

# KAJIAN YURIDIS PENEGAKAN PIDANA PERPAJAKAN INDONESIA

Zerani Naomi Montolalu, Diana Darmayanti Putong, Janeman Lanawaang

Universitas Negeri Manado

Email: [zeranim@gmail.com](mailto:zeranim@gmail.com)

## Abstrak

*Tindak pidana di bidang perpajakan selalu menjadi perbincangan dalam masyarakat Indonesia. Adanya pajak, maka pemerintah Indonesia dapat melakukan pembangunan. Pajak memiliki fungsi sebagai budgeter financial dan fungsi regulator. Maka, yang menjadi pembahasan dalam skripsi ini adalah untuk mengetahui tujuan dari hambatan dalam penegakan hukum pidana dibidang perpajakan yang berbasis pemulihan kerugian dan apa saja peran Indonesia sebagai negara hukum dalam penanganan perkara pidana perpajakan. Metode yang dipakai dalam penulisan skripsi ini yaitu kualitatif dengan jenis penelitian normative dan sumber bahan hukum sekunder. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa keadilan restorative merupakan alternative untuk menyelesaikan perkara tindak pidana yang diubah menjadi mediasi dan peran Indonesia sebagai negara hukum dalam penanganan perkara pidana perpajakan*

**Kata Kunci:** *Penegakan Pidana, Pajak, Perpajakan.*

## A. Pendahuluan

Negara yang menganut sistem mekanisme pasar, termasuk mekanisme pasar terkendali seperti Indonesia, pajak merupakan instrumen pemerintah yang sangat vital dan strategis. Dengan uang pajak, pemerintah dapat melaksanakan pembangunan. menggerakkan roda pemerintahan, mengatur perekonomian masyarakat dan negara.

Kaitannya dengan pembangunan dan kesejahteraan, pajak memiliki fungsi-fungsi yang dapat dipakai untuk menunjang tercapainya suatu masyarakat yang adil dan makmur secara merata. Fungsi-fungsi tersebut adalah budgetair finansial yang memberikan masukan uang sebanyak-banyaknya ke kas negara dan fungsi regulator mengatur bahwa pajak sebagai alat untuk mengatur masyarakat baik dalam bidang ekonomi maupun politik.

Berdasarkan Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar 1945 yang dirumuskan “Negara Indonesia adalah negara hukum”. Bahwa hukum merupakan suatu kaidah atau peraturan yang mengatur masyarakat, segala tingkah laku dan perbuatan masyarakat di Negara Indonesia seluruhnya diatur oleh hukum. Oleh karena itu Indonesia sebagai negara yang berdasarkan hukum wajib untuk menegakkan keadilan dalam proses penegakan hukum yang sesuai dengan Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945 dirumuskan “Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum”

“Konsep dari suatu perpajakan adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang yang dapat dipaksakan dengan tiada mendapat jasa timbal atau kontraprestasi yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum .

Selain penegakan hukum administrasi yang menggunakan sanksi administrasi sebagai instrumennya, dalam bidang pajak juga dikenal penegakan hukum pidana. Penegakan hukum pidana dalam bidang pajak tentunya juga mempunyai tujuan tertentu, yaitu agar ketentuan hukum di bidang pajak tersebut dapat dijalankan sebagaimana mestinya sehingga dapat mewujudkan keadilan, kepastian, dan keseimbangan antara para pihak yang terlibat didalamnya.

Untuk mewujudkan penegakan hukum pidana di bidang perpajakan berbasis pemulihan kerugian pada pendapatan negara dibutuhkan ketentuan baru dalam Undang-Undang (UU) Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP).

Sesuai dengan Pasal 30 ayat (2) KUHP, jika pidana denda tidak dibayar akan diganti dengan pidana kurungan. Ketentuan ini menjadi tantangan untuk memulihkan kerugian pendapatan negara. penegakan hukum pidana yang diakhiri hukuman badan berupa pidana penjara.

## **B. Permasalahan**

Berdasarkan uraian diatas, penelitian ini membahas tentang :

1. Hambatan dalam Penegakan Hukum Pidana Perpajakan Berbasis Pemulihan Kerugian.

2. Peran Indonesia sebagai negara hukum dalam penanganan perkara pidana perpajakan.

### **C. Metode Penelitian**

Dalam penelitian ini menggunakan metode penelitian Normatif atau penelitian hukum kepustakaan (*library research*) yaitu untuk mendapatkan bahan hukum yang dilakukan dengan cara meneliti buku-buku dan peraturan perundang-undangan. Penelitian ini dilaksanakan pada jangka waktu Maret 2022 hingga Mei 2022.

Bahan hukum yang digunakan yaitu bahan hukum Sekunder yang sumber bahan hukumnya diperoleh melalui kepustakaan dengan mengkaji, menelaah dan mengolah literatur artikel atau tulisan yang berkaitan dengan permasalahan yang akan diteliti. Teknik analisis bahan hukum yang digunakan dalam penelitian ini yaitu Kualitatif.

### **C. Pembahasan**

#### **1. Tujuan Penanganan Perkara Pidana Di Bidang Perpajakan**

Ketentuan-ketentuan dari unsur-unsur tindak pidana dibidang perpajakan antara lain:

1. Tidak ada perbuatan yang diwajibkan
2. Berada dalam kaitan dengan masalah pajak
3. Dilakukan secara sengaja maupun tidak sengaja
4. Secara melawan hukum (tidak memenuhi kewajiban hukum ataupun melakukan sesuatu yang dilarang oleh hukum)
5. Dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara

Ancaman pidana bisa juga tertuju kepada orang yang sengaja menyebabkan tidak terpenuhinya kewajiban pejabat dan pihak lain untuk memberikan data dan informasi yang berkaitan dengan perpajakan kepada Direktorat Jenderal Pajak. Ancaman pidana itu juga bisa ditujukan kepada orang yang dengan sengaja tidak memberikan data dan informasi yang diminta oleh Direktur Jenderal Pajak; atau kepada orang yang dengan sengaja menyalahgunakan data dan informasi perpajakan sehingga menimbulkan kerugian kepada negara. Dalam rangka pengawasan kepatuhan pelaksanaan kewajiban perpajakan sebagai konsekuensi

penerapan sistem selfassessment memang diperlukan berbagai data, baik yang bersumber dari wajib pajak maupun dari luar diri wajib pajak. Data tersebut diharapkan lengkap, dan benar, sehingga dapat dijadikan dasar dalam penetapan dan kontrol terhadap pelaksanaan kewajiban perpajakan oleh wajib pajak atau penanggung pajak.

Penyelesaian tindak pidana pajak/perpajakan tidak dilaksanakan oleh pengadilan pajak melainkan dilaksanakan melalui pengadilan/peradilan umum, karena pengadilan pajak hanya terbatas pada penanganan sengketa di bidang pajak/perpajakan baik gugatan yang diajukan oleh wajib pajak atau kuasanya maupun pemungut/petugas pajak dan banding sebagaimana diatur dalam UU No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Dengan demikian, penyelesaian tindak pidana di bidang pajak/perpajakan mengacu pada KUHAP, pada acara pemeriksaannya diawali dengan proses penyidikan, penuntutan dan putusan hakim. KUHAP membedakan 3 (tiga) macam pemeriksaan perkara pidana: pemeriksaan biasa; pemeriksaan singkat dan pemeriksaan perkara cepat dengan memperhatikan alat-alat bukti sebagaimana diatur dalam Pasal 184 KUHAP.

Hakim dalam mengambil keputusan didasarkan kepada surat dakwaan dan segala sesuatu yang terbukti dalam sidang pengadilan, sebagaimana diatur dalam Pasal 191 KUHAP, diakhiri dengan memberitahu kepada terpidana hak-haknya.

Hukum Pidana Pajak masuk ke dalam Tindak Pidana Ekonomi. Tindak Pidana Ekonomi ataupun Tindak Pidana di Bidang Ekonomi, tidak memiliki definisi yang tegas dan jelas, baik di tingkat Nasional maupun Internasional. Pada level internasional terdapat berbagai usulan mengenai terminologi yang dipakai, hal ini bisa berkaitan dengan *white-collar crimes*, *commercial crimes*, *business crimes*, *corporate crimes*, *economic crimes*, dan berbagai bentuk terminologi yang digunakan.<sup>1</sup> Bahkan, dianggap ekonomi, terdapat juga terminologi yang sebagai induk kejahatan terhadap yakni *Financial Abuse* dimana di dalamnya terdapat

---

<sup>1</sup> Bengt Larsson, "What is 'economic' about 'economic crime'?", Chapter Buku, White-Collar Crime Research. Old Views and Future Potentials, *The national council for crime prevention*, Sweden, Hlm. 123.

*Financial Crime*. Sekalipun dikatakan bahwa terminologi *financial abuse* tidak begitu tegas dan cukup luas.<sup>2</sup>

*Financial Abuse* atau penyalahgunaan di bidang finansial merupakan definisi yang luas dimana melingkupi tidak hanya aktivitas ilegal yang memiliki dampak terhadap sistem finansial, namun juga aktivitas lain yang berkaitan dengan pajak dan peraturan perekonomian lainnya

## **2. Penegakan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Berbasis Pemulihan Kerugian.**

Upaya untuk mewujudkan penegakan hukum pidana di bidang perpajakan berbasis pemulihan kerugian pada pendapatan negara menemui beberapa tantangan. Sesuai dengan Pasal 30 ayat (2) KUHP, jika pidana denda tidak dibayar akan diganti dengan pidana kurungan. ketentuan ini banyak menjadi pertimbangan hakim dalam perkara pidana di bidang perpajakan untuk menjatuhkan putusan pidana denda disubsidair dengan pidana kurungan. Akibatnya negara justru menambah pengeluaran untuk membiayai narapidana dan tidak menerima penerimaan dari pemulihan kerugian pada pendapatan negara

Jika terpidana tidak membayar pidana denda berdasarkan pada putusan hakim yang berkekuatan hukum tetap maka jaksa akan melakukan sita eksekusi terhadap harta kekayaan terpidana untuk membayar pidana denda tersebut. Ketentuan tersebut diharapkan mendorong pelaku tindak pidana sejak dini melakukan pelunasan kerugian pada pendapatan negara dan sanksi administratif berupa denda.

Penegakan hukum pajak tidak serta merta dimulai dengan pengenaan sanksi administrasi. Namun, pada tahap awal, proses penegakan hukum ini dimulai dari upaya untuk mengingatkan warga negara yang telah memiliki kewajiban perpajakan (Wajib Pajak) dengan penyampaian surat himbauan dan surat teguran. kewajiban perpajakan dimulai dari pendaftaran NPWP, penghitungan jumlah pajak yang terutang, pembayaran pajak yang masih kurang dibayar, dan pelaporan pajak melalui surat pemberitahuan (SPT).

---

<sup>2</sup> International Monetary Fund, "*Financial System Bambang Poernomo, Pertumbuhan Hukum Penyimpangan Di Luar Kodifikasi Hukum Pidana*", Bina Aksara, Jakarta, 1984, Hlm. 19

*Asset recovery* adalah kegiatan pelacakan, pembekuan, penyitaan, perampasan, pemeliharaan/pengelolaan, dan pengembalian aset yang dicuri/hasil kejahatan kepada korban kejahatan (misalnya negara untuk kasus korupsi) baik di dalam maupun luar negeri.

Dalam bidang perpajakan, penerapan pendekatan *asset recovery* dapat dilakukan sejak awal terjadinya sengketa pidana pajak. Terdapat beberapa tahapan untuk melakukan *asset recovery*, yakni menyiapkan perencanaan dan kebijakan, investigasi, penjagaan dan pengamanan aset, pengelolaan, penyitaan aset, dan pemanfaatan aset melalui lelang.

Upaya pertama (Level I) yang dilakukan kantor pajak adalah mengingatkan warga negara akan kewajiban perpajakannya dimulai dari penyampaian Surat Himbauan agar warga negara yang telah memenuhi kewajiban subjektif dan memiliki objek pajak untuk segera mendaftarkan diri suatu dengan sebagai Wajib Pajak. Apabila warga negara telah terdaftar sebagai Wajib Pajak, maka tahap t berikutnya adalah pelaporan SPT (baik SPT Tahunan maupun SPT Masa).

Sebagaimana kewajiban mendaftarkan diri, apabila Wajib Pajak belum menyampaikan SPT, khususnya SPT Tahunan, maka kantor pajak akan menyampaikan Surat Teguran untuk segera menyampaikan SPT. Pada kedua tahapan di atas, kantor pajak sebagai administator pengumpulan pajak belum mengenakan sanksi administrasi. Sanksi administrasi baru akan dikenakan apabila Wajib Pajak tidak mengindahkan surat himbauan dan surat teguran tersebut

Apabila upaya pertama tersebut belum berhasil, maka kantor pajak akan meningkatkan level tindakan yang dilakukan menjadi Level II. Pada level II ini, kantor pajak mulai mengenakan Sanksi Administrasi akibat pelanggaran yang dilakukan Wajib Pajak.

Upaya penegakan hukum Level III, yaitu Pemeriksaan. Pemeriksaan bertujuan untuk menguji kepatuhan kewajiban perpajakan, baik dalam hal pendaftaran, pembayaran pajak, maupun pelaporan pajak. Hasil akhir dari proses pemeriksaan ini adalah Laporan Hasil Pemeriksaan Pajak yang menjadi dasar untuk menerbitkan Surat Ketetapan Pajak. Surat Ketetapan Pajak yang diterbitkan kantor pajak dapat berupa Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) apabila masih

terdapat kekurangan pembayaran pajak, Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN) apabila jumlah pajak terutang sama dengan nilai pembayaran pajaknya, atau Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) apabila jumlah pajak terutang lebih kecil daripada nilai pembayaran pajaknya.

Level tertinggi adalah Level IV dilakukan apabila Wajib Pajak melakukan pelanggaran tindak pidana perpajakan. Penegakan hukum ini dilakukan oleh Penyidik Pegawai Negeri Sipil 177 (PPNS) bersifat pro-justitia dan mengikuti seluruh tahapan dari proses pemeriksaan bukti permulaan, penyidikan, penuntutan dan apabila telah diputus hakim dan dinyatakan secara sah dan meyakinkan bersalah, maka dilakukan proses pemidanaan.

Proses pemaksaan pembayaran pajak lebih terasa apabila Negara melakukan penagihan aktif. Selain proses penagihan aktif normal (dari surat teguran sampai dengan lelang), Negara juga dapat melakukan pemblokiran rekening Wajib Pajak sampai dengan Penyanderaan (*gizjeling*) (penempatan wajib pajak ditempat tertentu, biasanya Lembaga Pemasayarakatan).

Banyak negara berkembang kehilangan penerimaan setiap tahunnya akibat adanya penggelapan pajak atau tidak optimalnya pemungutan pajak. Terhadap persoalan ini, perlu adanya penegakan hukum pajak yang diikuti optimalisasi penagihan pajak, seperti pemulihan aset (*asset recovery*).

Misalnya, ada perbedaan prosedur hukum dan administrasi di setiap negara.

Secara umum, terdapat 6 tahapan yang harus dilakukan dalam melakukan pemulihan aset.

- 1) Pengumpulan bukti dan penelusuran aset.

Dalam proses ini dilakukan penyelidikan dan penyidikan atas suatu tindak pidana. Pengumpulan bukti dan penelusuran aset dapat dilakukan oleh penegak hukum, seperti kepolisian atau pihak ketiga, dengan pengawasan jaksa atau hakim investigasi. Untuk mengumpulkan bukti dan mengetahui keberadaan suatu aset, penegak hukum dapat melakukan pengawasan, pengeledahan, wawancara saksi, dan mencari informasi dari sumber publik

- 2) Penahanan aset selama proses penyidikan berlangsung.

Proses penahanan aset ini bersifat sementara dan dilakukan sebelum penyitaan. Selama proses penyidikan, hasil dan alat-alat yang akan disita harus diamankan untuk menghindari perpindahan aset atau penghancuran barang bukti. Setelah aset diamankan melalui tindakan penahanan, pihak berwenang harus memastikan nilai aset yang diamankan sama dengan saat dilakukan penyitaan. Dalam hal ini, perlu adanya proses pemeliharaan, pengawasan, dan manajemen atas aset yang ditahan.

- 3) Melakukan kerja sama internasional jika aset berada di yurisdiksi lain.

Dalam hal ini ketika aset berada di luar negeri, kerja sama internasional sangat penting untuk keberhasilan pemulihan aset. Melalui kerja sama internasional tersebut, penegak hukum dari suatu negara dapat mengumpulkan bukti, melaksanakan penahanan, serta penyitaan dengan lebih cepat dan mudah. Selain itu, penegak hukum suatu negara dapat meminta asistensi hukum dari negara tempat aset berada atau disebut *mutual legal assistance* (MLA).

- 4) Proses pengadilan.

Proses pengadilan dapat meliputi penyitaan atau tindakan keperdataan lainnya. Tindakan penyitaan merupakan suatu kegiatan yang harus dilakukan untuk memudahkan proses pemulihan aset. Penyitaan tersebut dapat meliputi perampasan aset secara permanen atas Melalui penyitaan, penegakan hukum dapat menjamin aset tersebut tidak digunakan oleh pihak yang melakukan tindak pidana. Adapun proses penyitaan di suatu negara harus dilakukan dengan sistem yang terstruktur dan memadai.

- 5) Pelaksanaan hasil putusan pengadilan.

Apabila suatu sengketa telah mendapatkan putusan hukum tetap maka diperlukan pelaksanaan putusan. Jika aset tersebut berada di luar negeri maka perlu pengajuan permohonan bantuan dari pemerintah negara tempat aset berada.

- 6) Pengembalian aset.



Pengembalian aset ini terjadi dalam konteks letak aset berada di negara lain. Pemberlakuan perintah sita di suatu yurisdiksi yang diminta sering kali tidak langsung dikembalikan ke pihak yang memintanya.

Jika putusan pengadilan menyatakan pemilik aset bersalah dan terbukti melakukan tindak pidana maka aset yang berada di luar negeri harus dikembalikan kepada negara domisili pemilik aset. Oleh karena itu, perlu adanya mekanisme yang tepat untuk memastikan pengembalian aset berjalan dengan sesuai rencana.

Dalam Penegakan Hukum terdapat 3 (tiga) unsur yang harus diperhatikan, yaitu kepastian hukum (*rechtszicherheit*), keadilan (*gerechtigheit*), dan kemanfaatan hukum (*zweckmassigkeit*). Hukum tanpa keadilan adalah sia-sia dan hukum tanpa tujuan atau manfaat juga tidak dapat diandalkan. Suatu hukum yang baik adalah hukum yang mampu menampung dan membagi keadilan pada orang-orang yang diaturnya.<sup>3</sup>

Sistem *Self Assessment* yang dianut setelah reformasi pada Tahun 1984, yang dilandaskan pada KUP, mewajibkan peran serta masyarakat, khususnya wajib pajak untuk secara aktif memenuhi kewajiban membayar pajak sesuai dengan ketentuan undang-undang dengan cara menentukan, menghitung, menyetor dan melaporkan sendiri pajaknya. Namun demikian dalam kenyataannya terdapat cukup banyak wajib pajak yang dengan sengaja atau dengan berbagai alasan tidak menjalankan kewajibannya membayar pajak sesuai dengan ketentuan yang berlaku.<sup>4</sup>

Tidak dilunasinya hutang pajak tentunya menjadi beban administrasi tunggakan pajak. Oleh karena itu untuk mencairkan tunggakan pajak yang belum dibayar dilakukanlah tindakan penagihan pajak sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Jika terjadi hutang pajak maka akan ditagih melalui Surat ketetapan Pajak kurang bayar. Jika penagihan sudah dilakukan lebih dari satu kali, selanjutnya akan ditindaklanjuti dengan penagihan pajak dengan surat paksa. Dalam hal ini, Surat

---

<sup>3</sup> Sudikno Mertokusumo dan A. Pitlo, *Bab-Bab Tentang Penemuan Hukum*, Citra Aditya Bakti, Jakarta, 1993, Hlm. 1-6

<sup>4</sup> Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak: Teori, Analisis, dan Perkembangannya* Salemba Empat, Jakarta, 2013, Hlm.103.

Tagihan Pajak adalah surat untuk melakukan tagihan pajak dan/atau sanksi perintah membayar utang pajak dan biaya penagihan pajak.<sup>5</sup>

#### **D. Simpulan dan Saran**

Penanganan perkara pidana di bidang perpajakan dapat dilakukan dengan dua cara, Kedua cara tersebut ialah menerapkan pendekatan *restorative justice* dan *asset recovery*. Keadilan restoratif (*restorative justice*) merupakan alternatif penyelesaian perkara tindak pidana yang dalam mekanisme tata cara peradilan pidana berfokus pada pemidanaan yang diubah menjadi proses dialog dan mediasi yang melibatkan pihak-pihak terkait. Sementara itu, pendekatan *asset recovery* dapat diterapkan dengan mewajibkan membayar pidana denda terlebih dahulu atau menerapkan sita eksekusi terhadap harta kekayaan terpidana sengketa perpajakan.

Indonesia sebagai negara hukum dalam penanganan perkara pidana perpajakan Membuat Undang-undang perpajakan sebagai pedoman bagi berbagai pihak, terutama bagi Wajib Pajak dalam memenuhi hak dan melaksanakan kewajiban perpajakan, maupun bagi petugas pajak untuk menjalankan tugas dalam menghimpun penerimaan negara dari sektor pajak. Dalam undang-undang perpajakan juga diatur sistem, mekanisme, dan tata cara perpajakan yang menganut sistem *selfassessment*.

Untuk mengatasi tantangan yang dihadapi dalam mewujudkan penegakan hukum pidana berbasis pemulihan kerugian pada pendapatan negara, perlu adanya substansi hukum yang mengakomodir pelaksanaan keadilan restoratif secara lengkap, sehingga proses penyelesaian kasus-kasus hukum Pidana Perpajakan dapat dilakukan melalui *restorative justice*, yang lebih cepat, adil, sederhana dan tidak memakan waktu serta biaya besar.

Keterlibatan kepolisian tentu dapat membantu efektivitas proses penegakan hukum pidana pajak. Hal itu dikarenakan PPNS DJP tidak diberi kewenangan untuk melakukan penangkapan terhadap pelaku tindak pidana pajak. Namun demikian,

---

<sup>5</sup> H. Moeljo Hadi, *Dasar-Dasar Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa Oleh Juru Sita Pusat Dan Daerah*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2001, Hlm .21

terdapat tantangan, khususnya dalam menjamin tidak adanya hambatan yang disebabkan oleh birokrasi yang berjenjang untuk setiap tahapan penanganan ataupun upaya paksa yang dilakukan PPNS DJP.

### **Daftar Pustaka**

- Hadi M.H, 2001, *Dasar-Dasar Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa Oleh Juru Sita Pusat Dan Daerah*, Jakarta: Raja Grafindo Persada
- Mertokusumo, Sudikno, 1993, *Bab-Bab Tentang Penemuan Hukum*, Jakarta: Citra Aditya Bakti.
- Burton, Richard, 2013, *Hukum Pajak: Teori, Analisis, dan Perkembangannya*, Jakarta: Salemba Empat.
- International Monetary Fund, 1984, "*Financial System Bambang Poernomo, Pertumbuhan Hukum Penyimpangan Di Luar Kodifikasi Hukum Pidana*", Jakarta: Bina Aksara.
- Soemitro, Rochmat, 1998, *Peradi Administrasi Dalam Hukum Pajak*, Jakarta: Eresco.
- Suandy, Erly, 2002, *Hukum Pajak*, Jakarta: Salemba Empat.
- Mardiasmo, 2008, *Perpajakan Edisi Revisi 2008*, Jakarta: Penerbit Andi.