

BAB III

Analisa Kebijakan Formulasi Sanksi Terhadap Aktivitas Penghindaran dan Penggelapan Pajak

Berdasarkan Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) nomor 28 tahun 2007 , pajak adalah kontribusi wajib kepada Negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan Negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Definisi ini menunjukkan bahwa pajak bersifat wajib dan memaksa. Sifat memaksa ini yang kemudian melahirkan konsekuensi bagi yang melanggar, yaitu konsekuensi secara administrasi dan secara pidana. Karenanya dalam Undang-Undang KUP mengatur tentang tindak pidana perpajakan sebagaimana yang tercantum dalam pasal 38, 39, 39A, 41, 41A, sedangkan sanksi administrasi tercantum dalam pasal 13, 13A undang-undang nomor 28 tahun 2007.

Menurut Soejono Soekanto penegakan hukum bukan semata-mata berarti pelaksanaan perundang-undangan. Walaupun dalam kenyataan Indonesia kecenderungannya adalah demikian. Sehingga pengertian *law enforcement* begitu populer. Bahkan ada kecenderungan untuk mengartikan penegakan hukum sebagai pelaksanaan keputusan-keputusan pengadilan. Dalam peraturan perpajakan, menurut Mardiasmo, mengatakan bahwa sanksi perpajakan merupakan ancaman terhadap pelanggaran perundang-undangan perpajakan (norma perpajakan) akan dipatuhi atau bisa dikatakan sebagai alat pencegahan

(*preventiv*) agar WP tidak melanggar norma perpajakan serta mematuhi peraturan ketentuan umum perpajakan.

Pengertian yang sempit ini jelas mengandung kelemahan, sebab pelaksanaan perundang-undangan atau keputusan pengadilan, bisa terjadi justru mengganggu kedamaian dalam pergaulan hidup masyarakat.³⁵ Penegakan hukum pidana adalah upaya untuk menerjemahkan dan mewujudkan keinginan-keinginan hukum pidana menjadi kenyataan. Menurut Sajipto Raharjo penegakan hukum adalah suatu usaha untuk mewujudkan ide-ide kepastian hukum, kemanfaatan sosial dan keadilan menjadi kenyataan. Proses perwujudan ketiga ide inilah merupakan hakekat dari penegakan hukum.³⁶

Pengetahuan tentang sanksi dalam perpajakan menjadi penting karena pemerintah Indonesia memilih menerapkan *self assessment system* dalam rangka pelaksanaan pemungutan pajak. Berdasarkan sistem ini, wajib pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung menyeter, dan melaporkan pajaknya sendiri. Untuk dapat menjalankannya dengan baik, maka setiap wajib pajak memerlukan pengetahuan pajak, baik dari segi peraturan maupun teknis administrasinya. Agar pelaksanaannya dapat tertib dan sesuai dengan target yang diharapkan, pemerintah telah menyiapkan rambu-rambu yang diatur dalam UU Perpajakan yang berlaku.

Dari sudut pandang yuridis, pajak memang mengandung unsur pemaksaan. Artinya, jika kewajiban perpajakan tidak dilaksanakan, maka ada konsekuensi

³⁵ Soerjono Soekanto, *Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*, Jakarta, Rajawali, 1983, hlm. 65

³⁶ Sudarto, *kapita selekta hukum pidana*, Bandung.alumni, 2006.hlm.60

hukum yang bisa terjadi. Konsekuensi hukum tersebut adalah pengenaan sanksi-sanksi perpajakan.

Pada hakikatnya, pengenaan sanksi perpajakan diberlakukan untuk menciptakan kepatuhan Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Itulah sebabnya, penting bagi Wajib pajak memahami sanksi-sanksi perpajakan sehingga mengetahui konsekuensi hukum dari apa yang dilakukan ataupun tidak dilakukan. Untuk dapat memberikan gambaran mengenai hal-hal apa saja yang perlu dihindari agar tidak dikenai sanksi perpajakan, di bawah ini akan diuraikan tentang jenis-jenis sanksi perpajakan dan perihal pengenaannya.

3.1 Formulasi Kebijakan Sanksi Administrasi terhadap Penghindaran Pajak

Sanksi merupakan perlakuan tertentu yang sifatnya tidak mengenakan atau menimbulkan penderitaan, yang diberikan kepada pihak pelaku perilaku menyimpang. Sanksi administrasi tidak tertuju pada fisik wajib pajak melainkan hanya berupa penambahan jumlah pajak yang terutang karena ada sanksi administrasi yang harus dibayar oleh wajib pajak. Pelanggaran administratif muncul karena ada prosedur administratif perpajakan yang tidak diindahkan Wajib Pajak dalam menjalankan hak dan kewajiban perpajakan. Lazimnya, perilaku tidak mengindahkan tersebut lebih banyak dilatarbelakangi karena faktor ketidaktahuan dan kelalaian. Sulit menduga adanya unsur kesengajaan disitu terlebih jika hal tersebut baru pertama kali dilakukan. Wajib Pajak dipandang tidak berpikir lebih jauh bahwa tindakannya merugikan pendapatan negara.

Pelanggaran semacam ini diganjar sanksi administratif yang dapat berupa bunga, denda, atau kenaikan.

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

3.1.1 Sanksi Administrasi

Sanksi administrasi merupakan sanksi yang dikenakan pada wajib pajak yang terkena sanksi pajak berupa pemungutan dana. Sanksi administrasi sebagai upaya untuk memaksa wajib pajak agar menaati ketentuan-ketentuan yang terkait dengan pelaksanaan kewajiban dibidang perpajakan. Sekalipun sifatnya memaksa, pejabat pajak yang bertugas mengelolah pajak pusat dan daerah tidak boleh sewenang-wenang menerapkannya, agar tidak terjadi perbuatan melanggar hukum pajak. Sanksi ini bukan sebagai penghukum namun mengingatkan kanwajib Pajak agar teliti dan berhati-hati.

Sanksi Administrasi merupakan pembayaran kerugian kepada negara³⁷, khususnya yang berupa bunga dan kenaikan Menurut undang-undang nomor 28

³⁷ Mardiasmo,2013, *Perpajakan Edisi Revisi*. Yogyakarta , Andi, h.47.

tahun 2007 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan pasal 3 ayat (3) menyatakan bahwa:

- a. untuk Surat Pemberitahuan Masa, paling lama 20 (dua puluh) hari setelah masa akhir pajak.
- b. untuk Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan WP orang pribadi, paling lama 3 (tiga) bulan setelah akhir Tahun Pajak; atau
- c. untuk Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan WP badan, paling lama 4 (empat) bulan setelah akhir Tahun Pajak.

Sanksi administrasi bukan merupakan bagian dari utang pajak sebagaimana yang dimaksud dalam Pasal 1 ayat (9) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan bahwa pajak yang terutang adalah Pajak yang harus dibayar pada suatu saat, dalam masa pajak, dalam tahun pajak atau dalam bagian tahun pajak menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Akan tetapi, menurut Pasal 1 ayat (8) Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 Tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa bahwa utang pajak adalah Pajak yang masih harus dibayar termasuk sanksi administrasi berupa denda, bunga, atau kenaikan yang tercantum dalam surat ketetapan pajak atau surat sejenisnya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Berdasarkan ketentuan Pasal 1 ayat (8) undang-undang penagihan pajak dengan surat paksa ternyata sanksi administrasi merupakan bagian tak terpisahkan dengan utang pajak. Pada hakikatnya, Pasal 1 ayat (8) undang-undang penagihan pajak dengan surat paksa

merupakan ketentuan khusus terhadap ketentuan umum yang terdapat dalam Pasal 1 ayat (9) undang-undang ketentuan umum perpajakan.³⁸

Menurut Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Sanksi administrasi terbagi menjadi 3 (tiga) yaitu sanksi administrasi berupa denda, sanksi administrasi berupa bunga, dan sanksi administrasi berupa kenaikan.

1. Sanksi Administrasi Berupa Denda

Sanksi administrasi berupa denda adalah sanksi administrasi yang dikenakan kepada wajib pajak yang tidak menaati ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Pengenaan sanksi ini dilakukan oleh pejabat pajak yang bertugas mengelola pajak pusat atau pajak daerah dalam rangka menegakkan hukum pajak.³⁹

Denda adalah sanksi administrasi yang dikenakan terhadap pelanggaran yang berkaitan dengan kewajiban pelaporan. Misalnya, terkait keterlambatan pelaporan surat pemberitahuan tahunan (SPT) dimana batas waktu penyampaiannya telah ditentukan, maka sanksi dendanya diatur dalam Pasal 7 ayat(1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.⁴⁰

³⁸ Muhammad Djafar Saidi, 2014, *Pembaruan Hukum Pajak*, Rajawali pers, Jakarta, Hlm. 250.

³⁹ Ibid, hlm 255

⁴⁰ Asep Jumhana, 2014, Ketidakadilan Sanksi Bunga Akibat Pembetulan SPT <http://www.bppk.kemenkeu.go.id/publikasi/artikel/167-artikel-pajak/20297ketidakadilan-pengenaan-sanksi-bunga-akibat-pembetulan-spt>, diakses pada tanggal 20 Juni 2020.

Tabel 3.1
Sanksi denda

| No | Pasal | Masalah | Sanksi | Keterangan |
|----|--------|---|-----------------------------------|---------------------------------------|
| 1 | 7 (1) | SPT Terlambat disampaikan : | | |
| | | a. Masa PPN | Rp100.000 atau Rp500.000 | Per SPT |
| | | b. Tahunan PPh | Rp100.000 atau Rp 1.000.000 | Per SPT |
| 2 | 8 (3) | Pembetulan sendiri telah dilakukan pemeriksaan dan belum disidik | 150% | Dari jumlah pajak yang kurang dibayar |
| 3 | 14 (4) | pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai PKP, tetapi tidak membuat faktur pajak atau membuat faktur pajak, tetapi tidak tepat waktu; | 2% | Dari DPP |
| | | pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai PKP yang tidak mengisi faktur pajak secara lengkap | 2% | Dari DPP |
| | | PKP melaporkan faktur pajak tidak sesuai dengan masa penerbitan faktur pajak | 2% | Dari DPP |

b. Sanksi Administrasi Berupa Bunga

Sanksi administrasi berupa bunga adalah sanksi administrasi yang dikenakan kepada wajib pajak apabila melakukan pelanggaran hukum pajak yang berkaitan dengan pelaksanaan kewajiban. Dimana kewajiban tersebut adalah pembayaran secara lunas pajak dalam jangka waktu yang ditentukan sebagaimana yang tercantum dalam dasar penagihan pajak.⁴¹

⁴¹ Muhammad Djafar Saidi, 2014, *Pembaruan Hukum Pajak*, Rajawaliipers, Jakarta, Hlm. 250.

Sanksi administrasi berupa bunga dapat dibagi menjadi tiga yaitu bunga pembayaran karena melakukan pembayaran pajak tidak pada waktunya, bunga penagihan karena pembayaran pajak yang ditagih dengan surat tagihan, dan bunga ketetapan karena bunga yang dimasukkan dalam surat ketetapan pajak tambahan pokok pajak.⁴²

Bunga pada umumnya dikenakan terhadap pelanggaran yang berkaitan dengan kewajiban pembayaran pajak dan dikenakan atas pelanggaran yang menyebabkan utang pajak menjadi lebih besar. Misalnya, pembayaran atau penyetoran pajak yang terutang berdasarkan SPT yang dilakukan setelah tanggal jatuh tempo pembayaran atau penyetoran pajak dikenai bunga 2% perbulan yang dihitung dari tanggal jatuh tempo pembayaran sampai dengan tanggal pembayaran yang diatur dalam Pasal 9 ayat (2A) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.⁴³

Tabel 3.2
Sanksi bunga

| No | Pasal | Masalah | Sanksi | Keterangan |
|----|---------------|---|--------|--|
| 1. | 8 (2 dan 2a) | Pembetulan SPT Masa dan Tahunan | 2% | Per bulan, dari jumlah pajak yang kurang dibayar |
| 2. | 9 (2a dan 2b) | Keterlambatan pembayaran pajak masa dan tahunan | 2% | Per bulan, dari jumlah pajak terutang |
| 3. | 13 (2) | Kekurangan pembayaran pajak dalam | 2% | Per bulan, |

⁴² Mardiasmo, 2004, *Perpajakan, Andi Offset*, Yogyakarta, hlm.41.

⁴³ Asep Jumhana, 2014, Ketidakadilan Sanksi Bunga Akibat Pembetulan SPT <http://www.bppk.kemenkeu.go.id/publikasi/artikel/167-artikel-pajak/20297-ketidakadilan-pengenaan-sanksi-bunga-akibat-pembetulan-spt>, diakses pada tanggal 20 Juni 2020.

| No | Pasal | Masalah | Sanksi | Keterangan |
|----|--------|--|--------|---|
| | | SKPKB | | dari jumlah kurang dibayar, max 24 bulan |
| 4. | 13 (5) | SKPKB diterbitkan setelah lewat waktu 5 tahun karena adanya tindak pidana perpajakan maupun tindak pidana lainnya | 48% | Dari jumlah pajak yang tidak mau atau kurang dibayar. |
| 5. | 14 (3) | a. PPh tahun berjalan tidak/kurang bayar | 2% | Per bulan, dari jumlah pajak tidak/kurang dibayar, max 24 bulan |
| | | b. SPT kurang bayar | 2% | Per bulan, dari jumlah pajak tidak/kurang dibayar, max 24 bulan |
| | 14 (5) | PKP yang gagal memproduksi dan telah diberikan pengembalian Pajak Masukan | 2% | Per bulan, dari jumlah pajak tidak/kurang dibayar, max 24 bulan |
| 6. | 15 (4) | SKPKBT diterbitkan setelah lewat waktu 5 tahun karena adanya tindak pidana perpajakan maupun tindak pidana lainnya | 48% | Dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar |
| 7. | 19 (1) | SKPKB/T, SK Pembetulan, SK Keberatan, Putusan Banding yang menyebabkan kurang bayar terlambat dibayar | 2% | Per bulan, atas jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar |
| 8. | 19 (2) | Mengangsur atau menunda | 2% | Per bulan, bagian dari bulan dihitung |

| No | Pasal | Masalah | Sanksi | Keterangan |
|----|--------|---------------------------------------|--------|----------------------------------|
| | | | | penuh 1 bulan |
| 9. | 19 (3) | Kekurangan pajak akibat penundaan SPT | 2% | Atas kekurangan pembayaran pajak |

Catatan :

1. Sanksi administrasi berupa bunga dapat dibagi menjadi bunga pembayaran, bunga penagihan, dan bunga ketetapan.
2. Bunga penagihan adalah bunga karena pembayaran pajak yang ditagih dengan surat tagihan berupa STP, SKPKB, SKPKBT dilakukan dalam batas waktu pembayaran. Bunga penagihan umumnya ditagih dengan SPT (pasal 19 (1) KUP).
3. Bunga ketetapan adalah bunga yang dimaksudkan dalam surat ketetapan pajak tambahan pokok pajak. Bunga ketetapan dikenakan maksimum 24 bulan. Bunga ketetapan umumnya ditagih dengan SKPKB (pasal 13 (2) KUP).

c. Sanksi Administrasi Berupa Kenaikan

Sanksi administrasi berupa kenaikan adalah sanksi administrasi yang dikenakan kepada wajib pajak oleh pejabat pajak dalam rangka menegakkan hukum pajak. Pengenaan sanksi administrasi berupa kenaikan hanya tertuju kepada wajib pajak yang tidak membayar lunas jumlah pajak terutang. Pada hakikatnya, sanksi administrasi berupa kenaikan bertujuan agar wajib pajak tidak

berupaya untuk melakukan penghindaran pembayaran pajak karena dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.⁴⁴

Jika melihat bentuknya, bisa jadi sanksi administrasi berupa kenaikan adalah sanksi yang paling ditakuti oleh wajib Pajak. Hal ini karena bila dikenakan sanksi tersebut, jumlah pajak yang harus dibayar bisa menjadi berlipat ganda. Sanksi berupa kenaikan pada dasarnya dihitung dengan angka persentase tertentu dari jumlah pajak yang tidak kurang dibayar. Jika dilihat dari penyebabnya, sanksi kenaikan biasanya dikenakan karena Wajib Pajak tidak memberikan informasi-informasi yang dibutuhkan dalam menghitung jumlah pajak terutang.

Tabel 3.3
Sanksi kenaikan

| No | Pasal | Masalah | Sanksi | Keterangan |
|----|--------|---|--------|---|
| 1. | 8 (5) | Pengungkapan ketidak benaran SPT sebelum terbitnya SKP | 50% | Dari pajak yang kurang dibayar |
| 2. | 13 (3) | Apabila: SPT tidak disampaikan sebagaimana disebut dalam surat teguran, PPN/PPnBM yang tidak seharusnya dikompensasikan atau tidak tarif 0%, tidak terpenuhinya Pasal 28 dan 29 | | |
| | | a. PPh yang tidak atau kurang dibayar | 50% | Dari PPh yang tidak/kurang dibayar |
| | | b. tidak/kurang dipotong/ dipungut/ disetorkan | 100% | Dari PPh yang tidak/kurang dipotong/ dipungut |
| | | c. PPN/PPnBM tidak atau kurang dibayar | 100% | Dari PPN/PPnBM yang tidak |

⁴⁴ Muhammad Djafar Saidi, 2014, *Pembaruan Hukum Pajak*, Rajawaliipers, Jakarta, Hlm.258.

| No | Pasal | Masalah | Sanksi | Keterangan |
|----|--------|------------------------------|--------|---------------------------------------|
| | | | | atau kurang dibayar |
| 3. | 15 (2) | Kekurangan pajak pada SKPKBT | 100% | Dari jumlah kekurangan pajak tersebut |

Sanksi Administrasi berupa denda tersebut tidak dikenakan terhadap:

1. Wajib Orang Pribadi yang telah meninggal dunia, maka kewajiban dianggap gugur dalam kewajiban membayar pajak.
2. WP Orang Pribadi yang sudah tidak melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas, atau usahanya sudah tutup.
3. WP Orang Pribadi yang berstatus sebagai warga negara asing yang tidak tinggal lagi di Indonesia, atau sudah pulang kenegarannya tanpa meninggalkan usaha tetap di Indonesia.
4. Bentuk usaha tetap yang tidak melakukan kegiatan lagi di Indonesia.
5. WP Badan yang tidak melakukan kegiatan usaha lagi tetapi belum dibubarkan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
6. Bendahara yang tidak melakukan pembayaran lagi, atau tidak padajabatanya.
7. WP yang terkena bencana, yang ketentuannya diatur dengan peraturan Menteri Keuangan (yang dimaksud dengan bencana adalah bencana nasional atau bencana yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan), sehingga kehilangan baik harta maupun kekayaan.

8. WP lain yang diatur berdasarkan peraturan Menteri Keuangan yang menyatakan bahwa WP tidak mempunyai kewajiban lagi dalam membayar pajak.⁴⁵

Berdasarkan sanksi diatas maka dapat disimpulkan bahwa Sanksi pajak berupa denda ditunjukkan kepada pelanggaran yang berhubungan dengan kewajiban pelaporan, contohnya telat menyampaikan SPT masa PPN maka nominal denda yang dikenakan senilai Rp. 500.000 berdasarkan UU KUP tahun 2007 pasal 7 ayat 1. Sanksi bunga ditunjukkan kepada wajib pajak yang melakukan pelanggaran terkait kewajiban membayar pajak, contohnya keterlambatan pembayaran pajak masa tahunan akan dikenakan sanksi 2% per bulan dari jumlah pajak terutang sesuai dengan UU KUP tahun 2007 pasal 9 ayat 2a. sedangkan sanksi kenaikan yang diatur dalam UU KUP tahun 2007 pasal 8 ayat 5, pasal 13 ayat 3, pasal 13A, pasal 15 ayat 2, pasal 17C ayat 5, pasal 17D ayat 5.

Tabel diatas menunjukkan bahwa penerapan sanksi administrasi dalam pemenuhan hak dan kewajiban perpajakan meliputi banyak aspek. Semua aspek tersebut tersebar dalam ragam administrasi perpajakan mulai dari pendaftaran, pelaporan, pembayaran, hingga ke keberatan dan banding. Namun demikian, ciri khas yang melekat sebagai karakteristik penerapan sanksi administrasi adalah bahwa ia dikenakan sehubungan dengan ketidaktahuan Wajib Pajak (tidak ada

⁴⁵ nastasia Diana dkk., *Perpajakan (Teori dan Peraturan Terkini)*, (Yogyakarta: C.V AndiOffset, 2014), h.99-100

unsur kesengajaan) atau bila pun karena kealpaan dan menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, hal tersebut merupakan perbuatan yang pertama kali.

Tujuan pemberian sanksi administratif pada akhirnya dapat dimaksudkan sebagai bentuk pembinaan dan edukasi serta untuk mendorong Wajib Pajak agar lebih memahami prosedur formil administratif dalam memenuhi hak dan kewajiban perpajakannya. Selain itu, penerapan sanksi administrasi khusus dalam kaitannya dengan Keberatan dan Banding adalah sebagai bentuk kesetaraan/keadilan antara Wajib Pajak dengan negara. Dimana ketika permohonan keberatan atau banding diterima sebagian atau seluruhnya maka Wajib Pajak berhak atas imbalan bunga sebesar 2% per bulan untuk paling lama 24 bulan sebagaimana disebutkan dalam Pasal 27 ayat 1 UU KUP.

Sanksi administrasi merupakan pembayaran kerugian terhadap negara yang bisa berupa denda administrasi, bunga, atau kenaikan Pajak yang terutang. Sanksi administrasi ditekankan kepada pelanggaran-pelanggaran administrasi perpajakan yang tidak mengarah kepada tindak pidana perpajakan⁴⁶. Sanksi administratif itu merupakan sarana-sarana kekuasaan menurut hukum publik yang dapat diterapkan oleh badan atau jabatan tata usaha negara sebagai reaksi terhadap mereka yang tidak mentaati norma- norma hukum tata usaha negara. Paksaan nyata (*bestuurdwang*) merupakan sanksi administrasi yang paling utama. Sebagai sanksi utama, paksaan nyata mempunyai sifat “ *reparatoir* ” yang dimaksudkan untuk mencegah kerusakan/kerugian lebih lanjut, dan pada sisi

⁴⁶ Purwono, H. 2010. *Dasar-Dasar Perpajakan & Akuntansi Pajak*. Jakarta: Penerbit Erlangga, h. 68.

lain untuk memulihkan keadaan semula dengan beban biaya si pelanggar yang langsung dikenakan tanpa melalui putusan pengadilan. Bahwa perintah melakukan tindakan dengan upaya paksa (*dwang bevel*) mempunyai sifat *executorial titel* yang langsung dapat dilaksanakan dengan *parate executie*⁴⁷.

Dalam hal Wajib Pajak membetulkan sendiri SPT Tahunan yang mengakibatkan utang pajak menjadi lebih besar, kepadanya dikenai sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan atas jumlah pajak yang kurang dibayar, dihitung sejak saat penyampaian SPT berakhir sampai dengan tanggal pembayaran, dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan. Dalam hal Wajib Pajak membetulkan sendiri SPT Masa yang mengakibatkan utang pajak menjadi lebih besar, kepadanya dikenai sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan atas jumlah pajak yang kurang dibayar, dihitung sejak jatuh tempo pembayaran sampai dengan tanggal pembayaran, dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan.⁴⁸

3.2 Formulasi Sanksi Pidana terhadap Penggelapan Pajak

Sanksi pidana pajak adalah sanksi pajak yang diberikan berupa hukuman pidana seperti denda pidana, pidana kurungan, dan pidana penjara. Wajib pajak dapat dikenakan sanksi pidana bila diketahui dengan sengaja tidak menyampaikan SPT atau menyampaikan SPT namun isinya tidak benar. Penyebab lainnya adalah wajib pajak memperlihatkan dokumen palsu serta tidak

⁴⁷ J.E Sahetapy, 1994, *KejahatanKorporasi*, Bandung: Eresco

⁴⁸ PERATURAN MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA NOMOR 9/PMK.03/2018 TENTANG PERUBAHAN ATAS PERATURAN MENTERI KEUANGAN NOMOR [243/PMK.03/2014](#) TENTANG SURAT PEMBERITAHUAN (SPT) pasal 20 ayat 5 dan 6

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

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

Dengan diformulasinya sanksi pidana dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, diharapkan menimbulkan kesadaran wajib pajak untuk memenuhi kewajibannya. Undang-Undang perpajakan merupakan per-undang-undangan yang tergolong hukum administrasi yang menggunakan ketentuan sanksi pidana, maka ketentuan pidana atau sistem pemidanaan yang ada dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan merupakan bagian khusus (sub sistem) dari keseluruhan sistem pemidanaan. Maka konsekuensinya sistem pemidanaan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan harus terintegrasi dalam aturan umum (*general rules*), jika

tidak membuat aturan khusus (*special rules*) yang menyimpang atau berbeda dengan aturan umum.

Pasal 43 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut KUP) menetapkan bahwa selain dilakukan oleh pembayar pajak (*plagen* atau *dader*), tindak pidana pajak dapat melibatkan penyerta (*deelderming*) seperti wakil, kuasa atau pegawai pembayar pajak atau pihak lain yang menyuruh melakukan (*doen plagen* atau *middelijke*), yang turut serta melakukan (*medeplagen* atau *mededader*), yang menganjurkan (*uitlokker*), atau yang membantu melakukan tindak pidana perpajakan (*medeplichtige*). Hal ini dimaksudkan dalam kerangka meminta pertanggungjawaban pelaku.⁴⁹ Sedangkan Pasal 38 UU KUP menetapkan bahwa "pelanggaran pajak" termasuk: (1) tidak menyampaikan SPT; dan (2) menyampaikan SPT dengan isi yang tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar. Sementara Pasal 39 UU KUP menyebutkan bahwa "kejahatan pajak" seperti:

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

⁴⁹ Satoehid Kartanegara dalam Tb. Irman, *Hukum Pembuktian Pencucian Uang*, (Bandung: MQS Publishing & Ayyccs Group, 2006), hal. 135-137

6. memberitahukan pembukuan palsu atau dipalsukan atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya,
7. tidak menyelenggarakan pembukuan,
8. tidak menyimpan buku, catatan dan dokumen, dan
9. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut. Selain itu terdapat juga tindak pidana percobaan (pogging) penyalahgunaan NPWP atau penyampaian SPT untuk mendapatkan restitusi pajak, dan penerbitan atau pemanfaatan surat setoran pajak atau dokumen yang tidak benar sesuai dengan keadaan yang sebenarnya.

Kita sering mendengar istilah sanksi pidana dalam peradilan umum. Dalam perpajakan pun dikenai adanya sanksi pidana. Undang-Undang KUP menyatakan bahwa pada dasarnya, pengenaan sanksi pidana merupakan upaya terakhir untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak. Namun, pemerintah masih memberikan keringanan dalam pemberlakuan sanksi pidana dalam pajak, yaitu bagi Wajib Pajak yang baru pertama kali melanggar ketentuan Pasal 38 UU KUP tidak dikenai sanksi pidana, tetapi dikenai sanksi administrasi.

Berdasarkan UU KUP, delik fiskal pidana pajak yang semula harus memenuhi persyaratan formal (terbukti melakukan tindak pidana dengan cara-cara yang secara eksplisit diatur dalam ketentuan pajak) dan persyaratan materiil (terbukti telah menimbulkan kerugian pada pendapatan negara), telah pula ditambah dengan delik formal saja tanpa pembuktian harus merugikan pada pendapatan negara (Pasal 39A). Apabila terbukti, tindak pidana alpa dihukum dengan pidana kurungan atau denda pidana, sedangkan tindak pidana sengaja dan percobaan

dihukum dengan pidana penjara dan denda pidana. Namun dalam rangka mengedepankan unsur *budgeter* dari sistem pajak dan pembinaan dan pembelajaran kepada masyarakat pembayar pajak, dalam Pasal 13A UU KUP menetapkan, bahwa perbuatan pelanggaran (alpa) yang pertama kali cukup dilakukan tindakan koreksi administratif dengan sanksi kenaikan sebesar dua kali pajak yang kurang dibayar.

Adapun uraian mengenai tindak pidana di bidang sebelum diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan dan Tatacara Perpajakan, perpajakan adalah sebagai berikut:⁵⁰

1. Tindak Pidana SPT (Surat Pemberitahuan)

Ditetapkan apabila SPT tidak disampaikan, atau disampaikan tetapi tidak sesuai dengan batas waktu yang telah ditetapkan. Dalam pasal ini ada dua kemungkinan kesalahan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, yaitu, *pertama*, Wajib Pajak terlambat menyampaikan SPT, *kedua*, Wajib Pajak tidak menyampaikan SPT. Adapun batas waktu penyerahan SPT adalah tiga bulan setelah berakhirnya Tahun Pajak (untuk SPT Tahunan) dan dua puluh hari setelah berakhirnya Masa Pajak (untuk SPT Masa). Tindak Pidana SPT yang ditetapkan dalam Pasal 38 dan Pasal 39 Perubahan KUP, yaitu:

1. Tidak menyampaikan SPT;
2. Menyampaikan SPT, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang tidak benar. Keduanya karena kealpaan;

⁵⁰<http://www.linkpdf.com/ebookviewer.php?url=http://www.pajak.go.id/dmdocuments/PENYIDIKAN.pd>, *Ketentuan Kejahatan di bidang perpajakan berdasarkan Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum Perpajakan*, diakses tanggal 17 juni 2020

3. Tidak menyampaikan SPT;
4. Menyampaikan SPT dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap. Keduanya dilakukan dengan sengaja.

Pasal 42 ayat 2 menetapkan bahwa tindak pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 dan Pasal 41 ayat 2 adalah kejahatan. Jadi tindak pidana tidak menyampaikan SPT, menyampaikan SPT dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap termasuk kejahatan.

2. Tindak Pidana NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak)

Tindak pidana ini tercantum dalam Pasal 39 ayat 1a Perubahan KUP, dirumuskan sebagai berikut:

“... tidak mendaftarkan diri, atau menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2”.

Tindak pidana tersebut tidak diancam dengan hukuman administrasi, melainkan langsung diancam dengan hukuman pidana. Dalam penjelasan, tidak disebutkan mengapa tindak pidana atas NPWP ini tidak diberikan sanksi administrasi melainkan langsung diberikan sanksi pidana. Tetapi hanya dijelaskan bahwa perbuatan dalam Pasal 39 ayat 1 yang dilakukan dengan sengaja bukan lagi merupakan pelanggaran administrasi tetapi merupakan tindak pidana/kejahatan. Oleh karenanya diancam dengan pidana yang lebih berat daripada perbuatan karena kealpaan yang sifatnya pelanggaran.

Tindak pidana NPWP ini terdiri dari:

- a. Tidak mendaftarkan diri pada Direktorat Jenderal Pajak sehingga tidak

mempunyai NPWP;

b. Menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP.

Fungsi NPWP disebutkan sebagai sarana administrasi perpajakan yang dipakai sebagai tanda pengenal wajib pajak, untuk menjaga ketertiban dalam pembayaran pajak serta pengawasan administrasi perpajakan. Perpajakan berdasarkan sistem *self assessment* nampaknya memerlukan sarana pengawasan. Dengan sistem itu bukan berarti wajib pajak dapat mengisi SPT sesuai dengan keinginannya sendiri, melainkan terikat pula pada aturan-aturan.

Dari penelitian yang dilakukan oleh Direktorat Pajak terkait proses hukum bagi pelaku tindak pidana perpajakan diketahui bahwa selama ini belum ada seorangpun yang, diajukan ke pengadilan karena melakukan tindak pidana NPWP. Hal ini disebabkan karena adanya “unsur kesengajaan yang harus dibuktikan dalam tindak pidana NPWP. Apabila perbuatan tidak mendaftarkan diri/menyalahgunakan tanpa hak NPWP sebagai kelalaian, maka pelaku tidak dapat dituntut, sebab tidak memenuhi unsur kesengajaan. Berdasarkan pengertian semacam ini, ketentuan Pasal 39 ayat 1 a KUP justru menguntungkan orang-orang yang tidak mendaftarkan diri sebagai wajib pajak. Dari segi administrasi, ia tidak diberikan sanksi. Dari segi hukum pidana ia dilepaskan, karena digolongkan sebagai telah melakukan kealpaan.

3. Tindak Pidana Pembukuan

Secara lengkap ketentuan pidana pembukuan ditetapkan dalam Pasal 39 ayat 1 e dan f Perubahan KUP sebagai berikut:

a. Memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau

dipalsukan seolah-olah benar; atau

- b. Tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lainnya; sehingga dapat menimbulkan kerugian pada negara, dipidana dengan pidana penjara paling lama enam tahun dan denda paling tinggi sebesar empat kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

Pasal 28 Perubahan KUP, menetapkan bahwa wajib pajak orang pribadi dan badan yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas di Indonesia, wajib menyelenggarakan pembukuan, untuk menghitung semua penghasilan kena pajak atau harga perolehan dan penyerahan barang atau jasa guna memperhitungkan jumlah pajak terutang. Jadi, wajib pajak baik perorangan maupun badan hukum dan Pengusaha Kena Pajak⁵¹ diwajibkan membuat pembukuan. Hal ini dimaksudkan agar dapat dilakukan perhitungan berapa jumlah pajak yang seharusnya dibayar oleh wajib pajak.

Salah satu jenis tindak pidana di bidang pajak adalah penggelapan pajak khususnya pada pajak pertambahan nilai. Penggelapan pajak adalah tindak pidana yang merupakan rekayasa subyek pelaku dan obyek transaksi pajak untuk memperoleh penghematan pajak secara melawan hukum dan penggelapan pajak Boleh dikatakan merupakan *virus* yang melekat pada setiap sistem pajak yang berlaku. Begitupun dalam penggelapan Pajak Pertambahan Nilai ini banyak

⁵¹ Penguasa yang menyerahkan Barang Kena Pajak dan Jasa Kena Pajak dikenakan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPn BM). Ia harus mendaftarkan diri kepada Direktorat Jenderal Pajak setempat. Artinya kepada Kantor Pelayanan Pajak di tempat usahanya berada untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, sesuai dengan ketentuan Pasal 3 jo Pasal 4 Undang-Undang No. 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

dilakukan oleh perusahaan-perusahaan. Salah satu contohnya penggelapan pajak dapat berupa penggelapan faktur pajak, bukti pemotongan pajak, atau bukti pemungutan pajak sebagai bentuk konkritnya. Penggelapan pajak terjadi sebelum Surat Keterangan Pajak dikeluarkan.

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

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

Dalam kaitannya dengan pidana pajak, maka hal ini memperluas dan memperjelas jangkauan pidana dalam Pasal 38 dan 39 UU KUP. Sebelumnya, pidana pajak berdasarkan Pasal 38 dan 39 UU KUP yang tidak menyediakan pasal antisipatif terkait pemidanaan pada wajib pajak badan dalam hal ini korporasi, sehingga kembali pada konsep pemidanaan terhadap orang pribadi sebagai subjek hukum sesuai dengan konsep dalam KUHP. Akan tetapi berdasarkan Pasal 4 tersebut bahwa apabila ada suatu korporasi yang mendapatkan keuntungan dari tindak pidana yang dilakukan oleh pengurusnya atau pihak tertentu maka pihak korporasi juga dapat dimintai pertanggungjawaban secara pidana.

Yang dikenakan sanksi secara pidana terhadap wajib pajak adalah ketentuan Pasal 38 UU KUP tentang pelanggaran akibat kealpaan yaitu tidak menyampaikan SPT atau menyampaikan SPT namun tidak benar, kemudian kejahatan pajak akibat kesengajaan yang dijabarkan dalam pasal 39 dan 39A UU KUP yang memuat sembilan macam pidana di pasal 39 dan dua macam pada pasal 39A, dengan ancaman pidana penjara dan denda pidana.

Terkait tindak pidana pajak sebagai *ultimum remedium*, maka ada tiga fase atau situasi ketika dilakukan, dapat dialihkan menjadi sanksi administrasi. Situasi pertama, menurut Pasal 8 ayat 1 Undang-Undang KUP, disebutkan sepanjang belum dilakukan pemeriksaan, dalam hal ini pemeriksaan bukti permulaan, wajib pajak dapat melakukan pembetulan terhadap SPT-nya yang mengakibatkan utang pajak menjadi lebih besar, kepadanya dikenai sanksi administrasi berupa bunga

sebesar 2 % per bulan atas pajak yang kurang bayar. Apabila ini menjadi pilihan wajib pajak, maka akan menutup peluang untuk dilakukan pemeriksaan.

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

Ini adalah bagian kedua dimana meskipun telah dilakukan pemeriksaan terhadap adanya kecurigaan mengenai terjadinya tindak pidana, akan tetapi pemerintah memberikan jalan keluar untuk dialihkan kepada sanksi administrasi dengan meningkatkan denda menjadi 150% dari jumlah pajak yang harus dibayarkan.

Kemudian pada fase ketiga adalah pada fase penyidikan . Ternyata penyidikan dalam pidana pajak pun dapat dihentikan apabila untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan menteri keuangan, jaksa agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan sepanjang perkara pidana tersebut belum dilimpahkan ke pengadilan dengan terlebih dahulu menyelesaikan utang pajaknya ditambah dengan denda administrasi.

Berikut ketentuan dalam UU KUP yang menggambarkan penerapan sanksi pidana sebagai *ultimum remidium*.

1. Pasal 13 A;

Wajib Pajak yang karena kealpaannya 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 tidak dikenai sanksi pidana apabila kealpaan tersebut pertama kali dilakukan oleh Wajib Pajak dan Wajib Pajak tersebut wajib melunasi kekurangan pembayaran jumlah pajak yang terutang beserta sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar yang ditetapkan melalui penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar.

Berdasarkan uraian pasal di atas, pengenaan sanksi pidana merupakan upaya terakhir untuk meningkatkan kepatuhan Waji Pajak. Bagi Wajib Pajak yang melanggar pertama kali ketentuan tersebut dikenakan sanksi administratif, sedangkan apabila pelanggaran tersebut merupakan perbuatan yang kedua kalinya maka dapat dikenakan sanksi pidana sesuai dengan Pasal 38 dengan pidana denda paling sedikit 1 kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 tahun atau paling lama 1 tahun.

2. Pasal 44 B;

Untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di

bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6 bulan sejak tanggal surat permintaan. Penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dilakukan setelah Wajib Pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 4 kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan.

Terlihat bagaimana model *ultimum remedium* yang diterapkan oleh undang-undang perpajakan. Namun bukannya menjadi alternatif terakhir, penerapan pidana dalam undang-undang perpajakan malah terlihat diterapkan sejalan dengan ketentuan sanksi administrasi, dengan menyiapkan pintu-pintu pengalihan hukum dari sanksi pidana ke ranah sanksi administrasi pada tiap-tiap fase. Disisi lain, adanya pengalihan sanksi tersebut pun hanya berlaku terhadap pidana menyampaikan SPT secara tidak benar dan tidak lengkap. Sementara untuk pidana pajak lain tidak ditemukan pengaturan tentang penghentian proses pidana serupa.

Polri sendiri sebagai salah satu aparat penegak hukum memiliki cara dalam upaya penanggulangannya yaitu secara *Represif* dan *Preventif*. Represif adalah penekanan dalam penerapan pidana setelah kasus ini terjadi dan Preventif adalah pencegahan tanpa pidana sebelum kasus ini terjadi.

1. Upaya secara Represif atau penekanan dalam penerapan pidana setelah kejahatan terjadi. Penegakan hukum pidana terhadap pelaku tindak pidana penggelapan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) belum diatur secara tegas

diatur dalam suatu Undang-Undang khusus yang bisa memberatkan pidana bagi pelaku. Pelaku dikenakan tuntutan penggelapan yaitu Pasal 372 KUHP dengan ancaman pidana penjara paling lama empat tahun. Oleh sebab itu aparat penegak hukum untuk masalah ancaman ini mereka juga menggunakan Pasal 39 ayat (1) huruf i UU KUP, dimana ancaman pidananya lebih berat sehingga para pelaku akan jera dengan perbuatannya dan dalam kasus tersebut terdapat asas *lex specialis derogate legi generali*. Pihak kepolisian apabila mendapat laporan mengenai kasus seperti ini dapat langsung melakukan penyelidikan terhadap pelaku yang telah dilaporkan oleh kantor pelayanan pajak, dan bila terindikasi melakukan kejahatan berupa penggelapan yang disebutkan dalam KUHP maka akan langsung diproses lebih lanjut.

2. Upaya secara Preventif atau pencegahan sebelum kasus terjadi untuk menjaga kemungkinan terjadinya kejahatan atau pelanggaran hukum di dalam masyarakat menggunakan cara-cara persuasif, seperti himbauan yang dilakukan oleh Korwas PPNS Dirkrimsus Polda Lampung selaku aparat penegak hukum. Penanganan secara preventif terhadap tindak pidana penggelapan pajak ini, adalah pilihan yang sangat tepat mengingat masih banyak masyarakat Indonesia yang belum taat membayar pajak dan Wajib Pajak tidak melaporkan sebagian atau seluruh penghasilannya dalam Surat Pemberitahuan Tahunan atau membebaskan biaya-biaya yang tidak seharusnya dijadikan pengurangan penghasilan untuk tujuan meminimalkan beban pajak. Tindakan *illegal* ini menyebabkan kerugian

Negara. Sebagian besar Negara mengenakan sanksi administrasi dan sanksi pidana terhadap Wajib Pajak yang melakukan penggelapan pajak.

Tahap penegakan hukum pidana (tahap penerapan hukum pidana) oleh aparat penegak hukum, mulai dari kepolisian sampai ke pengadilan. Dengan demikian aparat penegak hukum bertugas menegakkan serta menerapkan peraturan-peraturan perundang-undangan pidana yang telah dibuat oleh pembuat undang-undang, dalam melaksanakan tugas ini aparat penegak hukum harus berpegang teguh pada nilai-nilai keadilan dan guna. Tahap ini disebut sebagai tahap yudikatif.

Kejahatan tindak pidana penggelapan pajak pertambahan nilai dimana subyek hukumnya atau pelakunya adalah seseorang Pengusaha Kena Pajak (PKP) karena tidak menyetorkan atau melakukan penggelapan Pajak Pertambahan Nilai saat masa dikeluarkannya Surat Pemberitahuan Tahunan pada masa pajak pertambahan nilai. Hal ini merupakan pelanggaran terhadap Undang-Undang dengan maksud melepaskan diri dari pajak atau mengurangi dasar penetapan pajak dengan cara menyembunyikan sebagian dari penghasilannya. Terkait dengan masih tingginya tunggakan pajak yang dilakukan sejumlah Wajib Pajak di Indonesia khususnya pada Pengusaha Kena Pajak dan penyalahgunaannya maka hal tersebut seharusnya segera dituntaskan karena dinilai merugikan perekonomian Negara. Bahwa penegakan hukum pajak dilakukan dalam bentuk penjatuhan sanksi terhadap pelanggar hukum pajak untuk melindungi kepentingan Negara untuk memperoleh pembiayaan dari sektor pajak mengingat hukum pajak tindak melindungi kepentingan wajib pajak tetapi bahkan melindungi sumber

pendapatan Negara yang terfokus pada pemenuhan kewajiban Wajib Pajak untuk membayar lunas pajak yang terutang.

Terkait sanksi pidana yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan dan Tatacara Perpajakan mengatur terkait karakteristik tindak pidana di bidang perpajakan yakni:⁵²

- a. Setiap orang yang karena kealpaannya tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT); atau menyampaikan SPT, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan atau denda paling tinggi 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. Sanksi tindak pidana di bidang perpajakan menjadi pidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun atau denda 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.
- b. Setiap orang yang dengan sengaja tidak mendaftarkan diri, atau menyalahgunakan, atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak (PKP); atau tidak menyampaikan SPT; atau menyampaikan SPT dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; atau menolak

⁵² Ketentuan Pidana di dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan dan Tatacara Perpajakan

untuk dilakukan pemeriksaan; atau memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar; atau tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lainnya; atau tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara, di pidana dengan pidana penjara paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling tinggi 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. Sanksi tindak pidana di bidang perpajakan menjadi pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan atau paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

- c. Apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan, dikenakan pidana 2 (dua) kali lipat dari ancaman pidana yang diatur sebagaimana butir b.
- d. Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP atau Pengukuhan PKP, atau menyampaikan SPT dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak, dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling

tinggi 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohon dan atau kompensasi yang dilakukan oleh Wajib Pajak. Sanksi tindak pidana di bidang perpajakan terhadap huruf b di atas menjadi pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan atau paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan /atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan.

Untuk melaksanakan ketentuan tersebut, Menteri Keuangan telah menerbitkan peraturan pelaksanaannya melalui Peraturan Menteri Keuangan No. 130/PMK.03/2009 tentang Tata Cara Penghentian Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan Untuk Kepentingan Penerimaan Negara. Dalam peraturan tersebut disebutkan bahwa untuk memperoleh penghentian penyidikan, Wajib Pajak mengajukan permohonan secara tertulis kepada Menteri Keuangan dengan memberikan tembusan kepada Direktur Jenderal Pajak. Permohonan berikut tembusannya dilampiri dengan pernyataan yang berisi pengakuan bersalah Wajib Pajak dan kesanggupan melunasi kewajibannya. Dalam hal Menteri Keuangan menerima permintaan Wajib Pajak, maka Menteri Keuangan mengajukan surat permintaan kepada Jaksa Agung untuk menghentikan penyidikan. Apabila disetujui, Jaksa Agung akan menerbitkan Surat Ketetapan Penghentian Penyidikan paling lama dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan Menteri Keuangan.

Kebijakan penerapan sanksi pidana di bidang perpajakan sebagai *ultimum remidium* memiliki sisi positif untuk meningkatkan pendapatan negara melalui pajak. Akan tetapi, kebijakan tersebut juga memiliki sisi negatif, di mana terdapat kemungkinan Wajib Pajak pada awalnya akan selalu berusaha untuk tidak membayar pajak dengan harapan perbuatan tersebut tidak diketahui oleh pihak yang berwenang. Atau apabila di kemudian hari pun perbuatan pidana tersebut diketahui oleh penyidik dan akhirnya sampai pada tahap penyidikan, maka Wajib Pajak tersebut masih memiliki kesempatan keluar dari jerat pidana yaitu dengan cara segera melakukan pembayaran kewajibannya, sehingga sifat tindak pidananya menjadi gugur. Oleh karena itu, kebijakan *ultimum remidium* dalam bidang perpajakan perlu diterapkan secara bijak agar tidak menimbulkan *kontraproduktif*.

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

kepentingan penerimaan negara.⁵³ Penerimaan negara dapat diartikan sebagai sejumlah uang yang patut dikumpulkan untuk kepentingan penerimaan negara. Tujuan pajak adalah mengumpulkan uang bagi kepentingan negara guna melakukan keseluruhan pembangunan di wilayah Negara Indonesia sebagaimana tujuan negara yang terdapat dalam pembukaan Undang-Undang Dasar 1945.

Pada dasarnya, pembedaan sanksi administrasi dan sanksi pidana adalah sanksi administrasi merupakan sanksi berupa pembayaran kerugian kepada negara, khususnya yang berupa bunga dan kenaikan.⁵⁴ Sementara sanksi pidana merupakan siksaan atau penderitaan, merupakan suatu alat terakhir atau bentuk yang digunakan diskus agar norma perpajakan dipatuhi. Sanksi pidana terdiri dari denda pidana, pidana kurungan, dan pidana penjara. Berbeda dengan sanksi berupa denda administrasi yang hanya diancamkan atau dikenakan kepada wajib pajak yang melanggar ketentuan peraturan perpajakan, sanksi berupa denda pidana selain dikenakan kepada wajib pajak ada juga yang diancamkan kepada pejabat pajak atau kepada pihak ketiga yang melanggar norma.⁵⁵ Denda pidana dikenakan kepada tindak pidana yang bersifat pelanggaran maupun bersifat kejahatan.⁵⁶

Tujuan utama dari Undang-Undang KUP sebagaimana terdapat dalam konsiderans ditentukan bahwa dalam rangka menghadapi dampak krisis keuangan global, sangat mendesak untuk memperkuat basis perpajakan nasional guna mendukung penerimaan negara dari sektor perpajakan yang lebih stabil, maka

⁵³ Wirawan B Ilyas,dkk, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2004, hlm.73

⁵⁴ Mardiasmo, supra no. 29, hlm. 59.

⁵⁵ Ibid hal 60

⁵⁶ ibid

diketahui tujuan Undang-Undang KUP adalah untuk kepentingan penerimaan keuangan negara, maka tindak pidana bidang pajak lebih mengutamakan konsep pengembalian kerugian negara daripada penjatuhan sanksi pidana kurungan dan penjara untuk diterapkan terhadap pelaku tindak pidana perpajakan oleh wajib pajak dan pihak ketiga di Indonesia.

Gagasan untuk memperbaharui pemberian sanksi terhadap pelaku tindak pidana pajak sebenarnya sudah banyak yang mengusulkan. Seperti, misalnya untuk pidana denda, porsinya diperbanyak serta diutamakan sebagai sanksi utama, sebelum pidana kurungan dan pidana penjara agar mendorong sebesar-besarnya penerimaan negara.⁵⁷ Memperbanyak sanksi denda baik secara administrasi maupun sanksi pidana dapat saja dilakukan, namun peningkatan sanksi denda dalam sanksi administrasi terhadap wajib pajak yang tidak memenuhi kewajiban perpajakannya dapat menyebabkan wajib pajak tersebut tetap tidak memenuhi kewajibannya dan tidak menjalankan sanksi sehingga dapat berakibat meningkatnya jumlah pelaku tindak pidana dan lebih memilih sanksi pidana yang merupakan upaya terakhir (*ultimum remedium*) dengan ancaman sanksi penjara dan denda pidana.

Kemudian lebih jauh lagi, sanksi penjara juga tidak akan membuat negara mendapatkan pemasukan yang seharusnya dibayarkan oleh wajib pajak, tapi justru menambah kewajiban negara untuk menyediakan penjara yang layak dan penambahan pengeluaran untuk membiayai narapidana. Demikian halnya dengan ancaman sanksi denda pidana, berapapun jumlah atau besarnya denda pidana

⁵⁷ Simon Nahak, 2014, *Hukum Pidana Perpajakan Konsep Penal Policy Tindak Pidana Perpajakan dalam Perspektif Pembaharuan Hukum*, Setara Press, Jakarta.

akan tetap dapat diganti dengan kurungan minimal 1 hari dan maksimal 6 bulan apabila terdakwa tidak mampu membayar denda pidana tersebut.⁵⁸ Kondisi demikian tidak akan membuat filosofi tujuan hukum pajak tercapai, yaitu mengoptimalkan penerimaan negara, karena setelah kurungan sebagai pengganti denda pidana selesai maka pelaku tindak pidana pajak telah hilang kewajiban membayar utang pajaknya.

Hal tersebut sejalan dengan pernyataan Philipus M. Hadjon, sebagaimana dikutip Simon Nahak, menyatakan bahwa negara akan rugi jika wajib pajak dipidanakan, karena tujuan Undang-Undang KUP adalah pendapatan negara sebesar-besarnya.⁵⁹ Tindakan penegakan hukum pajak harus mendahulukan sanksi administrasi, sedangkan sanksi pidana bersifat *ultimum remedium*. Sanksi pidana dikenakan jika sanksi administrasi sudah maksimal, untuk itu jika ada pelanggaran pajak seharusnya dikenakan sanksi administrasi lebih dahulu untuk memperoleh pendapatan negara sebanyak-banyaknya.⁶⁰

⁵⁸ Kitab Undang Undang Hukum Pidana Pasal 30 ayat (2) dan ayat (3).

⁵⁹ Simon Nahak, 2014, *Hukum Pidana Perpajakan Konsep Penal Policy Tindak Pidana Perpajakan dalam Perspektif Pembaharuan Hukum*, Setara Press, Jakarta, h.220.

⁶⁰ *ibid*