

DOI: <https://doi.org/10.31933/unesrev.v6i3>

Received: 30 April 2024, Revised: 18 Mei 2024, Publish: 31 Mei 2024

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

Analisis Kebijakan Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan Oleh Direktorat Jendral Pajak

Destiana Sembiring¹

¹ Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara, Indonesia

Email: destianasembiring2018@gmail.com

Corresponding Author: destianasembiring2018@gmail.com¹

Abstract: *In tax law, apart from administrative sanctions, there are criminal sanctions imposed for violations and crimes. Criminal law as stated in the Criminal Code and those outside it, namely in special provisions (lex specialist). The research method used is literature study, while the data analysis method uses qualitative analysis methods. From the results of the analysis carried out on the focus of this research, the criminal law policy strategy in the field of taxation in the future should be in line with the principle in tax crime, that criminal sanctions in taxation are Ultimum Remidium, meaning that in enforcing violations of tax law the priority is administrative sanctions, while the application of criminal sanctions is carried out if the methods used are no longer effective in making taxpayers comply with tax regulations but can disrupt aspects of legal justice for taxpayers and at the same time the legal rights of taxpayers (society) as a whole. The regulation of the authority of PPNS investigators in investigating criminal acts in the field of taxation is monopolistic, the implementation of investigations carried out by the PPNS Regional Office of the Directorate General of Taxes on taxpayers who commit criminal acts in the field of taxation is in accordance with the rules of the Criminal Procedure Code and the KUP Law, as well as the Regional Office of the Directorate General of Taxes in conducting investigations of taxpayers who commit criminal acts in the field of taxation.*

Keywords: *Policy, Countermeasures, Taxation, Directorate.*

Abstrak: Dalam hukum pajak disamping ada sanksi administrasi terdapat sanksi pidana yang dijatuhkan untuk pelanggaran dan kejahatan. Hukum pidana seperti yang tercantum dalam Kitab Undang-Undang Hukum KUHP dan yang terdapat diluarnya, yaitu dalam ketentuan-ketentuan yang khusus (*lex specialist*) Metode penelitian yang digunakan adalah studi pustaka, sedangkan metode analisis datanya menggunakan metode analisis kualitatif. Dari hasil analisis yang dilakukan terhadap fokus penelitian ini, maka Strategi kebijakan hukum pidana di bidang perpajakan di masa yang akan datang seharusnya sejalan dengan prinsip dalam pidana perpajakan, bahwa sanksi pidana dalam perpajakan adalah bersifat Ultimum Remidium artinya dalam penegakan terhadap pelanggaran hukum perpajakan yang diutamakan adalah sanksi administratif, sedangkan penerapan sanksi pidana dilakukan apabila cara-cara yang dilakukan sudah tidak efektif lagi untuk membuat Wajib Pajak patuh

terhadap ketentuan perpajakan tetapi dapat mengganggu aspek keadilan hukum bagi wajib pajak dan sekaligus hak hukum Wajib Pajak (masyarakat) secara keseluruhan. Pengaturan kewenangan penyidik PPNS dalam menyidik tindak pidana di bidang perpajakan bersifat monopoli, pelaksanaan penyidikan yang dilakukan oleh PPNS Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak terhadap wajib pajak yang melakukan tindak pidana di bidang perpajakan sudah sesuai dengan aturan KUHAP dan UU KUP, serta Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak dalam melakukan penyidikan kepada wajib pajak yang melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.

Kata kunci : Kebijakan, Penanganan, Perpajakan, Direktorat, Pajak.

PENDAHULUAN

Indonesia telah 4 (empat) kali melakukan reformasi perpajakan yaitu pertama tahun 1983, kedua pada tahun 1994, ketiga tahun 2000 dan keempat tahun 2007 dengan dikeluarkannya Undang-Undang No.28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara perpajakan. Keberhasilan kebijakan fiskal yang diambil pemerintah tidak hanya dilihat dari perangkat perundang-undangannya tetapi harus diimbangi dengan pelayanan umum yang baik sebagai bentuk pengambilan pajak yang telah dibayarkan oleh masyarakat dengan didukung kesadaran dan kemampuan dari masyarakat dalam membayar pajak.¹

Kedua hal inilah yang sangat berpengaruh dalam berhasil tidaknya sektor perpajakan. Dalam suatu negara yang *menganut sistem mekanisme* pasar, termasuk mekanisme pasar terkendali seperti Indonesia, pajak merupakan "*instrumen*" pemerintah yang sangat vital dan strategis. Dengan uang pajak, pemerintah dapat melaksanakan pembangunan, mengerakkan roda pemerintah, mengatur perekonomian masyarakat dan negara.² Dalam kaitannya dengan pembangunan dan kesejahteraan, pajak memiliki fungsi-fungsi yang dapat dipakai untuk menunjang tercapainya suatu masyarakat yang adil dan makmur secara merata.

Fungsi-fungsi tersebut adalah *budgeter* yang mencarikan masukkan uang sebanyak-banyaknya ke kas negara mengatur bahwa pajak sebagai alat untuk mengatur masyarakat baik dalam bidang ekonomi maupun politik.³ Strategi peningkatan penerimaan pajak yang diterapkan pemerintah selain penambahan jumlah wajib pajak baik pribadi maupun badan, menyederhanakan sistem pajak melalui paket UU perpajakan, reformasi perpajakan tahun 2008 yang berkaitan dengan penurunan tarif tertinggi menjadi 30% (tiga puluh persen), peningkatan penghasilan tidak kena pajak pada peraturan Menteri Keuangan No.564 tahun 2004, juga tidak melupakan program peningkatan pencairan tunggakan pajak antara lain melalui perbaikan pajak.⁴

Untuk masalah kepatuhan wajib pajak, maka Dirjen Pajak mulai mengoptimalkan seluruh aparatnya untuk memaksa wajib pajak yang dalam memenuhi kewajibannya untuk membayar pajak. Adapun hambatan itu bisa berupa perlawanan pasif dan aktif yang dilakukan oleh wajib pajak berbentuk badan hukum (*rechtpersoon legal persoon*) dan orang

¹ B. Ilyas, Wirawan dan Richard Burton. (2019). *Hukum Pajak*. Edisi Enam. Jakarta: Salemba Empat.hlm 89.

² Caroko, B., Susilo, H., dan Z. A. (2015). *Pengaruh Pengetahuan Perpajakan, Kualitas Pelayanan Pajak, dan Sanksi Pajak Terhadap Motivasi Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Membayar Pajak*. Jurnal Perpajakan, Vol.1 No. 1 Januari 2015

³ Prly Suandy. (2002), *Hukum I'lijk*. Salemba Ibiipat, Jakarta, hlm. 13

⁴ Wafir, I. A. (2021). *Penerapan Pelaporan Sistem Elektronik (E-Filing) dalam Peningkatan Pelaporan Pajak Penghasilan Orang Pribadi*. Makasar.

pribadi (*naiuralijk persoon*) dalam rangka untuk melepaskan kewajibannya membayar pajak, akibat perbuatan wajib pajak ini pemerintah dirugikan miliaran rupiah.⁵

Terhadap wajib pajak yang melakukan penghindaran diri dari kewajiban dengan cara penyelundupan (*lex evasion*) terhadap perbuatan tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut atau tidak membayar bea masuk dengan cara suatu pernyataan yang tidak benar. Memberikan data-data tidak benar (keterangan palsu pada dokumen) maka tindakan ini merupakan pelanggaran undang-undang dalam bentuk tindak pidana.⁶ Adapun sanksi yang bisa dijatuhkan pada wajib pajak bisa berupa sanksi administrasi maupun pidana sebagaimana telah diatur dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, Undang-Undang No. 31 Tahun 2001 Jo. Undang-Undang No.31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dan Undang-Undang No.6 Tahun 1983 Jo. Undang-Undang No. 10 Tahun 1997 Jo. Undang-Undang No. 16 tahun 2000 Jo. Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Dalam hukum pajak disamping ada sanksi administrasi terdapat sanksi pidana yang dijatuhkan untuk pelanggaran dan kejahatan.⁷ Hukum pidana seperti yang tercantum dalam Kitab Undang-Undang Hukum KUHP dan yang terdapat diluarnya, yaitu dalam ketentuan-ketentuan yang khusus (*lex specialist*) untuk mengadakan peraturan-peraturan dalam segala lapangan, merupakan keseluruhan yang sistimatis, karena ketentuan-ketentuan dalam buku 1 dari KUHP juga berlaku untuk peristiwa-peristiwa pidana peristiwa yang dapat dikenakan hukuman yang diuraikan diluar KUHP itu.

Van der Poel (Direktur Pajak Kerajaan Belanda dan Direktur merangkap dalam bukunya *Romlom Composite en Crompomis*) mengutarakan, bahwa hukum pidana pajak sebanyak mungkin harus sesuai dengan hukum pidana umum. Sudah barang tentu tetap ada ketinggalan perbedaannya yang khusus, karena hukum pajak sangat membutukannya dalam detail-detailnya. Lagi pula sekalipun dasar fikirannya sama, namun dalam sejarah ternyata pertumbuhannya agak menyimpang.⁸

Adapun uraian mengenai tindak pidana di bidang sebelum diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan dan Tata Cara Perpajakan, Tindak Pidana SPT (Surat Pemberitahuan). Dalam Pasal 7 Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 (selanjutnya disebut Perubahan KUP) ditetapkan apabila SPT tidak disampaikan atau disampaikan tetapi tidak sesuai dengan batas waktu yang telah ditetapkan.⁹

Dalam pasal ini ada 2 (dua) kemungkinan kesalahan yang dilakukan oleh Wajib pajak. Yaitu pertama, Wajib Pajak terlambat menyampaikan SPT dan kedua, Wajib Pajak tidak menyampaikan SPT. Adapun batas waktu penyerahan SPT adalah tiga bulan setelah berakhirnya Tahun Pajak (untuk SPT Tahunan) dan 20 (dua puluh) hari setelah berakhirnya Masa Pajak (untuk SPT Masa).

Indonesia memiliki tujuan untuk menciptakan kesejahteraan sosial bagi rakyatnya. Karena tujuan tersebut, diperlukan kemampuan terkait fiskal dan pajak untuk menunjang tercapainya kesejahteraan sosial. Pajak merupakan komponen yang penting, terlebih bagi Indonesia yang masih negara berkembang. Pajak merupakan salah satu bentuk penerimaan negara yang nantinya digunakan untuk membiayai kegiatan pemerintah

⁵ Diana. (2013). *Konsep Dasar Perpajakan*. Bandung: PT.Refika Aditama, hlm 23.

⁶ Damayanti, Theresia Woro. (2004). *Pelaksanaan Self Assesment System Menurut Presepsi Wajib Pajak (Studi Pada Wajib Pajak Badan Salatiga)*. Jurnal Ekonomi dan Bisnis, Vol. X No. 1: 109-128

⁷ *Ibid*, hlm 45.

⁸ *Ibid*, hlm 56.

⁹ *Ibid*, hlm 78.

dalam melaksanakan pelayanan dan pembangunan di segala bidang guna menciptakan kesejahteraan social.¹⁰ Hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik.¹¹

Hal ini karena hukum pajak berisi aturan mengenai hubungan negara dan rakyatnya, yang dalam hal ini terkait dengan kewenangan negara untuk memungut pajak dari rakyat untuk mendorong penerimaan pajak. Pemerintah Indonesia melakukan reformasi di bidang perpajakan, salah satunya dengan menerapkan sistem *self assessment*. Dengan sistem ini, pemerintah memberikan kepercayaan penuh terhadap wajib pajak untuk menjalankan kewajiban di bidang perpajakan¹². Untuk menjaga eksistensi undang-undang perpajakan, meningkatkan kepatuhan pajak, dan mengoptimalkan penerimaan pajak, pemerintah menerapkan sanksi kepada setiap orang yang tidak melaksanakan kewajiban perpajakannya sesuai dengan peraturan di bidang perpajakan.

Terdapat dua macam sanksi yang dapat diberikan bergantung kepada kesalahan yang dilakukan, sanksi tersebut yaitu sanksi administrasi dan sanksi pidana. Studi yang dilakukan oleh menunjukkan bahwa penekanan pada aspek pidana dalam penegakan hukum pajak membahayakan tujuan utama administrasi pajak yaitu mengumpulkan uang seoptimal mungkin untuk pembiayaan pembangunan bangsa. Selanjutnya, yang dilakukan oleh merekomendasikan bahwa penerapan sanksi dalam kasus manipulasi pajak belum efektif. Hal ini diakibatkan tidak semua perintah dalam norma tersebut ditegakkan.¹³

Dalam rangka membentuk suatu pemerintah negara Indonesia yang melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial, diperlukan suatu sumber pembiayaan dalam rangka mencapai tujuan tersebut. Salah satu sumber pembiayaan negara yang utama adalah pungutan dari rakyat Indonesia sendiri.¹⁴

Pungutan tersebut harus disepakati oleh seluruh rakyat melalui wakilnya serta wajib berlandaskan nilai-nilai Pancasila guna mewujudkan suatu keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia. Tugas negara pada prinsipnya bertujuan dan berusaha untuk menciptakan kesejahteraan bagi rakyatnya. Negara harus turut campur tangan dan aktif dalam bidang kehidupan masyarakat, terutama di bidang perekonomian guna tercapainya kesejahteraan masyarakat Indonesia. Untuk mencapai dan menciptakan masyarakat yang sejahtera, dibutuhkan pembiayaan yang cukup besar.¹⁵

Demi berhasilnya usaha ini, negara mencari pembiayaannya dengan cara menarik pajak. Penarikan atau pemungutan pajak adalah suatu fungsi yang harus dilaksanakan oleh negara sebagai suatu fungsi esensial. Pajak sudah merupakan suatu *conditio sine qua non* (syarat mutlak) bagi penambahan keuangan negara di beberapa negara yang sudah maju. Pemungutan pajak didasarkan atas pendekatan "*Benefit Approach*" atau pendekatan manfaat. Pendekatan ini merupakan dasar yang membenarkan negara melakukan pemungutan pajak yang dapat dipaksakan dalam arti mempunyai wewenang dengan kekuatan pemaksa.

¹⁰ Sutrisno, D. (2016). *Hakikat Sengketa Pajak: Karakteristik Pengadilan Pajak Fungsi Pengadilan Pajak*. Jakarta: Kharisma Putra Utama.

¹¹ Mardiasmo, (2016). *Perpajakan*. Edisi Revisi. Penerbit Andi. Yogyakarta, hlm 14.

¹² Jaelani, A. Q., & Basuki, U. (2016). *Tax Amnesty dan Implikasinya Terhadap Reformasi Perpajakan di Indonesia*. *Supremasi Hukum: Jurnal Kajian Ilmu Hukum*, 5(2), 1-21.

¹³ Rakhmat, Jalaluddin. (2018). *Psikologi Komunikasi*. Edisi Revisi. Bandung: Rekatama Medi, hlm 45.

¹⁴ *Op cit*, hlm 19.

¹⁵ Resmi, Siti. (2017). *Perpajakan: Teori dan Kasus*. Salemba Empat, Jakarta, hlm 10.

Pendekatan manfaat (*benefit approach*) ini mendasarkan pada negara menciptakan manfaat yang dinikmati oleh seluruh warga Negara.¹⁶

Berdiam dalam negara, maka negara berwenang memungut pajak dari rakyat dengan cara yang dapat dipaksakan. Kedepan, pemerintah Indonesia akan menghadapi tantangan yang lebih berat dalam usahanya mewujudkan cita-cita nasional bangsa Indonesia. Terkait dengan hal tersebut, dalam era pemerintahan saat ini, Presiden Republik Indonesia telah mencanangkan visi pembangunan bangsa yang dijabarkan dalam agenda prioritas pembangunan nasional yang dikenal dengan istilah Nawa Cita.¹⁷

Keberhasilan usaha pembangunan tersebut harus didukung dengan ketersediaan sumber dana yang cukup dan berkesinambungan. Berbeda dengan Amerika Serikat ataupun Jepang yang lebih cenderung bertumpu pada sumber penerimaan negara berupa penerbitan obligasi pemerintah, pemerintah Indonesia telah menentukan pola pendanaan pembangunan yang dititikberatkan pada penerimaan yang bersumber dari dalam negeri yaitu dari penerimaan pajak. Fungsi pajak sebagai sumber pendapatan negara (*budgeter*) telah menunjukkan peran penting dalam pembangunan nasional.¹⁸

Dari tahun ke tahun, pendapatan negara dari sektor perpajakan mengalami peningkatan yang sangat signifikan. Tercatat pada tahun 2003 persentase pendapatan perpajakan terhadap total pendapatan negara sebesar 59% (lima puluh persen) pendapatan perpajakan sebesar 328 triliun dan total pendapatan negara 706 triliun, untuk tahun 2013 persentase tersebut mengalami peningkatan menjadi sebesar 64% (enam puluh empat persen), (pendapatan perpajakan sebesar Rp921 triliun dan total pendapatan negara Rp1.438 triliun).¹⁹

Sedangkan bila dilihat dari proyeksi pendapatan negara untuk jangka menengah (2016-2018), pertumbuhan ekonomi Indonesia diproyeksikan akan terus mengalami akselerasi hingga rata-rata tumbuh di atas 7% (tujuh persen). Dengan pertumbuhan yang tinggi dan didukung kebijakan yang dirancang dalam optimasi pendapatan negara, maka pendapatan negara diproyeksikan akan mengalami peningkatan yang cukup signifikan dari Rp2.000,7 triliun pada tahun 2016 menjadi Rp2.489,2 triliun pada tahun 2018. Pendapatan perpajakan semakin menjadi primadona sebagai sumber utama pendapatan negara yang diproyeksikan akan mencapai 86,1% dari total pendapatan negara pada tahun 2018 dengan rata-rata pertumbuhan 14,5% per tahun. Selain itu, target pencapaian *tax ratio* Indonesia dalam jangka menengah diharapkan mencapai 15,6% pada tahun 2018.

Optimalisasi pendapatan negara dari sektor perpajakan sebagaimana tersebut di atas bukan hanya dilakukan dengan sekedar meningkatkan tarif pajak baik Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai, Bea Meterai, maupun Pajak Bumi dan Bangunan yang dapat berakibat pada terganggunya perkembangan iklim investasi dan dunia usaha, namun juga bagaimana meningkatkan peran serta masyarakat pembayar pajak untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya secara patuh.²⁰

Mengingat sistem perpajakan yang diterapkan di Indonesia adalah *self assessment* yaitu memberikan kepercayaan kepada masyarakat pembayar pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, serta melaporkan pajak yang terutang secara mandiri, maka kepatuhan masyarakat pembayar pajak dan pengawasan menjadi isu sentral yang harus diatur dalam undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Penerapan *self*

¹⁶ Siagian, A. O., Sahari, A., & Nadirah, I. (2022). Juridical Analysis of Legal Sanctions for Criminal Acts of Corruption Conducted Together (Study of Supreme Court Decision Number 1054 K/Pid. Sus/2019). *International Journal Reglement & Society (IJRS)*, 3(3), 257-266.

¹⁷ *Ibid*, hlm 12.

¹⁸ *Ibid*, hlm 17.

¹⁹ *Ibid*, hlm 20.

²⁰ Rahayu, Siti Kurnia. (2017). *Perpajakan (Konsep dan Aspek Formal)*. Bandung: Rekayasa Sains, hlm 34.

assessment dalam sistem perpajakan di Indonesia dimulai dengan diundangkannya Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan untuk mengikuti perkembangan ekonomi dan kehidupan bermasyarakat. Dalam perkembangannya, Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983.²¹

Namun demikian sampai dengan saat ini, sistem administrasi perpajakan nasional belum mampu mewujudkan prasyarat utama tersebut, sehingga otoritas perpajakan belum dapat menggali seluruh potensi perpajakan di Indonesia. Dari aspek peraturan perpajakan, perlu dilakukan perubahan substansi Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (Undang-Undang KUP) agar dapat menjadi pondasi yang kuat bagi terciptanya suatu sistem administrasi perpajakan nasional yang efisien, efektif, berkeadilan, dan berkepastian hukum, sehingga sistem *self assessment* dapat terlaksana dengan baik.²²

Perkembangan perekonomian dunia yang mengalami perlambatan, ditandai dengan terjadinya krisis ekonomi yang dialami oleh Yunani, yang salah satu penyebabnya adalah tidak adanya sistem perpajakan nasional yang kuat. Amerika Serikat juga sempat mengalami kondisi saat penerimaan negaranya tidak mampu menutup besarnya pengeluaran pemerintah.²³ Demikian pula dengan Jepang yang rasio total pinjaman dibandingkan dengan *Product Domestic Bruto* yang lebih besar dari 100% (seratus persen). Persamaan penyebab memburuknya kondisi perekonomian negara-negara tersebut adalah tidak adanya sumber pendanaan dalam negeri yang kuat, seperti penerimaan dari sektor pajak.²⁴

Secara regional, negara-negara ASEAN menyambut diberlakukannya Masyarakat Ekonomi Asean (MEA) pada tahun 2015 dimana setiap pelaku ekonomi maupun negara dituntut untuk meningkatkan daya saing agar tidak kalah bersaing dengan pesaing usaha dari negara lain. Terkait dengan hal tersebut, sistem perpajakan yang efektif dan efisien adalah salah satu faktor penting untuk menggerakkan perekonomian nasional serta meningkatkan daya saing nasional.

Meningkatnya volume aktifitas usaha antarnegara membawa dampak yang besar terhadap potensi penerimaan pajak nasional serta menimbulkan potensi persinggungan kepentingan dengan otoritas perpajakan negara lain juga menjadi salah satu faktor untuk mendorong dilakukannya penguatan terhadap Undang-Undang KUP agar dapat menampung pengaturan terhadap aspek perpajakan internasional. Sementara itu, di Indonesia, realisasi pertumbuhan ekonomi nasional selama Tahun 2014 hanya mencapai 5,1% (lima koma satu persen) lebih rendah dari target pertumbuhan yang telah ditetapkan dalam APBNP Tahun 2014 yaitu sebesar 5,5% (lima koma lima persen). Kondisi ini menuntut dilakukannya suatu upaya.²⁵

Terobosan untuk mempercepat laju perekonomian nasional. Dalam hal ini, sistem administrasi perpajakan yang efektif dan efisien akan menjamin ketersediaan sumber pendanaan bagi belanja pemerintah yang dapat menggerakkan roda perekonomian nasional, diantaranya dalam bentuk belanja operasional pemerintah, penyediaan skema kredit bagi pelaku usaha yang membutuhkan, pemberian subsidi yang menunjang proses produksi

²¹ *Ibid*, hlm 51.

²² *Ibid*, hlm 67.

²³ Mansar, A., & Limbong, F. S. (2023). " *Criminal*" Law Politics Regarding the Legalization of Citizenship Documents (Apostille) in Indonesia. *Randwick International of Social Science Journal*, 4(2), 287-296.

²⁴ *Ibid*, hlm 90.

²⁵ *Ibid*, hlm 102.

maupun dalam pembangunan infrastruktur penunjang perekonomian seperti jalan raya, jembatan, serta pelabuhan.²⁶

Sistem administrasi perpajakan yang ada sekarang dirasakan kurang mengikuti kemajuan teknologi informasi yang telah mengalami perubahan yang sangat signifikan. Menurut lembaga riset Mark Plus Insight, pada tahun 2013, jumlah pengguna internet dunia mencapai 2,7 milyar atau sekitar 39% (tiga puluh Sembilan persen) dari populasi dunia. Indonesia adalah salah satu pengguna internet terbesar di dunia dengan angka mencapai 74,57 juta.

Dengan jumlah penduduk sekitar 250 juta jiwa, penetrasi internet di Indonesia mencapai sekitar 30% (tiga puluh persen) dari total populasi. Hal ini menjadikan Indonesia sebagai pangsa pasar *e-commerce* yang potensial.²⁷ Di samping itu, perkembangan teknologi dan keterbukaan informasi telah banyak merubah pola transaksi dan proses bisnis terutama pada aktifitas ekonomi dan keuangan.²⁸

Saat ini tata cara transaksi konvensional yang bercirikan pada penggunaan kertas serta adanya tatap muka antara pihak yang bertransaksi sudah mulai ditinggalkan dan berubah menjadi kegiatan berbasis teknologi informasi (*paperless dan on-line*). Perkembangan pesat teknologi informasi merupakan tantangan sekaligus peluang yang harus dijawab oleh Pemerintah Republik Indonesia melalui kebijakan perpajakan.²⁹

Undang-undang perpajakan harus mampu menjadikan teknologi informasi sebagai sarana utama dalam pengelolaan administrasi perpajakan dan pemberian layanan kepada masyarakat pembayar pajak. Peningkatan penggunaan teknologi informasi dalam sistem administrasi dan layanan perpajakan akan mempermudah otoritas perpajakan dan masyarakat pembayar pajak dalam melaksanakan hak dan memenuhi kewajiban perpajakan.

Untuk dapat mengantisipasi hal tersebut, maka Undang-Undang yang mengatur mengenai tata cara pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan harus dipersiapkan sehingga mampu menjangkau perubahan pola proses bisnis tersebut dengan lebih mengedepankan pelaksanaan proses bisnis secara elektronik. Penerapan *self assessment system* harus diikuti dengan pengawasan yang memadai melalui ketersediaan data dan/atau informasi yang cukup.³⁰

Kondisi saat ini, data dan/atau informasi mengenai aktivitas keuangan dan ekonomi masyarakat pembayar pajak yang dibutuhkan sebagai media pengawasan masih belum tersedia lengkap sebagai akibat kurang kuatnya landasan hukum untuk mengakses data dan/atau informasi oleh otoritas perpajakan terhadap pihak yang memiliki data dan/atau informasi tersebut. Hal ini berakibat pada kurang kuatnya tingkat pengawasan otoritas perpajakan terhadap masyarakat pembayar pajak. Permasalahan tersebut timbul karena dalam praktik sering dijumpai ketidakharmonisan antara ketentuan dalam Undang-Undang dengan ketentuan peraturan perundang-undangan lain.³¹

Sebagai contoh, dalam upaya untuk membentuk basis data perpajakan sebagai amanah ketentuan Pasal 35A Undang-Undang KUP, Direktorat Jenderal Pajak sebagai otoritas perpajakan, sering terkendala dengan ketentuan kerahasiaan data dalam ketentuan peraturan perundang-undangan lain yang mengatur wewenang instansi yang mengadministrasikan data

²⁶ *Ibid*, hlm 110.

²⁷ Diakses dari http://www.markplusinsight.com/product/research_report/detail/44/indonesia-netizen-report-2013 pada hari Selasa, 14 April 2015 Pk. 16.23.

²⁸ Mardiasmo.(2013).*Perpajakan*.Yogyakarta: Penerbit Andi, hlm 38.

²⁹ Setiawati, Lilis.(2010). *Perpajakan Indonesia Konsep, Aplikasi, dan Penuntun Praktis*.Yogyakarta: Penerbit Andi, hlm 10.

³⁰ Siti Resmi.(2008). *Perpajakan Teori dan Kasus* Edisi 3.Jakarta: Salemba Empa, hlm 39.

³¹ *Ibid*, hlm, 67.

tersebut.³² Dengan demikian, Undang-Undang KUP harus dilengkapi dengan ketentuan yang memungkinkan agar data dan/atau informasi yang diadministrasikan di seluruh kementerian, lembaga, serta pihak lain dapat masuk ke dalam sistem administrasi perpajakan Indonesia. Dari aspek sosial kemasyarakatan, perkembangan iklim demokrasi di Indonesia telah meningkatkan peran serta seluruh elemen masyarakat dalam setiap aspek pembangunan nasional.

METODE

Metode penelitian ini Jenis penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif atau doktrinal yang juga disebut sebagai penelitian perpustakaan karena lebih banyak dilakukan terhadap data sekunder yang ada di kepustakaan. Pada penelitian yang berbentuk tesis ini Adapun data sekunder yang digunakan sebagai sumber atau bahan informasi dapat merupakan bahan hukum primer, bahan hukum sekunder dan bahan hukum tersier.³³ Pelaksanaan penelitian normatif secara garis besar ditujukan kepada penelitian terhadap asas-asas hukum yang mengkaji hukum positif tertulis atau penelitian terhadap kaidah hukum yang hidup dalam masyarakat. Sifat penelitian diartikan sebagai usaha dalam rangka aktivitas penelitian untuk mengadakan hubungan dengan orang yang diteliti atau metode-metode untuk mencapai pengertian tentang masalah penelitian.³⁴ Metode pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode pendekatan analitis dan perundang-undangan.³⁵ Prosedur pengambilan dan pengumpulan data dilakukan dengan cara studi kepustakaan (*library reseacrh*). Studi kepustakaan (*library reseacrh*) adalah serangkaian usaha untuk memperoleh data dengan jalan membaca, menelaah, mengklarifikasi, mengidentifikasi, dan dilakukan pemahaman terhadap bahan-bahan hukum yang berupa peraturan perundang-undangan serta buku-buku literatur yang ada relevansinya dengan permasalahan penelitian, dan selain mengumpulkan data dengan cara studi kepustakaan.

Alat Pengumpulan data dalam penelitian kepustakaan dilakukan dengan menggunakan studi dokumen yang sumber datanya diperoleh dari:

1. bahan hukum primer

Merupakan bahan hukum mengikat yang terdiri dari Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, peraturan perundangundangan, serta dokumen hukum lainnya yang berkaitan dengan Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Peraturan perundang-undangan yang dikaji secara hierarkis antara lain:

- a. Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (*Wetboek Van Strafrecht*);
- b. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara;
- c. Undang-Undang Nomor 39 Tahun 2008 tentang Kementerian Negara;
- d. Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2015 tentang Aparatur Sipil Negara;
- e. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2011 tentang Mata Uang.

2. bahan hukum sekunder

Merupakan penjelasan mengenai bahan hukum primer seperti risalah sidang, dokumen penyusunan peraturan yang terkait dengan penelitian ini dan hasil-hasil pembahasan dalam berbagai media.

3. bahan hukum tersier

Merupakan bahan hukum penunjang seperti kamus hukum dan bahan lain di luar bidang hukum yang dipergunakan untuk melengkapi data penelitian

³² *Ibid*, hlm, 81.

³³ Ediwarman, (2012), *Monograf Metode Penelitian Hukum (Panduan Penulisan Tesis dan Disertasi)*, Medan, hlm 29.

³⁴ Salim HS dan Erlies Septiana Nurbani, *Op.,Cit.* hlm 17.

³⁵ Jhonny Ibrahim, (2008), *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, Bayu Media Publishing, Malang, hlm 300.

Analisa data penelitian hukum ini menggunakan analisa data kualitatif. analisa data merupakan salah satu langkah yang penting dalam rangka memperoleh temuan-temuan hasil penelitian. analisa data dalam suatu penelitian sangat diperlukan suatu analisis data yang berguna untuk memberikan jawaban terhadap permasalahan yang diteliti. analisa data merupakan proses mengorganisasikan dan mengurutkan data ke dalam pola kategori dan suatu uraian dasar, sehingga dapat ditemukan tema dan dapat dirumuskan hipotesis kerja seperti yang disarankan oleh data.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Bentuk Penanganan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan Oleh Direktorat Jendral Pajak

Pajak merupakan sumber pendapatan negara yang memiliki kontribusi yang signifikan sehingga sumber pendapatan pajak menjadi andalan bagi pembangunan nasional. Pajak dapat menjadi salah satu instrumen bagi pemerintah untuk mengukur seberapa besar kesadaran masyarakat untuk membayar pajak atau mendanai penyelenggaraan negara dan mengukur tentang nilai pendapatan dan kesejahteraan *riil* masyarakat.

Semakin tinggi kesadaran masyarakat dan semakin meningkat jumlah wajib pajak menunjukkan bahwa tingkat kepercayaan masyarakat terhadap penyelenggaraan negara semakin tinggi dan sikap *nasionalisme* atau merasa memiliki negara juga semakin tinggi. Sebagai instrumen keberhasilan pembangunan dan kesejahteraan, pajak yang dimenejemen secara profesional dapat berfungsi untuk menunjang dan mempercepat tercapainya suatu masyarakat yang adil dan makmur.³⁶

Oleh sebab itu, dalam pemungutan pajak benar-benar memperhatikan beberapa hal, yaitu berdasarkan peraturan perundang-undangan yang jelas dan pasti, prinsip keadilan dan proporsional berdasarkan kemampuan, dan prinsip pembangunan atau kegiatan ekonomi yang berkelanjutan (pajak tidak boleh mematikan dunia usaha). Dana yang bersumber dari pajak adalah dana amanah rakyat yang harus dikelola secara efektif dan efisien dan dikembalikan lagi kepada rakyat dalam bentuk program pembangunan nasional yang akhirnya manfaatnya bisa langsung segera dirasakan dan dinikmati oleh rakyat.³⁷

Akhir-akhir ini masalah mengenai manajemen pengelolaan dana pajak (pajak) menjadi problem nasional sehubungan dengan adanya berita tindak pidana terhadap dana wajib pajak yang menjadi topik utama di media masa yang melibatkan oknum petugas pajak, telah memberikan dampak negatif secara luas terhadap masyarakat, terutama para wajib pajak.³⁸

Kedudukan Sanksi Pidana dalam Undang-Undang Perpajakan

Dalam doktrin hukum, peraturan perundang-undangan mengenai pajak termasuk ranah hukum administrasi negara sehingga problem hukum yang muncul terkait dengan pelanggaran peraturan perpajakan dan penegakan hukumnya dilakukan melalui mekanisme penyelesaian hukum administrasi. Meskipun termasuk hukum administrasi, peraturan perundang-undangan tentang pajak memiliki ciri yang berbeda dengan hukum administrasi yang lain, karena sifat hukum pajak adalah memberikan wewenang secara luas kepada negara untuk memungut pajak dari wajib pajak.³⁹

Negara memiliki wewenang untuk menentukan wajib pajak dan memaksa kepada wajib pajak untuk memenuhi kewajibannya. Meskipun negara memiliki wewenang yang luas, corak hukum administrasi dan peraturan perundang-undangan tentang perpajakan memberikan ruang bagi wajib pajak untuk mengajukan keberatan terhadap pajak dibebankan kepada wajib

³⁶ Sakti, N. W., & Kom, S. (2014). *Buku Pintar Pajak E-Commerce*. VisiMedia, hlm 14

³⁷ *Ibid*, hlm 29.

³⁸ *Ibid*, hlm 78-80.

³⁹ Khalimi, D. K., & SH, M. (2022). *Hukum Pajak Dan Kepabeanan Di Indonesia*. Hlm 45.

pajak karena ada dugaan terjadinya kesalahan dalam perhitungan jumlah pajak yang harus dibayarkan. Jika tidak dapat diselesaikan, maka perselisihan mengenai perhitungan pajak tersebut dikenal sebagai sengketa pajak, dapat diajukan ke Pengadilan Pajak.

Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak dalam Pasal 1 angka 5 menentukan:

“Sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung pajak dengan Pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa”.

Mekanisme penyelesaian persengketaan pajak tersebut menunjukkan kuatnya corak hukum administrasi dari persengketaan perpajakan sehingga persoalan hukum administrasi perpajakan diselesaikan melalui mekanisme hukum administrasi dengan pejabat publik yang bersangkutan dan jika tidak dapat diselesaikan, dapat diajukan ke Pengadilan Pajak.⁴⁰

Keberadaan Pengadilan Pajak yang diberi wewenang menyelesaikan sengketa pajak, berfungsi sebagai:

1. mencegah dan mengontrol kemungkinan terjadinya penyalahgunaan wewenang dalam perhitungan pajak;
2. menjamin adanya kepastian hukum bagi wajib pajak mengenai pajak yang harus dibayarkan; dan
3. meningkatkan kesadaran wajib pajak mengenai pajak yang harus dibayarkan.

Mengingat perhitungan pajak sebagai titik awal sengketa pajak dan segala bentuk pelanggaran hukum di bidang pajak yang melibatkan dua pihak yaitu petugas pajak dan pihak wajib pajak, maka titik rawan terjadinya penyimpangan atau pelanggaran hukum adalah pada hubungan antara kedua pihak tersebut.

Dengan demikian, keberadaan Pengadilan Pajak yang independen, objektif, transparan, dan profesional mutlak diperlukan untuk mencegah terjadinya penyimpangan dan sekaligus menjadi pintu masuk untuk mendeteksi gelagat terjadinya penyimpangan atau pelanggaran hukum lain dalam perhitungan pajak dan pembayaran pajak. Bagi wajib pajak yang beriktikad baik membayar pajak sesuai dengan kewajibannya, adanya Pengadilan Pajak dapat memberikan jaminan kepastian hukum mengenai jumlah pajak yang harus dibayarkan, sebaliknya wajib pajak yang tidak memiliki iktikad baik untuk membayar pajak, melalui Pengadilan Pajak dapat dipergunakan sebagai bentuk upaya untuk mengurangi jumlah pajak yang harus dibayar.

Wajib Pajak yang tidak membayar pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan di bidang pajak dapat dikenakan sanksi sesuai dengan tingkat pelanggarannya yakni dari sanksi administrasi, sanksi pidana administrasi, sampai dengan sanksi pidana umum. Sedangkan petugas pajak yang menyalahgunakan wewenangnya dapat dikenakan sanksi berdasarkan undang-undang di bidang perpajakan dan sanksi hukum pidana umum.

Dengan demikian, keberadaan sanksi hukum bagi pelanggar peraturan perundang-undangan pajak diperlukan guna mendorong semua pihak, baik pihak wajib pajak dan petugas pajak, beriktikad baik menaati peraturan perundang-undangan di bidang pajak.

Kedudukan Sanksi Administrasi

Sebagaimana diuraikan sebelumnya, corak hukum administrasi yang khusus dari hukum pajak, keberadaan sanksi administrasi diperlukan agar wajib pajak sejak dini diperingatkan untuk memenuhi kewajibannya secara administrasi memenuhi kewajibannya

⁴⁰ Waluyo, T. (2018). *Pemeriksaan atau Pemeriksaan Bukti permulaan dalam rangka Penegakan Hukum di Bidang Perpajakan. Simposium Nasional Keuangan Negara, 1(1)*, 458-476.

membayar pajak. Kewajiban untuk memenuhi persyaratan administrasi dan pengenaan sanksi administrasi kepada pihak yang mengabaikannya adalah bentuk penerapan sanksi administrasi dan memiliki kekuatan hukum yang mengikat.

Kepada wajib pajak yang tidak memenuhi persyaratan administrasi dan telah diperingatkan dan dikenakan sanksi administrasi, menurut hukum pidana, dapat dijadikan indikator apakah wajib pajak memiliki iktikad baik atau iktikad tidak baik untuk memenuhi kewajibannya membayar pajak. Pengenaan sanksi administrasi kepada wajib pajak agar menaati ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengatur bidang administrasi perpajakan selanjutnya menjadi dasar penentuan perbuatan melawan hukum dan kesalahan dalam hukum pidana apabila wajib pajak tersebut melakukan perbuatan yang melanggar hukum pidana.

Sebagaimana ditentukan dalam Pasal 8 ayat (3) yang intinya bahwa walaupun telah dilakukan tindakan pemeriksaan, tetapi belum dilakukan tindakan penyidikan mengenai adanya ketidakbenaran yang dilakukan wajib pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38, terhadap ketidakbenaran perbuatan wajib pajak tersebut tidak akan dilakukan penyidikan, apabila wajib pajak dengan kemauan sendiri mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya tersebut dengan disertai pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 150% (seratus lima puluh persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar.

Dengan demikian, wajib pajak yang melanggar ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 selama belum dilakukan penyidikan, sekalipun telah dilakukan pemeriksaan dan wajib pajak telah mengungkapkan kesalahannya dan sekaligus melunasi jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 150% (seratus lima puluh persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar, terhadapnya tidak akan dilakukan penyidikan. Namun, apabila telah dilakukan tindakan penyidikan dan mulainya penyidikan tersebut diberitahukan kepada Penuntut Umum, kesempatan untuk membetulkan sendiri sudah tertutup bagi wajib pajak yang bersangkutan.

Pengaturan Hubungan Antara Tindak Pidana di Bidang Perpajakan Dengan Tindak Pidana Umum atau Tindak Pidana Khusus

Pelanggaran terhadap peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang termasuk kategori tindak pidana pajak telah melahirkan kontroversi, terutama mengenai pelanggaran hukum pajak dengan sanksi pidana administrasi di bidang pajak dengan penggunaan hukum pidana umum atau hukum pidana khusus terhadap perbuatan pidana yang terkait dengan pajak. Hal ini disebabkan oleh beberapa hal, yaitu:

1. Terkait dengan kewenangan dalam melakukan penyidikan antara tindak pidana di bidang perpajakan yang bercorak administratif dengan tindak pidana umum dan tindak pidana khusus yang merupakan tindak pidana murni (*generic crimes*). Jika tindak pidana di bidang perpajakan dipergunakan dengan hukum pidana umum atau hukum pidana khusus, bertentangan dengan corak hukum pidana perpajakan yang termasuk hukum pidana administrasi.
2. Terkait dasar hukum pengenaan sanksi pidana yaitu tindak pidana administrasi di bidang perpajakan yang bersumber dari Undang-Undang Pajak yang termasuk sebagai hukum administrasi dan sanksi pidana di bidang hukum administrasi (*dependent crimes*), sedangkan tindak pidana umum dan khusus yang diatur dalam undang-undang yang mengatur hukum pidana umum dan hukum pidana khusus yang bercorak kejahatan yang bersifat independen (*independent crimes*). Atas dasar corak hukum perpajakan tersebut, maka dugaan terjadinya tindak pidana perpajakan dapat diselesaikan melalui mekanisme administrasi, yaitu membayar kewajiban pajak yang terutang beserta dendanya dapat dijadikan alasan untuk tidak melanjutkan perkara pidana.

3. Pelanggar tindak pidana di bidang perpajakan dilakukan oleh Wajib Pajak, petugas/pejabat pada Direktorat Jenderal Pajak, atau pihak ketiga, sedangkan penyidikan dugaan terjadinya tindak pidana di bidang pajak hanya dapat dilakukan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik tindak pidana di bidang perpajakan.

Sejak dimulainya penyidikan, memberitahukan kepada penuntut dan menyampaikan hasil penyidikannya kepada penuntut umum melalui penyidik pejabat Kepolisian Negara Republik Indonesia.⁴¹ Tidak dijelaskan mengenai kewenangan polisi terhadap hasil penyidikan yang dilakukan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil, apakah polisi memiliki wewenang untuk melakukan penyidikan lanjutan atau cukup memeriksa dan jika kurang lengkap memberi petunjuk agar dilengkapi, atau cukup sebagai pintu masuk secara prosedural, tetapi tidak memiliki wewenang apapun terhadap hasil penyidikan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil tersebut.

Meskipun demikian, jika penyidik Pejabat Pegawai Negeri Sipil di bidang perpajakan tersebut menemukan indikasi dugaan terjadinya tindak pidana umum yang dilakukan oleh Wajib Pajak, dapat menyerahkan wewenang penyidikannya kepada polisi atau penyidik lain yang berkompeten. Jika terdapat adanya indikasi tindak pidana yang dilakukan oleh petugas/pejabat pada Direktorat Jenderal Pajak, Menteri Keuangan dapat menugasi unit pemeriksa internal di lingkungan Kementerian Keuangan untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan.

Proses pemeriksaan yang dilakukan oleh pemeriksa internal di lingkungan Kementerian Keuangan terhadap indikasi tindak pidana dilakukan oleh petugas/pejabat pada Direktorat Jenderal Pajak tersebut dimaksudkan untuk memastikan tentang kebenaran atau ketidakbenaran indikasi tindak pidana. Hasilnya, jika benar ada indikasi tindak pidana, perkara diserahkan kepada penyidik lain yang berkompeten untuk melakukan penyidikan dan penuntutan terhadap tindak pidana tersebut.

Ketentuan tersebut menyisakan keraguan terhadap pemberian wewenang khusus terhadap unit pemeriksa internal di lingkungan Kementerian Keuangan untuk melakukan pemeriksaan terhadap bukti permulaan. Justru pada bagian ini menjadi titik rawan terhadap kemungkinan terjadinya penyalahgunaan wewenang dan independensinya, karena orang yang hendak diperiksa adalah teman sejawat.

Dana yang bersumber dari wajib pajak adalah dana yang termasuk kategori keuangan negara atau dana pendapatan keuangan negara dan tindak pidana terhadapnya dipastikan dapat merugikan keuangan negara, sedangkan tindak pidana yang dapat merugikan keuangan negara masuk sebagai unsur tindak pidana korupsi, tetapi dasar hukum pengenaan tindak pidana korupsi tidak ada cantolannya dalam Undang-Undang di bidang perpajakan.

Ada dua kemungkinan di masa datang:

- a. Tindak pidana korupsi berkaitan dengan tindak pidana di bidang perpajakan adalah masing-masing berdiri sendiri dan tidak saling berkaitan, sebagaimana dimuat dalam Pasal 43A ayat (3); atau
- b. Tindak pidana korupsi berkaitan dengan tindak pidana di bidang perpajakan dan dalam Undang-Undang Perpajakan memuat ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, sehingga ada tindak pidana di bidang perpajakan yang diperiksa berdasarkan hukum perpajakan menjadi kompetensi dari Pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak dan ada tindak pidana perpajakan yang termasuk tindak pidana korupsi.

⁴¹ Pohan, M. (2022) *Employment Agreement in the Perspective of Business Civil Law. DE LEGA LATA: Jurnal Ilmu Hukum*, 7(2), 292-302.

Bentuk Pertanggungjawaban Pidana Korporasi Atas Tindak Pidana Pajak

Sekelompok individu yang terorganisir dan memiliki struktur kepemimpinan serta dapat melakukan perbuatan hukum dapat disebut sebagai korporasi. Kenneth S. Ferber dalam bukunya yang berjudul *Corporation Law* mengemukakan bahwasannya korporasi merupakan subjek hukum buatan yang dapat melakukan kegiatan selayaknya manusia, oleh karena itu korporasi dapat dituntut atau menuntut atas nama korporasi itu sendiri.

Definisi korporasi berdasarkan *Dictionary of Law Complete Edition* merupakan suatu badan baik berupa badan hukum maupun non-hukum atau gabungan dari perusahaan-perusahaan yang diatur sedemikian rupa sebagai satu perusahaan; sekumpulan kekayaan atau individu yang terorganisir.⁴² Korporasi ditinjau dari hukum pidana dapat berupa badan hukum dan badan non hukum.

Badan hukum dalam hukum pidana bukan hanya berupa Yayasan, Koperasi, dan PT, melainkan Firma dan Perseroan Komanditer (CV) juga merupakan salah satu bentuk dari badan usaha yang termasuk badan non-hukum.⁴³ Korporasi sebagai salah satu dari subjek hukum pidana yang dapat dipertanggungjawabkan secara pidana atau dapat dituntut dalam persidangan, menimbulkan pertanyaan besar berkaitan dengan siapa yang dapat dijatuhkan pertanggungjawaban pidana korporasi dalam tindak pidana korporasi.

Asas *legalitas* merupakan asas *fundamental* yang biasa ditemui dalam lingkup hukum pidana. Asas ini diatur dalam Pasal 1 ayat (1) KUHP yang pada intinya menjelaskan bahwa suatu perbuatan kejahatan tidak dapat dihukum apabila tidak diatur dalam suatu peraturan perundang-undangan. Maka apabila aparat penegak hukum ingin menjerat seseorang yang telah melakukan tindak pidana, wajib diketahui terlebih dahulu apakah perbuatan yang melanggar tersebut telah diatur dalam undang-undang.

Dengan adanya asas legalitas ini, khususnya bagi hakim, tidak diperkenankan untuk menjatuhkan sanksi pidana selama ketentuan pidana tersebut tidak diatur dalam undang-undang yang berlaku sebelum dilakukannya perbuatan itu.⁴⁴ Persoalan akan muncul ketika terjadi adanya kekosongan hukum khususnya dalam tindak pidana korporasi. Perkembangan mengenai ketentuan tindak pidana korporasi yang diatur diluar KUHP sebagai *lex generalis* masih menimbulkan adanya permasalahan dalam implementasinya.

Kekosongan hukum tersebut menimbulkan kesulitan dalam menegakkan hukum serta memiliki dampak dalam minimnya putusan pengadilan yang menjatuhkan pidana terhadap korporasi hingga saat ini. Jika dikaitkan dengan UU No. 14 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, tidak diatur mengenai pembebanan pidana terhadap korporasi atau korporasi sebagai subjek hukum. Persoalan akan muncul manakala ditemukan adanya kasus korporasi yang melakukan tindak pidana pajak.

Berdasarkan asas legalitas, apabila majelis hakim ingin menjatuhkan sanksi pidana terhadap korporasi, maka hal tersebut tidak diperkenankan. Dikarenakan pengertian dari asas legalitas itu sendiri mengatur bahwa suatu perbuatan tidak dapat dikenakan pertanggungjawaban pidana apabila tidak diatur dalam suatu peraturan perundang-undangan. Jadi, untuk mengatasi hal tersebut, kekosongan hukum dapat diatasi dengan hakim melakukan penemuan hukum dengan bersumber kepada doktrin.

⁴² Marwan. (2009). *Kamus Hukum (Dictionary of Law Complete Edition)*, (Surabaya: Reality Publisher).hlm 34.

⁴³ Sjahdeini, Sutan Remy. (2006), *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, (Jakarta: Grafiti Pers).

⁴⁴ Nelson, Febby Mutiara. (2022), Penjatuhan Pidana bagi Korporasi di Indonesia, Sebuah Dilema, <https://www.hukumonline.com/berita/a/penjatuhan-pidana-bagikorporasi-di-indonesia-sebuah-dilema-lt5d50f47b243dc?page=2>, diakses pada tanggal 21 April 2022, pukul 11:56 WIB.

Terdapat beberapa pihak yang dapat dibebani pertanggungjawaban pidana yang dilaksanakan oleh badan hukum/non-hukum atau korporasi berdasarkan peraturan perundang-undangan diluar KUHP. Pihak-pihak tersebut antara lain sebagai berikut:⁴⁵

1. Pengurus dan orang yang mewakili pengurus, hal ini tercantum dalam Pasal 15 ayat (3) UU Darurat No. 7 Tahun 1955 dan Pasal 20 UU No. 20 Tahun 2001.
2. Korporasi, hal ini diatur dalam Pasal 15 ayat (1) UU Darurat No. 7 Tahun 1955, Pasal 20 UU No. 20 Tahun 2001 dan Pasal 6 UU No. 8 Tahun 2010.
3. Pengendali Korporasi, diatur dalam Pasal 6 ayat (1) UU No. 8 Tahun 2010.
4. Korporasi dan Pengurus, diatur dalam UU Darurat No. 7 Tahun 1955 dan UU No. 20 Tahun 2001.

Mardjono Reksodiputro menyatakan terdapat tiga jenis atau bentuk pertanggungjawaban pidana terhadap korporasi yaitu:

1. Pengurus korporasi sebagai pembuat dan pengurus korporasi yang bertanggungjawab.
2. Korporasi sebagai pembuat dan pengurus bertanggungjawab.
3. Korporasi sebagai pembuat dan juga korporasi yang bertanggungjawab.⁴⁶

Tindak pidana korporasi di bidang perpajakan pernah dilakukan CV. Camar Indah, lebih tepatnya dalam penerbitan faktur pajak fiktif yang tidak sesuai dengan transaksi sebenarnya. Kasus tersebut bersifat inkrah di Pengadilan Negeri Medan dalam Putusan No. 3839/Pid.Sus/2020/PN Mdn. Kasus tersebut bermula disaat terdakwa Afrizal Sahar Mulya selaku direktur CV. Camar Indah melakukan pelaporan faktur pajak fiktif kepada Dirjen Pajak secara berlanjut sebagaimana faktur pajak periode bulan Juli 2013 hingga Desember 2015.

Dalam transaksi selama dua tahun tersebut, Afrizal melakukan dua pola transaksi yaitu CV. Camar Indah sebagai importir dan CV. Camar Indah sebagai Penjual Barang Kena Pajak (BKP). Dalam pola transaksi pertama, CV. Camar Indah menerbitkan dan menandatangani faktur pajak yang didasarkan pada harga beli barang di luar negeri ditambah dengan biaya jasa importasi, padahal seharusnya CV. Camar Indah menerbitkan faktur pajak dengan nilai sebesar jasa impor saja karena faktanya CV. Camar Indah hanya memberikan jasa importasi barang kepada konsumen.

Untuk pola transaksi kedua yaitu CV. Camar Indah sebagai Penjual BKP, cara yang dilakukan terdakwa dalam melakukan penerbitan dan menandatangani faktur pajak fiktif yaitu pada kurun waktu Juli 2013 hingga Desember 2015 yang seolah-olah melakukan transaksi jual beli ban dengan konsumen di berbagai daerah yang sama sekali tidak berhubungan ataupun melakukan pembayaran dengan CV. Camar Indah.

Dari transaksi tersebut seharusnya diterbitkan faktur pajak dengan berdasarkan nama sales atau perusahaan sales bekerja. Namun pada faktanya, terdakwa menerbitkan dan menandatangani faktur pajak keluaran CV. Camar Indah yang didasarkan pada harga pembelian ban para konsumen yang dikirimkan oleh CV. Camar Indah via pos ke masing masing konsumen. Pola transaksi tersebut mengakibatkan adanya kerugian dalam pendapatan negara karena kurangnya pajak yang seharusnya disetorkan oleh lawan transaksi CV. Camar Indah. Kedua transaksi tersebut mengakibatkan negara mengalami kerugian sebesar Rp 3.374.403.293 atau kurang lebih 3,3 milyar rupiah.

Atas perbuatan tersebut, terdakwa Afrizal didakwa menggunakan dakwaan alternatif. Dakwaan pertama menggunakan Pasal 39 ayat (1) huruf d UU No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali terakhir dengan UU No. 16 Tahun 2009 jo. Pasal 64 ayat (1) KUHP. Sedangkan dakwaan kedua yaitu didakwa menggunakan Pasal 39A huruf

⁴⁵ Amir, Ari Yusuf. (2020). *Doktrin-Doktrin Pidana Korporasi*, (Jogjakarta: Aruzz Media).hlm 34.

⁴⁶ Reksodiputro, Mardjono. (1989). *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dalam Tindak Pidana Korporasi*, (Semarang: FH UNDIP). Hlm 89.

a UU No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah beberapa kali diubah terakhir dengan UU No. 16 Tahun 2009 jo. Pasal 64 ayat (1) KUHP.⁴⁷

Sanksi pidana telah dijatuhkan oleh majelis hakim kepada terdakwa dalam putusannya berdasarkan dakwaan kedua yaitu Pasal 39A huruf a UU No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana beberapa kali diubah terakhir kali dengan UU No. 16 Tahun 2009 jo. Pasal 64 ayat (1) KUHP.

Dalam dakwaan tersebut, terdakwa dijatuhkan sanksi pidana berupa pidana penjara selama 4 tahun dan denda sebesar 3 x Rp 3.374.403.293. Jika dikalikan maka total denda yang wajib dibayarkan terdakwa yaitu sebesar Rp 10.123.209.879,- (sepuluh milyar seratus dua puluh tiga juta dua ratus sembilan ribu delapan ratus tujuh puluh sembilan rupiah) dengan ketentuan apabila denda tersebut tidak dibayar dalam waktu paling lama 1 (satu) bulan setelah putusan berkekuatan hukum tetap, maka harta benda milik terdakwa disita dan dilelang oleh Jaksa untuk membayar denda dimaksud, dan jika harta terdakwa tidak mencukupi untuk membayar denda, maka diganti dengan pidana kurungan selama 8 (delapan) bulan kurungan.

Jaksa Penuntut Umum dalam dakwaan keduanya mencantumkan Pasal 39A huruf a UU No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang dimana pasal tersebut berbunyi “Setiap orang yang dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak”.

Hal yang tidak diputuskan oleh Majelis Hakim dalam kasus ini adalah terkait dengan pertanggungjawaban pidana atas CV. Camar Indah, padahal penerbitan faktur pajak fiktif atau faktur pajak yang tidak sesuai dengan transaksi sebenarnya oleh CV. Camar Indah yang diwakilkan oleh pengurusnya menyebabkan negara mengalami kerugian sebesar kurang lebih Rp 3,3 miliar. Tindakan yang dilakukan pengurus CV. Camar Indah tidak dilakukan dibawah perintah atasan, karena Terdakwa selaku direksi memiliki peran kedudukan yang cukup tinggi.

Oleh karena itu, apabila dikaitkan dengan teori identifikasi, perbuatan dari pengurus CV. Camar Indah merupakan cerminan dari perbuatan CV. Camar Indah itu sendiri. *Mens rea* yang dimiliki oleh pengurus CV. Camar Indah sebagaimana yang terlihat dalam unsur “menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya” dalam Pasal 39A huruf a UU No. 28 Tahun 2007, ditinjau dari teori identifikasi. Pertanggungjawaban tindak pidana terhadap korporasi salah satunya diatur dalam Peraturan Jaksa Agung RI No. PER-028/A/JA/10/2014 tentang Pedoman Penanganan Perkara Pidana dengan Subjek Hukum Korporasi.

Semakin kompleks dan meningkatnya kejahatan korporasi sehingga menimbulkan kesulitan dalam menentukan pertanggungjawabannya merupakan salah satu pertimbangan dalam menerbitkan peraturan ini. Peraturan ini juga ditujukan sebagai pedoman dalam menangani tindak pidana dengan subjek hukum korporasi. Pedoman ini bertujuan sebagai pedoman dalam menangani perkara korporasi ditingkat penyidikan, penuntutan, dan

⁴⁷ Ramadhani, K., Widhiana, I. G., & Nugroho, F. M. (2022). Analisis Pertimbangan Hakim dalam Tindak Pidana Pajak (Studi Putusan No. 3839/Pid. Sus/2020/PN Mdn). *Jurnal Anti Korupsi*, 12(1), 21-37.

pelaksanaan putusan pengadilan dalam penanganan perkara pidana dengan subjek hukum korporasi terhadap Pengurus, Korporasi dan/atau Pengurus dan Korporasi.

Namun, terdapat persoalan dalam peraturan jaksa ini. Lahirnya Peraturan Jaksa Agung RI No. PER-028/A/JA/10/2014 tentang Pedoman Penanganan Perkara Pidana dengan Subjek Hukum Korporasi ini masih dianggap belum dapat menyelesaikan keraguan dari JPU untuk mendakwa korporasi. Berdasarkan pedoman ini, dalam hal undang-undang mengatur subjek hukum korporasi, maka tuntutan pidana dikerahkan kepada korporasi, pengurus, atau keduanya. Dalam hal undang-undang tidak mengatur subjek hukum korporasi, maka tuntutan dikerahkan kepada pengurus. Pertanyaan yang muncul dari konsep diatas, apa teori pertanggungjawaban pidana korporasi yang dianut oleh peraturan jaksa tersebut. Sejauh ini yang berhasil diteliti berdasarkan penelitian yang ada, seluruh doktrin atau teori pertanggungjawaban pidana korporasi dianut dengan mengkombinasikan seluruh doktrin tersebut ke peraturan jaksa ini.⁴⁸

Kebijakan Diformulasikan Dalam Peraturan Perundang-Undangan Perpajakan Dalam Upaya Menanggulangi Tindak Pidana Perpajakan

Upaya Penegakan Hukum Dalam Tindak Pidana Perpajakan Terhadap Faktur Pajak Tidak Sah, Penggunaan upaya hukum pidana dalam menanggulangi kejahatan termasuk sebagai salah satu upaya untuk mengatasi masalah sosial termasuk dalam bidang kebijakan penegakan hukum. Demikian pula dalam menanggulangi kejahatan di bidang perpajakan. Penegakan hukum pada hakikatnya berguna untuk memulihkan kembali keamanan dan ketertiban masyarakat yang sempat terganggu akibat sanksi pidana tersebut, agar tercipta suatu kepastian hukum. Penegakan hukum itu merupakan suatu proses untuk mewujudkan keinginankeinginan hukum agar menjadi kenyataan.⁴⁹

Apabila penegakan hukum khususnya hukum pajak dapat berjalan sesuai dengan ketentuan hukum dalam undang-undang perpajakan, maka ketiga kepentingan di atas terlindungi. Apabila wajib pajak melakukan tindak pidana perpajakan, maka ketiga macam kepentingan di atas menjadi tidak terlindungi lagi. Kepentingan Negara berupa penerimaan pajak tidak tercapai, yang kemudian mengancam tidak terlaksananya pembangunan nasional sebagai kepentingan masyarakat. Wajib pajak sendiri sebagai kepentingan pribadi juga mendapat sanksi pidana. Hasil pajak yang dipungut oleh pemerintah dari masyarakat tidak hanya digunakan untuk membiayai pengeluaran rutin tetapi ditujukan pula untuk pembangunan di segala bidang.

Pelaksanaan pembangunan nasional di ndonesia yang meliputi berbagai sektor yang diharapkan dapat meningkatkan Pendapatan Nasional sekaligus menjamin pembagian pendapatan yang merata bagi seluruh rakyat ndonesia. Keterkaitan yang erat antara pemerintah sebagai pemungut pajak dengan rakyat sebagai subyek pajak menimbulkan hubungan hukum antara pemerintah dan rakyat. Hubungan hukum tersebut menyebabkan hukum pajak masuk dalam lingkup hukum publik.⁵⁰

Penggunaan upaya hukum pidana dalam menanggulangi kejahatan termasuk sebagai salah satu upaya untuk mengatasi masalah sosial termasuk dalam bidang kebijakan penegakan hukum. Demikian pula dalam menanggulangi kejahatan di bidang perpajakan.

⁴⁸ Nelson, Febby Mutiara. (2022). Penjatuhan Pidana bagi Korporasi di Indonesia, Sebuah Dilema, <https://www.hukumonline.com/berita/a/penjatuhan-pidana-bagikorporasi-di-indonesia-sebuah-dilema-lt5d50f47b243dc?page=2>, diakses pada tanggal 21 April 2022, pukul 11:56 WIB.

⁴⁹ Erwin Indriyanto and Rivo Revino, "Pengaruh Kualitas Sistem Elektronik Nomor Faktur (e-Nofa) Dan Implementasi Pelayanan Terhadap Kepatuhan Pengusaha Kena Pajak," *AkunNas* 16, no. 2 (2018): hlm 72.

⁵⁰ Anang Mury Kurniawan, "*Upaya Hukum Terkait Dengan Pemeriksaan, Penyidikan, Dan Penagihan Pajak*," 2011, hlm 58.

Ketentuan pidana yang diatur dalam undang-undang pajak dapat diperlakukan sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam buku pertama dari KUHP kecuali undang-undang pajak menentukan lain. Jika KUHP menentukan lain, maka yang berlaku adalah hukum pajak sebagai *lex specialis*.

Artinya, jika ada dua peraturan hukum yang mengatur hal yang sama, maka yang diberlakukan adalah peraturan hukum yang terakhir berdasarkan substansi yang terkandung dalam asas hukum "*lex specialis derogat legi generali*". Hal ini menunjukkan bahwa pemberatan sanksi pidana yang diatur dalam hukum pajak mengesampingkan pemberatan sanksi pidana yang diatur dalam KUHP. Pengenyampingan itu dilakukan karena telah terjadi kejahatan yang memenuhi unsur-unsur delik pajak dengan UU KUP merupakan *lex specialis* dari KUHP.

Semakin maraknya kejahatan di bidang perpajakan khususnya tindak pidana faktor pajak membuat Pemerintah menerbitkan peraturan perpajakan yang diharapkan dapat mencegah terjadinya faktor pajak tidak sah, seperti Pengumuman Nomor PENG-04/PJ.09/2013 tanggal 28 Mei 2013 tentang Aturan Baru Tata Cara Penomoran Faktur Pajak, dimana nomor seri faktur pajak yang dapat diterbitkan sendiri oleh wajib pajak, mulai 1 April 2013 pembuatan faktur pajak menggunakan nomor seri yang diberikan oleh Direktorat Jenderal Pajak.

Berikutnya, dengan Pengumuman Nomor PENG-01/PJ.02/2014 tanggal 30 Juni 2014 tentang Faktur Pajak berbentuk Elektronik (e-Faktur), Direktorat Jenderal Pajak mengumumkan bahwa telah diterbitkan ketentuan yang mengatur mengenai Faktur Pajak berbentuk elektronik (e-Faktur) yaitu:

1. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 151/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pembuatan dan Tata Cara Pembetulan atau Penggantian Faktur Pajak;
2. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-16/PJ/2014 tentang Tata Cara Pembuatan dan Pelaporan Faktur Pajak berbentuk Elektronik;
3. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-17/PJ/2014 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-24/PJ/2012 tentang Bentuk, Ukuran, Tata Cara Pengisian Keterangan, Prosedur Pemberitahuan dalam rangka Pembuatan, Tata Cara Pembetulan atau Penggantian, dan Tata Cara Pembatalan Faktur Pajak dan
4. Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-136/PJ/2014 tentang Penetapan Pengusaha Kena Pajak yang Diwajibkan Membuat Faktur Pajak Berbentuk Elektronik.

Upaya penanggulangan tindak pidana perpajakan terhadap faktor pajak tidak sah juga dapat dilakukan secara preventif dan represif. Upaya penanggulangan preventif memiliki tujuan untuk melakukan langkah pencegahan terhadap berbagai pelanggaran norma. Dalam hal ini upaya preventif penanggulangan tindak pidana perpajakan terhadap faktor pajak tidak sah dapat dilakukan dengan meningkatkan pengendalian internal yang dilakukan secara periodik dan tidak hanya pada saat melakukan pemeriksaan.

DJP diharapkan dapat terus meningkatkan pengawasan baik melalui peningkatan sistem informasi internal, pengawasan eksternal, serta berkoordinasi dengan berbagai pihak guna mencegah kejahatan perpajakan. Kasus faktor pajak tidak sah harus ditangani dengan tindakan konkret, karena efek yang ditimbulkan dari kasus ini bisa mengganggu pendapatan negara. Kejahatan faktor pajak fiktif atau palsu yang sulit ditelusuri ini dipicu oleh kemampuan pelaku. Artinya para pelaku kejahatan faktor pajak adalah orang-orang intelek.⁵¹

⁵¹ Indriyanto, erwin, and rivo revino. "pengaruh kualitas sistem elektronik nomor faktur (e-nofa) dan implementasi pelayanan terhadap kepatuhan pengusaha kena pajak." *Akunnas* 16, no. 2 (2018).hlm 90.

Artinya orang-orang yang punya pengetahuan atau wawasan seputar pajak, dan mengerti seluk-beluk pajak. Berbekal pengetahuan yang dimiliki pelaku, para pelaku bisa mengelabui aparat pajak dengan mudahnya. Ada beberapa serangkaian proses yang benar-benar mereka pahami. Di situ mereka memanfaatkan kelemahan petugas pajak.⁵² Penegakan hukum dibidang perpajakan adalah tindakan yang dilakukan oleh pejabat terkait untuk menjamin supaya wajib pajak dan calon wajib pajak memenuhi ketentuan undang-undang perpajakan. Seperti dalam hal menyampaikan SPT, pembukuan, dan informasi lain yang relevan serta membayar pajak pada waktunya.⁵³

Sarana melakukan penegakan hukum dapat meliputi sanksi atas kelalaian menyampaikan SPT, bunga yang dikenakan atas keterlambatan pembayaran, dan dakwaan pidana dalam hal terjadi penyelundupan pajak. Dalam doktrin hukum, peraturan perundang-undangan mengenai pajak termasuk ranah hukum administrasi negara sehingga problem hukum yang muncul terkait dengan pelanggaran peraturan perpajakan dan penegakan hukumnya dilakukan melalui mekanisme penyelesaian hukum administrasi.

Meskipun termasuk hukum administrasi, peraturan perundang-undangan tentang pajak memiliki ciri yang berbeda dengan hukum administrasi yang lain, karena sifat hukum pajak adalah memberikan wewenang secara luas kepada negara untuk memungut pajak dari wajib pajak. Negara memiliki wewenang untuk menentukan wajib pajak dan memaksa kepada wajib pajak untuk memenuhi kewajibannya. Selain itu, pelanggaran peraturan perpajakan dalam penegakan hukumnya juga dilakukan melalui mekanisme penyelesaian hukum memberikan sanksi pidana. Perumusan sanksi pidana harus mempertimbangkan nilai, asas, dan norma hukum agar tujuan dari hukum tersebut tercapai.

Dalam pemidanaan nilai masyarakat yang harus diprioritaskan adalah melindungi masyarakat serta memajukan kesejahteraan umum dengan tetap memperhatikan hakekat dari tujuan hukum yaitu kepastian dan keadilan atau *certainty* dan *equality*. Sesuai Undang-Undang KUP penegak hukum diberikan opsi atau pilihan untuk menerapkan sanksi administrasi maupun sanksi pidana sesuai kewenangan yang dimilikinya dalam menindak setiap kesalahan faktur pajak tidak sah yang terdapat UU KUP.

Subtansi perbuatannya, materiil kesalahan, maupun dampak negatifnya kesalahan perlu diberikan ketentuan peraturan pelaksanaannya atau delegasi perundang-undangan. Hal tersebut untuk memberikan parameter sebagai batasan para penegak hukum melakukan diskresi untuk menghindari terjadinya kebebasan interpretasi atau penafsiran hukum seperti penafsiran gramatikal, sistemik, historis, maupun sosiologis untuk mencari makna-makna yang tertulis dalam undang-undang demi pemenuhan kepentingan umum.⁵⁴

Dengan adanya parameter tersebut dapat dijadikan sebagai petunjuk memberikan suatu pilihan keputusan atau tindakan kepada para penegak hukum untuk menetapkan sanksi administrasi atau pidana. Ketidadaan atau ketidakjelasan peraturan perundang-undangan memang tidak menghalangi pejabat pemerintahan yang berwenang untuk menetapkan dan melakukan keputusan atau tindakan sepanjang memberikan kemanfaatan umum dan sesuai dengan Asas umum pemerintahan yang baik sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (4) Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014. Sanksi pidana merupakan langkah terakhir yang

⁵² Chairul Huda, (*Dan Tiada Pidana Tanpa Kesalahan Menuju Kepada Tiada Pertanggungjawaban Pidana Tanpa Kesalahan*, Cetakan Kedua, (Jakarta: Kencana), 2006, hlm. 68.

⁵³ Kanter, e. Y., and s. R. Sianturi. *Asas-asas hukum pidana di Indonesia dan penerapannya*. Stora grafika, 2002.

⁵⁴ Rani Nurfazilah, *Penegakan Hukum Terhadap Pelaku Tindak Pidana Perpajakan Dalam Undang-Undang Perpajakan Di Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Riau Dan Kepulauan Riau*, JOM Fakultas Hukum Vol. V, Edisi 2 Juli-Desember 2018, hal 4

ditempuh penegak hukum apabila penggunaan sarana hukum administratif tidak efektif lagi dan harus dilakukan tindakan administratif secara sekuensial (berurutaan).⁵⁵

Selain tu juga dapat dilakukan upaya penganggulangan secara represif dengan memiliki tujuan untuk penindakan terhadap pelanggaran norma, agar menimbulkan efek jera buat para pelakunya. Dalam hal ini upaya penanggulangan secara represif tindak pidana perpajakan terhadap faktor pajak tidak sah dapat dilakukan dengan upaya hukum yang dijalani memberikan efek jera pada para pelaku.⁵⁶

Pada prinsipnya upaya hukum dilakukan untuk memberikan pembinaan dan efek jera, serta juga harus ada unsur pemaksa seperti diberlakukannya denda atau ganti rugi. Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 juga memberikan sanksi yang cukup berat bagi praktek ni, hal ni tentunya menjadi sangat berdasar dengan menjunjung tinggi aspek keadilan sebagai representasi dari fungsi budget air yang menjadi sangat penting bagi pembiayaan Negara.⁵⁷

Hal ini dapat membangun sebuah opini sebagai suatu sistem peringatan ni bagi para pelaku pidana perpajakan, dan bisa memberikan efek jera dengan beratnya sanksi yang diberikan. Asas *ultimum remedium* dalam ketentuan perpajakan secara eksplisit hanya ditemukan dalam peraturan pelaksanaan Undang-Undang KUP yaitu Keputusan Dirjen Pajak Nomor KEP-272/PJ/2002 tanggal 17 Mei 2002 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pengamatan, Pemeriksaan Bukti Permulaan, dan Penyidikan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan yang menyebutkan bahwa pada dasarnya kegiatan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan adalah upaya paling akhir (*ultimum remedium*) dalam usaha penegakkan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku setelah upaya lain yang telah dilaksanakan sebelumnya.

Selanjutnya sejak Undang-Undang Nomor 27 Tahun 2008 yang berlaku 1 Januari 2008 baru mengenalkan asas *ultimum remedium* yang disebutkan secara eksplisit pada memori penjelasan Pasal 13A UU KUP yang berbunyi pengenaan sanksi pidana merupakan upaya terakhir untuk meningkatkan kepatuhan mengenai perpajakan. Namun hal ini menyebabkan timbulnya permasalahan baru karena apabila dilakukan penafsiran secara *a contrario* maka dianggap langkah-langkah penegakkan hukum yang lain tidak memiliki asas *ultimum remedium*.

Pengaturan model *ultimum remedium* tidak diatur dalam satu bab atau pasal saja sehingga harus dilakukan penafsiran sistematis dalam menafsirkan suatu ketentuan kata kata dalam suatu peraturan dalam hubungannya dengan kalimat yang bersangkutan serta seluruh pasal dalam UU KUP harus dianggap sebagai suatu kesatuan sistem integral terkait, terpadu, dan saling dukung. Hal inilah yang menyebabkan para penegak hukum memiliki pemahaman dan tafsir asas *ultimum remedium* yang tidak seragam mengingat undangundang tidak mengatur secara eksplisit dan ketentuan dalam undang-undang saling beririsan dan saling terkait satu sama lain.⁵⁸

Apabila dikaitkan dengan studi kasus faktor pajak tidak sah yang dilakukan Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan (DJP Kemenkeu) memenangkan kasus pidana perpajakan wajib pajak yang curang dalam membayar Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Dalam Undang-Undang Tindak Pidana di bidang Perpajakan secara tegas menyatakan bahwa

⁵⁵ Mudzakkir, Pengaturan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Dan Hubungannya Dengan Hukum Pidana Umum Dan Khusus, Jurnal Legislasi Indonesia, Vol. 8 No. 1 - April 2011, hal 48

⁵⁶ Soekanto, soerjono. Faktor-faktor yang mempengaruhi penegakan hukum. Jakarta: pt. Grafindo persada, 2002. Hlm 23.

⁵⁷ Wibowo, Tri. "Efektivitas Sanksi Pidana Pajak Dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (Studi Di Pengadilan Pajak Jakarta)." Jurnal Dinamika Hukum 9, no. 3 (2009): 243-50.

⁵⁸ Pohan, M. (2020). Conception of franchise agreement in protecting the legal interests of parties based on Indonesian civil law. *International Journal Reglement & Society (IJRS)*, 1(2), 103-112.

tindak pidana di bidang perpajakan adalah “dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara” yang maknanya adalah tercakup dalam pengertian “dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara”. Jika keduanya sama-sama mengatur tentang tindak pidana yang “dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara” atau “dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara”, maka sesuai dengan asas penerapan hukum pidana terhadap undang-undang yang mengatur tindak pidana dengan objek yang sama, diberlakukan hukum yang secara khusus mengatur materi tindak pidana tersebut.

Hal ini sesuai dengan penegakan hukum yang tidak hanya meliputi pidana yang bersifat menderitakan tetapi juga tindakan. Secara dogmatis pidana dipandang sebagai pengimbangan atau pembalasan terhadap kesalahan si pembuat sedang tindakan dimaksudkan untuk melindungi masyarakat teradap kejahatan yang dilakukan si pembuat. Pemberian sanksi pidana seperti ini diharapkan dapat membangun sebuah suatu sistem peringatan dini bagi para pelaku pidana perpajakan, dan bisa memberikan efek jera dengan beratnya sanksi yang diberikan.⁵⁹

Untuk memelihara pendapatan negara, maka rumusan pidana denda terhadap pelaku tindak pidana perpajakan oleh Wajib Pajak menjadi saksi utama (preum remedium), sedangkan pidana penjara dirumuskan sebagai sanksi yang bersifat ultimatum remedium (senjata pamungkas). Dengan penegakan hukum yang dilakukan DJP terhadap para pelaku tindak pidana perpajakan khususnya kejahatan terhadap faktor pajak yang tidak sah, diharapkan dapat memulihkan kerugian pada pendapatan negara dan memberikan efek gentar (deterrent effect) agar tidak ada wajib pajak lainnya yang akan melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.

Dengan maraknya kasus mengenai pemalsuan faktor pajak tersebut, DJP diharapkan dapat terus meningkatkan pengawasan baik melalui peningkatan sistem nformasi nternal, pengawasan eksternal, serta berkoordinasi dengan berbagai pihak guna mencegah kejahatan kejahatan perpajakan. Pola penegakan hukum dipengaruhi oleh tingkat perkembangan masyarakat, tempat hukum itu berlaku atau diberlakukan. Rangkaian kegiatan yang ditujukan untuk mencegah secara langsung terjadinya kejahatan, termasuk juga kegiatan pembinaan masyarakat. Masyarakat adalah lingkungan dimana hukum tersebut berlaku dan diterapkan.⁶⁰

Dalam penegakan hukum masyarakat merupakan faktor yang mengefekifkan suatu peraturan dan menjadi salah satu indikator berfungsinya hukum yang bersangkutan. Dengan kurangnya kesadaran masyarakat atau derajat kepatuhan masyarakat terhadap peraturan dan ketentuan umum perpajakan yang menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, maka yang menjadi tujuan kita pada hakekatnya untuk penegakan hukum bukanlah semata-mata sekedar meningkatkan kesadaran hukum masyarakat saja, tetapi membina kesadaran hukum.

Formulasi Kebijakan Sanksi Terhadap Penghindaran Pajak

Sanksi merupakan perlakuan tertentu yang sifatnya tidak mengenakan atau menimbulkan penderitaan, yang diberikan kepada pihak pelaku perilaku menyimpang. Sanksi administrasi tidak tertuju pada fisik wajib pajak melainkan hanya berupa penambahan jumlah pajak yang terutang karena ada sanksi administrasi yang harus dibayar oleh wajib pajak. Pelanggaran administratif muncul karena ada prosedur administratif perpajakan yang tidak diindahkan Wajib Pajak dalam menjalankan hak dan kewajiban perpajakan.

Lazimnya, perilaku tidak mengindahkan tersebut lebih banyak dilatarbelakangi karena faktor ketidaktahuan dan kelalaian. Sulit menduga adanya unsur kesengajaan disitu terlebih jika hal tersebut baru pertama kali dilakukan. Wajib Pajak dipandang tidak berpikir

⁵⁹ Barda nawawi arief, s. H. (2018), *Masalah penegakan hukum dan kebijakan hukum pidana dalam penanggulangan kejahatan*. Prenada media .hlm 23.

⁶⁰ Kurniawan, anang mury. (2011) “*upaya hukum terkait dengan pemeriksaan, penyidikan, dan penagihan pajak*,”.

lebih jauh bahwa tindakannya merugikan pendapatan negara. Pelanggaran semacam ini diganjar sanksi administratif yang dapat berupa bunga, denda, atau kenaikan.⁶¹

Hukuman berupa sanksi administrasi perpajakan dapat dikatakan sebagai pengingat atau alarm bagi WP sehingga dapat mengetahui pelanggaran yang dilakukan. Sanksi administrasi akan memberatkan WP berupa tambahan pembayaran, semakin berat sanksi administrasi yang diberikan oleh fiskus maka semakin dirugikan pula WP apabila melanggar peraturan tersebut. Ringkasan mengenai contoh pelanggaran administratif dan pasal di dalam UU KUP yang mengaturnya.

Penyebab lainnya adalah wajib pajak memperlihatkan dokumen palsu serta tidak menyetor pajak yang telah dipotong. Sanksi pidana yang diancamkan dalam UU KUP telah cukup berat, baik itu berupa kurungan, penjara, maupun sanksi denda pidana yang cukup besar bahkan hingga mencapai empat kali pajak terutang dan dipastikan sangat memberatkan. Namun kelemahannya bahwa unsur pasal-pasal pidana tersebut spesifik pada tindakan tertentu seperti pemalsuan SPT, tidak memiliki NPWP, dan sebagainya.

Sanksi pidana sebagai sanksi negatif seolah-olah dianggap satu-satunya sarana yang strategis untuk menyelesaikan segala bentuk ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan. Hal itu tidaklah menjadi persoalan penting jika formulasi pidana itu taat asas dari sistem pemidanaan, namun akan menjadi persoalan yang serius jika penyimpangan sistem pemidanaan suatu Undang-Undang itu dibuat pada tahap formulasinya tidak mengikuti "kaedah" yang sepatutnya dalam ketentuan hukum pidana.

Dengan diformulasinya sanksi pidana dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, diharapkan menimbulkan kesadaran wajib pajak untuk memenuhi kewajibannya. Undang-Undang perpajakan merupakan perundang-undangan yang tergolong hukum administrasi yang menggunakan ketentuan sanksi pidana, maka ketentuan pidana atau sistem pemidanaan yang ada dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan merupakan bagian khusus (sub sistem) dari keseluruhan sistem pemidanaan.

Maka konsekuensinya sistem pemidanaan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan harus terintegrasi dalam aturan umum (*general rules*), jika tidak membuat aturan khusus (*special rules*) yang menyimpang atau berbeda dengan aturan umum. Pasal 43 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut KUP) menetapkan bahwa selain dilakukan oleh pembayar pajak (*plagen* atau *dader*), tindak pidana pajak dapat melibatkan penyerta (*deelderling*) seperti wakil, kuasa atau pegawai pembayar pajak atau pihak lain yang menyuruh melakukan (*doen plegen* atau *middelijke*), yang turut serta melakukan (*medeplegen* atau *mededader*), yang menganjurkan (*uitlokker*), atau yang membantu melakukan tindak pidana perpajakan (*medeplichtige*).

Hal ini dimaksudkan dalam kerangka meminta pertanggungjawaban pelaku. Sedangkan Pasal 38 UU KUP menetapkan bahwa "pelanggaran pajak" termasuk:

- (1) tidak menyampaikan SPT; dan
- (2) menyampaikan SPT dengan isi yang tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar.

Sementara Pasal 39 UU KUP menyebutkan bahwa "kejahatan pajak" seperti:

1. tidak mendaftarkan diri untuk memperoleh SPT,
2. menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP,
3. tidak menyampaikan SPT,
4. menyampaikan SPT dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap,
5. menolak untuk dilakukan pemeriksaan,

⁶¹ Pohan, M. (2022). Employment Agreement in the Perspective of Business Civil Law. *DE LEGA LATA: Jurnal Ilmu Hukum*, 7(2), 292-302.

6. memberitahukan pembukuan palsu atau dipalsukan atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya,
7. tidak menyelenggarakan pembukuan,
8. tidak menyimpan buku, catatan dan dokumen, dan
9. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut.

Selain itu terdapat juga tindak pidana percobaan (pogging) penyalahgunaan NPWP atau penyampaian SPT untuk mendapatkan restitusi pajak, dan penerbitan atau pemanfaatan surat setoran pajak atau dokumen yang tidak benar sesuai dengan keadaan yang sebenarnya. Kita sering mendengar istilah sanksi pidana dalam peradilan umum. Dalam perpajakan pun dikenai adanya sanksi pidana. Undang-Undang KUP menyatakan bahwa pada dasarnya, pengenaan sanksi pidana merupakan upaya terakhir untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak.

Namun, pemerintah masih memberikan keringanan dalam pemberlakuan sanksi pidana dalam pajak, yaitu bagi Wajib Pajak yang baru pertama kali melanggar ketentuan Pasal 38 UU KUP tidak dikenai sanksi pidana, tetapi dikenai sanksi administrasi. Berdasarkan UU KUP, delik fiskal pidana pajak yang semula harus memenuhi persyaratan formal (terbukti melakukan tindak pidana dengan cara-cara yang secara eksplisit diatur dalam ketentuan pajak) dan persyaratan materil (terbukti telah menimbulkan kerugian pada pendapatan negara), telah pula ditambah dengan delik formal saja tanpa pembuktian harus merugikan pada pendapatan negara (Pasal 39A).

Hal ini merupakan pelanggaran terhadap Undang-undang dengan maksud melepaskan diri dari pajak atau mengurangi dasar penetapan pajak dengan cara menyembunyikan sebagian dari penghasilannya. Menyikapi permasalahan pemidanaan korporasi sebagai subjek hukum, Mahkamah Agung mengeluarkan pengaturan tentang tata cara penanganan perkara yang dilakukan oleh korporasi, yaitu Peraturan Mahkamah Agung (PERMA) Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi.

Terkait penerapan pidana pajak terhadap korporasi, Pasal 3 Perma No 13 Tahun 2016 mendefinisikan bahwa tindak pidana oleh korporasi merupakan tindak pidana yang dilakukan oleh orang berdasarkan hubungan kerja, atau berdasarkan hubungan lain, baik sendiri-sendiri maupun bersama-sama yang bertindak untuk dan atas nama korporasi di dalam maupun di luar lingkungan korporasi. Kemudian Pasal 4 ayat (2), bahwa suatu korporasi telah dapat dinilai bersalah dalam rangka menjatuhkan pidana pada suatu korporasi apabila korporasi tersebut mendapatkan keuntungan atau manfaat yang diperoleh dari tindak pidana yang dilakukan oleh pengurus, maupun pihak pihak lain. Bahkan lebih jauh apabila korporasi yang bersangkutan melakukan pembiaran dan tidak melakukan langkah-langkah nyata terhadap tindak pidana tersebut, maka pihak korporasi dinyatakan harus bertanggung jawab.

Dalam kaitannya dengan pidana pajak, maka hal ini memperluas dan memperjelas jangkauan pidana dalam Pasal 38 dan 39 UU KUP. Sebelumnya, pidana pajak berdasarkan Pasal 38 dan 39 UU KUP yang tidak menyediakan pasal antisipatif terkait pemidanaan pada wajib pajak badan dalam hal ini korporasi, sehingga kembali pada konsep pemidanaan terhadap orang pribadi sebagai subjek hukum sesuai dengan konsep dalam KUHP.

Akan tetapi berdasarkan Pasal 4 tersebut bahwa apabila ada suatu korporasi yang mendapatkan keuntungan dari tindak pidana yang dilakukan oleh pengurusnya atau pihak tertentu maka pihak korporasi juga dapat dimintai pertanggungjawaban secara pidana. Yang dikenakan sanksi secara pidana terhadap wajib pajak adalah ketentuan Pasal 38 UU KUP tentang pelanggaran akibat kealpaan yaitu tidak menyampaikan SPT atau menyampaikan SPT namun tidak benar, kemudian kejahatan pajak akibat kesengajaan yang dijabarkan dalam pasal 39 dan 39A UU KUP yang memuat sembilan macam pidana di pasal 39 dan dua macam pada pasal 39A, dengan ancaman pidana penjara dan denda pidana. Terkait tindak pidana pajak sebagai ultimum remedium, maka ada tiga fase atau situasi ketika dilakukan, dapat dialihkan menjadi sanksi administrasi.

Situasi pertama, menurut Pasal 8 ayat 1 Undang-Undang KUP, disebutkan sepanjang belum dilakukan pemeriksaan, dalam hal ini pemeriksaan bukti permulaan, wajib pajak dapat melakukan pembetulan terhadap SPT-nya yang mengakibatkan utang pajak menjadi lebih besar, kepadanya dikenakan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2 % (dua persen) per bulan atas pajak yang kurang bayar. Apabila ini menjadi pilihan wajib pajak, maka akan menutup peluang untuk dilakukan pemeriksaan.

Kemudian pada fase kedua, sesuai pasal 8 ayat 3, bahwa pemeriksaan sepanjang belum dilakukan penyidikan sebagaimana dimaksud dalam pasal 38 UU KUP, apabila wajib pajak atas kemauan sendiri melakukan pengungkapan atas ketidakbenaran perbuatannya sebagaimana yang dimaksud dalam pasal 38 tersebut, kemudian melakukan pembayaran atas kekurangan pajak beserta denda sebesar 150 persen dari jumlah pajak terutang, maka pemeriksaan terkait adanya pidana tidak akan dilanjutkan ke tahap penyidikan.

Ini adalah bagian kedua dimana meskipun telah dilakukan pemeriksaan terhadap adanya kecurigaan mengenai terjadinya tindak pidana, akan tetapi pemerintah memberikan jalan keluar untuk dialihkan kepada sanksi administrasi dengan meningkatkan denda menjadi 150% dari jumlah pajak yang harus dibayarkan. Kemudian pada fase ketiga adalah pada fase penyidikan. Ternyata penyidikan dalam pidana pajak pun dapat dihentikan apabila untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan menteri keuangan, jaksa agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan sepanjang perkara pidana tersebut belum dilimpahkan ke pengadilan dengan terlebih dahulu menyelesaikan utang pajaknya ditambah dengan denda administrasi.

Pada prinsip hukum pajak, pemberian sanksi dilakukan untuk mengoptimalkan penerimaan negara dari sektor pajak. Hal ini dapat dilihat jelas dari ketentuan Pasal 44B Undang-Undang KUP yang menekankan pada aspek pembayaran uang sebagai pengganti sanksi pidana. Pasal 44B Undang-Undang KUP menyatakan bahwa untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan menteri keuangan, jaksa agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu enam bulan sejak tanggal surat permintaan.⁶² Makna kata-kata “untuk kepentingan penerimaan negara” tidak dijelaskan dalam Undang-Undang, namun tidak lain dimaksudkan selain ingin menitikberatkan atau menekankan bahwa pajak bukan bertujuan memidana seseorang tetapi lebih kepada kepentingan mengumpulkan uang pajak.⁶³

Formulatif Prinsip Individualisasi Pidana

Formulatif hukum pidana di bidang perpajakan dalam implementasinya ternyata menimbulkan berbagai persoalan, terutama terkait dengan penerapan ketentuan pasal yang mengatur sanksi pidana. Persoalan tersebut timbul salah satunya dikarenakan penegak hukum dalam melakukan tindakan terhadap suatu perbuatan hukum yang sama menggunakan kebijakan yang berbeda. Tidak adanya parameter untuk menentukan adanya pelanggaran administrasi dan kejahatan di bidang perpajakan, telah melukai rasa keadilan dan menimbulkan ketidakpastian hukum.

Dipidananya seseorang tidaklah cukup apabila orang tersebut telah melakukan suatu perbuatan yang bertentangan dengan hukum atau perbuatan yang bersifat melawan hukum. Hal ini berarti bahwa meskipun perbuatan tersebut memenuhi rumusan tindak pidana dalam undang-undang dan tidak dibenarkan, namun hal tersebut belum memenuhi syarat untuk adanya penjatuhan pidana terhadap pelaku. Untuk adanya pembedaan, masih diperlukan

⁶² Simon Nahak, (2014), *Hukum Pidana Perpajakan Konsep Penal Policy Tindak Pidana Perpajakan dalam Perspektif Pembaharuan Hukum*, Setara Press, Jakarta. hlm 45.

⁶³ Wirawan B Ilyas,dkk,(2004), *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, hlm.73

syarat bahwa orang yang melakukan perbuatan tersebut mempunyai kesalahan atau bersalah.⁶⁴

Dengan demikian orang tersebut harus dapat dipertanggungjawabkan atas perbuatannya atau perbuatannya harus dapat dipertanggungjawabkan kepada orang tersebut. Dalam hukum pidana berlaku asas “tiada pidana tanpa kesalahan” atau “*nulla poena sine culpa*” yang berarti tiada seorangpun dapat dijatuhi pidana kecuali orang tersebut telah bersalah atas perbuatan yang dituduhkan pada dirinya. Berdasarkan pertimbangan, bahwa masih sedikit kajian atau penelitian dan literatur mengenai prinsip individualisasi pidana melalui formulatif sanksi pidana dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, dan sebagai respon atas keadaan di atas dengan tujuan melengkapi literatur maka penelitian ini mendapatkan urgensinya.

Dalam batang tubuh Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 terselip berbagai sanksi administratif yang dapat dikenakan terhadap Wajib Pajak yang melakukan pelanggaran, yaitu sanksi bunga (Pasal 8, Pasal 13, Pasal 14, Pasal 15 dan Pasal 19), sanksi denda (Pasal 7, Pasal 8 dan Pasal 14), serta sanksi kenaikan (Pasal 8, Pasal 13 dan Pasal 15). Banyaknya sanksi administrasi tersebut karena memang hukum pajak sendiri merupakan hukum administrasi sehingga apabila ada suatu permasalahan diusahakan untuk diselesaikan dengan cara-cara administrasi.⁶⁵

Dimuatnya sanksi pidana dalam suatu undang-undang merupakan konsekuensi dari dianutnya asas legalitas dalam sistem hukum di Indonesia. Asas legalitas memiliki makna *Nullum crimen, nulla poena sine lege scripta*, yaitu tidak ada perbuatan pidana, tidak ada pidana tanpa undang-undang tertulis.⁶⁶ Menurut Eddy OS Hiariej, bahwa prinsip tersebut menimbulkan konsekuensi dari makna tersebut adalah harus tertulisnya semua ketentuan pidana. Dengan kata lain, perbuatan yang dilarang maupun pidana yang diancam terhadap perbuatan yang dilarang, harus tertulis secara *expresiv verbis* dalam undang-undang.⁶⁷

Kebijakan kriminal tidak dapat dilepaskan dari masalah nilai. Oleh karena itu, apabila pidana digunakan sebagai sarana untuk mencapai tujuan, maka pendekatan yang berorientasi pada nilai-nilai kemanusiaan juga tidak dapat dilepaskan. Hal ini penting karena tidak hanya kejahatan itu pada hakikatnya merupakan masalah kemanusiaan, tetapi juga karena pidana sendiri mengandung unsur penderitaan yang dapat menyerang kepentingan nilai kemanusiaan.

Prinsip individualisasi pidana bertolak pada pentingnya perlindungan individu (pelaku tindak pidana) dalam sistem hukum pidana. Prinsip ini juga menjadi salah satu karakteristik aliran modern hukum pidana sebagai reaksi dari aliran klasik yang menghendaki hukum pidana yang berorientasi pada perbuatan (*daadstrafrecht*). Pendekatan humanistik dalam penggunaan sanksi pidana, tidak hanya berarti bahwa pidana yang dikenakan kepada pelanggar harus sesuai dan tepat dengan nilai-nilai kemanusiaan, tetapi juga harus dapat membangkitkan kesadaran si pelanggar akan nilai-nilai kemanusiaan dan nilai-nilai pergaulan hidup masyarakat.⁶⁸

⁶⁴ Pohan, M. (2020). Penggunaan Cek dan Giro dalam Transaksi Bisnis yang Menimbulkan Kerugian Perdata. *SOSEK: Jurnal Sosial dan Ekonomi*, 1(2), 124-133.

⁶⁵ Ilyas, W. B. (2011) “Kontradiktif Sanksi Pidana dalam Hukum Pajak”. *Journal Hukum* Nomor 4, Tahun, halaman 525–542.

⁶⁶ Agusta, R., & Wahyuni, E. (2023). Bullying dalam Drama Korea (Analisis Resepsi dalam Drama Korea *True Beauty* 2020). *MUKASI: Jurnal Ilmu Komunikasi*, 2(1), 98-110.

⁶⁷ Eddy OS. Hiariej, (2009), *Asas Legalitas & Penemuan Hukum Dalam Hukum Pidana*, (Jakarta: Erlangga), hlm 4.

⁶⁸ Barda Nawawi Arief, (2002), *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*, (Bandung, Citra Aditya), hlm 43.

Pendekatan humanistik menuntut pula diperhatikannya ide individualisasi pidana dalam kebijakan hukum pidana yang berkaitan dengan perumusan sanksi pidana dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009. Ide individualisasi pidana ini mengandung beberapa karakteristik sebagai berikut:

- a. Pertanggungjawaban (pidana) bersifat pribadi/perorangan (asas personal). Orang yang bersalah melakukan tindak pidana yang harus bertanggung jawab atas perbuatannya dan tidak dapat diwakili oleh orang lain.
- b. Pidana hanya diberikan kepada orang yang bersalah (asas culpabilitas). Hal ini berarti bahwa orang yang melakukan tindak pidana dengan kesalahanlah yang dapat dipidana. Kesalahan tersebut baik dalam bentuk kesengajaan ataupun kealpaan.
- c. Pidana harus disesuaikan dengan karakteristik dan keadaan si pelaku. Hal ini berarti harus ada kelonggaran/fleksibilitas bagi hakim dalam memilih sanksi pidana (jenis maupun berat ringannya pidana) dan harus ada kemungkinan modifikasi pidana (perubahan/penyesuaian) dalam pelaksanaannya.

Uraian di atas menjelaskan bahwa, pendekatan kebijakan adalah berkaitan dengan nilai-nilai yang ingin dicapai atau dilindungi oleh hukum pidana. Bertolak dari prinsip-prinsip individualisasi pidana yang telah dipaparkan dalam bab sebelumnya, berikut ini peneliti akan mengkaji dan menganalisis implementasi prinsip-prinsip/ide-ide individualisasi pidana dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009.⁶⁹

1. Asas Kesalahan (*Asas Culpabilitas*)

Asas kesalahan (*asas culpabilitas*) merupakan salah satu asas pokok dalam hukum pidana dan merupakan salah satu problem pokok dalam hukum pidana selain sifat melawan hukum perbuatan dan pidana. Asas ini mengajarkan bahwa hanya orang yang bersalahlah yang dapat dikenai pidana. Dalam bahasa asing, asas ini sering disebut dengan *adagium nulla poena sine culpa*, atau *Keine Strafe ohne Schuld* (bahasa Jerman) dan *Geen straf zonder schuld* (bahasa Belanda) yang berarti “tiada pidana tanpa kesalahan”.

Dengan demikian dipidananya seseorang tidaklah cukup apabila orang itu telah nyata nyata melakukan perbuatan yang bertentangan dengan hukum atau bersifat melawan hukum. Jadi walaupun ditinjau secara obyektif perbuatan seseorang telah memenuhi rumusan delik dalam undang-undang, namun hal tersebut belum memenuhi syarat untuk penjatuhan pidana. Untuk pemidanaan masih diperlukan syarat bahwa orang yang melakukan perbuatan terlarang tersebut mempunyai kesalahan atau bersalah (*subjective guilt*).

Wujud konkret asas kesalahan (*asas culpabilitas*) baik yang berupa kesengajaan maupun kealpaan sebagai prinsip/ide individualisasi pidana dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 ditunjukkan melalui perumusan norma mengenai perbuatan yang dilarang sebagai tindak pidana perpajakan, hal ini dapat dilihat dalam Pasal 38, 39, 39A, 41, 41A, 41B, dan 41C, 43, dan 43 A Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009.

Elastisitas Pemidanaan

Ide individualisasi pidana berupa elastisitas pemidanaan (*elasticity of sentencing*) dalam Konsep KUHP telah diimplementasikan dalam beberapa pasal, yang intinya adanya keleluasaan bagi hakim dalam memilih dan menentukan sanksi (pidana atau tindakan) yang sekiranya tepat untuk individu atau pelaku tindak pidana. Namun demikian, keleluasaan hakim tersebut tetap dalam dalam batas-batas kebebasan menurut undang-undang.

Demikian pula elastisitas pemidanaan sebagai elemen dari ide individualisasi pidana dapat dilihat dalam perumusan Pasal 41 huruf C Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 yang merumuskan tentang sanksi pidana kurungan yang dialternatikan dengan sanksi pidana denda. Adapun perumusan Pasal 41C Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009.

⁶⁹ Tambunan, B. H. (2021). Pelayanan Perpajakan, Dan Sosialisasi Perpajakan, Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. *Jurnal Riset Akuntansi dan Bisnis*, 21(1), 107-118.

Strategi kebijakan formulasi hukum pidana di bidang perpajakan sebagai upaya peningkatan penerimaan negara pada saat ini, sejalan dengan prinsip dalam pidana perpajakan, bahwa sanksi pidana dalam perpajakan adalah bersifat *Ultimum Remidium* artinya dalam penegakan terhadap pelanggaran hukum perpajakan yang diutamakan adalah sanksi administratif, sedangkan penerapan sanksi pidana dilakukan apabila sanksi lain sudah tidak efektif lagi untuk membuat Wajib Pajak patuh terhadap ketentuan perpajakan.⁷⁰ Salah satu contoh prinsip *Ultimum Remidium* dalam perpajakan adalah Pemerintah menerbitkan kebijakan Pengampunan Pajak, yaitu penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkapkan harta dan membayar uang tebusan yang diharapkan dapat meningkatkan penerimaan pajak. Sebagaimana ditegaskan oleh PAF. Lamintang, bahwa para ahli hukum pidana berpandangan terhadap pemberian pidana sebagai penderitaan bagi pelaku hendaknya dipandang sebagai *ultimum remedium* atau upaya terakhir yang harus dipergunakan untuk memperbaiki tingkah laku manusia.

KESIMPULAN

Kebijakan hukum pidana di bidang perpajakan di masa yang akan datang seharusnya sejalan dengan prinsip dalam pidana perpajakan, “bahwa sanksi pidana dalam perpajakan adalah bersifat *Ultimum Remidium* artinya dalam penegakan terhadap pelanggaran hukum perpajakan yang diutamakan adalah sanksi administratif, sedangkan penerapan sanksi pidana dilakukan apabila cara-cara yang dilakukan sudah tidak efektif lagi untuk membuat Wajib Pajak patuh terhadap ketentuan perpajakan. Bentuk penanganan tindak pidana di bidang perpajakan oleh direktorat jendral pajak perkembangan di masa yang akan datang hendak bermaksud mengubah tindak pidana perpajakan sebagai tindak umum yang masuk sebagai kejahatan yang bersifat independen (*independent crimes*), sebaiknya perlu dilakukan secara hati-hati dan dipikirkan secara cermat, mungkin dapat meningkatkan pendapatan negara dari sektor pajak secara efektif dan efisien, tetapi dapat mengganggu aspek keadilan hukum bagi wajib pajak dan sekaligus hak hukum Wajib Pajak (masyarakat) secara keseluruhan. Hal ini disebabkan penggunaan dana yang bersumber dari dana Wajib Pajak tidak efektif dan efisien untuk mencapai tujuan pembangun yang dicitakan. Diformulasikan peraturan Dirjen Pajak terkait faktur Pajak atau dokumen tertentu yang kedudukannya dipersamakan dengan Faktur Pajak sudah memenuhi ketentuan formal dan sudah dibayar Pajak Pertambahan Nilainya, namun apabila keterangan yang tercantum dalam Faktur Pajak atau dokumen tertentu yang kedudukannya dipersamakan dengan Faktur Pajak tidak sesuai dengan kenyataan yang sebenarnya mengenai penyerahan Barang Kena Pajak dan penyerahan Jasa Kena Pajak, maka Faktur Pajak atau dokumen tertentu yang kedudukannya dipersamakan dengan Faktur Pajak tersebut tidak memenuhi syarat material atau tidak sah.

REFERENSI

- _____, (2002), *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*, (Bandung, Citra Aditya).
- _____, (2018), *Masalah penegakan hukum dan kebijakan hukum pidana dalam penanggulangan kejahatan*. Prenada media.
- A. Z. Abidin farid, dan Andi hamzah, (2006), *Bentuk-Bentuk Khusus Perwujudan Delik*, Jakarta: Rajawali.
- Abdul Rahman, (2010), *Panduan Pelaksanaan Administrasi Perpajakan untuk Karyawan, Pelaku Bisnis dan Perusahaan*, Bandung, Penerbit Nuasa.

⁷⁰ Fitria, A. (2020). *Analisis Pemahaman Wajib Pajak UMKM tentang Kewajiban Perpajakan UMKM di Kecamatan Delitua* (Doctoral dissertation, Umsu).

- Achmad, R. (2016), Aspek Hukum Pidana dalam Tindak Pidana Perpajakan. *Jurnal Hukum Doctrinal*, Vol.1, (No. 2), p.2. <https://jurnal.um-palembang.ac.id/doktrinal/article/view/385>
- Adyan, Antony, R. (2017), Penegakan Hukum Pidana terhadap Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. *Jurnal Pranata Hukum*, Vol.2, (No.2), p.90. <http://jurnal.ubl.ac.id/index.php/PH/article/view/107>
- Agusta, R., & Wahyuni, E. (2023), Bullying dalam Drama Korea (Analisis Resepsi dalam Drama Korea True Beauty 2020). *MUKASI: Jurnal Ilmu Komunikasi*, 2(1), 98-110.
- Ahmad Kamil dan Fauzan, (2004), *Kaidah-Kaidah Hukum Yurisprudensi*, Kencana, (Jakarta,).
- Alhafezt, T., Eddy, T., & Sahari, A. (2020), Perbuatan Melawan Hukum Terhadap Tindak Pidana Pengambilan Benda Bergerak Sebagai Objek Pembiayaan Leasing. *Journal of Education, Humaniora and Social Sciences (JEHSS)*, 3(1), 111-119.
- Ali, M. (2018), Proporsional dalam Kebijakan Formulasi Sanksi Pidana. *Jurnal Hukum Ius Quia Lustum*, Vol.25,(No.1),p.243. <https://doi.org/10.20885/i-ustum.vol25.iss1.art7>
- Amir, Ari Yusuf. (2020). *Doktrin-Doktrin Pidana Korporasi*, (Jogjakarta: Aruzz Media)
- Anang Mury Kurniawan, (2011) , “*Upaya Hukum Terkait Dengan Pemeriksaan, Penyidikan, Dan Penagihan Pajak*,”.
- Andi Hamzah, (1986), *Bunga Rampai Hukum Pidana Dan Acara Pidana* (Ghalia Indonesia).
- Andi Zainal Abidin, (1987), *Asas-Asas Hukum Pidana*, (Bandung: Alumni).
- Arief, Barda N. (2014), *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana (Perkembangan Penyusunan Konsep KUHP Baru)*. Jakarta: Kencana.
- Atep Adya Barata, (2011), *Panduan Lengkap Pajak Penghasilan*, Jakarta Transmedia Pustaka.
- B. Ilyas, Wirawan dan Richard Burton. (2019), *Hukum Pajak*. Edisi Enam. Jakarta: Salemba Empat.
- Bambang Sunggono, (2006), *Metodologi Penelitian Hukum* (Jakarta: Rajagrafindo Persada).
- Barda Nawawi Arief, (1998), *Beberapa Aspek Kebijakan Penegakan Hukum dan Pengembangan Hukum Pidana*, (Bandung: Citra Aditya Bakti).
- Brotodihardjo, R. S. (2013). *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: PT Refika Aditama.
- Bustamar Ayza, (2017), *Hukum Pajak Indonesia*, Jakarta, Kencana.
- Caroko, B., Susilo, H., dan Z. A. (2015), Pengaruh Pengetahuan Perpajakan, Kualitas Pelayanan Pajak, dan Sanksi Pajak Terhadap Motivasi Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Membayar Pajak. *Jurnal Perpajakan*, Vol.1 No. 1 Januari 2015
- Catharina Vista Okta Frida, (2020), *Hukum Pajak Di Indonesia*, Yogyakarta, Penerbit Garudhawara.
- Chairul Huda,(2006) , (*Dan Tiada Pidana Tanpa Kesalahan Menuju Kepada Tiada Pertanggungjawaban Pidana Tanpa Kesalahan, Cetakan Kedua*, (Jakarta: Kencana).
- Damayanti, Theresia Woro. (2004). Pelaksanaan Self Assesment System Menurut Presepsi Wajib Pajak (Studi Pada Wajib Pajak Badan Salatiga).*Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, Vol. X No. 1: 109-128
- Devos, Ken. (2009). An Investigation Into Australian Personal Tax Evaders Their Atitudes Towards Compliance and The Penalties For Non Compliance. *Revenue Low Journal* Vol.19:155.1 Articlez
- Diakses dari http://www.markplusinsight.com/product/research_report/detail/44/indonesia-netizen-report-2013 pada hari Selasa, 14 April 2015 Pk. 16.23.
- Diana. (2013). *Konsep Dasar Perpajakan*. Bandung: PT.Refika Aditama.
- Djoko. (2010). *Panduan Brevet Pajak:Pajak Penghasilan*. Yogyakarta: Andi
- Duus-Otterström, G. (2018), Retributivism and Public Opinion: On the Context Sensitivity of Desert Criminal Law and Philosophy, Vol.12, (Issue1), p.132. <https://link.springer.com/article/10.1007/s11572-017-9415-z>

- E. Y. Kanter and S. R. Sianturi, 2002, *Asas-Asas Hukum Pidana Di Indonesia Dan Penerapannya* (Storia Grafika).
- Eddy OS. Hiariej, 2009, *Asas Legalitas & Penemuan Hukum Dalam Hukum Pidana*, (Jakarta: Erlangga,).
- Ediwarman, 2012, *Monograf Metode Penelitian Hukum (Panduan Penulisan Tesis dan Disertasi)*, Medan.
- Edmon Makarim, (2004), *Kompilasi Hukum Telematika*, PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta.
- Effendi, Muhammad Bakhrun.(2006). *Kebijakan Perpajakan di Indonesia, Dari Era Kolonial sampai Era Orde Baru*. Yogyakarta: Alinea Pustaka.
- Erwin Indriyanto and Rivo Revino, (2018), “Pengaruh Kualitas Sistem Elektronik Nomor Faktur (e-Nofa) Dan Implementasi Pelayanan Terhadap Kepatuhan Pengusaha Kena Pajak,” *AkunNas* 16, no. 2 :
- Ghozali, I dan A. Chariri. (2007). *Teori Akuntansi*. Semarang: BP UNDIP.
- Harahap, N. R.(2020), *Kurangnya Pemahaman Wajib Pajak Terhadap Pentingnya SPT Tahunan* (Doctoral dissertation, UMSU).
- Ilyas, W. B. “Kontradiktif Sanksi Pidana dalam Hukum Pajak”. *Journal Hukum* Nomor 4, Tahun 2011, halaman 525–542.
- Ilyas, W. B., & Burton, R. (2013), *Hukum Pajak*. Jakarta: Salemba Empat.
- Irwansyah Lubis, Abidah Sari Lubis, Muhammad Zuhdi Lubis, (2018), *Taat Hukum Pajak Praktis dan Mudah Taat Aturan*, Jakarta, Penerbit Mitra Wacana Media.
- Jaelani, A. Q., & Basuki, U. (2016), *Tax Amnesty dan Implikasinya Terhadap Reformasi Perpajakan di Indonesia*. *Supremasi Hukum: Jurnal Kajian Ilmu Hukum*, 5(2), 1-21.
- James, S. and C. Alley. (2004). *Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration*. *Journal Of Finance and Management In Public Services*, 2: 27-42
- Jan Michiel Otto, (2003), *Kepastian Hukum di Negara Berkembang*, Terjemahan Tristam Moeliono (Jakarta: Komisi Hukum Nasional).
- Jareborg, N. (2015), *Criminal Liability as a last Resort*. *Ohio State Journal of Criminal law*, Vol.2, p.251. <http://hdl.handle.net/1811/72899>
- Jhonny Ibrahim, (2008), *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, Bayu Media Publishing, Malang.
- Kanter and Sianturi, (2017), *Asas-Asas Hukum Pidana Di Indonesia Dan Penerapannya*.
- Kanter, e. Y., and s. R. Sianturi. (2002). *Asas-asas hukum pidana di ndonesia dan penerapannya*. Storia grafika.
- Khalimi, D. K., & SH, M. (2022), *Hukum Pajak Dan Kepabeanan Di Indonesia*.
- Kurniawan, anang mury. (2011), “*upaya hukum terkait dengan pemeriksaan, penyidikan, dan penagihan pajak*,”.
- L.J. van Apeldoorn, (2005), *Pengantar Ilmu Hukum (Inleiding Tot de Studie van Het Nederlandse Recht)*, (Jakarta: Pradnya Paramita).
- Lamijan. (2014), *Problematika Penegakan HukumPerpajakan (Kajian Tindak Pidana Ekonomi bidang Mafia dan Korupsi Perpajakan)*. *Jurnal Pembaruan Hukum*, Vol.2, (No.1), p.118. doi: 10.26532/jph.v1i1.1467
- Lamond, G. (2007), *What is A Crime*. *Oxford Journal of Legal Studies*, Vol. 27, (No.4). pp. 609–632 doi:10.1093/ojls/ gqm018
- Lestari, I. (2019), *Aspek Hukum Pidana dalam Tindak Pidana Perpajakan*. *Law Public*, Vol.1, (No.1), p.5. https://www.researchgate.net/publication/37059458_ASPEK_HUKUM_PIDANA_DALAM_TINDAK_PIDANA_PERPAJAKA_N_OLEH_IN_DAH_LESTARI_NIM_02011181722014
- Lexy Moleong, (2002), *Metodologi Penelitian Kualitatif*, Remaja Rosdakarya, Bandung.
- M. Hamdan, (1997), *Politik Hukum Pidana*, Jakarta: Rajawali.

- Mansar, A. (2020), Child Criminal Justice Reconstruction System (As the efforts of Children's Rights in conflict with the Press Law According to Legal Aid). *Britain International of Humanities and Social Sciences (BIOHS) Journal*, 2(1), 206-213.
- Mansar, A., & Limbong, F. S. (2023), " Criminal" Law Politics Regarding the Legalization of Citizenship Documents (Apostille) in Indonesia. *Randwick International of Social Science Journal*, 4(2), 287-296.
- Mardiasmo, (2016). *Perpajakan*. Edisi Revisi. Penerbit Andi. Yogyakarta.
- Mardjono Reksodiputro, (1994), *Kemajuan Pembangunan Ekonomi dan Kejahatan*. Jakarta: Pusat Pelayanan keadilan dan Pengabdian Hukum, Universitas Indonesia.
- Marsuni, Lauddin. (2006). *Hukum dan Kebijakan Perpajakan di Indonesia*. Yogyakarta: UII Press.
- Marwan. (2009), *Kamus Hukum (Dictionary of Law Complete Edition)*, (Surabaya: Reality Publisher).
- Meagher, D. (2013), The Common Law Principle of Legality in the Age of Rights. *Melbourne University Law Review*, Vol.35, (Issue1), p.234. <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/1037969X1303800402>
- Muda. Markus. (2005), *Perpajakan Indonesia*. Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama Mulyono.
- Mudzakkir, Pengaturan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Dan Hubungannya Dengan Hukum Pidana Umum Dan Khusus, *Jurnal Legislasi Indonesia*, Vol. 8 No. 1 - April 2011, hal 48
- Muhammad Djafar Saidi, (2007), *Pembaharuan Hukum Pajak*, Jakarta, Rajagrafindo Persada/
- Mustaqiem, D. (2014), *Perpajakan Dalam Konteks Teori Dan Hukum Pajak Di Indonesia*. Yogyakarta: Buku Litera Yogyakarta.
- Nurmantu, S. (2010), *Pengantar Perpajakan*. Jakarta: Granit.
- Nuryani Mulyodiwarno, (2018), *Reformasi: Menuju Terwujudnya Keadilan Dan Kesetaraan Perpajakan*, Depok, Rajawali Pers.
- PAF. Lamintang, (1983), *Dasar-Dasar Hukum Pidana Indonesia*, (Bandung: Sinar Baru).
- Pohan, M. (2020), Conception of franchise agreement in protecting the legal interests of parties based on Indonesian civil law. *International Journal Reglement & Society (IIRS)*, 1(2), 103-112.
- Pohan, M. (2020), Penggunaan Cek dan Giro dalam Transaksi Bisnis yang Menimbulkan Kerugian Perdata. *SOSEK: Jurnal Sosial dan Ekonomi*, 1(2), 124-133.
- Pohan, M. (2022), Employment Agreement in the Perspective of Business Civil Law. *DE LEGA LATA: Jurnal Ilmu Hukum*, 7(2), 292-302.
- Priantara, Diaz, (2012), *Perpajakan Indonesia*, Edisi Kedua, Mitra Wacana Media, Jakarta.
- Prly Suandy. (2002), *Hukum I'lijak*. Salemba Ibiipat, Jakarta.
- Radianto. Wirawan. (2010). *Memahami Pajak Penghasilan dalam Sehari*. Jakarta: Graha Ilmu.
- Rahayu, Siti Kurnia. (2017). *Perpajakan (Konsep dan Aspek Formal)*. Bandung: Rekayasa Sains.
- Rakhmat, Jalaluddin. (2018). *Psikologi Komunikasi*. Edisi Revisi. Bandung: Rekatama Medi
- Ramadhani, K., Widhiana, I. G., & Nugroho, F. M. (2022), Analisis Pertimbangan Hakim dalam Tindak Pidana Pajak (Studi Putusan No. 3839/Pid. Sus/2020/PN Mdn). *Jurnal Anti Korupsi*, 12(1), 21-37.
- Rani Nurfaizilah, Penegakan Hukum Terhadap Pelaku Tindak Pidana Perpajakan Dalam Undang-Undang Perpajakan Di Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Riau Dan Kepulauan Riau, *JOM Fakultas Hukum Vol. V*, Edisi 2 Juli-Desember 2018, hal 4
- Reksodiputro, Mardjono. (1989), *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dalam Tindak Pidana Korporasi*, (Semarang: FH UNDIP).

- Resmi, Siti, (2014), *Perpajakan Teori dan Kasus*, Edisi Delapan, Salemba Empat, Jakarta.
- Resmi, Siti. (2017), *Perpajakan: Teori dan Kasus*. Salemba Empat, Jakarta.
- Saidi, Muhammad Djafar. (2007). *Pembaruan Hukum Pajak*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.
- Sakti, N. W., & Kom, S. (2014), *Buku Pintar Pajak E-Commerce*. VisiMedia.
- Sarwini. (2014), Implementasi Restorative Justice dalam Penegakan Hukum Pajak. *Jurnal Yuridika*, Vol.39,(No.2),p.382
- Satjipto Rahardjo, (2006), *Hukum dalam Jagat Ketertiban* (Jakarta: UKI Press).
- Setiadi, Edi., & Yulia, Rena. (2010), *Hukum Pidana Ekonomi*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Setiawati, Lilis.(2010). *Perpajakan Indonesia Konsep, Aplikasi, dan Penuntun Praktis*.Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Shidarta, (2006), *Moralitas Profesi Hukum, Suatu Tawaran Kerangka Berpikir*, Jakarta: Refika Aditama.
- Siagian, A. O., Sahari, A., & Nadirah, I. (2022), Juridical Analysis of Legal Sanctions for Criminal Acts of Corruption Conducted Together (Study of Supreme Court Decision Number 1054 K/Pid. Sus/2019). *International Journal Reglement & Society (IJRS)*, 3(3), 257-266.
- Simon Nahak, (2014), *Hukum Pidana Perpajakan Konsep Penal Policy Tindak Pidana Perpajakan dalam Perspektif Pembaharuan Hukum*, Setara Press, Jakarta.
- Siti Kurnia Rahayu, (2018), *Perpajakan (Konsep dan Aspek Formal)*, Bandung, Rekayasa Sains.
- Sjahdeini, Sutan Remy.(2006), *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, (Jakarta: Grafiti Pers).
- Soedarto, (1986), *Hukum dan Hukum Pidana*,Bandung: Alumni.
- Soejono soekanto, (2008), *Pengantar Penelitian Hukum*, (Jakarta: UI Press
- Soekanto, soerjono. (2002), *Faktor-faktor yang mempengaruhi penegakan hukum*. Jakarta: pt. Grafindo persada.
- Soemitro, R. (1990), *Asas dan Dasar Perpajakan II*. Bandung: PT Eresco Bandung.
- Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, (1995), *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*, Rajawali Pres, Cet.4, Jakarta.
- Suandy. Erly. (2009), *Hukum Pajak*.Jakarta:Salemba Empat.
- Sudarsono, (2007), *Kamus Hukum*, (Jakarta: PT Asdi Mahasatya)
- Sudarto, (1983), *Hukum dan Hukum Pidana*, (Bandung : Alumni).
- Sudirman, Rismawati, dan Antong Amiruddin, (2012), *Perpajakan Pendekatan Teori dan Praktik*, Edisi Pertama, Empat Dua Media, Malang.
- Sulastyawati, Dwi. (2014), Hukum Pajak dan Implementasinya bagi Kesejahteraan Rakyat, *Jurnal Salam: Jurnal Sosial dan Budaya Syar-i* ,Vol.1,(No.1),p.122. doi:10.15408/sjsbs.v1i1.1530
- Sumarsan, Thomas. (2017), *Perpajakan Indonesia*. Jakarta: Indeks.
- Suprianto, Edy. (2011), *Akuntansi Perpajakan*, Edisi Kedua, Graha Ilmu, Semarang.
- Sutedi, A. (2022), *Hukum pajak*. Sinar Grafika. Jakarta.
- Sutrisno, D. (2016), *Hakikat Sengketa Pajak: Karakteristik Pengadilan Pajak Fungsi Pengadilan Pajak*.Jakarta: Kharisma Putra Utama.
- Tambunan, B. H. (2021), Pelayanan Perpajakan, Dan Sosialisasi Perpajakan, Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. *Jurnal Riset Akuntansi dan Bisnis*, 21(1), 107-118.
- Tarigan, Suranta Ramses., Kalo, Syafruddin., Nasution, Bismar., & Sunarmi. (2014), Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Perpajakan Melalui Penerapan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang. *USU Law Journal*, Vol.2,(No.2),p.123. <https://jurnal.usu.ac.id/index.php/law/article/view/7940>
- Teguh Prasetyo, (2013), *Kriminalisasi Dalam Hukum Pidana*, (Bandung: Nusa Media).

- Untung Sukardi, (2017), *Pokok-Pokok Pajak Pertambahan Nilai Indonesia*, Depok, PT. RajaGrafindo Persada.
- Virginia, E. F., & Soponyono, E. (2021), Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan. *Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia*, 3(3), 299-311.
- Wafir, I. A. (2021), *Penerapan Pelaporan Sistem Elektronik (E-Filing) dalam Peningkatan Pelaporan Pajak Penghasilan Orang Pribadi*. Makasar.
- Waluyo, T. (2018), Pemeriksaan atau Pemeriksaan Bukti permulaan dalam rangka Penegakan Hukum di Bidang Perpajakan. *Simposium Nasional Keuangan Negara*, 1(1), 458-476.
- Wibowo, A., Eddy, T., & Sahari, A. (2020), Tindak Pidana Korporasi Bagi Perusahaan Yang Terlibat Dalam Pencucian Uang Hasil Penjualan Narkotika. *Journal of Education, Humaniora and Social Sciences (JEHSS)*, 3(1), 52-60.
- Wibowo, Tri. (2009), “Efektivitas Sanksi Pidana Pajak Dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (Studi Di Pengadilan Pajak Jakarta).” *Jurnal Dinamika Hukum* 9, no. 3: 243–50.
- Wirawan B Ilyas,dkk, (2004), *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta.
- Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, (2018), *Perspektif Keadilan dan Kepastian dalam Penerapan Hukum pajak*, Jakarta, Mitra Wacana Media.
- Wirjono Projodikoro, (2003), *Asas-Asas Hukum Perdata*. (Jakarta: Sumur Bandung).
- Yoserwan. (2020), Fungsi Sekunder Hukum Pidana dalam Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan. *Jurnal Penelitian Hukum De Jure*, Vol.20,(No.2),p.166.<http://dx.doi.org/10.30641/dejure.2020.V20.165-176>.
- Zainuddin Ali, (2010), *Metode Penelitian Hukum* (Jakarta: Sinar Grafika).