

## FUNGSI SEKUNDER HUKUM PIDANA DALAM PENANGGULANGAN TINDAK PIDANA PERPAJAKAN (*The Secondary Function of Criminal Law in Combating Tax Crime*)

Yoserwan

Fakultas Hukum Universitas Andalas, Padang

[yoserwan@law.unand.ac.id](mailto:yoserwan@law.unand.ac.id)

Tulisan Diterima: 02-02-2020; Direvisi: 28-04-2020; Disetujui Diterbitkan: 30-04-2020

DOI: <http://dx.doi.org/10.30641/dejure.2020.V20.165-176>

### ABSTRACT

*The tax is an important role for state finances. Through taxation reforms, Indonesia has reformed tax laws and strengthened with administrative and criminal sanctions. This paper examines how the form of tax crime and how the secondary function of criminal law in settling tax crime. The study conducted using the normative legal research method by studying and analyzing tax laws. The result shows that tax crimes toward taxpayers, tax officials or tax-related parties such as tax consultants. The sanction for tax crime prioritizes fines and double the penalties. Regulation of the secondary function criminal law is reflected from the possibility case adjunctions in the form of cessation of investigations, as long as the state losses have been recovered by paying the tax liability under its penalty. Therefore, the settlement of tax crime must always prioritize the interests of state revenues, through the application of administrative sanction instead of criminal sanction. Settlement through the criminal justice system will only take place if state losses cannot be recovered. Therefore, if state losses cannot be recovered, settlement through criminal justice must be carried out to guarantee the enforcement of taxation law and taxpayer compliance*

**Keywords:** *secondary function of criminal law; tax law; tax crime*

### ABSTRAK

Pajak mempunyai peran yang sangat penting bagi keuangan negara. Melalui reformasi perpajakan, Indonesia melakukan pembaruan hukum pajak yang diperkuat dengan sanksi administratif dan pidana. Untuk mengoptimalkan pemasukan keuangan negara melalui pajak, penyelesaian pelanggaran hukum pajak lebih mengedepankan penyelesaian secara administratif, dari pada melalui sistem peradilan pidana. Tulisan ini mengkaji bagaimana wujud tindak pidana perpajakan dan bagaimana pengaturan fungsi sekunder hukum pidana dalam penanggulangan tindak pidana perpajakan. Penelitian dilakukan dengan metode penelitian hukum normatif dengan mengkaji dan menganalisis undang-undang perpajakan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tindak pidana perpajakan ditujukan baik kepada wajib pajak, petugas pajak atau pihak terkait dengan pajak seperti konsultan pajak. Sanksi pidana perpajakan yang lebih mengedepankan denda serta dengan melipatgandakan dendanya. Pengaturan fungsi sekunder hukum pidana tercermin dari dimungkinkannya penyampingan perkara berupa penghentian penyidikan, sepanjang kerugian negara telah dipulihkan dengan membayar kewajiban pajak disertai dendanya. Oleh sebab itu, penyelesaian tindak pidana perpajakan harus tetap lebih mengedepankan kepentingan pemasukan keuangan negara, melalui penyampingan perkara serta penerapan sanksi administratif. Penyelesaian melalui peradilan pidana baru dilaksanakan apabila kerugian negara tidak dapat dipulihkan. Dengan demikian bila kerugian negara tidak dapat dipulihkan, penyelesaian melalui peradilan pidana harus tetap dilaksanakan untuk menjamin menegakan hukum perpajakan dan kepatuhan wajib pajak.

**Kata Kunci:** *fungsi sekunder hukum pidana; hukum pajak; tindak pidana perpajaka.*

## PENDAHULUAN

Sektor perpajakan merupakan sektor terpenting bagi pemasukan keuangan negara. Semenjak Indonesia tidak dapat lagi mengandalkan pemasukan negara dari Bahan Bakar Minyak (BBM), pemerintah berupaya untuk mengoptimalkan pemasukan dari sektor pajak untuk pembangunan. Terdapat dua fungsi pajak dalam perekonomian negara yakni fungsi *budgeter* (keuangan) dan *regulerend* (pengaturan).<sup>1</sup> Dalam fungsi *budgeter*, pajak menyediakan dana untuk menjalankan tugas-tugas rutin negara serta melaksanakan pembangunan. Apabila masih terdapat sisa (*surplus/public saving*), dana tersebut digunakan untuk membiayai investasi pemerintah. Apabila surplus atau *public saving* tidak mencukupi untuk membiayai pembangunan, maka terdapat alternatif pendanaan yang bersumber hutang”.<sup>2</sup>

Urgennya pemasukan sektor pajak dalam pembangunan nasional bisa terlihat dalam postur Anggaran Pedapatan Belanja Negara (APBN). Misalnya dalam APBN tahun 2017, dengan target pendapatan negara sebesar Rp.1.750,3 triliun, sebesar 85,6 persen atau Rp. 1.498 triliun berasal dari sektor pajak, sedangkan sisanya sekitar 14,3 persen atau sekitar Rp.250 triliun berasal dari Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP), dan 0,1 persen atau sekitar Rp. 1,4 triliun berasal dari hibah.<sup>3</sup> Dalam postur APBN 2019 ditetapkan jumlah pendapatan negara sebesar Rp.2.165,1 triliun. Jumlah ini terdiri dari penerimaan perpajakan sebesar Rp.1.786,4 triliun, PNBP sebesar Rp.378,3 triliun, dan penerimaan hibah sebesar Rp. 0,4 triliun. Hal ini disusun dengan mempertimbangkan potensi perpajakan yang bisa diterima pemerintah pada 2019, termasuk realisasi program amnesti pajak dan penerimaan dari sumber-sumber pajak baru.<sup>4</sup> Sementara itu untuk tahun 2020 pemerintah menargetkan belanja negara sebesar Rp.2,461,1

triliun. Sektor pajak diharapkan mampu memberi kontribusi penerimaan sebesar Rp.1.577,6 triliun. Dalam tahun 2020, urgennya peran pajak dalam pembangunan dipihak lain dibayangi oleh tingginya pelanggaran yang terjadi, khususnya dalam bentuk tindak pidana perpajakan. Selama kurun waktu 2014 s.d. 2018 Direktorat Jenderal Pajak (DJP) telah menyelesaikan penyidikan tindak pidana pajak yang berkasnya dinyatakan lengkap (P-21) sebanyak 425 berkas perkara. Jumlah tersebut relatif kecil jika dibandingkan dengan potensi wajib pajak melakukan tindak pidana.<sup>5</sup>

Gambaran pentingnya sektor pajak seperti dikemukakan di atas, membutuhkan adanya suatu perlindungan bagi pemasukan pajak. Salah satu bentuk perlindungan tersebut adalah dengan memperkuat hukum pajak dengan sanksi administratif dan sanksi pidana.<sup>6</sup> Hal itu bertujuan untuk mendorong kepatuhan wajib pajak terhadap kewajiban untuk membayar pajak.

Walaupun hukum pajak tergolong ke dalam hukum administrasi negara, namun diperkuat dengan diaturnya ketentuan pidana di dalam undang-undang perpajakan. Penempatan ketentuan pidana dalam hukum pajak, melahirkan proses kriminalisasi dalam sektor pajak yang sangat terkait dengan politik hukum pidana yang menentukan pilihan, arah dan implementasi hukum pidana. Dua hal dasar dalam kebijakan hukum pidana dengan menggunakan sarana hukum pidana menurut Barda Nawawi Arief adalah pertama, perbuatan apa yang seharusnya dijadikan tindak pidana dan kedua sanksi apa yang seharusnya digunakan kepada pelanggar.<sup>7</sup> Kedua, kriminalisasi akan membutuhkan penegakan hukum yakni melalui mekanisme Sistem Peradilan Pidana (SPP).

Dengan terdapatnya dua model perlindungan atau penyelesaian terhadap pelanggaran hukum pajak, ada kalanya menimbulkan perbedaan pandangan dalam menentukan mekanisme

1 Rochmat Soemitro, *Dasar-Dasar, Hukum Pajak Pendapatan*, Jakarta: Salemba Empat, 2007, hlm. 106.

2 *Ibid*, hlm. 109

3 Kata Data, APBN 2017, Pendapatan Negara Masih Andalkan Pajak, 20 Desember 2016 tersedia di: <https://databoks.katadata.co.id/datapublish/2016/12/20/apbn-2017-pendapatan-negara-masih-andalkan-pajak>

4 Kementerian Keuangan. *Perekonomian Indonesia dan APBN 2017*, Jakarta: Kemenkeu: 2019 tersedian di: <https://www.kemenkeu.go.id/apbn2017>

5 Abdul Hofir. *Pidana Pajak Selesaikan*, tersedia di: <https://pajak.go.id/id/artikel/pidana-pajak-selesaikan>, 2010 diakses 01 Januari 2020.

6 Dedy Soetrisno. *Hakikat Sengketa Pajak, Karakteristik Pengadilan Pajak Fungsi Pengadilan Pajak*, Jakarta: Kencana, 2016, hlm. 8

7 Barda Nawawi Arief. *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*, Jakarta: Predana Media Group, 2008, hlm. 27.

penyelesaiannya, yakni pilihan antara penyelesaian secara administratif atau hukum pidana. Mengingat hukum pajak termasuk kedalam hukum publik yang tujuan utamanya memperoleh pemasukan bagi keuangan negara, maka tentu saja perspektifnya juga harus lebih ditujukan kepada aspek kepentingan keuangan negara, yakni melalui penyelesaian secara hukum administrasi negara. Penyelesaian yang demikian menempatkan hukum pidana pada fungsi yang kedua atau sekunder. Walaupun demikian, ada kalanya penyelesaian melalui hukum pidana sangat diperlukan, khususnya untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak.

Urgensi penegakan hukum pidana perpajakan tidak terlepas dari adanya potensi kehilangan pemasukan negara dari sektor pajak karena terjadi berbagai pelanggaran terhadap undang-undang perpajakan sehingga melahirkan tindak pidana di bidang perpajakan. Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK) menyampaikan bahwa sampai Juni 2019 jumlah laporan keuangan mencurigakan yang terkait dengan dugaan pidana perpajakan mencapai 738 laporan. Jumlah itu naik 47,3% dari periode yang sama tahun lalu yang hanya 501 laporan. Dengan jumlah laporan tersebut, indikasi kejahatan perpajakan menempati posisi nomor empat. Posisinya berada di bawah penipuan dengan 3.998 laporan, korupsi 2.165 laporan, dan perjudian sebanyak 1.767 laporan.<sup>8</sup> Meskipun demikian, Direktur Penyuluhan Pelayanan dan Hubungan Masyarakat Ditjen Pajak Hestu Yoga Saksama menyebutkan, peningkatan laporan transaksi keuangan mencurigakan (LTKM) yang cukup tinggi yakni 47% namun tidak bisa dijadikan tolok ukur peningkatan tindak pidana perpajakan, mengingat LTKM itu sifatnya baru indikasi.

Dengan potensi kerugian negara disektor perpajakan tersebut, pemerintah perlu mengupayakan mekanisme penyelesaian administratif dan pidana dalam menyelesaikan dugaan tindak pidana perpajakan secara proporsional. Mengingat tindak pidana perpajakan tergolong sebagai kejahatan terorganisir (*organized crime*) dan biasanya dilakukan melalui korporasi (*corporate crime*) serta dapat juga melibatkan petugas pajak, diperlukan suatu

penanganan yang juga yang berbeda dari tindak pidana umum lainnya.<sup>9</sup>

Mengingat terdapatnya dualisme dalam penyelesaian dugaan tindak pidana perpajakan, maka tentu harus ada kejelasan dan kepastian hukum dalam penerapannya. Kepastian tersebut berkaitan dengan konsistensi penegakan peraturan perundang-undang perpajakan itu sendiri.<sup>10</sup> Terkait dengan konsistensi tersebut juga harus memperhatikan perlakuan yang sama (*equal treatment*) dalam penyelesaian tindak pidana perpajakan baik dengan memperhatikan kepastian hukum maupun pemasukan bagi keuangan negara.

Dari uraian yang dikemukakan sebelumnya, maka permasalahan yang hendak dibahas dalam artikel ini pertama adalah bagaimana bentuk tindak pidana yang terdapat Undang-Undang Perpajakan, khususnya dalam tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan dan yang kedua bagaimana pengaturan fungsi sekunder hukum pidana perpajakan dan bagaimana penyelesaian terhadap tindak pidana perpajakan.

Pembahasan yang akan dilakukan ini bertujuan untuk menganalisa bagaimana pengaturan tindak pidana perpajakan dalam reformasi perpajakan Indonesia serta bagaimana pengaturan fungsi sekunder hukum pidana dalam penanggulangan tindak pidana perpajakan. Dengan pengetahuan dan pemahaman terhadap hakekat fungsi sekunder hukum pidana dalam perpajakan diharapkan akan memberikan bahan evaluasi bagi penerapan yang konsisten dari fungsi sekunder hukum pidana dapat mengurangi kriminalisasi selanjutnya dapat mengurangi penjatuhan pidana (penalisasi) bidang perpajakan. Selanjutnya rendahnya penalisasi akan dapat menjaga iklim usaha serta menjamin pemasukan negara dari sektor pajak.

## METODE PENELITIAN

Sesuai dengan topik dan permasalahan yang diangkat dalam penelitian ini maka penelitian ini akan menggunakan penelitian hukum normatif yakni penelitian terhadap norma hukum.<sup>11</sup> Dalam

8 Edi Suwiknyo. *Tren Tindak Pidana Perpajakan Terus Meningkat*, Jakarta: Bisnis.Com, 2019, diakses 10 Desember 2019.

9 Lamijan. Problematika Penegakan Hukum Perpajakan (Kajian Tindak Pidana Ekonomi bidang Mafia dan Korupsi Perpajakan), *Jurnal Pembaruan Hukum*, Vol. 2, No.1 (April 2014), hlm. 44

10 Agus Iskandar. "Kepastian Hukum dalam Penegakan Hukum Perpajakan". *Jurnal Pranata Hukum*, Vol. 14 No. 1, 2019, hlm. 47.

11 Salim HS. *Penerapan Teori Hukum pada Penelitian*

penelitian hukum normatif, pengkajian dilakukan terhadap ketentuan perundang-undangan, dalam hal ini undang-undang pajak dengan melakukan kajian terhadap isi perundang-undangan (*content analysis*). Dalam melaksanakan penelitian normatif ini digunakan pendekatan hukum berupa pendekatan konsep, pendekatan undang-undang, dan pendekatan perbandingan hukum.<sup>12</sup> Hasil penelitian kemudian dianalisis secara yuridis kualitatif dan disajikan dalam bentuk uraian atau deskripsi terhadap permasalahan yang dikemukakan.

## PEMBAHASAN

### A. Bentuk-Bentuk Tinda Pidana Perpajakan

Kehidupan suatu negara tidak dapat dilepaskan dari pajak, bahkan Van Vollen Hoven berpendirian bahwa pengertian negara salah satunya bisa dilihat dari perpajakan atau fiskus. Sebelum membahas lebih lanjut kiranya perlu ditinjau terlebih dahulu pengertian pajak. Menurut Rochmat Soemitro pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal (kontra prestasi) yang langsung dapat ditunjukkan guna untuk membayar pengeluaran umum. Sementara itu Menurut N. J. Feldmann, pajak adalah prestasi yang dipaksakan secara sepihak oleh dan terhutang kepada penguasa (menurut norma-norma yang ditentukan secara umum) tanpa adanya kontraprestasi dan semata-mata hanya digunakan untuk pengeluaran umum.<sup>13</sup>

Kewenangan perpajakan merupakan pelaksanaan dari yurisdiksi perpajakan (*tax jurisdiction*) sebagai atribut dari kedaulatan negara orang dan objek dalam wilayah kekuasaannya.<sup>14</sup> Pajak bagi negara mempunyai dua fungsi, yakni *fungsi budgeter* dan *fungsi regulasi*. Dalam fungsi budgeter pajak memberikan pemasukan bagi kas negara untuk membiayai berbagai pengeluaran negara.<sup>15</sup> Sedangkan fungsi regulasi berarti pajak

dapat mengatur atau melaksanakan kebijakan negara dalam perekonomian dan sosial dan untuk mencapai tujuan kebijakan pemerintah di dalam bidang keuangan.<sup>16</sup> Di bidang sosial, pajak dapat digunakan untuk lebih pemerataan keadilan dengan meminta pajak yang lebih tinggi kepada orang yang kaya dan menggunakan untuk peningkatan kesejahteraan orang miskin.

Karena pentingnya fungsi pajak bagi negara, pemerintah Indonesia telah melakukan berbagai upaya untuk meningkatkan pemasukan negara dari sektor perpajakan. Untuk melaksanakan tujuan tersebut pemerintah telah melakukan berbagai reformasi di bidang perpajakan. Salah satu poin penting dalam reformasi pajak adalah diadopsinya *self-assessment system* yang mana wajib pajak diberi wewenang untuk menentukan besaran kewajiban pajak. Namun dipihak lain sistem ini dipandang dapat melahirkan ketidak patuhan khususnya dalam bentuk penggelapan pajak.<sup>17</sup> Dalam memaksimalkan fungsi pajak tersebut, hukum pajak selalu diperkuat dengan aturan pidana, yang mencakup baik mengenai tindak pidana, mengenai pidana dan pidana serta ketentuan tentang hukum acara pidana. Dengan adanya aturan pidana dalam bidang perpajakan tersebut telah melahirkan apa yang disebut dengan tindak pidana perpajakan. Tindak pidana ini sebagai suatu hukum pidana khusus tentu mempunyai berbagai penyimpangan dari hukum pidana umum.

Dengan dimuatnya sanksi pidana dalam undang-undang perpajakan, maka perpajakan melahirkan tindak pidana khusus yang objeknya berkaitan dengan pajak. Walaupun pada dasarnya sebagian wajib pajak mematuhi kewajiban membayar pajak, namun sebagian adalah mereka yang tidak memenuhi kewajibannya. Oleh sebab itu, hukum pidana pajak merupakan bagian penting untuk mendorong masyarakat (*general preventif*)

*Tesis dan Disertasi*. Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2013, hlm. 11.

- 12 Johnny Ibrahim. *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*. Malang: Bayu Media Publishing, 2008, hlm. 300.
- 13 Adrian Sutedi. *Hukum Pajak*, Jakarta: Sinar Grafika, 2011, hlm. 2-3.
- 14 Tjia Siau. *Pengadilan Pajak: Upaya Kepastian Hukum dan Keadilan bagi Wajib Pajak*, Bandung: Alumni. 2013, hlm.1.
- 15 Cahyani, Amelia dan Atmaja, Budi Arta. Margana,

Indra Oka. "Pembaruan Sanksi Pajak Sebagai Upaya Mengoptimalkan Penerimaan Negara", *Jurnal Veritas Et Justitia*, Vol.3 No.2, 2017, hlm. 511, DOI: <https://doi.org/10.25123/vej.2776>

- 16 Dewi Sulastyawati. "Hukum Pajak dan Implementasinya bagu Kesejahteraan Rakyat", *Jurnal Salam: Jurnal Sosial dan Budaya Syar-i*, Vol.1 No.1, 2014, hlm.122, DOI: 10.15408/sjsbs.v1i1.1530
- 17 Mohd. Rizal Palil, Marlin Marissa Malek dan Abdul Rahim Jaguli, "Issues, Challenges and Pproblems with tax Evasion: The institutional Factors Approach", *Gajah Mada International Journal of Bissiness*, Vol.18, No. 2, 2016, hlm. 189.

untuk membayar pajak sekaligus mengurangi mereka yang ingkar terhadap kewajiban pajak.<sup>18</sup>

Dengan demikian, tindak pidana perpajakan merupakan tindak pidana khusus sesuai dengan asas *lex pecialis derogate legi negeraldis*, sehingga pengaturan tidak terpisah dari aturan peralihan yang diatur dalam Pasal 103 KUHP.<sup>19</sup> Ketentuan tindak pidana perpajakan terdapat dalam berbagai undang-undang perpajakan dalam arti luas. Namun secara khusus tindak pidana perpajakan diatur dalam Hukum Pajak formil yakni dalam Undang-Undang No.6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). Undang-Undang sudah mengalami beberapa kali perubahan yakni dengan Undang-Undang No. 6 Tahun 1984, Undang-Undang No. 9 Tahun 1994, Undang-Undang No.16 Tahun 2000, Undang-Undang No. 16 Tahun 2000, Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 dan terakhir dengan Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 (Soetrisno, 2011, 22). Tindak pidana perpajakan yang terdapat dalam undang-undang perpajakan dapat dikategorikan atas:

1. Tindak pidana yang dilakukan oleh wajib pajak.
2. Tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh petugas perpajakan atau aparat perpajakan.
3. Tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh pihak ketiga yang terkait dengan masalah perpajakan seperti karyawan wajib pajak, konsultan pajak, pengacara dan akuntan.

Secara lebih rinci, tindak pidana perpajakan diatur dalam Bab VIII, Pasal 38-43 UU KUP. Dilihat dari aspek kesalahan (*schuld*) tindak pidana perpajakan dapat dibedakan atas Tindak pidana kealpaan (*cupla*) dan tindak pidana kesengajaan (*dolus*).

Tindak pidana kealpaan diatur dalam Pasal 38 dan Pasal 41 Ayat (1). Tindak pidana yang diatur dalam Pasal 38 adalah tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya

tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara 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.

Tindak Pidana yang diatur dalam Pasal 41 Ayat (1) adalah pejabat yang karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan hal sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34.

Tindak pidana kesengajaan sebagai unsur kesalahan terdapat dalam Pasal 39, Pasal 41 Ayat (2) dan (3), Pasal 41 A dan 41 B UU KUP.

Pasal 39 terdiri dari:

1. tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
2. menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
3. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;
4. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/ atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
5. menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;
6. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
7. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;
8. 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 program aplikasi *on-line* di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 Ayat (11); atau
9. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan

<sup>18</sup> OECD. *Fighting Tax Crime, The Ten Global Principle*, Paris: OECD Publishing, 2017, hlm.14.  
<http://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.htm>

<sup>19</sup> Bustamar Ayza, *Hukum Pajak Indonesia*, Jakarta: Prenasamedia Group, 2017, hlm.213 – 214.

kerugian negara dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

Tindak Pidana yang diatur dalam Pasal 39 A terdiri dari:

1. menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya; atau
2. menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.

Tindak pidana yang diatur dalam Pasal 41 Ayat (2) ditujukan kepada pejabat perpajakan yang terdiri dari: Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajiban atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34.

Tindak Pidana yang daitur dalam Pasal 41A ditujukan terhadap setiap orang yakni yang wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta tetapi dengan sengaja tidak memberikan keterangan atau bukti, atau memberikan keterangan atau bukti yang tidak benar. Tindak Pidana dalam Pasal 41B ditujukan terhadap setiap orang yang menghalang-halangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana dibidang perpajakan.<sup>20</sup>

Dari berbagai tindak pidana perpajakan tersebut dapat diberikan klasifikasinya atas:

- a. Tindak pidana pelanggaran seperti yang diatur dalam Pasal 38 dan Pasal 41 Ayat (1) UU KUHP, Tindak pidana kejahatan seperti yang diatur dalam Pasal 39, dan Pasal 41 Ayat 2, 41 A dan 41 B UU KUP Kalisifikasi lain adalah dari segi niatnya:
- b. Tindak pidana dengan unsur kesengajaan seperti diatur dalam Pasal 39, Pasal 41 Ayat (2) dan (3), Pasal 41 A dan 41 B UU KUP
- c. Tindak pidana dengan unsur kelalaian, seperti diatur dalam Pasal 38, Pasal 41 Ayat (1) UU KUP
- d. Tindak pidana tersebut juga dapat diklasifikasikan atas delik biasa dan delik aduan Delik biasa diatur dalam Pasal 38, 39, 41 A dan 41 B. Sedangkan delik aduan diatur

dalam Pasal 41 UU KUP.

Dihubungkan dengan hukum pidana umum, tindak pidana perpajakan ini memuat beberapa kekhususan:

- a. Ketentuan tentang perumusan sanksi. Tindak pidana perpajakan memuat sistem alternatif murni, sehingga dapat dijatuhkan dua pidana pokok sekaligus yakni pidana penjara dan denda.
- b. Ketentuan tentang residiv atau pengulangan tindak pidana. Menurut Pasal 39 Ayat (2), waktu residiv adalah satu tahun setelah yang bersangkutan selesai menjalani pidana penjaranya. Ancaman terhadap residiv dapat dilipatkan dua kali baik itu pidana penjara ataupun dendanya.
- c. Ketentuan tentang percobaan. Dalam tindak pidana perpajakan seperti diatur dalam Pasal 39 Ayat (3), pidananya ditetapkan sendiri yakni pidana penjara paling lama dua tahun dan denda 4 kali dari restitusi yang dimohonkan atau kompensasi yang dilakukan.
- d. Ketentuan tentang daluarsa. Dalam Tindak pidana perpajakan daluarsa diatur dalam Pasal 40 UU KUP yakni dalam jangka waktu sepuluh tahun terhitung sejak terhutangnya pajak, berakhirnya masa pajak dan berakhirnya bagian tahun pajak, atau berakhirnya tahun pajak yang bersangkutan.

Berbagai kekhususan yang ada dalam tindak pidana perpajakan terutama dari aspek sanksinya menunjukkan bahwa sanksi pidana ingin mengoptimalkan pidana dalam bentuk uang (*monetary sanction*) yang sifatnya *non-punitive*. Karakteristik tindak pidana pajak yang demikian lebih mencerminkan fungsi *budgeter*, sehingga berkontribusi bagi pemasukan keuangan negara. Dalam penerapannya oleh pengadilan, juga terlihat kecenderungan bahwa sanksi uang juga sangat dominan. Dalam kasus Asian Agri misalnya, dengan kerugian keuangan negara sebanyak sebesar Rp. 1.259.977.695.652, Mahkamah Agung menghukum dengan pidana penjara selama dua tahun dengan masa percobaan tiga tahun dengan syarat khusus dalam waktu 1 (satu) tahun, 14 (empat belas) perusahaan yang tergabung dalam Asian Agri Group (AAG) yang pengisian SPT tahunan diwakili oleh terdakwa untuk membayar denda 2 (dua) kali pajak terutang

20 Nurchalis. "Efektivitas Sanksi Pidana dalam Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan dalam Menanggulangi Penghindaran Pajak Korporasi", *Jurnal Jurnal Hukum dan Peradilan*, Vol. 7 No. 1, Maret 2018, hlm: 23 - 44

yang kurang dibayar masing-masing dengan total Rp.2.519.955.391.304,-(dua trilyun lima ratus sembilan belas milyar Sembilan ratus lima puluh lima juta tiga ratus sembilan puluh satu ribu tiga ratus empat rupiah) secara tunai.<sup>21</sup>

## B. Pengaturan Fungsi Sekunder dalam Hukum Pidana Perpajakan

Keberadaan hukum pidana dalam kehidupan masyarakat merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari masyarakat itu sendiri. Norma hukum pidana dipandang sebagai salah satu norma yang dapat melindungi kehidupan moralitas masyarakat dan kepentingan masyarakat itu sendiri, yakni berupa ketertiban dan kedamaian. Salah satu fungsi hukum pidana adalah untuk memperkuat (*beschreming*) terhadap aturan hukum dan sanksi bidang hukum lainnya seperti hukum perdata, hukum tata negara dan hukum administrasi negara yang ada. Hukum pidana juga diharapkan melindungi berbagai hak dan kepentingan masyarakat (publik) dalam bentuk memberikan sanksi pidana bagi pelakunya bagi orang yang dipandang merusak tatanan masyarakat. Lamond mengemukakan bahwa:

*“The key to the nature of crime, then, lies in understanding that they are public wrongs not because they are wrongs to the public, but because they are wrongs that the public is responsible for punishing. There is a public interest in crimes not because the public’s interests are necessarily affected, but because the public is the appropriate body to bring proceedings and punish them.”*<sup>22</sup>

Walaupun keberadaan hukum pidana merupakan suatu hal yang tidak dapat dihindari dalam kehidupan masyarakat, maka pada hakekatnya dia merupakan norma yang dibuat untuk membatasi perilaku manusia sehingga tidak melanggar hak asasi manusia dan kepentingan manusia lainnya. Dengan fungsi yang demikian, hukum pidana disatu pihak bersifat represif dan membatasi. Oleh sebab itu, lahir pemikiran agar penggunaan hukum pidana harus sedemikian rupa dibatasi sehingga tidak mendatangkan kerugian bagi masyarakat. Pemikiran tersebut menghendaki

agar hukum pidana juga dibatasi sedemikian rupa sehingga dia baru dibutuhkan dan diterapkan kalau masyarakat benar-benar menghendaki. Pemikiran inilah yang kemudian melahirkan doktrin atau asas fungsi sekunder hukum pidana. Dalam perkembangannya, fungsi sekunder juga dikemukakan dan disamakan dengan berbagai terminologi seperti, *ultima ratio* dan *last resort principle* atau *ultimum remedium*. Bahkan ini juga disamakan dengan asas subsidiaritas dan proposionalitas.<sup>23</sup>

Perkembangan masyarakat mengakibatkan juga lahirnya berbagai perbuatan yang dipandang merugikan kepentingan umum dan kemudian ditetapkan sebagai tindak pidana. Proses kriminalisasi juga melahirkan tuntutan untuk memposisikan hukum pidana pada posisi yang sebenarnya juga semakin kuat sehingga hukum pidana benar-benar berfungsi sebagai fungsi sekunder hukum pidana.<sup>24</sup> Keberadaan fungsi sekunder hukum pidana pada dasarnya diakui secara universal dan diterima dibanyak negara bahkan juga di negara sistem hukum *common law*.<sup>25</sup>

Meskipun sebagian sarjana masih mempertanyakan keberadaan ini dari aspek normatifnya, namun terdapat dasar pemikiran, pertimbangan ataupun dukungan untuk mengakui keberadaan ini dalam berbagai kajian yang sudah dilakukan. Sehubungan dengan itu Douglas Hunsak mengemukakan bahwa:

*“We do not have much basis to decide how applications of the last resort principle would affect our drug policy. Although the details would differ from case to case, I suspect that many of these same problems would reappear if the last resort principle were applied elsewhere. These tremendous uncertainties provide concrete reason to doubt that the last resort principle would have a substantial impact on our system of criminal*

21 Putusannya Mahkamah Agung Republik Indonesia, No. 2239 K/PID.SUS/2012, (hlm. 20 dan 35). <https://putusan3.mahkamahagung.go.id/>

22 Grand Lamond. “What is A Crime”, *Oxford Journal of Legal Studies*, Vol. 27, No. 4, 2007, hlm. 609-632 doi:10.1093/ojls/gqm018 Published Advance, Access November 4 2019.

23 Humberto Avila. *Theory of Legal Principles*. Doordrecht, Netherland: Springer, 2007, hlm. 112

24 Muladi. *Ambiguitas dalam Penerapan Hukum Pidana: Antara Fungsi Sekunder Hukum Pidana dan Primum Remedium*. Makalah pada Simposium Mahupiki, Makasar: Universitas Hasanuddin, 2013, hlm. 201

25 Raimo Lathi. *The Principles of Ultima Ratio, Subsidiarity, and Proportionality in EU Criminal Law*. An EU Approach to Criminal Law, Hearing in European Parliament, 8 December, 2011, Brussel. hlm. 4

*justice. None of these unresolved issues should persuade us that the last resort principle should not be included in our theory of criminalization. But they reinforce what I take to be Jareborg's pessimistic conclusion: the last resort principle would not be especially helpful in retarding the phenomenon of overcriminalization.*"<sup>26</sup>

Keberadaan fungsi sekunder Hukum Pidana pada dasarnya sudah diantisipasi dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP). Dalam Pasal 82 KUHP dinyatakan bahwa kewenangan penuntutan pelanggaran yang diancam dengan pidana denda saja menjadi hapus, kalau dengan sukarela dibayar maksimum denda dan biaya-biaya yang telah dikeluarkan kalau penuntutan sudah di mulai, atas kuasa pegawai negeri yang ditunjuk untuk itu oleh aturan-aturan umum dan dalam waktu yang ditetapkan. Aturan seperti ini disebut juga dengan penyelesaian di luar pengadilan atau *afdoening buiten proces* atau *schikking* yakni berupa pembayaran sejumlah denda.<sup>27</sup> Mekanisme *schikking* ini kemudian diadopsi dalam hukum pajak seperti dapat dihentikan penyidikan dengan dasar kepentingan pemasukan keuangan negara.

Dalam perkembangan selanjutnya, walaupun tidak dinyatakan dengan tegas, keberadaan fungsi sekunder hukum pidana dipandang sebagai salah satu asas penting dalam hukum negara yang pada dasarnya bertujuan untuk membatasi kecenderungan negara menggunakan hukum pidana dan sanksi pidana karena sanksi pidana dipandang sebagai sanksi yang jahat.<sup>28</sup>

Di Belanda, Terkait dengan pelaksanaan penghentian perkara pidana, pada tahun 1960, Sistem peradilan Pidana Belanda (*The Dutch Criminal Justice System*) mulai menerapkan kewenangan diskresi untuk tidak melakukan penuntutan pada skala yang terbatas, namun

26 Douglas Husak. "Applying Ultima Ratio: A Skeptical Assessment". *Ohio State Journal of Criminal Law*, Vol 2, 2005, hlm. 535-536.

27 P.A.F. Lamintang. *Dasar-Dasar Hukum Pidana Indonesia*, Bandung: Citra Additya Bakti, 1997, hlm. 388.

28 Jeremy Bentham sebagai pionir aliran utilitarianisme mengemukakan bahwa *the value of punishment must not less than any case then what is efficient to outweigh that of the profit of the offense*. Jeremy Bentham. *An introduction to the Principles of Morals and Legislation*, Kitchener: Botoche Book, 2009, hlm. 141. tersedia di: <https://socialsciences.mcmaster.ca/econ/ugcm/bentham/morals>, diakses 10 September 2019.

kemudian setelah dilakukan banyak penelitian terkait dengan "*on the effects of law enforcement coupled with the limited resources of law enforcement agencies*" kebijakan untuk tidak melakukan penuntutan diterapkan berdasarkan kewenangan diskresi.<sup>29</sup>

Beberapa ketentuan khusus yang terdapat dalam Undang-Undang KUP tersebut adalah, Pertama, terdapatnya lembaga penyidik khusus yakni Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) dari lingkungan Direktorat Jenderal Perpajakan. Pasal 44 Ayat (1) UU KUP menyatakan bahwa pejabat pegawai negeri sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Perpajakan diberi wewenang khusus sebagai penyidik untuk melakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Hukum Acara Pidana yang berlaku. Dengan demikian, penyidikan dalam perpajakan sepenuhnya wewenang penyidik PPNS perpajakan, dan sebaliknya penyidik Polri tidak mempunyai kewenangan.

Pasal 44 Ayat (2) menyatakan bahwa kewenangan penyidikan tidak jauh berbeda dengan kewenangan penyidik seperti yang diatur dalam KUHP. Hanya saja dalam ketentuan tersebut tidak diatur kewenangan penyidik untuk melakukan penangkapan dan penahanan. Hal itu tentu menimbulkan pertanyaan apakah PPNS perpajakan dapat melakukan penangkapan dan penahanan? Namun Pasal 44 Ayat (3) menyatakan bahwa PPNS dapat minta bantuan penegak hukum lainnya dalam hal ini penyidik Polri terkait kewenangan penyidikan, seperti penangkapan atau penahanan.

Undang-undang perpajakan sebaliknya hanya mengatur koordinansi dengan lembaga kejaksaan sebagai penuntut umum. Hal itu diatur dalam Pasal 44 Ayat (3) UU No. 6 tahun 1983, yakni penyidik PPNS Perpajakan memberitahukan dimulainya penyidikan (SPDP) dan menyampaikan hasil penyidikan kepada Penuntut Umum, sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Kitab Hukum Acara Pidana (KUHP). Namun dalam perubahan Undang-Undang KUP dengan Undang-Undang No.16 Tahun 2009, penyampaian SPDP dilakukan kepada kejaksaan melalui kepolisian. Dengan demikian koordinasi

29 Soemitro, Rochmat. *Dasar-Dasar, Hukum Pajak Pendapatan*, Jakarta: Salemba Empat, 2007, hlm. 106

hanya dalam hal penyampaian SPDP saja.

Kedua, terdapatnya kewenangan khusus yakni penyidik dapat menghentikan penyidikan atas permintaan menteri keuangan melalui oleh jaksa agung dengan dasar kepentingan penerimaan negara. Ketentuan tersebut diatur dalam pasal 44B UU KUP yang 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 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan. Dengan demikian, penghentian penyidikan dilakukan oleh Jaksa Agung atas permintaan Menteri Keuangan.

### C. Penyelesaian Tindak Pidana Perpajakan Melalui fungsi sekunder hukum pidana

Sesuai dengan prinsip fungsi *budgeter* dari pajak, maka tujuan utamanya adalah untuk memberikan pemasukan bagi negara untuk selanjutnya menjadi komponen utama dalam penyusunan APBN. Oleh sebab itu Undang-Undang KUP sebagai hukum pajak formal juga memuat beberapa aturan khusus dalam penyelesaian tindak pidana perpajakan, yakni penyelesaian secara hukum administrasi dan penyelesaian secara hukum pidana. Penyelesaian secara administrasi pada dasarnya berupa kewajiban untuk membayar kerugian negara disertai dengan denda tanpa harus melalui proses peradilan pidana. Oleh sebab itu, hukum pajak juga memuat hukum acara pidana khusus dalam penyelesaiannya. Namun ketentuan hukum acara yang ada dalam Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHP) tetap berlaku sepanjang tidak diatur secara khusus dalam undang-undang perpajakan, khususnya berkaitan dengan ketentuan penghentian penyidikan.

Terminologi penghentian penyidikan yang digunakan sebenarnya agak rancu karena fungsi utama lembaga kejaksaan bukan penyidikan melainkan penuntutan. Oleh sebab itu, istilah yang tepat adalah penghentian penuntutan. Kalau yang dimaksudkan oleh pembuat undang-undang adalah penghentian penyidikan, maka seharusnya hal itu adalah kewenangan penyidik. Kalau pegawai negeri sipil dilingkungan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) tidak diberi kewenangan penghentian penyidikan, maka seharusnya ada aturan koordinasi dengan penyidik kepolisian seperti dalam penangkapan dan penahanan.

Tetapi karena prosesnya masih dalam tahapan penyidikan, seharusnya kewenangan penghentian penyidikan tersebut harus tetap berada dalam penyidik PPNS namun harus dengan persetujuan oleh Jaksa Agung. Dalam prakteknya, Jaksa Agung hanya merekomendasikan penghentian penyidikan atas permohonan Menteri Keuangan, sedangkan keputusan penghentian penyidikan ditetapkan oleh PPNS Perpajakan. Di samping itu, semua permintaan kepada Jaksa Agung untuk menghentikan penyidikan selalu disetujui, sepanjang tersangkanya tidak terkait dengan tindak pidana lainnya.<sup>30</sup> Wewenang penghentian penyidikan dalam tindak pidana perpajakan tunduk kepada berbagai persyaratan yang diberikan oleh undang-undang. Pasal 44B Ayat (2) mengatur bahwa penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan hanya dilakukan setelah wajib pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan dan ditambah dengan denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan. Oleh sebab itu, syarat utama dilakukan penghentian penyidikan adalah sepanjang kerugian negara akibat perbuatan wajib pajak telah dipulihkan.

Selain memperhatikan aspek pengembalian kerugian negara, penghentian penyidikan tidak dapat dilaksanakan untuk semua tindak pidana perpajakan. Untuk tindak pidana yang subjeknya bukan wajib pajak, seperti pelanggaran Pasal 39A, Pasal 41, 41A dan 41B, tidak dapat dilaksanakan penghentian penyidikan sebagaimana dimaksud Pasal 44B, karena tindak pidana-tindak pidana tersebut, tidak secara langsung menimbulkan utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan.

Terlepas dari apa yang dikemukakan di atas, terlihat bahwa penyidikan tindak pidana perpajakan dapat dihentikan bila tersangka atau wajib pajak membayar hutang pajak yang tidak atau kurang dibayar ditambah denda sebesar empat kali jumlah pajak yang kurang atau tidak dibayar. Dari ketentuan Pasal 44B Ayat (2) sebenarnya terdapat empat syarat penyelesaian tindak pidana perpajakan tanpa harus melalui proses peradilan pidana yakni: Pertama, adanya permintaan dari

30 Muttaqin, Zainal. Sugiharti, Dewi Kurnia. Tajudin, I. "Law Enforcement Taxation through Non-Litigation Mechanisme (An Alternative)", *Jurnal Mimbar Hukum*, Vol. 27, No. 2, 2015, hlm. 384

Menteri Keuangan kepada Jaksa Agung untuk menghentikan penyidikan. Kedua. wajib pajak membayar pajak terutang disertai dendanya. Ketiga, hanya dapat diberikan kepada wajib pajak, dan keempat, perkaranya belum sampai ke persidangan.<sup>31</sup>

Pengaturan pasal tersebut sebenarnya hampir sama dengan aturan penyelesaian tindak pidana di luar pengadilan (*schikking*) sebagaimana diatur dalam Pasal 82 KUHP. Namun pelaksanaannya hanya terbatas pada tindak pidana ringan serta tidak harus dengan persetujuan jaksa agung terlebih dahulu. Namun ide dari mekanisme ini adalah efisiensi dalam peradilan pidana serta hukum pidana dan sanksi pidana ditempatkan dalam proporsi yang sebenarnya.<sup>32</sup>

Ketentuan yang membolehkan penghentian penyidikan sepanjang kerugian negara sudah dipulihkan menunjukkan bahwa ketentuan hukum pidana bisa dikesampingkan dengan memberikan prioritas penyelesaian yang pada dasarnya bersifat administratif. Namun pertanyaan yang timbul adalah apakah penyelesaian penyampingan perkara itu berada dalam ranah hukum administrasi negara atau dalam ranah hukum pidana. Di lihat dari segi aparat penegak hukumnya, yakni penyidik dalam proses penyidikan, maka penyelesaian berada dalam wewenang peradilan pidana. Namun dilihat dari mekanismenya yakni dengan membayar kewajiban pajak beserta dendanya, maka termasuk mekanisme administratif.

Terlepas dari perdebatan apakah penyelesaian yang dilakukan berada dalam ranah hukum pidana atau administratif, yang terpenting adalah penyelesaian tindak pidana perpajakan tidak harus sampai ke pengadilan, melainkan diselesaikan dalam tahapan penyidikan. Hal ini mengindikasikan bahwa hukum pidana atau penyelesaian melalui sistem pidana tidak dilaksanakan melainkan melalui mekanisme yang sama dengan hukum administrasi. Penyampingan perkara tersebut merupakan salah satu perwujudan dari perkembangan dalam hukum pidana yakni

sanksi pidana dalam tindak pidana di bidang ekonomi tidak lagi dalam fungsi yang utama (*primum remedium*), melainkan dalam fungsi yang kedua (sekunder).

Dengan penerapan hukum pidana dalam fungsi sekunder diharapkan tetap melindungi wajib pajak sehingga untuk tetap dapat berkontribusi sebagai wajib pajak, karena filosofi hukum pajak adalah berorientasi kepada optimalisasi penerimaan negara.<sup>33</sup> Sebaliknya kalau melalui pendekatan pidana terdapat kemungkinan wajib pajak yang dikenai pidana dan menjalani pidananya akan mengurangi potensi wajib pajak untuk berkontribusi bagi pemasukan bagi keuangan negara. Oleh sebab itu, penerapan fungsi sekunder harus tetap sesuai dengan ketentuan undang-undang. Walaupun demikian, kalau tujuan fungsi sekunder hukum pidana tidak dapat dilaksanakan atau tidak dapat dicapai, maka penyelesaian melalui peradilan pidana harus tetap dilaksanakan demi kepastian hukum serta dapat menimbulkan efek jera bagi wajib pajak yang melakukan tindak pidana.

Mengingat penyelesaian melalui mekanisme penerapan fungsi sekunder hukum pidana dilaksanakan oleh penyidik PPNS Perpajakan, maka di satu pihak rawan dengan penyelewengan atau penyalahgunaan wewenang dalam bentuk adanya kolusi dengan wajib pajak, seperti dalam kasus Gayus Tambunan, maka diperlukan pengawasan yang ketat secara internal. Di samping itu, pihak PPNS Perpajakan berkoordinasi dalam penyampaian SPDP dan penyerahan hasil penyidikan, sehingga terdapat kontrol horizontal. Sedangkan dalam proses penghentian penyidikan harus berkoordinasi dengan Jaksa Agung dalam bentuk persetujuan. Bilamana suatu kasus tindak pidana pajak dihentikan tanpa mengikuti ketentuan perundang-undangan, maka kejaksaan dapat melakukan praperadilan. Namun sebaliknya kalau penghentian penyidikan sudah mengikuti ketentuan perundang-undangan, maka kejaksaan harus menghormatinya guna memaksimalkan pemasukan bagi keuangan negara.

## KESIMPULAN

Tindak pidana perpajakan dari segi objeknya ditujukan kepada wajib pajak, petugas pajak dan pihak terkait lainnya, seperti karyawan wajib

<sup>31</sup> *Ibid*

<sup>32</sup> Gagasan awal dari asas proporsionalitas didasari akan pertimbangan perimbangan (*parity*), keseriusan (*seriousness*) dan jarak antara tindak pidana yang berat dan ringan. Mahrus Ali. "Proporsional dalam Formulasi Kebijakan Sanksi Pidana. Jurnal Ius Quia Lustum, Vol. 25 No.1, 2018. hlm.155

<sup>33</sup> Amelia Cahya Dini, *op. cit.* hlm. 514

pajak, konsultan pajak, pengacara dan akuntan. Dari aspek kesalahannya tindak pidana perpajakan terdiri dari tindak pidana dengan unsur kesengajaan dan kealpaan karena kesalahan. Sebagai tindak pidana khusus, tindak pidana perpajakan memuat penyimpangan dari tindak pidana umum terutama dari aspek sanksi pidana menganut *stelsel* kumulasi murni. Juga terdapat penyimpangan dari aturan mengenai residiv, percobaan dan ketentuan mengenai daluarsa. Berbagai kekhususan yang ada dalam tindak pidana perpajakan mencerminkan fungsi *budgeter*, sehingga berkontribusi bagi pemasukan keuangan negara.

Pengaturan sekunder hukum pidana dalam tindak pidana perpajakan diwujudkan dalam bentuk dimungkinkannya penghentian penyidikan dengan persetujuan dari Jaksa Agung atas permintaan Menteri Keuangan sepanjang kerugian negara dapat dipulihkan.

Pelaksanaan fungsi sekunder hukum pidana dapat dilaksanakan dalam tahapan penyidikan dan penuntutan dengan mekanisme penghentian penyidikan dan penuntutan dengan lebih menyelesaikan secara administratif dan sanksi administratif. Dalam tahapan pengadilan fungsi sekunder juga bisa dilaksanakan dengan lebih mengedepankan pemberian sanksi pidana denda, sehingga lebih mengoptimalkan pemasukan bagi keuangan negara dengan membayar kembali kerugian negara oleh wajib pajak sekaligus untuk merealisasikan fungsi *budgeter* dari pajak. Sepanjang kerugian keuangan negara tidak dapat dipulihkan melalui mekanisme administratif, maka penyelesaian melalui hukum pidana harus dilaksanakan guna penegakan dan kepastian hukum serta mencegah terjadinya pelanggaran terhadap kewajiban pajak.

## SARAN

Penyelesaian tindak pidana perpajakan hendaknya tetap mengedepankan penyelesaian dengan menggunakan mekanisme hukum administrasi. Namun bilamana mekanisme administrasi tidak dapat dilaksanakan, dan tidak dapat memulihkan kerugian negara, maka fungsi primer hukum pidana harus dilaksanakan. Mengingat aparat perpajakan mempunyai kewenangan untuk lebih menggunakan penyelesaian secara administratif, maka perlu dilakukan pengawasan yang ketat agar kewenangan itu tidak disalahgunakan dengan

melakukan berbagai perbuatan yang merugikan keuangan negara.

## UCAPAN TERIMA KASIH

Artikel ini merupakan hasil dari laporan penelitian yang didanai oleh Fakultas Hukum Universitas Andalas. Oleh sebab itu penulis mengucapkan terima kasih kepada pimpinan yang sudah mengalokasikan dana untuk terlaksananya penelitian.

## DAFTAR KEPUSTAKAAN

### Buku

- Arief, Barda Nawawi. *Bunga Rampai Kebijakan Hukum*. Pidana Kencana Jakarta: Predana Media Group, 2018.
- Ayza, Bustamar, *Hukum Pajak Indonesia*, Jakarta: Prenasamedia Group, 2017
- Bentham, Jeremy. *An introduction to the Principles of Morals and Legislation*, Kitchener: Botoche Book, 2009. Tersedia di: <https://socialsciences.mcmaster.ca/econ/ugcm/bentham/moral/>
- HS, Salim. *Penerapan Teori Hukum pada Penelitian Tesis dan Disertasi*. Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2013.
- Humberto, Avila. *Theory of Legal Principles*, Dordrecht: Springer, 2013.
- Ibrahim, Johnny. *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*. Malang: Bayu Media Publishing, 2008.
- Lamintang, P.A. F. *Dasar-Dasar Hukum Pidana Indonesia*, Bandung: Citra Additya Bakti, 1997.
- OECD. *Fighting Tax Crime, The Ten Global Principle*, Paris: OECD Publishing, 2017.
- <http://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-rinciples.htm>
- Soemitro, Rochmat. *Dasar-Dasar, Hukum Pajak Pendapatan*. Jakarta: Salemba Empat, 2007.
- Soetrisno, Dedy. *Hakikat Sengketa Pajak, Karakteristik Pengadilan Pajak Fungsi Pengadilan Pajak*, Jakarta: Kencana. 2016.
- Sutedi, Adrian. *Hukum Pajak*. Jakarta: Sinar Grafika. 2011.

Siauw. Tjia. *Pengadilan Pajak: Upaya Kepastian Hukum dan Keadilan bagi Bagi Wajib Pajak*, Bandung: Alumni, 2013.

## Jurnal/Makalah

Abdul Hofir, "Pidana Pajak Selesaikan", tersedia di: <https://pajak.go.id/id/artikel/pidana-pajak-selesaikan>, diakses 01 Januari (2020).

Ali, Mahrus. "Proporsional dalam Formulasi Kebijakan Sanksi Pidana". *Jurnal Hukum Ius Quia Lustum*, Vol. 25 No.1, (2018).

Cahyani, Amelia. Atmaja, Budi Arta. Margana, Indra Oka. "Pembaruan Sanksi Pajak Sebagai Upaya Mengoptimalkan Penerimaan Negara", *Jurnal Veritas Et Justitia*, (2017), Vol.3 No.2 DOI: <https://doi.org/10.25123/vej.2776>

Husak, Douglas. "Applying Ultima Ratio: A Skeptical Assessment". *Ohio State Journal of Criminal Law*, Vol. 2: 535-536, (2005)

Iskandar, Agus. "Kepastian Hukum dalam Penegakan Hukum Perpajakan", *Jurnal Pranata Hukum*, Vol. 14, No. 1. (2019)

Jareborg, Nils. Criminal Liability as a last Resort, *Ohio State Journal of Criminal Law*, Vol 2:251, (2005). [Moritzlaw.osu.edu/osjcl/Articles2.../Jareborg-PDF-3-17-05.pdf](http://Moritzlaw.osu.edu/osjcl/Articles2.../Jareborg-PDF-3-17-05.pdf)

Lahti, Raimo. "The Principles of Ultima Ratio, Subsidiarity, and Proportionality in EU Criminal Law". An EU Approach to Criminal Law, Hearing in European Parliament, Brusel. 8 December, (2011), 1

Lamijan, "Problematika Penegakan Hukum Perpajakan (Kajian Tindak Pidana Ekonomi bidang Mafia dan Korupsi Perpajakan)", *Jurnal Pembaruan Hukum*, Vol. 2, No.1 (April 2014).

Lamond, Grand. "What is A Crime", *Oxford Journal of Legal Studies*, Vol. 27, No. 4 (2007), pp. 609-632 doi:10.1093/ojls/gqm018 Published Advance Access November 4.

Muttaqin, Zainal. Sugiharti, Dewi Kurnia. Tajudin, I. "Law Enforcement Taxation through Non-Litigation Mechanisme (An Alternative)", *Jurnal Mimbar Hukum*, Vol. 27, No. 2, (2015).

Muladi. "Ambiguitas dalam Penerapan Hukum Pidana: Antara Fungsi Sekunder Hukum Pidana dan Primum Remedium". *Makalah pada Simposium Mahupiki, Makasar: Universitas Hasanuddin*. (2013)

Nurchalis. "Efektivitas Sanksi Pidana dalam Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan dalam Menanggulangi Penghindaran Pajak Korporasi", *Jurnal Jurnal Hukum dan Peradilan*, Vol. 7 No. 1, (2018).

Sulastyawati. Dwi. "Hukum Pajak dan Implementasinya bagu Kesejahteraan Rakyat", *Jurnal Salam: Jurnal Sosial dan Budaya Syar-i*, Vol.1 No.1, (2014), hlm.122, DOI: 10.15408/sjsbs.v1i1.1530

Palil, Mohd. Et. al. "Issues, Challenges and Problems with tax Evasion: The institutional Factors Approach", *Gajah Mada International Journal of Bissiness*, Vol.18, No. 2. (2016)

## Website

Kata Data. (2017). APBN 2017, *Pendapatan Negara Masih Andalkan Pajak*, 20 Desember 2016 tersedia di: <https://databoks.katadata.co.id/datapublish/2016/12/20/apbn-2017-pendapatan-negara-masih-andalkan-pajak>

Kementerian Keuangan. (2016). *Perekonomian Indonesia dan APBN 2017*, tersedian di: <https://www.kemenkeu.go.id/apbn2017>

Lahti, Raimo. (2011). *The Principles of Ultima Ratio, Subsidiarity, and Proportionality in EU Criminal Law*. An EU Approach to Criminal Law, Hearing in European Parliament, 8 December, 2011, Brussel

Suwiknyo, Edi. (2019), *Tren Tindak Pidana Perpajakan Terus Meningkat*, Bisnis.Com

<https://ekonomi.bisnis.com/read/20190911/259/1147203/tren-tindak-pidana-perpajakan-terus-meningkat>