juta rupiah. Pasal 41B menyatakan bahwa barang siapa dengan sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, diancam dengan pidana penjara selama-lamanya tiga tahun dan denda setinggi-tingginya sepuluh juta rupiah. Undang-undang No. 16 Tahun 2000 besarnya denda tetap sama.

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

Pasal 41B dimaksudkan agar penyidikan atau pemeriksaan tindak pidana di bidang perpajakan berjalan lancar tanpa halangan. Bila ada yang menghalangi atau mempersulit penyidikan, maka akan diancam pidana yang bersifat kumulatif, yakni pidana penjara dan denda.

Dari uraian di atas dapat penulis simpulkan bahwa pola jenis sanksi pidana yang diterapkan pada Undang-undang No. 6 Tahun 1983 menganut pola KUHP (WVS) yang membedakan antara kejahatan dan pelanggaran. Untuk kejahatan pada umumnya diancam dengan pidana penjara atau denda, sedangkan untuk pelanggaran pada umumnya diancam dengan pidana kurungan atau denda. Pada Undang-undang No. 9 Tahun 1994

dan Undang-undang No. 16 Tahun 2000 mengalami perubahan, yakni tidak lagi membedakan jenis tindak pidana yang berupa kejahatan dan pelanggaran (hal ini dapat diketahui dengan dihapuskannya Pasal 42 Undang-undang No. 6 Tahun 1983 yang mengatur tentang penggolongan tindak pidana sebagai pelanggaran dan tindak pidana sebagai kejahatan). Bila penulis melihat Konsep 1999/2000 (Konsep KUHP Baru) ada pengklasifikasian tindak pidana atau delik. Untuk delik yang "sangat ringan" diancam dengan pidana denda, untuk delik yang dipandang "berat" diancam dengan pidana penjara atau denda (alternatif) dan untuk delik yang "sangat serius" diancam dengan pidana penjara saja (tunggal) atau dalam hal-hal khusus dapat pula diancam dengan pidana mati yang dialternatifkan dengan pidana penjara seumur hidup atau penjara waktu tertentu. Atau dengan kata lain menurut Konsep KUHP Baru hanya akan ada tiga kategori pengelompokan tindak pidana, yaitu pertama untuk delik yang bobotnya dinilai kurang dari satu tahun penjara hanya diancam pidana denda; kedua untuk delik yang bobotnya dinilai satu sampai tujuh tahun penjara diancam pidana penjara atau denda secara alternatif; ketiga untuk delik yang diancam pidana penjara lebih dari tujuh tahun diancam pidana penjara. Namun dalam Undang-undang No. 9 Tahun 1994 dan Undang-undang No. 16 Tahun 2000 masih mengetrapkan jenis pidana kurungan (Pasal 38 dan Pasal 41 ayat (1), ancumannya pidana kurungan selama-lamanya satu tahun dan denda). Terhadap pola di atas dimungkinkan adanya penyimpangan antara lain

untuk beberapa tindak pidana yang dipandang dapat menimbulkan keuntungan ekonomis yang cukup tinggi, pidana penjara yang diancamkan dapat dialternatifkan dan dikumulasikan dengan pidana denda. Dengan adanya rumusan yang demikian menunjukkan bahwa pembuat undang-undang tidak mengikuti pola yang sudah ada. Menurut hemat penulis sebaiknya Pasal 42 dari Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tidak perlu dihapuskan, sehingga akan jelas perbedaan antara delik kejahatan dengan pelanggaran.

Dalam KUHP delik kejahatan diatur dalam Buku II dan pelanggaran diatur dalam Buku III. Tetapi di dalam KUHP tidak dijelaskan ukuran yang membedakan antara kejahatan dan pelanggaran. Dalam MvT (*Memorie van Toelichting*) ada penjelasan, yaitu:

Kadang-kadang suatu perbuatan diancam dengan pidana yang sudah bersifat melawan hukum sebelum pembuat undang-undang mengungkapkan tentang hal itu dan yang kita anggap sebagai tidak adil walaupun pembuat undang-undang tidak pernah mengungkapkannya. Dalam hal ini terdapat suatu "kejahatan". Dalam hal-hal lain ada perbuatan yang baru bersifat melawan hukum karena undang-undang; yang kita baru menganggap sebagai tidak adil berdasarkan undang-undang. Dalam hal ini terdapat "pelanggaran".²⁰⁾

Tampaknya pembagian kejahatan dan pelanggaran dalam KUHP ini didasarkan pada perbedaan kualitatif dan kuantitatif.²¹⁾ Pada umumnya kejahatan diancam dengan

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

21) *Ibid.* halaman 128 - 129.

pidana penjara yang secara kualitatif lebih berat dibandingkan pelanggaran yang diancam dengan pidana kurungan. Namun demikian ada juga kejahatan yang diancam dengan pidana kurungan atau denda tanpa dialternatifkan dengan pidana penjara. Kejahatan yang hanya diancam dengan pidana kurungan saja (perumusan tunggal) terdapat dalam pasal 334 ayat 2 dan 3, yang masing-masing diancam pidana kurungan maksimal 9 bulan dan satu tahun. Kejahatan yang hanya diancam dengan pidana denda saja terdapat dalam Pasal 403, yang maksimumnya mencapai denda Rp 150.000,-. Untuk kejahatan-kejahatan yang diancam dengan pidana kurungan atau denda (perumusan alternatif) terdapat dalam Pasal-pasal 231 (4), 232 (3), 235 jo. 232 (3), 334 (1), 409, 412 jo. 409, 426 (2), 427 (2) dan 477 (2), semuanya merupakan delik culpa. Secara kuantitatif pada umumnya kejahatan yang diancam pidana kurungan dan denda itu lebih berat dari pada yang diancamkan untuk pelanggaran. Untuk kejahatan ancaman pidana kurungan yang paling rendah satu bulan dan paling tinggi satu tahun empat bulan. Sedang untuk pelanggaran paling rendah tiga hari dan paling tinggi satu tahun. Untuk kejahatan ancaman pidana denda maksimum berkisar antara Rp 900,- (dulu 60 gulden) dan Rp 150.000,- (dulu 10.000 gulden). Sedangkan untuk pelanggaran berkisar antara Rp 225,- (dulu 15 gulden) dan Rp 75.000,- (dulu 5.000 gulden).

Kemudian Mulyatno juga membedakan antara kejahatan dengan pelanggaran, yakni:

1. Pidana penjara hanya diancamkan pada kejahatan;

2. Bila menghadapi kejahatan, jaksa harus membuktikan bentuk kesalahan (kesengajaan atau kealpaan). Dalam menghadapi pelanggaran hal itu tidak diperlukan;
3. Percobaan untuk melakukan pelanggaran tidak dapat dipidana (Pasal 54), juga pembantuan pada pelanggaran tidak dipidana (Pasal 60);
4. Tenggang daluwarsa, baik untuk hak menentukan maupun hak perjalanan pidana bagi pelanggaran adalah lebih pendek dari pada kejahatan adalah satu tahun dan dua tahun;
5. Dalam hal perbarengan (concursum) pola pemidanaan berbeda buat pelanggaran dan kejahatan. Kumulasi pidana yang enteng lebih mudah dari pada pidana berat (Pasal 65, 66 - 70).²²⁾

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

Dalam Pasal 78 dinyatakan bahwa:

- (1) Kewenangan menuntut pidana hapus karena daluwarsa:
 - ke-1 mengenai semua pelanggaran dan kejahatan yang dilakukan dengan percetakan, sesudah satu tahun;
 - ke-2 mengenai kejahatan yang diancam dengan denda, kurungan, atau pidana penjara paling lama tiga tahun, sesudah enam tahun;
 - ke-3 mengenai kejahatan yang diancam dengan pidana penjara lebih dari tiga tahun, sesudah dua belas tahun;
 - ke-4 mengenai kejahatan yang diancam dengan pidana mati atau pidana penjara seumur hidup, sesudah delapan belas tahun.
- (2) Bagi orang yang pada saat melakukan perbuatan umurnya belum delapan belas tahun, masing-masing tenggang daluwarsa di atas dikurangi menjadi sepertiga.

Kemudian dalam Pasal 84 KUHP dinyatakan bahwa:

- (1) Kewenangan menjalankan pidana hapus karena daluwarsa.

²²⁾ Moeljatno, *Azas-azas Hukum Pidana*, Jakarta: PT. Bina Aksara, 1987, halaman 74.

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

Bertolak dari uraian di atas, maka adanya perbedaan antara kejahatan dan pelanggaran membawa pengaruh terhadap peraturan pidana dari perundangan lainnya di luar KUHP. Oleh sebab itu, bila membuat peraturan perundangan dalam memformulasikan delik membedakan antara kejahatan dan pelanggaran, maka konsekuensinya harus mengikuti aturan-aturan umum yang ada dalam KUHP. Namun bila dalam membuat peraturan perundangan dalam memformualsikan delik tidak dibedakan antara kejahatan dan pelanggaran, maka harus membuat aturan tersendiri dalam peraturan perundangan yang dibuat (Pasal 103 KUHP).

ad.2.2. Lamanya Sanksi atau Berat Ringannya Sanksi

Berbicara masalah ini dapat menyangkut dua hal, yaitu lamanya sanksi yang terdapat pada pasal yang memuat ancaman pidana (formulatif) dan lamanya sanksi yang terdapat pada vonis/putusan hakim (aplikatif). Dua hal ini sangat berpengaruh terhadap penanggulangan kejahatan di bidang perpajakan. Ancaman pidana yang tinggi secara psikis dapat mempengaruhi pembuat dan calon pembuat dalam melakukan tindak pidana/kejahatan, tetapi bila tidak diikuti dengan penjatuhan pidana yang lama atau mendekati

maksimum ancaman pidana, maka prevensi special dan prevensi general tidak akan tercapai. Berkaitan dengan hal ini Soeryono Soekanto menyatakan bahwa:

Kalau suatu ancaman hukuman hanya tercantum di kertas saja, maka hal itu tidak ada artinya. Efek dari suatu sanksi negatif yang hanya bersifat formal saja hampir-hampir tidak ada. Efek tersebut justru akan datang dari kekuatan suatu ancaman yang benar-benar diterapkan, apabila suatu ketentuan dilanggar.²³⁾

Di bawah ini penulis sampaikan lamanya ancaman pidana dari Undang-undang No. 6 Tahun 1983, Undang-undang No. 9 Tahun 1994 dan Undang-undang No. 16 Tahun 2000.

TABEL V
LAMANYA ANCAMAN PIDANA

No.	Undang-undang	Pasal	Lamanya		Denda (Dalam Rupiah)
			Tahun	Bulan	
1.	UU. No. 6/1983	38	1	-	2 kali Pajak terutang
		39 ayat(1)	3	-	4 kali pajak terutang
		41 ayat(1)	-	6	satu juta rupiah
		ayat(2)	1	-	dua juta rupiah
2.	UU. No. 9/1994	38	1	-	2 kali pajak terutang
		39 ayat(1)	6	-	4 kali pajak terutang
		ayat(3)	2	-	4 kali yang dimohon
		41 ayat(1)	1	-	dua juta rupiah
		ayat(2)	2	-	lima juta rupiah
		41 A	1	-	lima juta rupiah
41 B	3	-	sepuluh juta rupiah		
3.	UU. No.16/2000	38	1	-	2 kali pajak terutang
		39 ayat(1)	6	-	4 kali pajak terutang
		ayat(3)	2	-	4 kali yang dimohon
		41 ayat(1)	1	-	empat juta rupiah
		ayat(2)	2	-	sepuluh juta rupiah

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

!	! 41 A	! 1	! -	! sepuluh juta rupiah	!
!	! 41 B	! 3	! -	! sepuluh juta rupiah	!

Dari tabel di atas menunjukkan bahwa dalam menetapkan jumlah atau lamanya ancaman pidana, pembuat undang-undang menggunakan sistem indefinite, yakni penetapan maksimum pidana untuk tiap tindak pidana. Penggunaan sistem ini ada segi keuntungannya, yakni:

- a. Dapat menunjukkan tingkat keseriusan masing-masing tindak pidana;
- b. Memberikan fleksibilitas dan diskresi kepada kekuasaan pemidanaan;
- c. Melindungi kepentingan si pelanggar itu sendiri dengan menetapkan batas-batas kebebasan dari kekuasaan pemidanaan.²⁴⁾

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

Dengan melihat tabel v di atas terlihat terjadinya perkembangan dalam mengamankan sektor pajak dari pelaku tindak pidana. Perkembangan demikian dapat diketahui dari lamanya pidana penjara maupun dari besarnya denda yang diancamkan. Pada Pasal 38 tidak terjadi perubahan yang mencolok dari Undang-undang No. 6 Tahun 1983 ke Undang-

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

undang No. 9 Tahun 1994 dan Undang-undang No. 16 Tahun 2000, karena ancaman pidana dan dendanya sama yakni pidana kurungan maksimal satu tahun dan denda maksimal dua kali pajak terutang. Yang membedakan adalah Undang-undang No. 6 Tahun 1983 menggunakan sistem kumulatif dan alternatif, sedangkan Undang-undang No. 9 Tahun 1994 dan Undang-undang No 16 Tahun 2000 menggunakan sistem kumulatif saja. Dengan perubahan sistem itu, pembuat undang-undang tidak memberi pilihan kepada hakim untuk menjatuhkan pidana kurungan atau denda, tetapi hakim harus menjatuhkan pidana kurungan dan denda.

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

Pada Pasal 41 ayat (2) pada mulanya ancaman pidananya maksimal 1 (satu) tahun pidana penjara dan/atau denda maksimal 2 (dua) juta rupiah berubah menjadi maksimal 2 (dua) tahun pidana penjara dan denda maksimal 5 (lima) juta rupiah.

Dari uraian itu bila dicermati akan menimbulkan pertanyaan, mengapa ancaman dendanya terhadap wajib pajak tidak mengalami perubahan, sedangkan ancaman denda terhadap aparat pajak mengalami perubahan. Adanya perbedaan ini tidak terlepas dari adanya perbaikan pelayanan pajak, sehingga wajib pajak tidak ragu-ragu dalam memberikan data dan keterangan kepada petugas pajak/pejabat petugas pajak atau pejabat perpajakan termasuk staf ahli yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak untuk membantu dalam pelaksanaan ketentuan-ketentuan undang-undang perpajakan. Selain itu agar aparat pajak berhati-hati dalam memberikan informasi kepada pihak lain yang berkaitan dengan wajib pajak. 25).

Kemudian pada Pasal 39 dan Pasal 41A, 41B Undang-undang No. 9 Tahun 1994 dan Undang-undang No. 16 Tahun 2000 terjadi penambahan perbuatan yang dapat dipidana atau terjadi kriminalisasi, yakni Pasal 39 ayat (3) diancam pidana penjara maksimal 2 (dua) tahun dan denda maksimal 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohon dan/atau kompensasi bagi siapa saja yang melakukan percobaan tindak

25) Wawancara dengan pejabat perpajakan.

pidana Surat Pemberitahuan (SPT) atau Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) dalam rangka mengajukan permohonan restitusi pajak atau kompensasi pajak; Pasal 41A diancam pidana penjara maksimal 1 (satu) tahun dan denda maksimal 5 (lima) juta rupiah bagi siapa saja dengan sengaja tidak memberi keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar; Pasal 41B diancam pidana penjara maksimal 3 (tiga) tahun dan denda maksimal 10 (sepuluh) juta rupiah bagi siapa saja dengan sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Adanya kriminalisasi pada pasal-pasal tersebut di atas menurut pemerintah pada waktu mengajukan perubahan Undang-undang No. 6 Tahun 1983 adanya banyak kasus restitusi pajak dan adanya pihak ketiga yang sebenarnya wajib memberi keterangan atau bukti yang diminta tetapi dengan sengaja tidak memberi keterangan atau bukti dan adanya pihak-pihak yang mempersulit penyidikan. Perbuatan-perbuatan tersebut sangat merugikan negara. Mengingat hal tersebut, maka kriminalisasi di bidang ini perlu diwujudkan. Upaya perwujudannya dengan diajukannya perubahan pertama Undang-undang No. 6 Tahun 1983 menjadi Undang-undang No. 9 Tahun 1994 dan perubahan kedua menjadi Undang-undang No 16 Tahun 2000.²⁶⁾

Bila dibandingkan antara Undang-undang No. 9 Tahun 1994 dengan Undang-undang No. 16 Tahun 2000 mengenai

26) Wawancara dengan pejabat perpajakan.

26) Wawancara dengan pejabat perpajakan.

Bila dibandingkan antara Undang-undang No. 9 Tahun 1994 dengan Undang-undang No. 16 Tahun 2000 mengenai

1994 dan perubahan kedua menjadi Undang-undang No 16 Tahun undang No. 6 Tahun 1983 menjadi Undang-undang No. 9 Tahun perwujudannya dengan dilakukannya perubahan pertama Undang- kriminalisasi di bidang ini perlu diwujudkan. Upaya sangat merugikan negara. Mengingat hal tersebut, maka yang mempersulit penyidikan. Perbuatan-perbuatan tersebut tidak memberi keterangan atau bukti dan adanya pihak-pihak keterangan atau bukti yang diminta tetapi dengan sengaja adanya pihak ketiga yang sebenarnya wajib memberi No. 6 Tahun 1983 adanya banyak kasus restitusi pajak dan pemerintah pada waktu mengajukan perubahan Undang-undang kriminalisasi pada pasal-pasal tersebut di atas menurut penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Adanya bagi siapa saja dengan sengaja menghalangi atau mempersulit 3 (tiga) tahun dan denda maksimal 10 (sepuluh) juta rupiah yang tidak benar; Pasal 41B diancam pidana penjara maksimal keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti juta rupiah bagi siapa saja dengan sengaja tidak memberi pidana maksimal 1 (satu) tahun dan denda maksimal 5 (lima) pajak atau kompensasi pajak; Pasal 41A diancam pidana Pajak (NWP) dalam rangka mengajukan permohonan restitusi pidana Surat Pemberitahuan (SPT) atau Nomor Pokok Wajib

2000.26)

lamanya sanksi pidana tidak banyak mengalami perubahan. Yang berubah ancaman sanksinya hanya pada Pasal 41 ayat (1) dan ayat (2) serta Pasal 41A. Perubahan ini hanya menyangkut ancaman denda, sedangkan ancaman pidananya tetap sama. Pada Pasal 41 ayat (1) dan (2) ancaman dendaanya berubah menjadi lipat dua kali, sehingga ancaman dendaanya menjadi maksimal 4 (empat) juta rupiah dan 10 (sepuluh) juta rupiah. Pertimbangan perubahan ini adalah dalam rangka peningkatan pelayanan pajak supaya lebih baik dan pejabat pajak lebih berhati-hati dalam memberikan informasi pajak yang berkaitan dengan wajib pajak. Pada Pasal 41A ancaman dendaanya berubah menjadi lipat dua kali, sehingga ancaman dendaanya menjadi maksimal 10 (sepuluh) juta rupiah. Adanya perubahan ini agar pihak ketiga lebih peduli untuk memberi keterangan atau bukti yang diminta pejabat yang terkait dalam rangka penegakan hukum di bidang perpajakan.

Para pihak yang terlibat dalam rancangan undang-undang perubahan atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 nampak telah bersepakat bahwa pajak merupakan sektor yang sangat penting dalam memperlancar pembangunan nasional. Oleh sebab itu perlu ditingkatkan pengamanannya. Pemerintah sendiri melalui juru bicaranya yakni Menteri Keuangan dalam penfelasannya menyatakan bahwa sanksi administrasi dan sanksi pidana diperberat dengan tujuan untuk meningkatkan

27) Agus Irianto dkk, *Undang-undang KUP 1994 (catatan dan latar belakang)*. Jakarta: PT. Bina Rena Pariwara, 1995, halaman 195.

28) *Ibid.* halaman 283.

kepatuhan wajib pajak. 27) Dalam rancangan undang-undang perubahan Undang-undang No. 6 Tahun 1983 pemerintah mengajukan perubahan-perubahan sanksi pidana baik lamanya pidana penjara atau kurungan maupun besarnya denda. Di samping itu penggunaan sistem kumulatif dan alternatif dirubah hanya dengan menggunakan sistem kumulatif. Nampaknya perubahan yang diajukan oleh pemerintah ini disepakati oleh fraksi-fraksi yang ada di Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Fraksi Karya Pembangunan dalam pandangan akhir menyatakan bahwa setuju ditingkatkannya sanksi pidana. Dalam rangka mengurangi atau setidak-tidaknya membatasi keberanian sementara wajib pajak yang dengan sadar dan sengaja menyampaiakan keterangan dan pengisian Surat Pemberitahuan (SPT) secara tidak benar yang dampaknya dapat merugikan penerimaan negara diancam pidana penjara selama-lamanya 6 (enam) tahun dan denda setinggi-tingginya 4 (empat) kali jumlah pajak terutang. 28) Fraksi ABRI dalam pandangannya menyatakan bahwa fraksinya sangat menghargai sikap pemerintah untuk meningkatkan sanksi pidana maupun memperluas perbuatan-perbuatan yang dikategorikan tindak pidana. Yang selanjutnya fraksi sepakat bahwa bagi wajib pajak dan pejabat yang melanggar sanksi pidananya diperberat baik pidananya maupun dendanya. Di samping itu

sanksi yang dikenakan bersifat kumulatif. 29) Fraksi Persatuan Pembangunan secara implisit juga menuntut adanya peningkatan sanksi pidana dan denda. Di samping itu juga sepatutnya sanksi pidana yang dipergunakan bersifat kumulatif. 30) Fraksi Demokrasi Indonesia dalam pandangannya menyatakan bahwa dalam rangka meningkatkan efisiensi dan disiplin aparatnya, perlu dilaksanakan sanksi yang berat bila terjadi pelanggaran. Demikian juga terhadap wajib pajak baik karena kealpaan atau kesengajaan melakukan perbuatan yang merugikan keuangan negara diancam hukuman yang berat. 31)

ad. 2.3. Bentuk Perumusan Sanksi

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

- 29) *Ibid.*, halaman 310.
30) *Ibid.*, halaman 333.
31) *Ibid.*, halaman 356.

diperintahkan". 32)

Kemudian perumusan norma dalam peraturan pidana ada 3 (tiga) cara, yaitu dengan menguraikan atau menyebutkan satu persatu unsur-unsur perbuatan, dengan menyebut kualifikasi dari delik tanpa menguraikan unsur-unsurnya dan dengan cara di samping menyebutkan unsur-unsurnya juga menyebutkan perbuatan, akibat dan keadaan yang bersangkutan (kualifikasi dari delik). 33) Perumusan norma yang terdapat pada Undang-undang No. 6 Tahun 1983, Undang-undang No. 9 Tahun 1994 dan Undang-undang No. 16 Tahun 2000 menganut cara yang pertama dan ketiga. Rumusan norma pada cara yang pertama terdapat pada Pasal 39 ayat (3), Pasal 41, 41A dan 41B. Sedangkan Pasal 38 dan 39 ayat (1) mengikuti cara yang ketiga.

Dalam hukum pidana beracara norma tidak bisa lepas dari pada sanksi. Cara penempatan norma dan sanksi pidana dalam undang-undang terdapat 3 (tiga) cara, yaitu penempatan norma dan sanksi dalam satu pasal, penempatan terpisah dan sanksi sudah dicantumkan terlebih dahulu sedangkan normanya belum ditentukan. 34) Ketentuan pidana di dalam undang-undang perpajakan dirumuskan dengan cara yang pertama, yakni norma dan sanksi diletakkan dalam satu

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

33) *Ibid.*, halaman 53 - 54.

34) *Ibid.*, halaman 54.

pasal.

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

Di dalam Undang-undang No. 9 Tahun 1994 dan Undang-undang No. 16 Tahun 2000 sistem yang digunakan adalah kumulatif. Hal ini dapat dilihat dari rumusan-rumusan Pasal 38 "..... dipidana dengan pidana kurungan selama-lamanya satu tahun dan (garis bawah dari penulis) denda setinggi-tingginya dua kali jumlah pajak yang tertang", Pasal 39 ayat (1) "..... dipidana dengan pidana penjara selama-lamanya enam tahun dan denda setinggi-tingginya empat kali jumlah pajak yang tertang", demikian juga untuk Pasal 39

ayat (3), Pasal 41 ayat (1) dan (2), 41A dan Pasal 41B dengan sistem yang sama yaitu sistem kumulatif (gabungan).

Dengan terjadinya perubahan bentuk perumusan pidana dari kumulatif dan alternatif menjadi bentuk kumulatif saja, maka pembentuk undang-undang tidak memberi kebebasan pada hakim untuk memilih jenis pidana yang diancamkan, tetapi hakim dalam memberi vonis atau putusan harus menggabungkan sanksi pidana yang diancamkan kepada pelaku. Namun demikian hakim dalam memberi putusan masih diberi kelonggaran untuk menentukan di bawah maksimal yang diancamkan. Kemudian timbul pertanyaan mengapa hal ini terjadi. Mengingat pajak mempunyai peranan yang cukup besar dalam memperlancar pembangunan, maka sanksi pidana perlu ditingkatkan baik bentuk perumusan sanksinya dari kumulatif atau alternatif menjadi kumulatif saja maupun lama dan besarnya denda. Hal ini dimaksudkan untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak. 35) Bila melihat alasan yang disampaikan Rubiyanto menurut hemat penulis ada benarnya jika melihat Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) dari beberapa tahun terakhir (lihat tabel I) menunjukkan sektor pajak sangat besar kontribusinya terhadap APBN. Oleh sebab itu bagi siapa saja yang melakukan tindak pidana/kejahatan di bidang perpajakan perlu ditindak dengan tegas sesuai dengan peraturan yang berlaku. Namun demikian

35) Wawancara dengan Rubiyanto (Kasi Penyidik Direktorat Jenderal Pajak).

orang patuh atau tidak terhadap peraturan tidak terlelak pada lamanya atau besarnya ancaman sanksi pidana saja, masih ada faktor lain yang perlu dipertimbangkan. Menurut Soeryono Soekanto "bila suatu ancaman hukuman hanya tercantum di kertas saja tanpa benar-benar diterapkan terhadap pelaku tindak pidana, maka tidak ada efeknya". 36) Di samping itu ancaman hukuman harus segera dijatuhkan atau diberikan kepada pelaku tindak pidana tanpa adanya penundaan. Bila hal ini cepat dilakukan, maka ancaman hukuman itu mempunyai efek yang lebih besar dibandingkan bila ditunda. 37)

Kemudian bentuk perumusan sanksi yang menggunakan sistem kumulatif banyak menimbulkan berbagai masalah. Bila dilihat dari kebijakan operasionalisasi pidana sistem kumulatif mempunyai sifat yang sangat kaku dan imperatif. Dengan sistem ini hakim diharuskan menjatuhkan kedua jenis pidana bersama-sama (pidana penjara/kurungan dan denda). Dengan demikian hakim tidak diberi peluang untuk memilih jenis pidana mana yang dianggapnya paling tepat untuk pelaku tindak pidana. Bila melihat bentuk perumusan sanksi pada undang-undang perpajakan perumusan kumulasi yang paling banyak adalah antara pidana penjara dan denda. Hal ini pun dikhawatirkan tidak efektif dan dapat menimbulkan masalah. Di dalam undang-undang perpajakan tidak ada

36) Soeryono Soekanto, *Loc. Cit.*

37) *Ibid.*, halaman 92.

Dalam kurun waktu 1993 - 1997 data yang diindikasikan melakukan tindak pidana atau kejahatan di bidang perpajakan yang tercatat di Direktorat Jenderal Pajak adalah sebagai berikut:

kejahatan atau tindak pidana di bidang perpajakan pidana kepada siapa saja tanpa pandang bulu yang melakukan untuk mengoptimalkan pajak adalah dengan menerapkan sanksi perlu dioptimalkan atau dimaksimalkan. Salah satu sarana perannya yang demikian, maka pendapatan dari sektor pajak selalu mengandalkan pendapatan dari sektor pajak. Mengingat APBN pada tahun-tahun terakhir ini (lihat tabel I) yang pembiayaan pembangunan nasional. Hal ini dapat dilihat dari Pajak mempunyai peranan yang cukup strategis dalam

B. Kebijakan Penerapan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan

penjara yang dijatuhkan hakim secara kumulatif. bila ia membayar denda akan tetap menjalani pidana pengganti denda kemungkinan tidak mempunyai pengaruh karena delapan bulan. Bagi si pelaku/terpidana pidana kurungan terkena pidana kurungan pengganti enam bulan atau maksimal efektif, sebab bila tidak dapat membayar denda hanya demikian kemungkinan ancaman pidana denda tidak akan bila ada pemberatan (recidive atau concursus). Dengan adalah enam bulan atau dapat menjadi maksimal delapan bulan yakni Pasal 30 bahwa maksimum pidana kurungan pengganti tidak dibayar. Ini berarti berlaku ketentuan umum KUHP, ketentuan khusus mengenai pidana pengganti untuk denda yang

38) Badan adalah sekumpulan orang dan atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau daerah dengan nama dan bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi yang sejenis, lembaga, bentuk usaha tetap dan bentuk badan lainnya.

Dari tabel di atas menunjukkan bahwa para pelaku yang diindikasikan melakukan tindak pidana adalah badan³⁸⁾ yang melakukan tindak pidana di bidang perpajakan. Sebagian besar tindak pidana yang dilakukan adalah tindak pidana restitusi pajak pertambahan nilai (restitusi PPN). Restitusi PPN merupakan pengembalian karena jumlah pajak masukan lebih besar dari pada jumlah pajak keluaran. Yang dimaksud pajak masukan adalah pajak pertambahan nilai yang dibayar oleh pengusaha kena pajak karena mendapatkan barang kena pajak dan/atau penerimaan jasa kena pajak dan/atau

Sumber Data: Direktorat Jenderal Pajak

Tahun	Pelaku	Jumlah
1993	Badan	27
1994	Badan	3
1995	Badan	56
1996	Badan	9
1997	Badan	2

TABEL VI

Kemudian dari data itu juga diketahui bahwa jumlah yang diindikasikan melakukan tindak pidana di bidang perpajakan cukup bervariasi, artinya untuk tahun 1993 jumlahnya cukup banyak, untuk tahun 1994 jumlahnya menurun, namun untuk tahun 1995 jumlahnya melonjak banyak dan untuk tahun berikutnya mengalami penurunan. Perlu penulis sampaikan bahwa data pemeriksaan tahun 1993 itu merupakan perbuatan-perbuatan yang dilakukan wajib pajak pada tahun 1992, data tahun 1994 merupakan perbuatan-perbuatan yang dilakukan pada tahun sebelumnya, dan seterusnya untuk tahun berikutnya. Dari data di atas tidak semua kasus dilimpahkan ke pengadilan. Hanya kasus-kasus yang telah disidik yang akan dilimpahkan ke pengadilan, ini saja dimungkinkan tidak dilanjutkan/diberhentikan. Dalam Pasal 44A dinyatakan bahwa penyidikan diberhentikan apabila tidak terdapat cukup bukti, atau peristiwa itu bukan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan, atau peristiwanya telah kadaluarsa atau tersangka meninggal dunia. Pada Pasal 44B dinyatakan pula bahwa untuk kepentingan penerimaan negara jaksa Agung dapat

tahunan atau SPT masa untuk PPN. (pengusaha kena pajak) mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pajak dengan melalui Surat Pemberitahuan (SPT) jasa kena pajak. Restitusi ini terlaksana bila wajib pajak kena pajak karena mengeluarkan barang kena pajak dan/atau adalah pajak pertambahan nilai yang dipungut oleh pengusaha dan/atau import barang kena pajak. Sedangkan pajak keluaran pemanfaatan jasa kena pajak dari luar daerah pabean

39) Wawancara dengan Rubiyanto (Kasi Peyidikan Direktorat Jenderal Pajak).
 40) Varia Peradilan, Majalah Hukum, Tahun X No. 118 Juli 1995, halaman 5.

Pada tahun 1993 atau pemeriksaan pajak tahun 1993 cukup banyak jumlah yang diindikasikan melakukan tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan oleh badan atau pengusaha untuk memanipulasi pajak. Dari kasus-kasus tersebut ada yang diselesaikan di luar pengadilan (sanksi administratif) artinya diselesaikan sendiri oleh Direktorat Jenderal Pajak dan ada yang diselesaikan lewat pengadilan (sanksi pidana). Bila dimungkinkan wajib pajak masih dapat dibina artinya sanggup membayar hutang pajak dan dendanya dan untuk menjaga nama baik wajib pajak, maka kasusnya akan diselesaikan di luar pengadilan (Direktorat Jenderal Pajak).³⁹⁾ Namun bila sulit untuk dibina atau sulit untuk diselesaikan di luar pengadilan, maka kasusnya diselesaikan lewat pengadilan, seperti yang terjadi pada kasus Sugiharto alias Akeng di Surabaya⁴⁰⁾ dan kasus Delip Kumar GW. juga

menghentikan penyidikan atas permintaan Menteri Keuangan, namun penghentian penyidikan itu dilakukan setelah wajib pajak melunasi pajak yang kurang atau kurang dibayar atau administrasi berupa denda sebesar empat kali jumlah pajak yang tidak seharusnya dikembalikan, ditambah dengan sanksi yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan.

di Surabaya.⁴¹) Dari tindakan Direktorat Jenderal Pajak yang tegas ini baik di luar pengadilan atau diselesaikan lewat pengadilan menyebabkan para calon pelaku manipulasi pajak tidak berani atau kurang berani melakukan tindakan pidana di bidang perpajakan. Hal ini dapat dilihat data pemeriksaan atau kasus pada tahun 1994 mengalami penurunan. Namun data pemeriksaan wajib pajak yang diindikasikan melakukan tindak pidana pajak atau manipulasi pajak pada tahun 1995 mengalami kenaikan tajam, yakni menjadi 56 kasus. Terjadinya kenaikan yang tajam wajib pajak yang diindikasikan melakukan tindak pidana perpajakan ini tidak lepas dari adanya putusan-putusan pengadilan yang membebaskan para tersangka tindak pidana di bidang perpajakan/manipulasi pajak. Putusan bebas itu antara lain dari kasus Sugiharto alias Akeng, tersangka pelaku manipulasi pajak atau restitusi pajak di Surabaya. Pada tingkat pengadilan negeri, putusannya bebas. Kemudian pada tingkat kasasi, putusan pengadilan tingkat pertama diperkuat (bebas).⁴²) Kemudian kasus Delip Kumar GW., tersangka manipulasi pajak atau restitusi pajak juga di Surabaya. Pada tingkat pengadilan negeri putusannya bebas. Namun empat tahun kemudian tepatnya 27 Maret 1998 hakim agung memvonis Delip Kumar GW. hukuman 2 (dua) tahun

41) Jawa Pos, Kamis 24 Desember 1998 dan Tempo 1994.

42) *Op.cit.*, halaman 5 - 41 (Varia Peradilan No. 118, Juli 1995.

penjara dan denda 10 (sepuluh) juta rupiah subsidi tiga bulan kurungan dan harus mengembalikannya yang dikorupsi dari restitusi pajak 934 (sembilan ratus tiga puluh empat) juta rupiah kepada negara.⁴³⁾ Di samping adanya putusan bebas dari kasus-kasus di atas, hal yang mendorong timbulnya tindak pidana restitusi pajak masih adanya peluang atau celah-celah dari undang-undang untuk melakukan tindak pidana. Pada umumnya cara yang dilakukan dengan menggunakan faktur pajak fiktif serta melakukan ekspor fiktif. Peluang untuk melakukan tindak pidana restitusi pajak (khususnya restitusi Pajak Pertambahan Nilai) antara lain:

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

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

43) *Op.Cit.*, (Jawa Pos Kamis 24 Desember 1998).

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

perubahan atau perbaikan undang-undang di bidang perpajakan. Pada tahun 1994 undang-undang perpajakan mengalami penyesuaian atau penyempurnaan, termasuk undang-undang tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan serta undang-undang tentang pajak pertambahan nilai barang dan jasa dan pajak penjualan atas barang mewah, yang diberlakukan mulai tanggal 1 Januari 1995. Salah satu tujuan dari perubahan undang-undang perpajakan adalah dalam rangka meminimalkan peluang timbulnya tindak pidana restitusi pajak. Berdasarkan undang-undang yang baru restitusi pajak hanya dapat dilakukan setiap bulan terbatas pada kelebihan pembayaran pajak yang disebabkan oleh kegiatan eksport maupun dari transaksi dengan pemungut PPN. Sedangkan kelebihan pembayaran pajak lainnya dapat diberikan restitusi setiap akhir tahun bulan, tetapi kelebihan pembayaran pajak pada setiap bulan tetap dapat diperhitungkan atau dikompensasi dengan pajak yang tertungg pada bulan berikutnya. Selanjutnya kendala teknis dalam hal penentuan bagian lebih bayar yang diakibatkan oleh peristiwa-peristiwa khusus seperti eksport telah diupayakan untuk diatasi dengan cara mengaitkan besarnya lebih bayar maksimum yang dapat dikembalikan dengan nilai eksport atau nilai pemungutan oleh pemungut, yakni sebesar tujuh persen dari total nilai eksport (Keputusan Direktur Jenderal Pajak No. Kep-28/PJ./1996 tanggal 17 April 1996 jo SE-17/PJ.52/1996 tanggal 28 Mei 1996). Dengan adanya kebijakan ini tidak perlu lagi menghitung seluruh faktur

Berkaitan dengan uraian yang penulis paparkan di atas, bahwa untuk mengetahui wajib pajak memenuhi kewajiban perpajakannya langkah awal yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak adalah melakukan pemeriksaan. Menurut undang-undang perpajakan yang dimaksud pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan, dan

tidak pidana di bidang perpajakan mengalami penurunan. dan tahun 1997 data pelaku yang diindikasikan melakukan ternyata hal ini membawa hasil, terbukti pada tahun 1996 meminimalkan tindak pidana di bidang perpajakan. Dan diraikan di atas diharapkan dapat mengurangi atau tindakan-tindakan atau upaya tertentu seperti yang Dengan adanya pembaharuan undang-undang dan

Konfirmasi harus lebih cepat dilakukan, bila perlu adanya sistem komputerisasi on line secara nasional; perlu diberikan informasi kepada seluruh jajaran Direktorat Pajak mengenai modus operandi tindak pidana restitusi PPN; PKP yang diblack list disebarkan ke seluruh petugas di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak; dibentuk tim peneliti pemberian restitusi PPN; diajukan ke pengadilan para pelaku tindak pidana restitusi pajak.⁽⁴³⁾

mengurangi tindak pidana restitusi pajak antara lain: atas, ada tindakan-tindakan tertentu untuk mencegah atau tindak pidana restitusi pajak melalui undang-undang di kemudian di samping adanya upaya untuk meminimalkan restitusi dapat ditekankan/dikurangi.

pajak masukan. Dengan tidak perlu menghitung faktur pajak masukan, maka peluang melakukan tindak pidana/kejahatan

46) Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-02/PJ.7/1990 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Pengamatan, Pemeriksaan bukti permulaan dan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.

mengolah data dan/atau keterangan lainnya dalam rangka pengawasan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan berdasarkan ketentuan perundang-undangan perpajakan. Hal ini jelas sekali bahwa tindakan pemeriksaan pajak adalah untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan perundang-undangan perpajakan. Salah satu jenis pemeriksaan pajak untuk tujuan lain adalah pemeriksaan pajak dalam rangka mencari bukti permulaan mengenai adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan. Bukti permulaan sendiri meliputi keadaan dan/atau bukti-bukti baik berupa keterangan, tulisan, perbuatan atau benda-benda yang dapat memberikan petunjuk bahwa suatu tindak pidana sedang atau telah terjadi yang dilakukan oleh wajib pajak yang dapat menimbulkan kerugian pada negara.⁴⁶⁾ Bila dari hasil pemeriksaan ada dugaan kuat telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan, maka dalam laporan pemeriksaan pajak harus dikemukakan perbuatan-perbuatan, bukti-bukti adanya perbuatan tersebut dan besarnya kerugian negara, berupa besarnya pajak yang kurang dibayar dari setiap jenis pajak. Namun perlu penulis sampaikan bahwa sebelum pemeriksaan bukti permulaan dilakukan perlu adanya kegiatan pendukung. Kegiatan pendukung itu adalah dengan dilakukannya tindakan pengamatan, yaitu untuk mencocokkan dengan kenyataan,

- a. Menerima, mencari, mengumpulkan, dan meneliti keterangan atau laporan berkenaan dengan tindak pidana di bidang perpajakan agar keterangan atau laporan tersebut menjadi lebih lengkap dan jelas;
- b. Meneliti, mencari, dan mengumpulkan keterangan mengenai orang pribadi atau badan tentang kebenaran perbuatan yang dilakukan sehubungan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
- c. Meminta keterangan dan bahan bukti dari orang pribadi atau badan sehubungan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
- d. Memeriksa buku-buku, catatan-catatan, dan dokumen-dokumen lain berkenaan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
- e. Melakukan penggeledahan untuk mendapatkan bahan bukti pembukuan, pencatatan dan dokumen-dokumen lain serta melakukan penyitaan terhadap bahan bukti tersebut;
- f. Meminta bantuan tenaga ahli dalam rangka pelaksanaan tugas penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan;
- g. Menyuruh berhenti dan/atau melarang seseorang meninggalkan ruangan atau tempat pada saat pemeriksaan sedang berlangsung dan memeriksa identitas orang dan/atau dokumen yang dibawa sebagaimana dimaksud pada huruf e;
- h. Memotret seseorang yang berkaitan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
- i. Memanggil orang untuk didengar keterangannya dan diperiksa sebagai tersangka atau saksi;
- j. Menghentikan penyidikan;

dalam Pasal 44 ayat (2), yaitu:

No. 6 Tahun 1983). Sedangkan wewenang penyidik ini diatur Direktorat Jenderal Pajak (Pasal 44 ayat (1) Undang-undang dilakukan oleh pejabat pegawai negeri sipil di lingkungan penyidikan. Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dapat dilanjutkan proses berikutnya yaitu berupa telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan, maka kemudian bila pemeriksaan menemukan atau ada bukti permulaan dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan. Laporan dan/atau pengaduan yang berisi petunjuk adanya, data, dan mengembangkan lebih lanjut informasi, data,

k. Melakukan tindakan lain yang perlu untuk kelancaran penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan menurut hukum yang bertanggungjawab.

Selanjutnya berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak nomor: KEP-02/PJ.7/1990 tanggal 24 desember 1990, kegiatan penyidikan pajak dilaksanakan berdasarkan instruksi Direktur Jenderal Pajak, dalam bentuk surat perintah penyidikan yang ditanda tangani oleh Direktur Jenderal Pajak atau Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak yang ditunjuk. Dalam petunjuk pelaksanaannya, penyusunan berkas perkara oleh penyidik pajak terdiri dari pembuatan berita acara, pendapat/resume, penyusunan isi berkas dan pemberkasan. Berkas perkara tersebut kemudian diserahkan kepada Penuntut Umum melalui penyidik Polri.

Dalam kasus-kasus perpajakan jarang sekali yang diproses sampai tahap penyidikan, apalagi sampai proses di pengadilan. Dari hasil pemeriksaan, meski ada dugaan terjadinya tindak pidana di bidang perpajakan, Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk tidak melakukan penyidikan dan hanya menerapkan sanksi administratif. Bila sanksi administratif yang diterapkan, maka penyelesaian surat berturut-turut Direktur Jenderal Pajak menerbitkan surat ketetapan pajak (SKP) yang harus dibayar wajib pajak dalam satu bulan sejak diterbitkan (Pasal 9 ayat (3) Undang-undang No. 16 Tahun 2000). Bila sampai jatuh tempo wajib pajak tidak membayar, maka diterbitkan surat tagihan pajak dan penerapan tagihan pajak dengan surat paksa. Pelaksanaan

tagihan pajak dengan surat paksa ini mengikuti Undang-undang no. 19 Tahun 2000 tentang perubahan atas Undang-undang No. 19 Tahun 1997 tentang penagihan pajak dengan surat paksa.

Dalam undang-undang perpajakan tidak ditentukan atau tidak ada pedoman atau parameter tertentu untuk acuan bagi PPNS Direktorat Jenderal Pajak dalam menentukan kapan dan bentuk-bentuk pelanggaran atau tindak pidana di bidang perpajakan yang bagaimanakah yang dapat atau tidak dapat dilanjutkan ke tahap penyidikan atau hanya cukup sampai tahap pemeriksaan saja, sehingga penyelesaiannya secara administratif (di luar pengadilan). Dalam praktek, seperti yang penulis paparkan di atas pedoman dalam menentukan suatu pelanggaran atau tindak pidana hanya sampai pada tingkat pemeriksaan atau sampai tahap penyidikan adalah "dapat dibina atau tidak". Bila dapat dibina artinya sanggup untuk membayar hutang pajak dan dendanya, maka pelanggaran atau tindak pidana itu tidak perlu ada penyidikan, cukup pemeriksaan saja. Sebaliknya bila tidak dapat dibina, maka pemeriksaan dilanjutkan sampai tahap penyidikan. Dengan tidak adanya pedoman atau parameter di dalam undang-undang perpajakan dan dalam praktek pedomannya demikian, maka akan menghasilkan kebijakan yang bias, diskriminatif dan tidak ada kepastian hukum. Di samping itu tindak pidana di bidang perpajakan yang telah disidik masih dimungkinkan dapat diberhentikan, hal ini dinyatakan dalam Pasal 44B Undang-undang No. 16 Tahun 2000

yang berbunyi bahwa untuk kepentingan penerimaan negara, jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan atas permintaan Menteri Keuangan, namun penghentian penyidikan ini bila wajib pajak telah melunasi pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan, ditambah denda sebesar empat kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar. Dari ketentuan ini terlihat bahwa "orientasi penerimaan negara" merupakan kebijakan yang paling ditutamakan di bidang perpajakan ini. Begitu kuatnya orientasi tersebut, hingga penanganan tindak pidana di bidang perpajakan yang seyogyanya diselesaikan lewat proses pengadilan, dapat diselesaikan dengan pendekatan penerimaan hutang pajak dan denda (administratif). Menurut hemat penulis agar penegakan hukum di bidang perpajakan berjalan baik, maka seyogyanya Pasal 44B itu dihapus saja atau diganti dengan redaksi yang berintikan bahwa "penggantian kerugian negara tidak menghentikan penyidikan".

Dari uraian di atas tampak sekali adanya diskresi yang luas diberikan undang-undang kepada Direktur Jenderal Pajak dalam menangani pelanggaran atau tindak pidana yang terjadi di bidang perpajakan. Sebagian besar pelanggaran/tindak pidana perpajakan kecenderungannya diselesaikan dengan menggunakan sanksi administratif. Memang pilihan pemberian sanksi administratif ini ada segi keuntungannya, yakni uang pajak dapat segera masuk ke kas negara dan jumlahnya sesuai dengan yang diinginkan. Dengan

Selanjutnya bila kasus-kasus atau perkara tindak pidana di bidang perpajakan yang belum masuk proses peradilan saja banyak yang diselesaikan dengan cara administratif, bagaimana dengan kasus atau perkara yang telah diimpahkan ke pengadilan. Mengenai hal ini, dari kasus-kasus atau perkara tindak pidana di bidang perpajakan yang telah diimpahkan ke pengadilan ternyata sebagian

tidak perlu digunakan.

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

besar.

adanya kebijakan Direktorat Jenderal Pajak yang cenderung menyelesaikan tindak pidana di bidang perpajakan dengan cara administratif, maka ketentuan-ketentuan sanksi pidana yang diatur dalam undang-undang perpajakan tidak bertungsi atau tidak difungsikan. Padahal bila ketentuan-ketentuan sanksi pidana diterapkan atau difungsikan terhadap tindak pidana di bidang perpajakan akan mempunyai daya tangkal (deterrent effect) yang cukup bagus, baik terhadap pelaku (prevensi special) maupun calon pelaku (prevensi general), sehingga penyimpangan atau pelanggaran semakin berkurang dan berakibat pemasukan uang pajak ke kas negara semakin

47) Dikutip dari Varia Peradilan, Majalah Hukum Tahun X No. 118, Juli 1995, halaman 42-69.

-
- Perkasa yang berdomisili di wilayah KPP. Jakarta Pusat berdomisili di wilayah KPP. Tangerang, PT. Bentala Kreasi Jakarta Selatan maupun PT. Geniomitra Makmur Bersama yang Baik PT. Ciputat Perkasa yang berdomisili di wilayah KPP. duduk sebagai pengurus empat PT. tersebut.
- Perkasa, Kusuma Amri, Anton Mudjiyanto dan Didik Rodiajaya Mulyadi Djojomartono menunjuk karyawan PT. Ciputat Berdasarkan saran Priyanto Dwisaksono alias Epi kepada Usaha berbentuk Perseroan Terbatas.
- Tangerang, Mulyadi Djojomartono mendirikan 4(empat) Badan Epi: di Kantor Notaris Tahir Kamili, SH. Ciputat - Tanggal 3 Juli 1992 atas saran Priyanto Dwisaksono alias 013.02743.06.92.
- Kena Pajak (KPP) yaitu NPWF: 1.570.870.4013 dan KPP: sehingga diperoleh NPWF dan pengukuhan sebagai Pengusaha pada Kantor Pelayanan Pajak Jakarta Selatan Tiga, melaporkan PT. Ciputat Perkasa sebagai wajib pajak badan Mulyadi Djojomartono memerintahkan Anton Mudjiyanto untuk rumah Anton Mudjiyanto, Cilandak Jakarta Selatan. kemudian Perkasa di wilayah Jakarta Selatan, menumpang alamat di Epi pada bulan Juni 1992 membuat alamat kedua PT. Ciputat - Mulyadi Djojomartono atas saran Priyanto Dwisaksono alias Pelayanan Pajak Tangerang).
- Drs. Zulfikar Effendi Kari, Kasi PPN dan PTL-KPP (Kantor Jakarta Selatan.
- Priyanto Dwisaksono alias Epi, Konsultan Pajak tidak resmi, berdomisili di Jalan Jeruk Purut, Pasar Minggu Hijau, Ciputat Tangerang.
- Mulyadi Djojomartono, Direktur PT. Ciputat Perkasa dan PT. Geniomitra Makmur Bersama berdomisili di Pondok

Kasus Posisi⁴⁷⁾

oleh hakim di pengadilan.

sampaikan kasus tindak pidana manipulasi pajak yang diputus Untuk memperkual pernyataan itu, di bawah ini penulis terdapat pada undang-undang perpajakan tidak difungsikan. Dengan keadaan yang demikian, maka ketentuan pidana yang tetapi didasarkan dakwaannya pada undang-undang korupsi. mendasarakan dakwaannya bukan pada undang-undang perpajakan, besar atau hampir seluruhnya, jaksa sebagai penuntut umum

- dua, PT. Nusa Bangun Sinar Abadi yang berdomisili di Bandung; sentral kegiatannya berlokasi di Kantor PT. Ciputat Perkasa beralamat di Jalan RE. Martadinata No. 168, Ciputat Tangerang.
- Tujuan didirikan empat PT. tersebut bergerak di bidang perdagangan/supplier bahan bangunan, namun kenyataannya kegiatan keempat PT. tersebut bukan seperti yang tercantum dalam Akte pendirian melainkan hanya sebagai wadah dan atau sarana untuk pengumpulan dan penerbitan faktur-faktur pajak PPN yang akan digunakan sebagai dokumen pendukung guna memperoleh restitusi PPN.
- Berdasarkan saran Priyanto Dwisaksono alias Bpi, kepada Mulyadi Djofomartono; menggunakan PT. Geniomitra Makmur Bersama mengajukan restitusi PPN ke Kantor Pelayanan Pajak Tangerang.
- Untuk memperoleh faktur-faktur pajak PPN yang akan digunakan PT. Geniomitra Makmur Bersama, sebagai dokumen pendukung (faktur masukan) dalam mengajukan restitusi PPN ke Kantor Pelayanan Pajak Tangerang, baik Mulyadi Djofomartono maupun Priyanto Dwisaksono alias Bpi, telah membeli faktur dari beberapa kenalananya yaitu Santro, Hendra, Abdul Halim dan Moh. Idji Tjeljep Priatna, yaitu 1. PD. Sejahtera Abadi: sebanyak 12 faktur pajak sejak tanggal 14-7-1992 berturut-turut sampai tanggal 31-7-1992 senilai: Rp 83.404.550,- (nilai barang); Rp 8.340.455,- (nilai PPN).
2. CV. Sentral Utama: sebanyak 9 faktur pajak sejak tanggal 11-7-1992 berturut-turut sampai tanggal 31-7-1992 senilai: Rp 18.482.357,50,- (nilai barang); Rp 1.848.235,75,- (nilai PPN).
3. PD. Setia: sebanyak 6 faktur pajak sejak tanggal 15-7-1992 berturut-turut sampai tanggal 23-7-1992 senilai: Rp 22.850.786,- (nilai barang); Rp 2.285.078,60,- (nilai PPN).
4. PD. Nusa Kencana: sebanyak 10 faktur pajak sejak tanggal 14-7-1992 berturut-turut sampai tanggal 30-7-1992 senilai: Rp 21.743.950,- (nilai barang); Rp 2.174.395,- (nilai PPN).
5. PT. Gunung Jati Mandiri: sebanyak 2 faktur pajak tanggal 16-6-1992 senilai: Rp 48.536.090,92,- (nilai barang); Rp 4.853.609,90,- (nilai PPN).
- Faktur pajak tanggal 25-6-1992 senilai: Rp 51.463.909,09,- (nilai barang); Rp 5.146.390,1,- (nilai PPN).
- Berdasarkan saran dan petunjuk Priyanto Dwisaksono alias Bpi kepada Mulyadi Djofomartono selaku direktur PT. Ciputat Perkasa wilayah Jakarta Selatan Tiga telah menerbitkan 26 (dua puluh enam) faktur pajak PPN PT. Ciputat Perkasa (sebagai faktur pajak masukan) untuk permohonan restitusi PPN PT. Geniomitra Makmur Bersama

kepada Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Tangerang sejak tanggal 16 Juli 1992 sampai 31 Juli 1992 senilai Rp 23.901.982,112,- (nilai barang); Rp 2.390.198,212,- (nilai PPN).

Untuk menanda tangani 26 faktur pajak PPN tersebut Mulyadi Djofomartono memerintahkan Sutoyo Suwandi Karyawan PT. Ciputat Perkasa.

- Mulyadi Djofomartono atas saran Priyanto Dwisaksono telah memerintahkan Anton Mudjiyanto dan Didik Rodiajaya untuk membuat menerbitkan dua faktur pajak PPN dari PT. Geniomitra Makmur Bersama kepada PT. Daktrio Maju Persada sebagai faktur pajak keluaran, yaitu:

1. Faktur pajak tanggal 24-7-1992 No. 80.0001 senilai: Rp 110.005.000,- (nilai barang); Rp 11.000.500,- (nilai PPN).

2. Faktur pajak tanggal 27-7-1992 No. 80.002 senilai: Rp 90.579.000,- (nilai barang); Rp 9.057.900,- (nilai PPN).

Untuk menandatangani 2 faktur tersebut Mulyadi Djofomartono memerintahkan Anton Mudjiyanto Komisaris PT. Geniomitra Makmur Bersama.

- Permohonan restitusi PPN diajukan PT. Geniomitra Makmur Bersama ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Tangerang waktu pengajuan/penyampaian dengan SPM.PPN.Masa Pajak Juli 1992 tanggal 20-8-1992 dilampiri dengan 65 lembar faktur pajak masuk dan 2 lembar faktur pajak keluaran dari:

Faktur Pajak Masuk dari:

1. PD. Sejahtera Abadi : sebanyak 12 Faktur Pajak.
2. CV. Central Utama : sebanyak 9 Faktur Pajak.
3. PD. Setia : sebanyak 6 Faktur Pajak.
4. PD. Rusa Kencana : sebanyak 10 Faktur Pajak.
5. PT. Gunung Jati Mandiri : sebanyak 2 Faktur Pajak.
6. PT. Ciputat Perkasa : sebanyak 26 Faktur Pajak.

Untuk perusahaan kena pajak (PKP) dari PT. Daktrio Maju Persada sebanyak 2 faktur pajak.

- Dengan melampirkan 65 faktur pajak masuk itu maksudnya menunjukkan bahwa PT. Geniomitra Makmur Bersama dalam bulan Juli 1992 membeli barang kena pajak (BKP) seluruhnya bernilai Rp 148.463.767,50,- dan telah membayar PPN sebesar Rp 2.414.846.376,75,-. juga dengan dilampirkannya 2 lembar faktur pajak keluaran tersebut menunjukkan PT. Geniomitra Makmur Bersama bulan Juli 1992 telah menjual barang kena pajak (BKP) berupa semen dengan nilai Rp 200.585.000,- memungut PPN sebesar Rp 20.058.400,- kepada/dari PT. Daktrio Maju Persada, padahal kenyataannya PT. tersebut (Geniomitra Makmur Bersama) tidak pernah membeli barang dari dan membayar PPN kepada PD. Sejahtera Abadi, CV. Central Utama, PD. Setia, PD. Rusa Kencana, PT. Gunung Jati Mandiri dan PT. Ciputat Perkasa juga tidak pernah menjual barang kepada dan memungut PPN dari PT. Daktrio Maju Persada.

- Dengan demikian 65 faktur pajak masuk dan 2 lembar faktur pajak keluaran merupakan faktur pajak palsu yang

- isinya tidak benar.
- Dengan adanya 65 faktur pajak masukan dan 2 lembar faktur pajak keluaran tersebut menunjukkan PT. Geniomitra Makmur Bersama mempunyai kelebihan pembayaran pembelian barang Yaitu:
- Beli barang Rp 24.148.463.767,50,-
 - Jual barang Rp 200.584.000,-
 - Rp 23.947.876.767,50,-
- Dan kelebihan pembayaran pajak pertambahan nilai yaitu:
- Membayar PPN Rp 2.414.846.376,50,-
 - Memungut PPN Rp 20.058.400,-
 - Rp 2.394.787.976,75,-
- Dengan adanya kelebihan pembayaran pembelian barang sebesar Rp 23.947.876.767,50 menunjukkan dalam masa pajak juli 1992 PT. Geniomitra Makmur Bersama mempunyai sisa/stok barang yang belum terjual, padahal kenyataannya hal tersebut tidak ada.
- Untuk mempercepat proses penyelesaian restitusi PPN PT. Geniomitra Makmur Bersama (Priyanto Dwisaksono alias Epi) beberapa kali menghubungi Drs. Zulfiakar Effendi Kari Kasi PPN dan PTL KPP Tangerang, karena itu atas usul Drs. Zulfiakar Effendi Kari, Ir Serrama Butar-butar menerbitkan surat perintah verifikasi lapangan. Kemudian surat perintah verifikasi ditanda tangani oleh pengurus PT. Geniomitra Makmur Bersama, seolah-olah pada tanggal 29 dan 31 Agustus 1992 telah dilakukan verifikasi, padahal kenyataannya tidak pernah ada verifikasi.
- Uraian Hasil verifikasi lapangan tanggal 1 September 1992 No. Lap-001/WPJ.07/KP.0205/1992 yang dibuat petugas verifikasi (Zulfiakar Effendi K dan Iskandar Ismail) disetujui oleh KPP Tangerang, memuat data antara lain:
1. Telah dilakukan verifikasi lapangan terhadap wajib pajak pada tanggal 29-8-1992 dan 31-8-1992.
 2. Telah dilakukan terhadap buku pembelian dan penjualan, faktur pajak masukan maupun faktur pajak keluaran.
 3. Jumlah pajak masukan menurut buku pembelian Rp 2.414.846.376,75, jumlah pajak keluaran sebesar Rp 20.058.400,-.
 4. Kelebihan pembayaran PPN Masa pajak juli 1992 yang dapat disetujui sebesar Rp 2.394.787.976,-.
 5. Permohonan restitusi atas kelebihan pembayaran PPN untuk masa pajak juli 1992 dapat disetujui dan disusulkan agar dikeluarkan SKP KPP (Surat keputusan kelebihan pembayaran pajak.
- Dengan dasar hasil verifikasi, hasil perhitungan dan hasil konfirmasi Kepala KPP Tangerang Ir. Serrama Butar-butar menyetujui permohonan restitusi PT. Geniomitra Makmur Bersama dengan menerbitkan Surat Keputusan 00127.407.92.402.92 tanggal 2 September 1992 tentang Kelebihan Pembayaran Pajak Pertambahan Nilai disusul Surat Keputusan No. Kep-140/WPJ.07/KP.0206/1992 tanggal 7 September 1992 tentang Pengembalian Kelebihan Pembayaran PPN kepada PT. Geniomitra Makmur Bersama sebesar Rp

- Dana hasil restitusi PPN atas nama PT. Geniomitra Makmur bersama yang diterima Priyanto Dwisaksono alias Epi pada rekening No. A/C 621-130 dan No. A/C 627-099 tersebut diserahkan kepada Mulyadi Djojomartono sebesar Rp 816.000.000,0 selibihnya Rp 1.578.787.976,- digunakan Priyanto Dwisaksono alias Epi untuk kepentingan pribadi/kegiatan usahanya.
- Dengan telah dicairkannya uang dana restitusi tersebut oleh Kepala KPP Tangerang yang baru melihat ada keganjilan dan melakukan laporan ke atasan (kanwil VIII) mengeluarkan surat persetujuan pemeriksaan terhadap PT. Geniomitra Makmur Bersama tanggal 26 Nopember 1992.
- Dari rangkaian perbuatan Mulyadi Djojomartono dan Priyanto Dwisaksono alias Epi tersebut secara langsung atau tidak langsung telah merugikan keuangan negara atau perekonomian negara yang seluruhnya berjumlah Rp 2.394.787.976,75.
- Kejaksaaan Negeri Tangerang mengusut Mulyadi Djojomartono, Priyanto Dwisaksono alias Epi, Drs Zulfikar Effedi Kari dan saksi-saksi serta menyita barang-barang bukti. Setelah berkas perkaranya selesai dilimpahkan oleh Kejaksaaan Negeri Tangerang ke Pengadilan Negeri Tangerang.
- Jaksa Penuntut Umum mengajukan:
1. Mulyadi Djojomartono, Direktur PT. Ciputat Perkasa dan Pemilik PT. Geniomitra Makmur Bersama, sebagai terdakwa I dan
2. Priyanto Dwisaksono alias Epi, Konsultan Pajak tidak resmi dan atau sebagai kuasa PT. Geniomitra Makmur Bersama sebagai terdakwa II.
- Jaksa sebagai Penuntut Umum mengajukan kedua terdakwa ke muka Pengadilan Negeri Tangerang dengan dakwaan alternatif, Primair: melanggar Pasal 1 ayat (1) sub a jo Pasal 28 Undang-undang No. 3 Tahun 1971 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi jo Pasal 55 ayat (1) ke-1 KUHPidana: Melakukan tindak pidana korupsi. Subsidiar: melanggar Pasal 263 ayat (2) KUHPidana jo Pasal 55 ayat (1) ke-1 KUHPidana: Pemalsuan surat.
- Jaksa Penuntut Umum dalam Requisitorinya menuntut agar Majelis Hakim Pengadilan Negeri Tangerang yang memeriksa dan mengadili perkara ini memberikan putusan sebagai berikut:
1. Menyatakan terdakwa:
I. Mulyadi Djojomartono dan
II. Priyanto Dwisaksono alias Epi.
terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana KORUPSI sebagaimana diatur dalam Pasal 1 ayat (1) sub a jo Pasal 28 jo Pasal 34 c Undang-undang No. 3 Tahun 1971 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi jo Pasal 55 ayat (1) ke-1 KUHPidana.
2. Memidana:
2.1. Terhadap terdakwa I Mulyadi Djojomartono pidana penjara 5 (lima) tahun dikurangi masa tahanan,

- Mahkamah Agung
Menolak permohonan kasasi terdakwa II Priyanto Dwisaksono dan menghukuk pemohon kasasi untuk membayar biaya perkara dalam tingkat kasasi sebesar Rp 2.500,- (dua ribu lima ratus rupiah).

- Pengadilan Tinggi
Terdakwa I Mulyadi Djofomartono bandingnya dicabut (berarti putusannya telah mempunyai kekuatan hukum yang tetap).
Terdakwa II Priyanto Dwisaksono alias Epi dihukum dengan pidana penjara selama 4 (empat) tahun, denda sebesar Rp 7.500,- (tujuh ribu lima ratus rupiah) subsidiair 3 (tiga) bulan kurungan dan membayar uang pengganti sebesar Rp 1.004.787.976,- (satu milyar empat juta tujuh ratus delapan puluh tujuh ribu sembilan ratus tujuh puluh enam rupiah).

- Pengadilan Negeri Tangerang
Terdakwa I Mulyadi Djofomartono dihukum pidana penjara selama 3 (tiga) tahun 4 (empat) bulan, denda sebesar Rp 7.500,- (tujuh ribu lima ratus rupiah), subsidiair 3 (tiga) bulan kurungan dan membayar uang pengganti sebesar Rp 840.751.971,025,- (delapan ratus empat puluh juta tujuh ratus lima puluh satu ribu sembilan ratus tujuh puluh satu rupiah dua puluh lima sen). Kemudian terdakwa II Priyanto Dwisaksono alias Epi dihukum pidana penjara selama 3 (tiga) tahun 6 (enam) bulan, denda sebesar Rp 7.500 (tujuh ribu lima ratus rupiah), subsidiair 3 (tiga) bulan kurungan dan membayar uang pengganti sebesar Rp 1.004.787.976,- (satu milyar empat juta tujuh ratus delapan puluh tujuh ribu sembilan ratus tujuh puluh enam rupiah).

2.2. Terhadap terdakwa II Priyanto Dwisaksono alias (tujuh ribu lima ratus rupiah).
Epi pidana penjara 5 (lima) tahun dikurangi masa tahanan, pidana denda Rp 30.000.000,- (tiga puluh juta rupiah) subsidiair 6 (enam) bulan kurungan dan pidana tambahan berupa pembayaran uang pengganti sebesar Rp 663.797.000,- (enam ratus tiga puluh tiga juta tujuh ratus sembilan puluh tujuh ribu rupiah) serta membayar biaya perkara Rp 7.500,- (tujuh ribu lima ratus rupiah).
Epi pidana penjara dua tahun lima sen). Kemudian terdakwa II Priyanto Dwisaksono alias Epi dihukum pidana penjara selama 3 (tiga) tahun 6 (enam) bulan, denda sebesar Rp 7.500 (tujuh ribu lima ratus rupiah), subsidiair 3 (tiga) bulan kurungan dan membayar uang pengganti sebesar Rp 840.751.971,025,- (delapan ratus empat puluh juta tujuh ratus lima puluh satu ribu sembilan ratus tujuh puluh satu rupiah dua puluh lima sen). Kemudian terdakwa II Priyanto Dwisaksono alias Epi dihukum pidana penjara selama 3 (tiga) tahun 4 (empat) bulan, denda sebesar Rp 7.500,- (tujuh ribu lima ratus rupiah), subsidiair 3 (tiga) bulan kurungan dan membayar uang pengganti sebesar Rp 1.004.787.976,- (satu milyar empat juta tujuh ratus delapan puluh tujuh ribu sembilan ratus tujuh puluh enam rupiah).

Kemudian untuk mendapatkan restitusi pajak (pengembalian pajak) wajib pajak harus mengajukan permohonan kepada Direktur Jenderal Pajak, sebab tidak semua kelebihan pembayaran pajak dapat dikembalikan. Bila wajib pajak masih mempunyai hutang pajak lainnya, kelebihan itu akan dikompensasikan untuk membayar pajak yang belum dibayar. Pada waktu wajib pajak mengajukan permintaan atau permohonan restitusi pajaknya, maka dokumen-dokumen pajak

juga dianggap benar.

Kelebihan pembayaran pajak yang tercantum dalam SPT itu tidak diketahui oleh pihak Direktorat Jenderal Pajak, maka Dalam hal SPT yang lampirannya tidak benar atau palsu itu pajak, maka kelebihan pembayaran pajak itu tidak benar. palsu, maka bila dalam SPT tampak ada kelebihan pembayaran pajak, yakni SPT masa (bulan). Jika lampiran-lampirannya dokumen yang dilampirkan dalam surat pemberitahuan (SPT) keluaran. Restitusi pajak diperoleh dari perhitungan (restitusi PPN), pajak masukan lebih besar dari pada pajak pengembalian pajak atau restitusi. Dalam kasus ini restitusi pajak setelah terdakwa berhasil mendapatkan pajak ini dicermati, terungkapnya tindak pidana/kejahatan Pasal 39 Ketentuan umum Perpajakan. Bila kasus restitusi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi bukan mendasarkan pada Pasal 28 Undang-undang No. 3 Tahun 1971 Tentang umum membuat dakwaan berdasarkan Pasal 1 ayat (1) sub a jo mendapatkan perhatian adalah mengapa jaksa sebagai penuntut Dari kasus itu yang menarik atau yang perlu

Soeparman tidak pidana restitusi pajak bukan merupakan
Dengan melihat kasus yang demikian, maka menurut

restitusi tetapi juga aparat pajak yang menanganinya.
diperiksa tidak hanya wajib pajak yang mendapatkan
kejahatan/tindak pidana restitusi pajak, maka yang perlu
atau pemeriksaan. Dengan demikian bila terjadi
Pajak, karena aparat pajak berwenang melakukan penelitian
pajak sangat tergantung pada aparat Direktorat Jenderal
tampak sekali bahwa pemberian restitusi atau pengembalian
oleh pegawai pajak (Drs. Zulfikar Effendi Kari). Di sini
tetapi ada laporan verifikasi lapangan yang ditanda tangani
kewenangan/tugas tidak melakukan verifikasi lapangan,
yang seharusnya dilakukan, ternyata pegawai yang diberi
palsu yang isinya tidak benar. Kemudian verifikasi lapangan
faktur pajak yang digunakan itu merupakan faktur pajak
pajak keluaran hanya bersifat formal. Padahal kenyataannya
ketiga. Penelitian terhadap faktur pajak masukan dan faktur
dokumen tanpa melakukan penelusuran lebih jauh kepada pihak
formal, artinya hanya meneliti keabsahan bentuk dan isi
dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak hanya bersifat
dikabulkan. Ternyata dari kasus ini penelitian yang
diterima permohonan tanpa ada keputusan, maka dianggap
lebih bayar. Bila sampai melampaui dua belas bulan sejak
Jenderal Pajak harus menerbitkan surat ketetapan pajak
lebih besar dari jumlah pajak yang terutang, maka Direktur
pajak. Bila dalam pemeriksaan jumlah pajak yang dibayar
diteliti atau diperiksa oleh aparat Direktorat Jenderal

tindak pidana di bidang perpajakan, karena tidak diatur dalam undang-undang perpajakan. Oleh sebab itu penyelesaian tidak dapat dilakukan dengan tata cara perpajakan, termasuk penerapan Undang-undang No. 19 Tahun 2000 tentang perubahan atas Undang-undang No. 19 Tahun 1997 tentang penagihan pajak dengan surat paksa. Sehubungan dengan itu maka penuntutan tindak pidana restitusi pajak diselesaikan dengan menerapkan Undang-undang No. 3 Tahun 1971 tentang pemberantasan tindak pidana korupsi.⁴⁸⁾ Kasus restitusi pajak selain yang terjadi di Tangerang yang penuntutannya didasarkan undang-undang korupsi adalah kasus Delip Kumar GW. di Surabaya.⁴⁹⁾

Selanjutnya berdasarkan keterangan Jaksa R. Saragi (Jaksa di Tangerang) terhadap kasus restitusi pajak dalamuntutannya berdasarkan Undang-undang No. 3 Tahun 1971 bukan undang-undang perpajakan menyatakan bahwa: pertama karena perkaranya menjerus ke korupsi; kedua sanksi pidananya lebih berat.⁵⁰⁾ Sanksi pidana dalam undang-undang perpajakan (Pasal 39 UU. No. 6 Tahun 1983) adalah pidana penjara selama-lamanya tiga tahun dan/atau denda setinggi-tingginya sebesar empat kali jumlah pajak yang terhutang yang kurang atau tidak dibayar. Bila dibandingkan dengan

48) Soeparman, *Tindak Pidana Restitusi Pajak Bukan Penyelundupan Pajak*, Kompas, 21 April 1994.

49) Jawa Pos, Kamis 24 Desember 1998.

50) Wawancara dengan R. Saragi (Jaksa).

sanksi pidana dalam undang-undang korupsi (Pasal 1 ayat (1) sub a jo Pasal 28, 34 UU. No. 3 Tahun 1971), ancaman pidana pada undang-undang perpajakan jauh lebih rendah atau ringan. Jaksa mempunyai keinginan agar ancaman yang berat terhadap tindak pidana atau kejahatan menyebabkan berkurangnya tindak pidana (deterrent effect) baik terhadap pelaku maupun calon pelaku.

Dari kasus di atas diketahui bahwa vonis hakim terhadap terdakwa I adalah pidana penjara 3 (tiga) tahun 4 (empat) bulan, denda sebesar Rp 7.500.000,00 (tujuh juta lima ratus ribu rupiah) subsidi 3 (tiga) bulan kurungan dan membayar yang pengganti sebesar Rp 840.751.971,00 (delapan ratus empat puluh juta tujuh ratus lima puluh satu ribu sembilan ratus tujuh puluh satu rupiah). Sedangkan terdakwa II adalah pidana penjara 4 (empat) tahun, denda sebesar Rp 7.500.000,00 (tujuh juta lima ratus ribu rupiah) subsidi 3 (tiga) bulan kurungan dan membayar yang pengganti sebesar Rp 1.004.787.976,00 (satu milyar, empat juta tujuh ratus delapan puluh tujuh ribu sembilan ratus tujuh puluh enam rupiah). Melihat vonis ini nampaknya hakim menerapkan tujuan/teori pemidanaan gabungan dimana pidana penjara dimaksudkan sebagai penjeraman, sedang pidana denda dan pidana tambahan (yang pengganti) dimaksudkan untuk mengembalikkan kerugian negara. Yang menarik adalah "besarnya yang pengganti" yang dijatuhkan oleh hakim. Uang pengganti termasuk pidana tambahan yang diatur dalam Undang-undang No. 3 Tahun 1971. Dengan uang pengganti yang

51) Dikutip dari Majalah Berita Pajak No. 1328, Tanggal 1 Agustus 1996.

 - Hartono dan Suarisman secara bersama-sama mendirikan perusahaan. Hartono dikenal sebagai Direktur Utama PT. Bumi Lembang Tidar, Direktur Utama PT. Gembira Jaya Mandiri, Direktur PT. Samya Karya Sembada Sakti, Komisaris PT. Harpatek Dinnis Sayoga dan Komisaris PT. Sukamaju Inti Bersama. Sedangkan Suarisman dikenal sebagai Direktur Utama PT. Samya Karya Sembada Sakti, Direktur CV. Nugraha, Direktur PT. Bendera Rosari, Komisaris PT. Pundi Argoselo, Komisaris PT. Lentera Yudha Sejati dan Komisaris PT. Kumbang Seta Sakti. Perusahaan-perusahaan itu tidak memiliki kegiatan usaha selain hanya menerbitkan faktur pajak yang isinya tidak benar

Kasus Posisi⁵¹⁾

pidana manipulasi pajak yang lain.

pembandingan di bawah ini penulis paparkan kasus atau tindak tertentu terhadap suatu kasus. Oleh sebab itu sebagai kehati-hatian dan kecermatan dalam menerapkan undang-undang pemberantasan tindak pidana korupsi. Diperlukan suatu diselesaikan dengan mendasarkan pada undang-undang demikian tidak seluruh kasus yang menyangkut pajak dapat tentang pemberantasan tindak pidana korupsi). Namun telah diganti dengan Undang-undang No. 31 Tahun 1999 diterapkannya Undang-undang No. 3 Tahun 1971 (sekarang restitusi pajak (pengembalian pajak) adalah dengan nampaknya yang paling efektif dalam menyelesaikan kasus Berdasarkan uraian di atas menurut hemat penulis pidana.

mengembalikan kerugian negara yang diakibatkan tindak cukup besar itu, maka sanksi tersebut cukup efektif untuk

- (fiktif), yaitu tanpa penyERAhan fisik barang dan tanpa pungutan PPN 10% (sepuluh prosen).
- Usaha yang didirikan ini telah memiliki nomor pokok wajib pajak (NPWP) dan pengukuhannya pengusaha kena pajak (PKP).
- Faktur pajak fiktif yang diterbitkan diperjualbelikan dengan harga 6% (enam prosen) sampai 30% (tiga puluh prosen) dari nilai PPN.
- Sindikatis ini membuat dan menyampaikan laporan surat pemberitahuan masa (SPT masa) PPN setiap bulannya kepada Kantor Pelayanan Pajak (KPP) dimana perusahaan itu berdomisili seolah-olah isinya benar.
- Dari hasil penerbitan dan penjualan faktur pajak fiktif para terdakwa memperoleh keuntungan yang berakibat dapat merugikan keuangan negara sebesar Rp 46.009.000,00 (empat puluh enam milyar sembilan ribu rupiah).
- Pelanggaran yang dilakukan oleh para terdakwa itu terungkap pada waktu Direktorat Jenderal Pajak mengadakan pemeriksaan tahun 1994. Akhirnya kasus ini dilimpahkan ke Kejaksaan karena ada indikasi tindak pidana korupsi. Kejaksaan sebagai penuntut umum mengajukan dua terdakwa ke muka persidangan Pengadilan Negeri Jakarta Pusat dengan dakwaan melanggar Pasal 1 ayat (1) sub a jo Pasal 28 Undang-undang No. 3 Tahun 1971 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.
- Jaksa penuntut umum dalam rekwisitorinya menuntut agar Majelis Hakim Pengadilan Negeri Jakarta Pusat yang memeriksa dan mengadili perkara ini memutuskan: menyatakan terdakwa Hartono dan Suarisman bersalah melakukan tindak pidana korupsi dan menjatuhkan pidana penjara masing-masing 14 (empat belas) tahun dan denda sebesar Rp 30.000.000,00 (tiga puluh juta rupiah) subsidi 6 (enam) bulan kurungan serta membayar uang pengganti sebesar Rp 10.564.000.000,00 (sepuluh milyar lima ratus enam puluh empat juta rupiah) untuk Hartono dan Rp 10.951.000.000,00 (sepuluh milyar sembilan ratus lima puluh satu juta rupiah) untuk Suarisman.
- Pengadilan Negeri Jakarta Pusat
 - Hartono divonis 9 (sembilan) tahun penjara dan denda Rp 15.000.000,00 (lima belas juta rupiah) subsidi 3 (tiga) bulan kurungan serta uang pengganti sebesar Rp 150.000.000,00 (seratus lima puluh juta rupiah). Sedangkan untuk Suarisman divonis 9 (sembilan) tahun penjara dan denda Rp 15.000.000,00 (lima belas juta rupiah) subsidi 3 (tiga) bulan kurungan serta uang pengganti sebesar Rp 25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah).
 - Di Pengadilan Tinggi
 - Hukumannya diperingan, untuk Hartono 6 (enam) tahun penjara dan denda Rp 15.000.000,00 (lima belas juta rupiah) subsidi 3 (tiga) bulan kurungan serta uang pengganti sebesar Rp 150.000.000,00 (seratus lima puluh

Dari kasus-kasus tindak pidana yang menyangkut perpajakan (menggunakan sarana perpajakan) yang telah

keuangan negara atau perekonomian negara. memperoleh keuntungan yang berakibat dapat merugikan penjualan faktur pajak fiktif ini para terdakwa telah seolah-olah isinya benar. Dari hasil penerbitan dan Relayan Pajak (KPP) dimana perusahaan tersebut berdomisili pemberitahuan masa (SPT) masa setiap bulannya kepada Kantor sindikat ini membuat dan menyampaikan laporan surat dengan harga 6 % sampai 30 % dari nilai PPN. Kemudian pertambahan nilai (PPN) 10 % dan faktur pajak ini dijual penyerahan fisik barang/jasa dan tanpa pungutan pajak pajak seolah-olah isinya benar (fiktif) karena tanpa pengukuhannya perusahaan kena pajak (KPP), menerbitkan faktur cara mendirikan atau memiliki perusahaan dengan memperoleh menggunakan sarana administrasi perpajakan, yakni dengan pidana manipulasi pajak. Perbuatan ini dilakukan dengan 1994. Dalam pemeriksaan diindikasikan melakukan tindak perusahaan yang dikelola oleh para terdakwa pada tahun memeriksa SPT (surat pemberitahuan) masa dari perusahaan- kasus ini muncul setelah Direktorat Jenderal Pajak

Mahkamah Agung - Kedua terdakwa dibebaskan. Mahkamah Agung membebaskan para terdakwa dengan alasan dakwaan yang diajukan jaksa dengan melanggar undang-undang korupsi tidak tepat. Seharusnya dakwaan yang diajukan oleh jaksa menggunakan undang-undang perpajakan.

juta rupiah). Kemudian untuk Suarisman 6 (enam) tahun penjara dan denda Rp 15.000.000,00 (lima belas juta rupiah) subsidi 3 (tiga) bulan kurungan serta uang pengganti sebesar Rp 25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah).

Dari kasus ini mengandung pelajaran bagi aparat pajak dan kejaksaan sebagai penuntut umum. Bahwa suatu kasus atau tindak pidana mempunyai perbedaan-perbedaan tertentu, oleh sebab itu dalam mengusut atau menyelesaikan perlu kehati-hatian dan kecermatan. Bagi aparat pajak bila dalam pemeriksaan menemukan atau mengindikasikan adanya tindak pidana perpajakan perlu menerskan penyidikan atau bila diindikasikan adanya tindak pidana korupsi, maka segera dilimpahkan ke kejaksaan untuk diusut lebih lanjut. Berkaitan dengan hal ini timbul persoalan, dapatkah berkas perkara hasil penyidikan Pejabat Pegawai Negeri Sipil (PPNS) Direktorat Jenderal Pajak yang didasarkan peraturan-peraturan perpajakan yang dalam pelaksanaannya oleh Jaksa sebagai Penuntut Umum kepada Pengadilan Negeri dalam surat dakwaan dirubah dengan undang-undang korupsi. Mengenai hal ini dalam KUHPAP sebenarnya tidak mengatur secara jelas apakah Jaksa sebagai penuntut umum boleh melakukannya. Di dalam Pasal 138 KUHPAP dinyatakan bahwa penuntut umum setelah menerima hasil penyidikan dari penyidik segera mempelajari dan

memutus bebas, karena dakwaan Jaksa tidak tepat. Berdasarkan undang-undang No. 3 tahun 1971. Namun setelah perkara/kasus ini masuk tingkat kasasi, Mahkamah Agung disidangkan dan diputus ternyata hampir seluruhnya didakwa berdasarkan Undang-undang No. 3 Tahun 1971 tentang pemberantasan tindak pidana korupsi. Untuk kasus manipulasi pajak ini Jaksa sebagai penuntut umum juga mendakwa berdasarkan undang-undang No. 3 tahun 1971. Namun setelah

meneledikannya dan dalam waktu tujuh hari wajib memberitahukan kepada penyidik apakah hasil penyidikan itu sudah lengkap atau belum (ayat 1). Dalam hal hasil penyidikan ternyata belum lengkap, penuntut umum mengembalikan berkas perkara kepada penyidik disertai petunjuk tentang hal yang harus dilakukan untuk dilengkapinya dan dalam waktu empat belas hari sejak tanggal penerimaan berkas, penyidik harus sudah menyampaikan kembali berkas perkara itu kepada penuntut umum (ayat 2). Kemudian dalam penjelasan Pasal 138 dinyatakan bahwa yang dimaksud dengan "meneledik" adalah tindakan penuntut umum dalam mempersiapkan penuntutan apakah orang dan atau benda yang tersebut dalam hasil penyidikan telah sesuai ataukah telah memenuhi syarat pembuktian yang dilakukan dalam rangka pemberian petunjuk kepada penyidik. Selanjutnya bila penuntut umum setelah meneledik hasil pemeriksaan penyidik menyatakan bahwa pemeriksaan tersebut dianggap cukup, namun menurut anggapan penuntut umum penyidik tidak tepat dalam mencantumkan ketentuan undang-undang pidana dalam dakwaannya, maka perlu dirubah atau diganti yang sesuai atau yang cocok. Dalam hal ini apakah penuntut umum mempunyai kewenangan untuk mengganti atau merubah. Dalam hal ini penulis berpendapat dengan Andi Hamzah yang menyatakan bahwa hal itu dapat dilakukan oleh penuntut umum secara langsung, karena dialah yang bertanggung jawab atas kebijakan penuntutan. Penuntut umum dominus litis dalam hal penuntutan. Ia bebas untuk menetapkan peraturan pidana mana yang akan didakwakan dan

mana yang tidak. 52)

Menurut hemat penulis masalah itu dapat diatasi pada waktu tahap penyidikan. Pada waktu penyidik melakukan penyidikan, terlebih dahulu memberitahukan kepada penuntut umum bahwa telah dimulai suatu tindakan penyidikan terhadap suatu kasus atau tindak pidana (Pasal 44 ayat 3 Undang-undang No. 16 Tahun 2000 Jo Pasal 109 ayat 1 KUHP). Dengan adanya pemberitahuan ini, maka sejak saat itu penyidik selalu menjalin hubungan atau koordinasi dengan penuntut umum. Dengan adanya koordinasi ini bila ada kesulitan-kesulitan khususnya yang bersifat yuridis, misalnya penerapan pasal-pasal dan undang-undang pidana yang sesuai dengan kasus yang ditangani. Akan sangat disayangkan hanya kurangnya koordinasi menyebabkan suatu tindak pidana atau kejahatan diputus bebas, karena dakwaan penuntut umum yang tidak tepat.

Bertitik tolak dari uraian di atas, maka prospek kebijakan hukum pidana dimasa mendatang diprediksikan bahwa fungsionalisasi hukum pidana tetap menempati posisinya sebagai *ultimum remedium*. Keadaan ini diikuti oleh aparat penyidik pajak (PPNS) di Direktorat Jenderal Pajak dan dibuktikan dalam penyelesaian kasus-kasus tindak pidana di bidang perpajakan lebih ditutamakan diselesaikan lewat upaya administratif (non penal) dibandingkan dengan upaya penal

52) Andi Hamzah, *Pengantar Hukum Acara Pidana*, Jakarta: Ghalia Indonesia, 1985, halaman 161.

Kemudian ketentuan sanksi pidananya meliputi jenis sanksi, lamanya sanksi/berat ringannya sanksi dan bentuk

yang menjadi alasan dalam pembiayaan pembangunan. penyempurnaan ini dalam rangka mengamankan sektor pajak Tahun 1994 dan Undang-undang No. 6 Tahun 1983). Adanya penyempurnaan undang-undang yang lama (Undang-undang No. 9 produk perundang-undangan yang tambah sulam demi ditanggulangi, Undang-undang No. 16 Tahun 2000 merupakan mengenai perbuatan-perbuatan yang dilarang yang perlu dan ketentuan-ketentuan sanksi pidananya. Dalam kebijakan atau perbuatan yang dapat dipidana yang perlu ditanggulangi sanksi pidana menyangkut kebijakan perbuatan yang dilarang Umum Dan Tata Cara Perpajakan. Kebijakan hukum pidana atau Kedua Atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan dalam Undang-undang No. 16 Tahun 2000 Tentang Perubahan formulaasi hukum pidana di bidang perpajakan saat ini diatur Kebijakan perundang-undangan pidana atau kebijakan

C. Penemuan-penemuan

untuk waktu mendatang. bermanfaat dalam menekan tindak pidana di bidang perpajakan calon pelaku (*prevensi general*), dan hal ini akan daya tangkal baik terhadap pelaku (*prevensi special*) maupun diposisikan sebagai *primum remedium*, sehingga mempunyai hukum pidana, maka fungsionalisasi hukum pidana perlu pidana perpajakan tertentu yang membutuhkan penyelesaian (hukum pidana). Meskipun demikian dalam kasus-kasus tindak

perumusan sanksi. Dalam undang-undang perpajakan jenis sanksi yang diancamkan adalah pidana kurungan, pidana penjara dan pidana untuk membuat jera pelaku, sedangkan pidana denda bertujuan disamping membuat jera pelaku juga untuk mengembalikan kerugian negara akibat perbuatan yang dilarang. Tampaknya undang-undang pajak ini tidak mengikuti pola yang ada pada KUHP. Bila mengikuti pola dalam KUHP, mestinya penggolongan pelanggaran dan kejahatan tidak dihapus. Selanjutnya lamanya pidana dan bentuk perumusan pidananya merupakan perubahan dari undang-undang lama. Lamanya pidana lebih berat dibandingkan dalam undang-undang yang lama. Bentuk perumusan sanksi dalam ketentuan pidana dari Undang-undang No. 16 Tahun 2000 menggunakan sistem kumulatif. Sistem ini merupakan perubahan dari sistem dalam Undang-undang No. 6 Tahun 1983 yakni sistem kumulatif dan alternatif. Adanya perubahan ini mengakibatkan pilihan hakim untuk memberi putusan yang tepat sesuai dengan kasus yang ditangani semakin berkurang. Di samping itu dalam sistem kumulatif, yang sebagian besar kumulasi antara pidana penjara dan denda, dimungkinkan tidak efektif dan menimbulkan masalah. Di dalam undang-undang perpajakan tidak diatur secara khusus mengenai pidana pengganti bila denda tidak dibayar, ini berarti berlaku ketentuan umum pada Pasal 30 KUHP, yakni pidana pengganti denda maksimal enam bulan pidana kurungan atau maksimal delapan bulan pidana kurungan bila ada pemberatan (residive atau

concursus). Dengan adanya pidana pengganti maka pidana
 denda menjadi tidak efektif, sebab bila tidak dapat
 membayar dapat diganti dengan pidana kurungan. Bagi si
 pelaku atau terpidana pidana kurungan pengganti denda tidak
 mempunyai pengaruh sama sekali, sebab walaupun denda
 dibayar, ia tetap terkena pidana penjara yang dijatuhkan
 hakim bersama-sama dengan pidana denda.

Dalam penegakan hukum di bidang perpajakan, undang-
 undang perpajakan memberikan kewenangan penuh kepada
 Direktorat Jenderal Pajak untuk memeriksa atau menyidik
 dalam hal terjadinya tindak pidana di bidang perpajakan.
 Kewenangan yang diberikan oleh undang-undang ini tidak
 disertai dengan pedoman atau parameter operasional,
 sehingga aparat penyidik (PPNS Direktorat Jenderal Pajak)
 bebas menentukan atau menafsirkan pelanggaran atau tindak
 pidana di bidang perpajakan perlu diteruskan atau tidak ke
 tahap penyidikan. Dengan keadaan yang demikian, maka akan
 menghasilkan kebijakan yang bias, diskriminatif dan tidak
 ada kepastian hukum. Dan ini terbukti dalam menangani kasus
 atau perkara pelanggaran atau tindak pidana Direktorat
 Jenderal Pajak cenderung memilih penyelesaian secara
 administratif (tidak sampai tahap penyidikan), bahkan suatu
 perkara yang telah dilakukan penyidikan dapat dihentikan
 penyidikannya untuk kepentingan penerimaan negara
 (administratif). Penyelesaian secara administratif lebih
 menguntungkan, sebab waktu yang dibutuhkan tidak terlalu
 lama dan uang dari pajak dapat segera masuk kas negara.

Dari beberapa kasus atau perkara yang masuk ke pengadilan, hampir semuanya di dakwa melanggar Undang-undang Korupsi (UU. No. 3 Tahun 1971 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi). Akibat adanya kebijakan ini, maka undang-undang perpajakan yang mengatur tentang sanksi pidana tidak difungsikan.

3. Banyak upaya-upaya yang dilakukan pihak-pihak tertentu yang tidak bertanggung jawab untuk menghindari pembayaran pajak demi mengejar keuntungan yang besar atau melakukan pelanggaran atau tindak pidana di bidang perpajakan.

yang tegas terhadap siapa saja yang melakukan tindak rapi, konsisten dan konsekuen serta pemberian sanksi calon wajib pajak, pelaksanaan penagihan pajak yang pemantauan atau pengawasan terhadap wajib pajak atau meningkatkan kesadaran untuk membayar pajak, adanya penerangan atau bimbingan pada masyarakat untuk lebih wajib pajak perlu ditingkatkan, adanya penyuluhan, perlu dilakukan antara lain dengan pelayanan terhadap dari sektor pajak ini banyak cara atau usaha yang 2. Untuk memaksimalkan atau mengoptimalkan perolehan lancar menuju masyarakat yang sejahtera.

1. Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara dari beberapa tahun terakhir menunjukkan bahwa sektor pajak merupakan andalan utama dalam pembiayaan pembangunan nasional. Mengingat hal itu, maka perolehan pajak perlu dimaksimalkan agar pembangunan berjalan dengan

A. Kesimpulan Umum

PENUTUP

BAB IV

1. Kebijakan hukum pidana dalam menanggulangi tindak pidana di bidang perpajakan saat ini diatur dalam Undang-undang No. 16 Tahun 2000 Tentang Perubahan Kedua Atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan. Kebijakan hukum pidana dalam perundang-undang perpajakan ini meliputi kebijakan mengenai perbuatan-perbuatan yang dapat dipidana atau perbuatan-perbuatan terlarang yang perlu ditanggulangi dan ketentuan-ketentuan pidananya. Dalam kebijakan mengenai perbuatan-perbuatan yang terlarang, Undang-undang No. 16 Tahun 2000 merupakan produk perundang-undangan yang tambah suam dalam rangka menyempurnakan undang-undang yang ada sebelumnya (UU. No 9 Tahun 1994 dan UU. No. 6 Tahun 1983). Adanya kebijakan ini dalam rangka mengamankan sektor pajak yang merupakan andalan dalam pembiayaan pembangunan Nasional. Kemudian kebijakan mengenai ketentuan-ketentuan pidana yang meliputi jenis pidana, lamanya pidana dan bentuk perumusan pidananya. Pada umumnya jenis pidana yang diancamkan adalah pidana kurungan, pidana penjara dan denda.

B. Kesimpulan Khusus

pidana dengan menggunakan sarana pajak. Terhadap perbuatan-perbuatan semacam itu perlu ditindak dengan tegas baik melalui jalur administrasi (non penal) atau melalui jalur pidana (penal).

2. Dalam penegakan hukum, undang-undang perpajakan memberikan kewenangan penuh kepada Direktorat Jenderal Pajak untuk memeriksa atau menyidik bila terjadi tindak pidana di bidang perpajakan. Dengan adanya kewenangan yang penuh ini Direktorat Jenderal Pajak dapat menentukan dengan bebas apakah pelanggaran atau tindak pidana di bidang perpajakan itu perlu diteruskan atau tidak ke tahap penyidikan. Dalam undang-undang tidak diatur atau tidak dijelaskan pedoman atau parameter bagi aparat

sifatnya yang imperatif dan kaku. Adanya perubahan bentuk perumusan sanksi menjadi kumulatif dan alternatif menjadi kumulatif saja. sebelumnya serta bentuk perumusannya berubah dari lama dan dendanya lebih besar dari undang-undang kejahatan. Selanjutnya lamanya ancaman pidana lebih telah menghilangkan perbedaan antara pelanggaran dan kurungan, karena Undang-undang No. 16 Tahun 2000 (KUHPP (Baru) mestinya menghilangkan jenis pidana kejahatan dan pelanggaran. Bila mengikuti pola konsep KUHPP, maka tidak perlu menghilangkan perbedaan konsep KUHPP Baru (1999/2000). Bila mengikuti pola No. 16 Tahun 2000 tidak mengikuti pola KUHPP maupun untuk mengembalikan kerugian negara. Undang-undang membuat jera pelaku, sedangkan pidana denda bertujuan pidana kurungan dan pidana penjara bertujuan untuk

1. Mengingat sektor pajak mempunyai peranan yang penting

C. Rekomendasi

- difungsikan atau tidak efektif.
- perpajakan khususnya ketentuan sanksi pidananya tidak Korupsi). Akibat kebijakan ini, maka undang-undang No. 3 Tahun 1971 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana dakwaannya pada undang-undang korupsi (Undang-undang seluruhnya jaksa sebagai penuntut umum mendasarkan dengan perpajakan yang masuk ke pengadilan, hampir 4. Dari beberapa kasus atau perkara yang berkaitan yang dapat segera masuk kas negara.
- sebab waktu yang dibutuhkan tidak terlalu lama dan Penyelesaian secara administratif lebih menguntungkan, kepentingan penerimaan negara (administratif). telah dilakukan penyidikan dapat dihentikan demi penyelesaian secara administratif, bahkan perkara yang perpajakan Direktur Jenderal Pajak cenderung memilih 3. Dalam menghadapi wajib pajak yang melanggar atau diskriminatif dan tidak adanya kepastian hukum.
- parameter ini akan menghasilkan kebijakan yang bias, penyidikan. Dengan tidak adanya pedoman atau dapat atau tidak dapat diteruskan ke tahap pidana di bidang perpajakan yang bagaimanakah yang kapan dan bentuk-bentuk pelanggaran atau tindak penyidik (PPNS Direktorat Jenderal Pajak) mengenai

- dalam pembangunan, maka proses penyusunan peraturan perundang-undangan termasuk kebijakan hukum pidana dipayakan melalui penelitian ilmiah dan pengkajian yang lebih mendalam (kebijakan rasional).
2. Dalam rangka untuk mengantisipasi kebijakan yang bias dan diskriminatif dari Direktur Jenderal Pajak dalam menjalankan kewenangannya untuk memeriksa atau menyidik tindak pidana di bidang perpajakan perlu adanya pedoman atau parameter/ukuran sebagai rambu-rambu untuk menentukan pelanggaran atau tindak pidana perlu diteruskan ke tahap penyidikan atau hanya pada tahap pemeriksaan.
 3. Dalam rangka meningkatkan profesionalisme aparat pajak mengenai pemeriksaan atau penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan perlu adanya pendidikan dan pelatihan-pelatihan guna memperdalam pengetahuannya, sehingga dalam menangani suatu kasus yang diindikasikan adanya pelanggaran/tindak pidana dapat menyelesaikan dengan lebih baik.
 4. Untuk kasus atau perkara tindak pidana perpajakan yang dilimpahkan ke pengadilan, hendaknya jaksa sebagai penuntut umum mendasarkan dakwanya pada undang-undang yang lebih khusus mengaturnya yaitu undang-undang perpajakan sesuai dengan adagium lex specialis deroget lex generalis.
 5. Berhubungan dengan kebijakan penerapan sanksi, Direktur Jenderal Pajak lebih menempatkan sanksi

pidana sebagai ultimum remidium. Namun untuk kasus-
kasus yang mempunyai kualifikasi tindak
pidana/kejahatan tertentu, Direktur Jenderal Pajak
hendaknya dapat menempatkan atau memposisikan sanksi
pidana sebagai primus remidium untuk shock therapy,
sehingga dimungkinkan preventif special dan preventif
general dapat terpenuhi.

6. Ketentuan Pasal 4B Undang-undang No. 16 Tahun 2000
membuat peggakan hukum di bidang perpajakan berjalan
kurang baik. Oleh sebab itu hendaknya Pasal 4B
dihapus atau dirubah redaksinya yang pada intinya
penggantian kerugian negara tidak dapat menghentikan
penyidikan.

DAFTAR PUSTAKA

- All, Chaidir. 1993. *Hukum Pajak Elementer*. Bandung: PT. Eresco.
- Aminoto. 1986. *Dasar-dasar Perpajakan*. Surakarta: Pustaka Arina.
- Ancok, Jamaludin. 1995. *Pajak, Law Enforcement dan keadilan*. Makalah pada seminar nasional dengan tema Penegakan Hukum Pajak (Peradilan Pajak) dan Keadilan Pembagian Beban Pajak Pada Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang 25 September 1995.
- Arief, Barda Nawawi. 1996. *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*. Bandung: PT. Citra Aditya Bakti.
- _____ . 1994. *Kebijakan Legislatif Dalam Peningkatan Kejahatan Dengan Pidana Penjara*. Semarang: CV. Ananta.
- _____ . 1994. *Beberapa Aspek Pengembangan Ilmu Hukum Pidana (Menyongsong Generasi Baru Hukum Pidana Indonesia)*. Pidato Pengukuhan Sebagai Guru Besar Ilmu Hukum Universitas Diponegoro Semarang, Tanggal 25 Juni 1994.
- Bohari, H. 1995. *Pengantar Hukum Pajak*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.
- Protodiharjo, Santoso. 1993. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: PT. Eresco.
- Gurtino, Gerard Arijo. 1996. *Beberapa Masalah Perpajakan, Pemecahannya dan Strategi Optimalisasi Pajak*. Dalam Majalah Pusat Pengkajian Fiskal Dan Moneter. Jakarta: PT. Bina Rena Pariwara.
- Hadji, Moelyo. 1995. *Dasar-Dasar Penagihan Pajak Negara*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.
- Hamzah, Andi. 1993. *Sistem Pidana dan Pemidanaan Indonesia*. Jakarta: Pradnya Paramita.
- _____ . 1995. *Pengantar Hukum Acara Pidana*. Jakarta: Ghalia Indonesia.
- Hamzah, Andi dan Siti Rahayu. 1983. *Suatu Tinjauan Ringkas Sistem Pemidanaan Di Indonesia*. Jakarta: Akademika

Pressindo.

Hajon, Philipus M. 1987. *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat Indonesia*. Surabaya: PT. Bina Ilmu.

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

Ihsan, Iskandar. 1997. *Aspek Yuridis Sistem Perpajakan Nasional dan Antisipasi kejahatan restitusi Pajak*. Seminar di Fakultas Hukum Universitas Slamet Riyadi Surakarta.

Irianto, Agus. 1995. *Undang-undang KUP 1994 (Catatan dan Latar Belakang)*. Jakarta: PT. Bina Rena Pariwara.

Kartasasmita, Husen Dalam Chidir Ali. 1993. *Hukum Pajak Elementer*. Bandung: PT. Eresco.

Kartono, Kartini. 1992. *Patologi sosial*. Jakarta: Rajawali Pers.

Kartadirja, Sartono. 1993. *Pengantar Sejarah Indonesia Baru: 1500 - 1900 Dari Emporium Sampai Imperium*. Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama.

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

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

Konsep Rancangan Kitab Undang-undang Hukum Pidana (Baru) 1999/2000.

Logman, Lobby. 1994. *Aspek Hukum Pidana Tentang Perlindungan Konsumen*. Makalah Dalam Seminar Kriminologi Ke-VII. Semarang, 1-2 Desember 1994.

_____ . 1993. *Delik Politik Di Indonesia*. Jakarta: Ind-Hill-Co.

Lopa, Baharudin. 1987. *Permasalahan Pembinaan dan penegakan Hukum Di Indonesia*. Jakarta: Bulan Bintang.

Mallimar. 1995. *Peradilan Pajak Di Indonesia*. Makalah Pada

- Seminar Nasional Dengan Tema Penegakan Hukum Pajak (Peradilan Pajak) Dan Keadilan Pembagian Beban Pajak Diselenggarakan Pada Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang 25 September 1995.
- Mardiasmo, 1992. *Perpajakan*. Yogyakarta: Andi Offset.
- Mustofa, Bahsan. 1985. *Pokok-pokok Hukum Administrasi Negara*. Bandung: Alumi.
- Miyasto. 1995. *Segi-segi Keadilan Kebijaksanaan Fiskal Dalam Pembangunan Nasional*. Makalah Pada Seminar Nasional dengan tema penegakan hukum pajak (peradilan pajak) dan keadilan pembagian beban pajak Di Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang 25 September 1995.
- Munawir, S. 1992. *Perpajakan*. Yogyakarta: Liberty.
- Muladi. 1990. *Proyeksi Hukum Pidana Materil Indonesia Dimasa Mendatang*. Pidato pengukuhan guru besar Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang. Sabtu, 24 Pebruari 1990.
- 1995. *Kapita Selekta Sistem Peradilan Pidana*. Semarang: Badan Penerbitan Universitas Diponegoro.
- 1992. *Lembaga Pidana Bersyarat*. Bandung: Alumi.
- Muladi dan Barda Nawawi Arief. 1992. *Bunga Rampai Hukum Pidana*. Bandung: Alumi.
- 1992. *Teori-teori dan Kebijakan Pidana*. Bandung: Alumi.
- Prodjodikoro, Wiryo. 1989. *Azas-azas Hukum Pidana Di Indonesia*. Bandung: PT. Eresco.
- Rahardjo, Satjipto. 1986. *Hukum Dan Masyarakat*. Bandung: Alumi.
- Tanpa Tahun. *Masalah Penegakan Hukum*. Bandung: Sinar Baru.
- Reksodiputro, Mardjono. 1994. *Kemajuan Pembangunan Ekonomi Dan Kejahatan*. Jakarta: Pusat Pelayanan Keadilan dan Pengabdian Hukum Universitas Indonesia.
- Sahetapy, JE. 1979. *Ancaman Pidana Mati Terhadap Pembunuhan Berencana*. Bandung: Alumi.
- Salamun AT. 1991. *Pajak, Citra Rena Pariwara*. Jakarta: PT. Bina Rena Pariwara.

- Sadli, Saparinah Dalam Barda Nawawi Arief. 1994. *Kebijakan Legislatif Dalam Penanggulangan Kejahatan Dengan Pidana Penjara*. Semarang: CV. Ananta.
- Salih, Roeslan. 1988. *Dari Lembaran Kepustakaan hukum pidana*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Situmorang, Viktor. 1989. *Dasar-dasar Hukum Administrasi negara*. Jakarta: Bina Aksara.
- Suwondo, Bambang Dalam Suparman. 1994. *Tindak Pidana Di bidang Perpajakan*. Bandung: PT. Citra Aditya Bakti.
- Susanto, IS. 1992. *Kriminologi*. Semarang: Akademi Kepolisian.
- Soedarto. 1986. *Hukum Dan Hukum Pidana*. Bandung: Alumi.
- Soehardjo, SS. 1995. *Politik Hukum Dan Pelaksanaannya Dalam Negara Republik Indonesia*. Diklat Kuliah S2.
- Soekanto, Soeryono. 1986. *Kegunaan Sosiologi Hukum Bagi Kalangan Hukum*. Bandung: Alumi.
- Soemarso. 1995. *Fungsi Pajak Sebagai penggerak perekonomian*. Usahawan No. 01 Tahun xxiv Januari 1995.
- Soemitro, Roehmat. 1973. *Pajak Sebagai Alat Kebijaksanaan Fiskal Dalam Hubungannya Dengan Pembangunan*
- Sadli, Saparinah Dalam Barda Nawawi Arief. 1994. *Kebijakan Legislatif Dalam Penanggulangan Kejahatan Dengan Pidana Penjara*. Semarang: CV. Ananta.
- Salih, Roeslan. 1988. *Dari Lembaran Kepustakaan hukum pidana*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Situmorang, Viktor. 1989. *Dasar-dasar Hukum Administrasi negara*. Jakarta: Bina Aksara.
- Suwondo, Bambang Dalam Suparman. 1994. *Tindak Pidana Di bidang Perpajakan*. Bandung: PT. Citra Aditya Bakti.
- Susanto, IS. 1992. *Kriminologi*. Semarang: Akademi Kepolisian.
- Soedarto. 1986. *Hukum Dan Hukum Pidana*. Bandung: Alumi.
- Soehardjo, SS. 1995. *Politik Hukum Dan Pelaksanaannya Dalam Negara Republik Indonesia*. Diklat Kuliah S2.
- Soekanto, Soeryono. 1986. *Kegunaan Sosiologi Hukum Bagi Kalangan Hukum*. Bandung: Alumi.
- Soemarso. 1995. *Fungsi Pajak Sebagai penggerak perekonomian*. Usahawan No. 01 Tahun xxiv Januari 1995.
- Soemitro, Roehmat. 1973. *Pajak Sebagai Alat Kebijaksanaan Fiskal Dalam Hubungannya Dengan Pembangunan*

Nasional. Pidato Pengukuhan Guru Besar Pada Fakultas Hukum Universitas Bandung Tanggal 30 Juni 1973.

1991. Pajak Ditinjau Dari Segi Hukum. Bandung: PT. Eresco.

1988. Pengantar Singkat Hukum Pajak. Bandung: PT. Eresco.

1990. Asas Dan Dasar Perpajakan I. Bandung: PT. Eresco.

1988. Pajak Bumi Dan Bangunan. Bandung: PT. Eresco.

1988. Pajak Dan Pembangunan. Bandung: PT. Eresco.

1987. Hubungan Dan Pengaruh Pidana Fiskal Terhadap Kesadaran Pajak, Kepatuhan Dan Ketaatan Wajib Pajak. Makalah Seminar Di Universitas Indonesia Jakarta 4 Maret 1987.

1991. Peradilan Administrasi Dalam Hukum Pajak Di Indonesia. Bandung: PT. Eresco.

Soemitro, Ronny Hanitija. 1989. Perspektif Sosial Dalam Pemahaman Masalah-masalah Hukum. Semarang: Agung Press.

1990. Metodologi Penelitian Hukum Dan Yurimetri. Jakarta: Ghalia Indonesia.

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

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

Undang-undang no. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan tata Cara Perpajakan.

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

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

Undang-undang No. 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan.

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

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

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

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

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

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

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

Undang-undang No. 12 Tahun 1985 Tentang Pajak Bumi Dan
bangunan.

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

Majalah/Koran

Berita Pajak. No. 1303. 15 Juli 1995.

Berita Pajak. No. 1315. 15 Januari 1996.

Berita Pajak. No. 1317. 15 Februari 1996.

Jawa Pos. Tanggal 24 Desember 1998.

Kompas. 26 Februari 1987.

Kompas. 7 Januari 1987.

Kompas. 7 Januari 1997.

Kontan. No. 42, Tahun I, 21 Juli 1997.

Tempo. No. 6 Tahun xxiv, 9 April 1994.

Tempo. No. 5 Tahun xxiv, 2 April 1994.

Varia Peradilan. Tahun x No. 118, Juli 1995.