

ASPEK HUKUM PIDANA DALAM TINDAK PIDANA PERPAJAKAN

Ruben Achmad
Fakultas Hukum Universitas Sriwijaya Palembang
E-mail: mardani_pa@yahoo.com

ABSTRAK

*Tindak Pidana Perpajakan adalah dalam perspektif hukum pidana materiel membicarakan 3 (tiga) masalah pokok, yaitu rumusan tindak pidana perpajakan, pertanggungjawaban pidana perpajakan dan solusi pidana perpajakan. Kebijakan formulasi mengenai tindak pidana pajak dirumuskan dalam Pasal 38, 39, 39A, 40, 41, 41A, 41B, 41C, 43 dan Pasal 43A. dari rumusan pasal-pasal tersebut jenis tindak pidana perpajakan dalam bentuk pelanggaran (culpa) sebagai perbuatan yang tidak sengaja dan tindak pidana pajak dalam bentuk kejahatan (dolus) sebagai perbuatan yang dilakukan dengan sengaja. Subjek tindak pidana pajak adalah manusia dan korporasi (badan hukum). Tanggung jawab pidana perpajakan yang dilakukan manusia berbasis pada *culvabilitas* (kesalahan), untuk korporasi sebagai pelaku tindak pidana perpajakan maka asas pertanggungjawaban perpajakannya berdasarkan teori identifikasi, *vicarious liability*, dan *strict liability*. Sanksi pidana terhadap pelaku tindak pidana perpajakan, hanya menggunakan sanksi pidana penjara dan kurungan. Demi menjaga pendapatan negara, maka rumusan pidana denda terhadap pelaku tindak pidana perpajakan oleh wajib pajak menjadi sanksi utama (*preum remedium*), sedangkan pidana penjara dirumuskan sebagai sanksi bersifat *ultimum remedium* (senjata pamungkas).*

Kata kunci: tindak pidana pajak, pertanggungjawaban pidana, dan sanksi pidana dalam tindak pidana perpajakan.

ABSTRACT

*Crime Taxation is in the perspective of criminal law materiel discuss three (3) main problems, namely the formulation of tax crime, criminal liability of taxation and tax crime solutions. Formulation of policies regarding tax criminal offense defined in article 38, 39, 39A, 40, 41, 41A, 41B, 41C, 43 and Article 43A. from formulation of those articles of the offenses taxation in the form of violation (culpa) as an act that is not deliberate and criminal act of tax in the form of crime (dolus) as acts committed intentionally. Criminal offense subject is human and corporation tax (legal entity). Criminal liability of taxation by humans based on *culvabilitas* (error), to the corporation as a criminal tax liability, the principle of taxation based on the identification theory, *vicarious liability* and *strict liability*. Criminal sanctions against the perpetrators of the crime of tax, using only the sanction of imprisonment and confinement. In order to maintain income countries, the formulation of criminal penalties against the perpetrators of the crime of tax by the taxpayer becomes a major penalty (*preum remedium*), while imprisonment is defined as the sanctions are *ultimum remedium* (ultimate weapon).*

Keyword: tax criminal offense , criminal liability and criminal sanctions in tax crime

Pendahuluan

Sejalan dengan perkembangan teknologi informasi, ekonomi, sosial, politik, dan untuk menciptakan pemerintahan yang clean governance dilakukan perubahan Undang-Undang Perpajakan. Perubahan tersebut bertujuan untuk lebih memberikan keadilan, meningkatkan pelayanan kepada Wajib Pajak, lebih memberikan kepastian hukum, serta mengantisipasi kemajuan di bidang teknologi informasi dan perubahan ketentuan material di bidang perpajakan. Selain itu perubahan tersebut juga dimaksudkan untuk meningkatkan profesionalisme aparatur perpajakan, meningkatkan keterbukaan administrasi perpajakan, dan meningkatkan kepatuhan sukarela wajib pajak.

Sistem mekanisme, dan tata cara pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan yang sederhana menjadi ciri dan corak dalam perubahan Undang-Undang ini dengan tetap menganut sistem self assessment. Perubahan tersebut khususnya bertujuan untuk

membangun keseimbangan hak dan kewajiban antara Aparat Pajak dengan Wajib Pajak, menjaga keseimbangan penerimaan pajak sebagai tulang punggung penerimaan APBN dan membangun citra institusi Direktorat Jenderal Pajak yang lebih baik. Undang-Undang tersebut adalah Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 26 Tahun 2007 yang telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No 16 Tahun 2009.

Tulisan ini hanya meninjau kebijakan formatif mengenai Tindak Pidana Pajak yang tertuang didalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 16 Tahun 2009. Ruang Lingkup yang ditinjau dalam tulisan ini meliputi kebijakan dalam merumuskan Tindak Pidana Pajak, Pertanggungjawaban pidana, dan Sanksi Pidana terhadap pelaku Tindak Pidana Pajak.

Pembahasan

A. Jenis Tindak Pidana Perpajakan

Ada beberapa istilah untuk menyatakan suatu perbuatan yang dilarang oleh aturan pidana, perbuatan pidana, delik (*delict*) atau *strafbaarfeit*. Dari keempat istilah tersebut, istilah “tindak pidana” merupakan istilah yang banyak digunakan dalam perundang-undangan di Indonesia seperti UU No 7 Drt 55 tentang Tindak Pidana Ekonomi, UU No. 15 Tahun 2002 tentang Tindak Pidana Pencucian Uang, UU No. 31 Tahun 1999 tentang Tindak Pidana Korupsi dan sebagainya. Tindak Pidana adalah suatu perbuatan yang pelakunya dapat dikenai hukuman pidana. Pelaku ini dapat dikatakan merupakan subyek hukum. Dengan demikian dalam tindak pidana terdapat unsur perbuatan seseorang. Pada dasarnya yang dapat melakukan tindak pidana adalah orang (*natuurlijke person*). Dahulu hanya mengenal subyek tindak pidana adalah manusia seperti yang tercantum dalam

KUHP. Namun dalam perkembangannya, terdapat perkumpulan dagang atau korporasi yang dapat disamakan dengan satu pribadi manusia yang dapat melakukan suatu tindak pidana.

Berbagai perundang-undangan di Indonesia telah mencantumkan korporasi sebagai subyek tindak pidana seperti UU Lingkungan Hidup, Rancangan KUHP, UU Tindak Pidana Korupsi, demikian pula diberbagai negara seperti Belanda, Inggris, Amerika Serikat, Malaysia dan Singapore. Selain subyek hukum sebagai unsur tindak pidana, masih terdapat satu unsur lagi yaitu perbuatan. Perbuatan yang dapat dikenai hukum pidana tentu saja perbuatan yang melawan hukum yaitu perbuatan yang memenuhi rumusan delik sebagaimana dirumuskan dalam undang-undang. Perbuatana tersebut dapat berupa berbuat atau tidak berbuat.

Wujud atau sifat perbuatan pidana itu selain melawan hukum, perbuatan-perbuatan tersebut juga merugikan masyarakat, dalam arti bertentangan dengan atau

menghambat akan terlaksananya tata dalam pergaulan masyarakat yang dianggap baik dan adil. Menurut Roeslan Saleh perbuatan pidana adalah perbuatan yang anti sosial.

Perbuatan seseorang dikatakan sebagai tindak pidana apabila perbuatan tersebut telah tercantum dalam undang-undang. Dengan kata lain untuk mengetahui sifat perbuatan tersebut dilarang atau tidak, harus dilihat dari rumusan undang-undang. Asas yang menentukan bahwa tidak ada perbuatan yang dilarang dan diancam dengan pidana jika tidak ditentukan terlebih dahulu dalam perundang-undangan dikenal dengan asas legalitas.

Asas Legalitas ini dalam bahasa Latin : *“Nullum delictum nulla poena sine praevia lege poenali”*, bermakna tidak ada delik, tidak ada pidana tanpa peraturan lebih dahulu; tiada seorangpun dapat dihukum tanpa peraturan yang mendahului terjadinya perbuatan dan bahwa peraturan termaksud harus telah mencantumkan suatu ancaman hukuman, Asas Legalitas merupakan

asas yang fundamental dalam hukum pidana. Asas Legalitas ini berorientasi pada kepastian hukum.

Ada dua fungsi yang diemban atau dibebankan pada asas legalitas yaitu fungsi instrument yang berarti tidak ada perbuatan pidana yang tidak dituntut dan fungsi melindungi yang berarti tidak ada pemidanaan kecuali atas undang-undang. Di Indonesia, sumber hukum yang menyatakan adanya pidana terdapat di dalam Kitab Undang- Undang Hukum Pidana (KUHP) sebagai induk aturan umum dan peraturan perundang-undangan khusus lainnya di luar KUHP. KUHP sebagai induk aturan umum mengikat peraturan perundang-undangan khusus di luar KUHP, namun dalam hal-hal tertentu peraturan perundang-undangan khusus tersebut dapat mengatur sendiri atau menyimpang dari induk aturan umum.

KUHP sebagai induk aturan umum memasukkan rumusan asas Legalitas dalam Pasal 1 ayat (1) KUHP yang berbunyi “tiada suatu perbuatan dapat dipidana kecuali atas kekuatan aturan pidana dalam perundang-undangan yang telah

ada sebelum perbuatan dilakukan”. Bunyi dari pasal tersebut mengandung dua arti yaitu:

- a. Suatu tindak pidana harus dirumuskan atau disebutkan dalam perundang-undangan;
- b. Peraturan undang-undang ini harus ada sebelum terjadinya tindak pidana.

Suatu tindak pidana harus dirumuskan atau disebutkan dalam peraturan undang-undang mempunyai konsekuensi yaitu perbuatan seseorang yang tidak tercantum dalam undang-undang sebagai suatu tindak pidana, tidak dapat dipidana. Jadi dengan adanya asas ini hukum yang tak tertulis tidak berkekuatan untuk diterapkan dan adanya larangan penggunaan analogi untuk membuat suatu perbuatan menjadi suatu tindak pidana sebagaimana dirumuskan dalam undang-undang. Analogi artinya memperluas berlakunya suatu peraturan dengan mengabstraksikannya menjadi aturan hukum yang menjadi dasar dari peraturan itu dan kemudian menerapkan aturan yang bersifat umum ini kepada perbuatan konkrit yang tidak diatur dalam undang-

undang. Penetapan peraturan secara analogi ini dilakukan apabila ada kekosongan dalam undang-undang untuk perbuatan yang mirip dengan apa yang diatur oleh undang-undang.

Peraturan undang-undang ini harus ada sebelum terjadinya tindak pidana, dengan perkataan lain peraturan undang-undang pidana tidak boleh berlaku retroaktif (berlaku surut). Ratio (dasar pikiran) dari hal ini ialah untuk menjamin kebebasan individu terhadap kesewenang-wenangan penguasa (peradilan) dan pendapat yang berhubungan dengan pendirian bahwa pidana itu juga sebagai paksaan *psychis* (*psychologische dwang*). Dengan adanya ancaman pidana terhadap orang yang melakukan tindak pidana, penguasa berusaha mempengaruhi jiwa sicalon pembuat untuk tidak berbuat.

Dengan demikian unsur dari tindak pidana ini adalah adanya perbuatan, yang mencocoki rumusan undang-undang dan bersifat melawan hukum. Sifat melawan hukum ini diperluas tidak

hanya melawan hukum formil tetapi juga melawan hukum materil.

Kebijakan formatif mengenai Tindak Pidana Perpajakan diatur dalam Bab VIII tentang ‘Ketentuan Pidana’ Pasal 38, 39, 39A, 40, 41, 41A, 41B, 41C, 43, 43A.

Dalam hubungannya dengan tindak pidana di bidang perpajakan, penggolongan atau jenis tindak pidana perpajakan terbagi kedalam tindak pidana perpajakan dalam bentuk pelanggaran (*culpa*) sebagai perbuatan yang tidak sengaja dan tindak pidana perpajakan dalam bentuk kejahatan (*dolus*) sebagai perbuatan yang dilakukan dengan sengaja.

Pasal 38 huruf a dan b UU KUP menentukan bahwa “setiap orang karena kealpaannya:

- a. Tidak menyampaikan surat pemberitahuan; atau
- b. Menyampaikan surat pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dan

perbuatan tersebut merupakan perbuatan setelah perbuatan yang pertama kali sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13A, didenda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun”.

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

1. Setiap orang yang dengan sengaja :
 - a. Tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
 - b. Menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan pengusaha Kena Pajak;

- c. Tidak menyampaikan surat pemberitahuan;
 - d. Menyampaikan surat pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
 - e. Menolak untuk melakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;
 - f. Memperlihatkan pembukuan pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
 - g. Tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperhatikan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;
 - h. Tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara perogram aplikasi online di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 (11); atau
 - i. Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat , menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara dipidana dengan pidana penjara apaling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dn paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang bayar;
2. Pidana sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu)

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

kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan”.

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

“Setiap orang yang dengan sengaja :

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

dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak”.

Berdasarkan Ketentuan Pidana Perpajakan tersebut, maka uraian Pasal 38 mengatur tentang Kealpaan (Culpa) yang terkait dengan Surat Pajak Tahunan (SPT), yang berhubungan dengan Pasal 13A UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang perubahan ketiga Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UUUKP).

Pasal 39 berkaitan berkaitan dengan kesengajaan (Dolus) SPT, Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), Nomor Pengusaha Kena Pajak (NPKP), Pemeriksaan, Pembukuan, Penyetoran Pajak, dan Pasal 39 ayat (2) terkait dengan Tindak Pidana Pengulangan menentukan “pidana akan ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan “. Pasal 39

ayat (3) terkait dengan Tindak Pidana Percobaan. Pasal 39A terkait tindak pidana Faktur Pajak.

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

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

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

(1) Apabila dalam menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan diperlukan keterangan atau bukti atau dari bank, akuntan publik, notaris, konsultan pajak, kantor

adiministrasi, dan atau/ pihak ketiga lainnya, yang mempunyai hubungan dengan wajib pajak yang dilakukan pemeriksaan pajak, penagihan pajak atau penyidik tindak pidana di bidang perpajakan, atas permintaan tertulis dari Direktur Jendral Pajak, pihak-pihak tersebut wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta.

- (2) Dalam pihak- pihak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) terikat oleh kewajiban merahasiakan, untuk keperluan pemeriksaan, penagihan pajak, atau penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, kewajiban merahasiakan tersebut ditiadakan, kecuali untuk bank, kewajiban merahasiakan ditiadakan atas permintaan tertulis dari Menteri Keuangan.

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

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

denda paling banyak Rp. 800.000.000,- (delapan ratus juta rupiah);

- (4) Setiap orang yang dengan sengaja menyalahgunakan data dan informasi perpajakan sehingga menimbulkan kerugian kepada Negara dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp. 500.000.000,-(lima ratus juta rupiah).

Dalam Pasal 35 ayat (1) dan (2) UU KUP diatur bahwa :

- (1) Setiap instansi pemerintah, lembaga asosiasi, dan pihak lain, wajib memberikan data dan informasi yang berkaitan dengan perpajakan kepada Direktorat Jenderal Pajak yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah dengan memperhatikan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 ayat (2);
- (2) Dalam hal data dan informasi sebagaimana

dimaksud pada ayat (1) tidak mencukupi, Direktur Jenderal Pajak berwenang menghimpun data dan informasi untuk kepentingan penerimaan Negara yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah dengan memperhatikan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 ayat (2).

Pasal 43 ayat (1) dan (2) U KUP menentukan:

- (1) Ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 dan Pasal 39 A, berlaku bagi wakil, kuasa, pegawai dari wajib pajak atau pihak lain yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perajakan.
- (2) Ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 41 A dan Pasal 41 B berlaku juga bagi yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang

menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana dibidang perpajakan.

Pasal 40 menentukan “Tindak Pidana di bidang perpajakan tidak dapat dituntut setelah lampau waktu sepuluh tahun sejak saat terhutangnya pajak, berakhirnya masa pajak, berakhirnya bagian tahun pajak, atau berakhirnya tahun pajak yang bersangkutan”.

Pasal 41 B UU KUP menentukan “setiap orang yang dengan sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan denda paling banyak Rp. 75.000.000.-00 (tujuh puluh lima juta rupiah)”.

Rumusan Kualifikasi Tindak Pidana Kejahatan dan Tindak Pidana Pelanggaran di bidang perpajakan dalam UU KUP sangat bermanfaat bagi penerimaan negara. Namun sementara ini, UU KUP termasuk fenomena legislatif yang mengandung masalah dan dapat menghambat upaya

penanggulangan kejahatan perpajakan karena tidak menyebutkan kualifikasi yuridis berupa “pelanggaran atau kejahatan”, sehingga dari aspek pendekatan rumusan / frasa juga terdapat kekaburan norma.

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

mengenai pertanggungjawaban pidana untuk korporasi.

Kualifikasi kejahatan dan pelanggaran sanksi pidana perpajakan sangat perlu dilakukan karena penerapan sanksi perpajakan tidak hanya melalui hukuman pidana kurungan, penjara dan denda, melainkan terdapat hukuman atau sanksi administrasi berupa pembayaran bunga dan denda administrasi. Sanksi Administrasi biasanya dikenakan terhadap pelanggaran secara administrasi, sedangkan sanksi pidana dikenakan terhadap pelaku tindak pidana bidang perpajakan yang terbukti lalai dan sengaja (culpa dan dolus) melanggar Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan.

B. PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA TINDAK PIDANA PERPAJAKAN

Roeslan Saleh menyatakan bahwa pertanggungjawaban pidana diartikan sebagai diteruskannya celaan yang obyektif yang ada pada perbuatan pidana dan secara subyektif memenuhi syarat untuk dapat dipidana karena

perbuatannya itu.¹ Maksud celaan obyektif adalah bahwa perbuatan yang dilakukan oleh seseorang memang merupakan suatu perbuatan yang dilarang. Indikatornya adalah perbuatan tersebut melawan hukum baik dalam arti melawan hukum formil maupun melawan hukum materiel. Sedangkan maksud celaan subyektif menunjuk kepada orang yang melakukan perbuatan yang dilarang tadi. Sekalipun perbuatan yang dilarang telah dilakukan oleh seseorang, namun jika orang tersebut tidak dapat dicela karena pada dirinya tidak terdapat kesalahan, maka pertanggungjawaban pidana tidak mungkin ada.

Dalam bahasa lain tapi memiliki esensi yang sama disebutkan oleh Chairul Huda bahwa dasar adanya pidana adalah azas legalitas, sedangkan dasar dapat dipidananya pembuat adalah azas kesalahan. Ini berarti bahwa pembuat tindak pidana hanya akan

¹ Roeslan Saleh, *Perbuatan Pidana dan Pertanggungjawaban Pidana Dua Pengertian Dasar Dalam Hukum Pidana*, Jakarta: Aksara Baru, 1983, hlm. 75.

dipidana jika ia mempunyai kesalahan dalam melakukan tindak pidana tersebut. Kapan seseorang dikatakan mempunyai kesalahan menyangkut masalah pertanggungjawaban pidana. Oleh karena itu, pertanggungjawaban pidana adalah pertanggungjawaban orang terhadap tindak pidana yang dilakukannya. Tegasnya, yang dipertanggungjawabkan orang itu adalah tindak pidana yang dilakukannya. Terjadinya pertanggungjawaban pidana karena telah ada tindak pidana yang dilakukan oleh seseorang. Pertanggungjawaban pidana pada hakekatnya merupakan suatu mekanisme yang dibangun oleh hukum pidana untuk bereaksi terhadap pelanggaran atas kesepakatan menolak suatu perbuatan tertentu.²

Khusus terkait celaan obyektif dan celaan subyektif ini, Sudarto mengatakan bahwa dipidananya seseorang tidaklah cukup apabila orang itu telah melakukan perbuatan yang

bertentangan dengan hukum atau bersifat melawan hukum (celaan obyektif). Jadi meskipun perbuatan tersebut memenuhi rumusan delik dalam undang-undang dan tidak dibenarkan, namun hal tersebut belum memenuhi syarat penjatuhan pidana. Untuk pemidanaan masih perlu adanya syarat penjatuhan pidana, yaitu orang yang melakukan perbuatan itu mempunyai kesalahan atau bersalah (celaan subyektif). Orang tersebut harus dipertanggungjawabkan atas perbuatannya atau jika dilihat dari sudut perbuatannya, perbuatannya baru dapat dipertanggungjawabkan kepada orang tersebut.³

Secara lebih rinci, Sudarto menyatakan bahwa agar seseorang memiliki aspek pertanggungjawaban pidana, dalam arti dipidananya pembuat, terdapat beberapa syarat yang harus dipenuhi, yaitu : (Sudarto, 1986 : 77)

1. Adanya suatu tindak pidana yang dilakukan oleh pembuat;

² Chairul Huda, *Dan Tiada Pidana Tanpa Kesalahan Menuju Kepada Tiada Pertanggungjawaban Pidana Tanpa Kesalahan*, Cet. Kedua, Jakarta: Kencana, 2006, hlm. 68

³ Sudarto, *Hukum Pidana I*, Badan Penyediaan BahanObahan Kuliah, Semarang FH UNDIP, 1988, hlm. 85.

2. Adanya unsur kesalahan berupa kesengajaan atau kealpaan;
3. Adanya pembuat yang mampu bertanggung jawab;
4. Tidak ada alasan pemaaf.

Berdasarkan uraian di atas, seseorang baru dapat dimintai pertanggungjawaban pidana jika sebelumnya orang tersebut telah terbukti melakukan perbuatan yang dilarang. Merupakan hal yang tidak mungkin jika terdapat seseorang yang dimintai pertanggungjawaban pidana sementara dia sendiri tidak melakukan perbuatan yang dilarang oleh hukum. Jika terjadi demikian, loncatan berfikir tidak dapat dielakkan dan pelanggaran terhadap hak asasi manusia juga tidak dapat dihindari.

Dalam tindak pidana di bidang perpajakan, yang berpotensi sebagai pihak yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana adalah Wajib Pajak, baik seseorang maupun badan hukum perusahaan yang didalamnya terdapat subyek hukum orang dan badan hukum.

Pertanggungjawaban pidana dalam tindak pidana bidang

perpajakan terkait dengan adanya pertanggungjawaban pidana dari pelaku tindak pidana bidang perpajakan yang berhubungan dengan suatu wajib pajak Badan Hukum, yakni perusahaan atau korporasi, dimana dalam teori pertanggungjawaban pidana korporasi, dikenal ada dua macam doktrine, yaitu doktrine strict liability (tanggung jawab ketat atau tanggung jawab mutlak) dan doktrine vicarious liability (tanggung jawab pengganti). Namun, karena persoalan pertanggungjawaban korporasi sedapat mungkin harus mempertimbangkan unsur kesalahan, maka sebagaimana dijelaskan oleh Muladi, muncul teori baru yang dipertahankan oleh Viscount Haldane yang dikenal dengan "Theory of primary corporate criminal liability" yang kemudian dikenal dengan sebutan "Identification Theory".⁴

Ada tiga doktrine pertanggungjawaban korporasi yang masing-masing memiliki ciri dan

⁴ Muladi, Barda Nawawi Arief, *Teori-teori dan Kebijakan Pidana*, Bandung: Alumni, 1998, hlm. 90.

pandangan yang berbeda, sebagai berikut:

1. Doktrin Identification Theory

Doktrin ini memandang bahwa perbuatan/delik dan kesalahan/sikap batin pejabat senior dipandang sebagai perbuatan dan dikumpulkan dari perbuatan dari sikap batin dari beberapa pejabat senior (Muladi, 1998 : 90) Hal itu senada dengan yang dikemukakan oleh Peter Gilles yang menulis bahwa “more specifically, the criminal act and state of mind of the senior officer may be treated as being the companys own act or mind, so as to create criminal liability in the company, The element of an offence may be collected from the conduct and mental states of several of its senior officers, in appropriate circumstances.(Peter Gillies, 1990 : 133).

Berdasarkan teori identification tersebut, maka semua tindakan atau tindak pidana yang dilakukan oleh orang-orang yang dapat diidentifikasi dengan organisasi/korporasi atau mereka yang disebut “who constitute its

directing mind will of the corporation” (yaitu individu-individu seperti para pejabat atau pegawai yang mempunyai tingkatan manager, yang tugasnya tidak dibawah perintah atau arahan atasan dalam organisasi), dapat diidentifikasi sebagai perbuatan atau tindak pidana yang dilakukan oleh korporasi. Dengan demikian, pertanggungjawaban korporasi tidak didasarkan atas konsep pertanggungjawaban pengganti (*vicarious liability*).

2. Doktrin Vicarious Liability

Doktrin vicarious liability dapat diartikan bahwa seseorang yang tidak memiliki kesalahan pribadi, bertanggung jawab atas tindakan orang lain, atau dalam beberapa sumber sering disingkat dengan sebutan “pertanggungjawaban pengganti”. Pertanggungjawaban seperti ini hampir semuanya ditujukan pada delik dalam undang-undang (statutory offences).⁵ Barda

⁵ Yudi Wibowo Sukinto, *Kebijakan Formulasi Sanksi Pidana Dalam Tindak Pidana Penyelundupan di Indonesia*, Malang: Disertasi Program Studi Doktor Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Brawijaya Malang, 2012, hlm. 208.

Nawawi Arief menulis bahwa doktrin vicarious liability diartikan bahwa pertanggungjawaban hukum seseorang atas perbuatan salah yang dilakukan oleh orang lain (the legal responsibility of one person for the wrongful acts of another), sehingga menurut doktrin ini, majikan (employer) adalah pertanggungjawaban utama dari perbuatan-perbuatan para buruh/karyawan yang melakukan perbuatan itu dalam ruang lingkup tugas /pekerjaannya. Hal itu didasarkan pada “employment principle” yang menyatakan bahwa “the servants act is he masters act in law” (Barda Nawawi Arief, 2001 : 162).

3. Doktrin Strict Liability

Menurut Romli Atmasasmita dalam doktrin strict liability pertanggungjawaban tidak harus mempertimbangkan adanya kesalahan. Karena dalam pertanggungjawaban korporasi, asas kesalahan tidaklah mutlak berlaku. Seseorang sudah dapat dipertanggungjawabkan untuk tindak pidana tertentu walaupun pada diri orang tersebut tidak ada kesalahan (mens rea) strict liability

hampir sama dengan vicarious liability, karena kedua doktrin ini tidak mensyaratkan adanya mens rea atau kesalahan dari sipembuatnya. Namun, bedanya terletak pada penerapan pertanggung jawaban pidana, dimana pada strict liability pertanggungjawaban pidana bersifat langsung, sedangkan pada vicarious liability pertanggungjawaban pidana tidak langsung.⁶

Berdasarkan paparan tersebut, pada umumnya, tindak pidana hanya dapat dilakukan oleh manusia atau orang pribadi. Oleh karena itu, hukum pidana hanya mengenal orang seorang atau kelompok orang sebagai subyek hukum, yaitu sebagai pelaku tindak pidana. Hal ini dapat dilihat dengan rumusan Pasal-pasal KUHP yang menggunakan kata “barang siapa”, yang secara umum mengacu kepada orang atau manusia.

Perkembangan dibidang perpajakan, membawa dampak pada keterlibatan korporasi baik

⁶ Romli Atmasasmita, *Kapita Selekta Hukum Pidana dan Kriminologi*, Bandung: Mandar Maju, 1995, hlm. 79.

secara langsung maupun tidak langsung dalam perbuatan-perbuatan yang melanggar hukum yang mengakibatkan kerugian bagi kepentingan orang banyak ataupun negara berupa kerugian negara. Dengan besarnya dampak negatif yang terjadi akibat pelanggaran hukum yang dilakukan oleh korporasi, maka dalam hukum pidana mulai dikenal istilah korporasi sebagai subyek hukum yang harus bertanggungjawabkan perbuatannya terdapat dalam peraturan perundang-undangan di luar KUHP, termasuk perubahan atas Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Uraian tersebut di atas jika dicermati, maka dalam kaitannya dengan terjadinya tindak pidana di bidang Perpajakan, terdapat beberapa bentuk pertanggungjawaban pidana dari pelaku tindak pidana di bidang perpajakan yang meliputi sebagai berikut :

1. Tanggung Jawab Pidana Bagi Wajib Pajak (Perorangan dan Badan Hukum) yang

melakukan Tindak Pidana Perpajakan;

2. Tanggung Jawab Pidana Bagi Pegawai / Pejabat Direktorat Jenderal Perpajakan Yang Melakukan Tindak Pidana Perpajakan;
3. Tanggung Jawab Pidana Pihak Ketiga Yang Melakukan Tindak Pidana Perpajakan.

Tanggungjawab tindak pidana perpajakan merupakan tanggung jawab berdasarkan kesalahan (*liability based on fault atau culpability*). Wajib Pajak (WP) perorangan secara jujur harus melaksanakan kewajibannya, karena apabila WP perorangan tidak melaksanakan kewajibannya maka pihak yang melanggar akan terkena sanksi pidana. Contoh mereka yang dalam hal ini tidak melaksanakan kewajibannya seperti pembangkang, pengemplang pajak, penghindaran pajak, pengelak pajak, tanggungjawab pidana di bidang perpajakan selain oleh WP perorangan, juga oleh WP Badan Hukum (Perseroan, Perusahaan, Kumpulan, Yayasan, Koperasi).

Dalam hal tindak pidana perpajakan yang dilakukan

korporasi, pertanggungjawaban pidana diberikan terhadap badan hukum atau korporasi, sama seperti yang dilakukan orang perorangan. Akan tetapi ada juga yang mengatakan, bahwa dalam tindak pidana yang dilakukan korporasi, yang bertanggungjawab adalah orang yang berada dalam organisasi badan hukum tersebut, yang bertanggungjawab atas jalannya kegiatan usaha badan hukum tersebut. Sehingga, orang tersebut dapat dimintai pertanggungjawaban atas tindak pidana yang dilakukan.

Penjelasan dalam angka 126 lampiran 1 UU NO. 12 Tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 82 dan Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5234) menentukan bahwa “tindak pidana dilakukan oleh orang perorangan atau korporasi. Pidana terhadap tindak pidana yang dilakukan oleh korporasi dijatuhkan kepada:

- a) Badan hukum antara lain Perseroan, Perkumpulan, Yayasan, atau Korporasi, dan atau

- b) Pemberi perintah untuk melakukan tindak pidana atau yang bertindak sebagai pimpinan dalam melakukan tindak pidana.

Pertanggungjawaban pidana dalam uraian ketentuan tersebut, apabila dikaitkan dengan tindak pidana di bidang perpajakan dengan teori pertanggungjawaban pidana (*criminal liability*)-baik dalam perspektif Identifications Theory, Vicarious Liability, maupun Strict Liability, maka terdapat beberapa pihak yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana, baik pimpinan perusahaan korporasi (*factual leader*) dan pemberi perintah (*instrumentation giver*). Keduanya dapat dikenakan sanksi secara bersamaan. Sanksi pidana tersebut bukan karena perbuatan fisik, akan tetapi berdasarkan jabatan yang diembannya di dalam suatu perusahaan.

Berdasarkan teori identifikasi (*Identifications Theory*), penguruslah yang harus bertanggungjawab ketika suatu korporasi melakukan tindak pidana. Dalam hal ini, berlaku asas *societas/universitas delinquere non*

potest. Artinya korporasi tidak bisa dimintai pertanggungjawaban, karena tidak bisa dipersalahkan atas perbuatan tercela dari pengurus atau karyawannya. Jadi, teori ini tidak diakui dalam pertanggungjawaban pidana terhadap tindak pidana dibidang perpajakan Indonesia. Sebab, UU Perubahan Ketiga atas UU KUP menyatakan adanya beberapa pihak yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana apabila terjadi tindak pidana di bidang perpajakan yang meliputi:

- a. Wajib Pajak orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan (Pasal 1 ayat (2), Pasal 13 A, 38, 39, 39A, 40);
- b. Pegawai/Pejabat (Pasal 34, 36 A ayat (3) dan ayat (4), 41 ayat (1) dan ayat (2));
- c. Badan, sekumpulan orang/modal yang merupakan satu kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang

meliputi Perusahaan Terbatas, Perseroan Komanditer, Perseroan lainnya, Badan Usaha Milik Negara atau Badan Usaha Milik Daerah dengan nama dalam bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi masa, organisasi sosial politik atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap (Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 32, 38, 39, 39 A);

- d. Pihak ketiga meliputi, bank, akuntan publik, notaris, konsultan pajak, kantor administrasi, instansi pemerintah, lembaga asosiasi (Pasal 35 dan 35 A); dan
- e. Setiap orang yang menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana dibidang perpajakan.....(Pasal 41 B)

Dalam model Vicarious Liability korporasi sebagai pembuat

dan pengurus yang bertanggungjawab. Maka, yang dipandang sebagai korporasi adalah apa yang dilakukan oleh alat perlengkapan korporasi menurut wewenang berdasarkan anggaran dasarnya. Sifat dari perbuatan yang menjadi tindak pidana itu adalah "ompersoomlijk". Orang yang memimpin korporasi bertanggungjawab secara pidana, terlepas apakah ia tahu atau tidak tentang dilakukannya perbuatan itu. Model ini sudah tidak mempertimbangkan adanya asas kesalahan (*mens rea*) dalam perbuatan pidana untuk dapat dipertanggungjawabkan oleh pengurus suatu korporasi (*vicarious liability*). Apabila terjadi pelaku tindak pidana perpajakan, model pertanggungjawaban ini dapat berlaku, khususnya pada bentuk tindak pidana perpajakan yang diatur dalam Pasal 38, 39, 39A, 40 dan 41.

Sedangkan, dalam model Strict Liability, korporasi yang berbuat dan korporasi yang bertanggungjawab. Jika pengurusnya saja yang dapat dipidana, maka hal itu tidak cukup.

Oleh karena itu, sangat mungkin untuk memidanakan korporasi dan pengurus sekaligus. Model pertanggungjawaban ini secara jelas dianut dalam kebijakan pertanggungjawaban terhadap pelaku tindak pidana perpajakan. Jadi, tidak hanya perorangan (pengurus perusahaan) saja yang dapat diminta pertanggungjawaban pidana, tetapi terhadap perusahaannya pun dapat diminta pertanggungjawaban pidana.

Pembenaran atas dianutnya pertanggungjawaban langsung (*strict liability*) didasarkan atas beberapa hal sebagai berikut:

- a. Atas dasar falsafah integralistik, yaitu segala sesuatu hendaknya diukur atas dasar keseimbangan, keselarasan dan keserasian antara kepentingan individu dan kepentingan sosial;
- b. Atas dasar asas kekeluargaan dan gotong royong;
- c. Untuk memberantas sukses tanpa aturan (*anomie of success*);
- d. Untuk perlindungan Wajib Pajak;
- e. Untuk kemajuan teknologi.

Strict liability digunakan juga karena didasarkan pada pandangan, bahwa secara tegas, perusahaan adalah pelaku fungsional dan menerima keuntungan dari dilakukannya tindak pidana perpajakan, yang berupa penghindaran perpajakan. Sehingga, apabila tanggungjawab tindak pidana diberikan kepada korporasi saja, maka terhadap pelaku (pengurus) tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh korporasi, akan terjadi kekosongan pemidanaan. Oleh karena itu, pertanggungjawaban harus diberlakukan secara bersama (tanggung renteng).

C. SANKSI PIDANA TERHADAP PELAKU TINDAK PIDANA PERPAJAKAN

Salah satu usaha penanggulangan kejahatan ialah dengan menggunakan hukum pidana dengan sanksinya yang berupa pidana. Sanksi pidana ini bersifat lebih tajam dibandingkan dengan sanksi dalam hukum perdata maupun dalam hukum administrasi. Menurut Roeslan Saleh, pidana adalah reaksi atas delik dan ini

berujung suatu nestapa yang sengaja ditimpakan negara pada pembuat delik itu. Hal ini sesuai dengan pernyataan Van Bemmelen yang menyatakan “hukum pidana menentukan sanksi terhadap pelanggaran peraturan larangan. Sanksi itu dalam prinsipnya terdiri atas penambahan penderitaan dengan sengaja”.

Selanjutnya Roeslan Saleh menyatakan bahwa memang nestapa itu bukanlah suatu tujuan yang terakhir dicita-citakan masyarakat. Nestapa hanya suatu tujuan yang terdekat. Beliau memberikan contoh ucapan seorang hakim di Inggris yang bernama Hence Burnet kepada pencuri kuda : “*thou art to be hanged, not for having stolen the horse, but in order that other horse may not stolen*”. Jadi suatu tujuan lain dalam menjatuhkan pidana itu. Menurut Alf Ross, “*concept of punishment*” bertolak pada dua syarat atau tujuan:

1. pidana ditujukan pada penejeraan penderitaan terhadap orang yang bersangkutan (*punishment is aimed at implicing*

suffering upon the person upon whom it is imposed);

2. pidana merupakan suatu pernyataan pencelaan terhadap perbuatan sipelaku (*the punishment is an expression of disapproval of the action for which it is imposed*).

Berkaitan dengan pidana yang memberikan nestapa atau menderitakan ini, maka masalah yang muncul adalah masalah pemberian pidananya. Masalah pemberian pidana ini mempunyai dua arti yaitu :

a. dalam arti umum ialah yang menyangkut pembentuk undang-undang, ialah yang menetapkan stelsel sanksi hukum pidana (pemberian pidana *in abstrakto*).

b. dalam arti konkrit, ialah yang menyangkut berbagai badan atau jawatan yang kesemuanya mendukung dan melaksanakan stelsel sanksi hukum pidana ini.

Berkaitan dengan tahap formulasi maka pemberian pidana berarti menyangkut pembentuk undang-undang, ialah yang menetapkan stelsel sanksi hukum pidana (pemberian pidana *in abstrakto*). Dalam menetapkan

masalah stelsel sanksi ataupun sistem sanksi tidak hanya menetapkan susunan jenis-jenis pidana (*strafsoort*), berat ringannya sanksi (*strafmaat*) dan cara melaksanakan (*strafmodus*) tetapi harus memperhatikan juga aliran-aliran dalam hukum pidana dan tujuan pemidanaan. Dalam menetapkan sistem sanksi tersebut menurut Muladi akan sangat berkaitan dengan tiga permasalahan pokok dalam hukum pidana (perumusan perbuatan yang dapat dipidana, pertanggungjawaban pidana dan sanksi) seringkali saling mempengaruhi satu samalain. Sebagai contoh berat ringannya sanksi pidana akan banyak dipengaruhi oleh berat ringannya tindak pidana. Demikian pula diakuinya korporasi sebagai subyek hukum pidana dalam kejahatan korporasi (*corporate crime*) akan mengembangkan jenis-jenis sanksi yang dapat diterapkan pada korporasi. Berat ringannya korban atau kerugian tindak pidana menumbuhkan pemikiran untuk mengatur pidana ganti rugi atau pembayaran uang pengganti.

Demikian pula sekarang ini stelsel sanksi mengalami perkembangan yaitu tidak hanya meliputi pidana yang bersifat menderitakan tetapi juga tindakan. Hal ini menurut Sudarto merupakan pengaruh dari aliran modern dalam hukum pidana yang memperkaya hukum pidana dengan sanksi yang disebut tindakan. Secara dogmatis pidana dipandang sebagai pengimbalan atau pembalasan terhadap kesalahan si pembuat sedang tindakan dimaksudkan untuk melindungi masyarakat terhadap kejahatan yang dilakukan si pembuat. Pendapat ini juga sejalan dengan pendapat Roeslan Saleh yang menyatakan bahwa maksudnya tindakan ini adalah untuk menjaga keamanan daripada masyarakat terhadap orang yang banyak sedikit adalah berbahaya, dan akan melakukan perbuatan pidana.

Kebijakan Penetapan Sanksi pidana dalam tindak pidana perpajakan diatur dalam ketentuan pidana perpajakan Bab VIII Pasal 38, 39, 39 A, 41 A, dan Pasal 41 C UU KUP.

Sanksi pidana pelanggaran perpajakan berdasarkan ketentuan

tersebut diatas, dalam sistem hukum positif dewasa ini diatur dalam Pasal 38 huruf a dan b UU KUP, dimana seseorang terpidana perpajakan diancam dengan pidana kurungan atau denda. Sedangkan, pidana penjara dan/denda diatur dalam Pasal 39 ayat (1) huruf i yang menentukan “.....setiap orang yang dengan sengaja.....dipidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda..” dan ayat (3) yang menentukan”.....dipidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling sedikit.....”Pasal 39 A huruf b menentukan “setiap orang dengan sengaja : menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai pengusaha kena kena pajak, dipidana dengan pidana penjara paling sedikit 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun, serta denda paling sedikit....dan paling banyak.....”. Selanjutnya Pasal 41 C ayat (1), (2), (3), dan (4) UU No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas UU No. 6 Tahun 1983 Tentang KUP pada prinsipnya

mengatur tentang pidana kurungan atau denda.

Dari uraian kebijakan penetapan sanksi pidana tersebut, maka yang menjadi pertanyaan apakah tujuan pemidanaan terhadap pelaku tindak pidana perpajakan? Apakah pemidanaan ditujukan untuk melakukan pembalasan atas tindak pidana yang dilakukan?. Apakah tujuan pidana perpajakan adalah pencegahan tingkah laku yang anti social? Ataukah tujuan pemidanaan dalam bidang perpajakan adalah untuk mengembalikan kerugian pendapatan pada penerimaan Negara oleh pelaku tindak pidana di bidang perpajakan?

Politik Hukum Pidana tentang Sanksi Pidana Tindak Pidana Perpajakan seharusnya berorientasi pada pengembalian pendapatan pada penerimaan Negara, melalui tahap aplikasi dalam proses pidana. Selama ini, sanksi pidana bidang perpajakan hanya mengutamakan sanksi pidana penjara dan kurungan khusus terhadap pelaku oleh Wajib Pajak adalah rumusan sanksi pidana yang tetap merugikan pendapatan

Negara. Demi menjaga pendapatan Negara, maka rumusan pidana denda terhadap pelaku tindak pidana perpajakan oleh Wajib Pajak menjadi saksi utama (*preimum remedium*), sedangkan pidana penjara dirumuskan sebagai sanksi yang bersifat *ultimum remedium* (senjata pamungkas).

D. PENUTUP

Demikian pokok-pokok pikiran dari tiga masalah pokok hukum pidana materiel di bidang perpajakan yakni : Tentang Tindak Pidana di bidang Perpajakan, Tentang Pertanggungjawaban Pidana dibidang Perpajakan, dan Tentang Pidana dan Pemidanaan di bidang Perpajakan.

DAFTAR PUSTAKA

- Roeslan Saleh, *Perbuatan Pidana dan Pertanggungjawaban Pidana Dua Pengertian Dasar Dalam Hukum Pidana*, Jakarta: Aksara Baru, 1983, halaman 75.
- Chairul Huda, *Dan Tiada Pidana Tanpa Kesalahan Menuju Kepada Tiada Pertanggungjawaban Pidana Tanpa Kesalahan*, Cet. Kedua, Jakarta: Kencana, 2006, halaman 68.
- Sudarto, *Hukum Pidana I*, Badan Penyediaan BahanObahan Kuliah, Semarang FH UNDIP, 1988, halaman 85.
- , *Kapita Selekta Hukum Pidana*, Cetakan II, Bandung: Alumni, 1986, halaman 77.
- Muladi, Barda Nawawi Arief, *Teori-teori dan Kebijakan Pidana*, Bandung: Alumni, 1998, halaman 90.
- Pets Gillies, *Criminal Law*, (The Law Book Company Limited, Sydney: 1990), page 133
- Yudi Wibowo Sukinto, *Kebijakan Formulasi Sanksi Pidana Dalam Tindak Pidana Penyelunduoan di Indonesia*, Malang: Disertasi Program Studi Doktor Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Brawijaya Malang, 2012, halaman 208.
- Barda Nawawi Arief, *Masalah Penegakan Hukum dan Kebijakan Penanggulangan Kejahatan*, Bandung: Citra Aditya, 2001, halaman 162.
- Romli Atmasasmita, *Kapita Selekta Hukum Pidana dan Kriminologi*, Bandung: Mandar Maju, 1995, halaman 79.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 26 Tahun 2007 yang telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009.