

**PENGATURAN HUKUM PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN DAN  
HUBUNGANNYA DENGAN HUKUM PIDANA UMUM DAN KHUSUS  
CRIMINAL JUSTICE REGULATION IN THE TAXATION FIELD CRIMINAL  
AND ITS RELATION TO GENERAL AND SPECIAL CRIMINAL LAW**

Mudzakkir\*

(Naskah diterima 28/03/2011, disetujui...)

**Abstrak**

Kontribusi pemasukan dana yang bersumber dari wajib pajak merupakan masukan pendapatan yang berarti dan memiliki makna yang luas bagi pembangunan Negara Kesatuan Republik Indonesia. Hal yang harus menjadi perhatian adalah usaha meningkatkan kesadaran wajib pajak untuk membayar pajak adalah inti dari pengaturan dan pengenaan sanksi pidana di bidang perpajakan. Tindak pidana di bidang perpajakan adalah termasuk tindak pidana di bidang hukum administrasi (*administrative criminal law* atau *dependent crimes*) yang dikenal sederhana dan lentur dalam penegakan hukumnya, sepanjang tujuan dari hukum tersebut tercapai, yaitu wajib pajak mau membayar pajak sesuai dengan kewajibannya. Penggunaan hukum pidana umum atau hukum pidana khusus terhadap tindak pidana di bidang perpajakan adalah tidak tepat dan dapat menimbulkan problem hukum dan keadilan. Oleh sebab itu, tindak pidana umum atau tindak pidana khusus yang berkaitan dengan terjadinya tindak pidana perpajakan adalah berdiri sendiri dengan segala konsekuensi penegakan hukumnya. Terkait dengan penerapan tindak pidana korupsi dalam tindak pidana di bidang perpajakan, dapat dilakukan dua model, yaitu masing-masing berdiri sendiri dan tidak saling berkaitan, sebagaimana dimuat dalam Pasal 43A ayat (3) atau undang-undang perpajakan memuat ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

Kata Kunci: Tindak pidana perpajakan, administrasi, tindak pidana umum, tindak pidana khusus

**Abstract**

*Income funds contribution that coming from taxpayers is a significant input of opinion and have a broad significance for the development of the Unitary Republic of Indonesia. One must be concern is the effort to increase awareness of taxpayers to pay taxes and also as the essence of the regulation and the imposition of criminal sanctions in the field of taxation. The criminal action in the field of taxation is included criminal law in the field of administration (administrative criminal law or crimes dependent) known simple and flexible in enforcing of the law, as long as the objective of law is reached, the taxpayer would pay tax in accordance with its obligations. The use of*

---

\*Dosen pada Fakultas Hukum Universitas Islam Indonesia

*criminal common law or penal code/ law dealing specifically with criminal acts in the field of taxation is inappropriate and can caused problems in law and justice. Therefore, public crime or specific crime related to the occurrence of a tax crime is a stand-alone with all the consequences of enforcement. Related to the implementation of corruption in the criminal acts in the field of taxation, could be run by two models, which each stand alone and not related to each other, as stipulated in Article 43 A paragraph (3) or tax laws contain provisions referred to in Article 14 Act Number 31 Year 1999 as amended by Act Number 20 Year 2001 on Eradication of Corruption.*

*Keywords: Crime of taxation, administration, general crime, especially crime*

## **A. Pendahuluan**

Pajak merupakan sumber pendapatan negara yang memiliki kontribusi yang signifikan sehingga sumber pendapatan pajak menjadi andalan bagi pembangunan nasional. Pajak dapat menjadi salah satu instrumen bagi pemerintah untuk mengukur seberapa besar kesadaran masyarakat untuk membayar pajak atau mendanai penyelenggaraan negara dan mengukur tentang nilai pendapatan dan kesejahteraan riil masyarakat. Semakin tinggi kesadaran masyarakat dan semakin meningkat jumlah wajib pajak menunjukkan bahwa tingkat kepercayaan masyarakat terhadap penyelenggaraan negara semakin tinggi dan sikap nasionalisme atau merasa memiliki negara juga semakin tinggi.

Sebagai instrumen keberhasilan pembangunan dan kesejahteraan, pajak yang dimenejemen secara profesional dapat berfungsi untuk menunjang dan mempercepat tercapainya suatu masyarakat yang adil dan makmur. Oleh sebab itu, dalam pemungutan pajak benar-benar memperhatikan beberapa hal, yaitu berdasarkan peraturan perundang-undangan yang jelas dan pasti, prinsip keadilan dan proporsional berdasarkan kemampuan, dan prinsip pembangunan atau kegiatan ekonomi yang berkelanjutan (pajak tidak boleh mematikan dunia usaha).

Dana yang bersumber dari pajak adalah dana amanah rakyat yang harus dikelola secara efektif dan efisien dan dikembalikan lagi kepada rakyat dalam bentuk program pembangunan nasional yang akhirnya manfaatnya bisa langsung segera dirasakan dan dinikmati oleh rakyat. Akhir-akhir ini masalah mengenai manajemen pengelolaan dana pajak (pajak) menjadi problem nasional sehubungan dengan adanya berita tindak pidana terhadap dana wajib pajak yang menjadi topik utama di media masa yang melibatkan oknum petugas pajak, telah memberikan dampak negatif secara luas terhadap masyarakat, terutama para wajib pajak.

Problem hukum yang perlu menjadi perhatian di masa datang adalah pengaturan dan penegakan hukum mengenai penyelesaian sengketa pajak yang berpotensi merugikan terhadap pendapatan negara dan tindak pidana di bidang perpajakan serta penyalahgunaan dana yang bersumber dari pendapatan negara yang berasal dari pajak.

#### **B. Kedudukan Sanksi Pidana dalam Undang-Undang Perpajakan**

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

Meskipun negara memiliki wewenang yang luas, corak hukum administrasi dan peraturan perundang-undangan tentang perpajakan memberikan ruang bagi wajib pajak untuk mengajukan keberatan terhadap pajak dibebankan kepada wajib pajak karena ada dugaan terjadinya kesalahan dalam perhitungan jumlah pajak yang harus dibayarkan. Jika tidak dapat diselesaikan, maka perselisihan mengenai perhitungan pajak tersebut dikenal sebagai sengketa pajak, dapat diajukan ke Pengadilan Pajak. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak dalam Pasal 1 angka 5 menentukan:

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

Mekanisme penyelesaian persengketaan pajak tersebut menunjukkan kuatnya corak hukum administrasi dari persengketaan perpajakan sehingga persoalan hukum administrasi perpajakan diselesaikan melalui mekanisme hukum administrasi dengan pejabat

publik yang bersangkutan dan jika tidak dapat diselesaikan, dapat diajukan ke Pengadilan Pajak.

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

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

Mengingat perhitungan pajak sebagai titik awal sengketa pajak dan segala bentuk pelanggaran hukum di bidang pajak yang melibatkan dua pihak yaitu petugas pajak dan pihak wajib pajak, maka titik rawan terjadinya penyimpangan atau pelanggaran hukum adalah pada hubungan antara kedua pihak tersebut. Dengan demikian, keberadaan Pengadilan Pajak yang independen, objektif, transparan, dan profesional mutlak diperlukan untuk mencegah terjadinya penyimpangan dan sekaligus menjadi pintu masuk untuk mendeteksi gelagat terjadinya penyimpangan atau pelanggaran hukum lain dalam perhitungan pajak dan pembayaran pajak.

Bagi wajib pajak yang beriktikad baik membayar pajak sesuai dengan kewajibannya, adanya Pengadilan Pajak dapat memberikan jaminan kepastian hukum mengenai jumlah pajak yang harus dibayarkan, sebaliknya wajib pajak yang tidak memiliki iktikad baik untuk membayar pajak, melalui Pengadilan Pajak dapat dipergunakan sebagai bentuk upaya untuk mengurangi jumlah pajak yang harus dibayar.

Wajib Pajak yang tidak membayar pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan di bidang pajak dapat dikenakan sanksi sesuai dengan tingkat pelanggarannya yakni dari sanksi administrasi, sanksi pidana administrasi, sampai dengan sanksi pidana umum. Sedangkan petugas pajak yang menyalahgunakan wewenangnya dapat dikenakan sanksi berdasarkan undang-undang di bidang perpajakan dan sanksi hukum pidana umum. Dengan demikian, keberadaan sanksi hukum bagi pelanggar peraturan perundang-undangan pajak diperlukan guna mendorong semua pihak, baik pihak wajib pajak dan petugas pajak, beriktikad baik menaati peraturan perundang-undangan di bidang pajak.

### **B.1 Kedudukan Sanksi Administrasi**

Sebagaimana diuraikan sebelumnya, corak hukum administrasi yang khusus dari hukum pajak, keberadaan sanksi administrasi diperlukan agar wajib pajak sejak dini diperingatkan untuk memenuhi kewajibannya secara administrasi memenuhi kewajibannya membayar pajak. Kewajiban untuk memenuhi persyaratan administrasi dan penerapan sanksi administrasi kepada pihak yang mengabaikannya adalah bentuk penerapan sanksi administrasi dan memiliki kekuatan hukum yang mengikat. Kepada wajib pajak yang tidak memenuhi persyaratan administrasi dan telah diperingatkan dan dikenakan sanksi administrasi, menurut hukum pidana, dapat dijadikan indikator apakah wajib pajak memiliki iktikad baik atau iktikad tidak baik untuk memenuhi kewajibannya membayar pajak.

Penerapan sanksi administrasi kepada wajib pajak agar menaati ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengatur bidang administrasi perpajakan selanjutnya menjadi dasar penentuan perbuatan melawan hukum dan kesalahan dalam hukum pidana apabila wajib pajak tersebut melakukan perbuatan yang melanggar hukum pidana. Sebagaimana ditentukan dalam Pasal 8 ayat (3) yang intinya bahwa walaupun telah dilakukan tindakan pemeriksaan, tetapi belum dilakukan tindakan penyidikan mengenai adanya ketidakbenaran yang dilakukan wajib pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38, terhadap ketidakbenaran perbuatan wajib pajak tersebut tidak akan dilakukan penyidikan, apabila wajib pajak dengan kemauan sendiri mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya tersebut dengan disertai pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 150% (seratus lima puluh persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar.

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

Ketentuan Pasal 38 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Jo. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Jo. Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan mengatur:

#### Pasal 38

Setiap orang yang karena kealpaannya:

- a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
- b. menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dan perbuatan tersebut merupakan perbuatan setelah perbuatan yang pertama kali sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13A, didenda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun.

Berdasarkan ketentuan Pasal 38 yang dihubungkan dengan ketentuan Pasal 8 ayat (3) tersebut menunjukkan bahwa pengenaan sanksi pidana sangat erat kaitannya dengan pelanggaran hukum administrasi dan sebagian di antaranya karena tidak memenuhi kewajibannya atau melaksanakan sanksi administrasi yang menyebabkan wajib pajak 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.

Hal ini sesuai dengan doktrin hukum pidana mengenai penggunaan ancaman sanksi pidana dalam hukum administrasi, yaitu sebagai senjata terakhir atau pamungkas (*ultimum remedium*) manakala pengenaan ancaman sanksi administrasi tidak efektif atau tidak diindahkan, baru kemudian dipergunakan senjata pamungkas berupa pengenaan sanksi pidana.

#### **B.2 Kedudukan Sanksi Pidana (Administrasi)**

Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, pengenaan sanksi pidana (administrasi) sebagai senjata pamungkas dalam mengatasi pelanggaran di bidang hukum administrasi, maka dalam menyelesaikan sengketa perpajakan diutamakan dan dikedepankan penyelesaian

secara administrasi. Sesuai dengan corak hukum perpajakan tersebut, tidak tepat jika penyelesaian perpajakan dengan mengedepankan hukum pidana dan mengabaikan atau menyampingkan penyelesaian secara administrasi dengan dalih merugikan keuangan negara. Hukum perpajakan pada dasarnya memiliki karakteristik sendiri dibandingkan dengan hukum yang lain, yakni negara butuh dana dari masyarakat dan masyarakat memiliki kewajiban secara hukum dan moral untuk membayar pajak kepada negara. Oleh sebab itu, segala bentuk persoalan hukum yang muncul dalam kaitannya dengan pelaksanaan pajak, pada intinya mendorong kesadaran wajib pajak untuk membayar kewajibannya, dengan pendekatan persuasif kepada wajib pajak melalui penggunaan sarana hukum administrasi dan sanksi administrasi. Dengan pendekatan yang demikian, hal ini dimaksudkan untuk wajib pajak melakukan boikot dengan cara tidak membayar pajak dengan dalih pemerintah semena-mena (otoriter) terhadap wajib pajak.

Dalam hal wajib pajak tidak menaati kewajibannya setelah penggunaan hukum administrasi dengan sanksi administrasi tetap tidak efektif mendorong wajib pajak untuk membayar pajak sesuai dengan kewajibannya, maka penggunaan sanksi pidana menjadi pilihan yang tepat untuk dikenakan kepada wajib pajak. Pengenaan sanksi pidana tersebut sesuai dengan asas subsidiaritas yakni dipergunakan ancaman sanksi yang paling ringan terlebih dahulu, dan jika tidak efektif baru menggunakan ancaman pidana yang ringan, berat, sampai kepada yang terberat.

Penegasan mengenai pengaturan sanksi administrasi dan sanksi pidana dimuat dalam penjelasan Pasal 38 yaitu pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan, dikenai sanksi administrasi dengan menerbitkan surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenai sanksi pidana. Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud dalam pasal ini bukan merupakan pelanggaran administrasi melainkan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan. Dengan adanya sanksi pidana tersebut, diharapkan tumbuhnya kesadaran Wajib Pajak untuk mematuhi kewajiban perpajakan seperti yang ditentukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Kealpaan yang dimaksud dalam pasal ini berarti tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan kewajibannya sehingga perbuatan tersebut dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

Pembuat undang-undang sengaja menempatkan sanksi pidana dalam administrasi perpajakan sebagai sarana pendorong agar wajib pajak menaati kewajibannya, maka Wajib Pajak yang melanggar hukum administrasi dan telah memenuhi kewajibannya termasuk kewajiban karena pengenaan sanksi administrasi, tidak akan dikenakan sanksi pidana (administrasi) atau tidak diproses ke pengadilan (dihentikan).

Undang-Undang Perpajakan membagi tindak pidana yang dilakukan oleh wajib pajak dan petugas pajak ke dalam dua jenis yaitu pelanggaran dan kejahatan.

### **B.3 Tindak Pidana Pelanggaran**

Tindak pidana yang termasuk kategori pelanggaran, dikenal sebagai melanggar undang-undang, karena kekuatan pelarangan dari suatu perbuatan tertentu bersumber dari dan semata-mata karena undang-undang. Jika undang-undang tidak melarang terhadap perbuatan tersebut, maka perbuatan tersebut boleh dilakukan karena norma lain tidak mengatur pelarangan terhadap perbuatan tersebut. Meskipun demikian, pelanggaran adalah suatu tindak pidana, tetapi termasuk kategori yang ringan dengan ancaman sanksi pidana yang ringan.

Perbuatan pelanggaran peraturan perundang-undangan yang termasuk kategori tindak pidana pelanggaran yaitu:

1. Wajib pajak yang karena kealpaannya tidak menyampaikan surat pemberitahuan dan menyampaikan pemberitahuan tetapi tidak benar atau tidak lengkap yang menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

#### **Pasal 38**

Setiap orang yang karena kealpaannya:

- a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
- b. menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dan perbuatan tersebut merupakan perbuatan setelah perbuatan yang pertama kali sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13A, didenda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun.

Perbuatan yang termasuk pelanggaran berkaitan dengan kewajiban bagi wajib pajak salah satunya adalah untuk menyampaikan Surat Pemberitahuan dan kebenaran dan kelengkapan dari Surat Pemberitahuan yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Pengenaan sanksi pidana terhadap wajib pajak baru dapat dikenakan, menurut Pasal 13A, 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.

#### Pasal 13A

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.

Yang dimaksud dengan pengenaan sanksi pidana tersebut adalah sanksi pidana berupa pidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun, bukan sanksi pidana denda, karena bagi wajib yang pertama kali melanggar, kemudian telah membayar pajak yang terutang dan telah membayar sanksi administrasi tidak dikenakan sanksi pidana.

Adanya ketentuan yang mengatur penggunaan sanksi pidana perampasan kemerdekaan berupa pidana kurungan sebagai alternatif penggunaan sanksi yang bersyarat atau sanksi terakhir tersebut sudah tepat, hal ini sesuai dengan maksud dan tujuan dari kewajiban membayar pajak bagi Wajib Pajak dan jika pajak sudah dibayarkan berarti maksud dan tujuannya telah tercapai.

2. Pejabat karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan mengenai informasi yang diterima mengenai Wajib Pajak.

#### Pasal 41

- (1) Pejabat yang karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan hal sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah).

Ketentuan Pasal 34 mengatur mengenai perlindungan hukum terhadap Wajib Pajak khususnya mengenai kerahasiaan informasi yang diberikan kepada pejabat menjadi rahasia jabatan atau pekerjaan untuk menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Dengan ada jaminan kerahasiaan jabatan tersebut, Wajib Pajak dapat secara bebas menyampaikan informasi perpajakan kepada pejabat pajak sehingga Wajib Pajak merasa nyaman dan terlindungi.

Larangan ditujukan kepada pejabat, baik petugas pajak maupun mereka yang melakukan tugas di bidang perpajakan, sedangkan perbuatan yang dilarang adalah mengungkapkan kerahasiaan Wajib Pajak yang menyangkut masalah perpajakan, yaitu

- a. Surat Pemberitahuan, laporan keuangan, dan lain-lain yang dilaporkan oleh Wajib Pajak;
- b. data yang diperoleh dalam rangka pelaksanaan pemeriksaan;
- c. dokumen dan/atau data yang diperoleh dari pihak ketiga yang bersifat rahasia;
- d. dokumen dan/atau rahasia Wajib Pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berkenaan.

Pengungkapan rahasia wajib pajak dikecualikan untuk kepentingan penegakan hukum.

Pelanggaran terhadap Pasal 41 ayat (1) termasuk sebagai delik aduan, maka pengungkapan rahasia Wajib Pajak tersebut diproses lebih lanjut apabila ada pengaduan dari Wajib Pajak yang bersangkutan yang kerahasiaannya dilanggar. Pengungkapan rahasia sebagai delik aduan ini menimbulkan problem hukum tersendiri. Kerahasiaan perpajakan ini berkaitan dengan hubungan antara pejabat pajak dengan Wajib Pajak dalam hubungan tersebut pejabat pajak sebagai posisi yang memeriksa administrasi perpajakan sedangkan wajib pajak dalam posisi terperiksa. Dengan

demikian penempatan delik aduan ini menimbulkan ketidaknyamanan bagi Wajib Pajak, jika melakukan pengaduan kepada pejabat yang mengungkapan rahasia perpajakan akan berakibat tidak menguntungkan bagi Wajib Pajak yang mengadukan pejabat pajak, khususnya mengenai persoalan perpajakan yang sedang dihadapinya.

Oleh sebab itu, perlu dipertimbangkan mengenai bagaimana memberikan jaminan perlindungan hukum terhadap Wajib Pajak yang mengadukan pejabat pajak atas perbuatannya yang telah mengungkap rahasia Wajib Pajak yang menjadi rahasia jabatannya.

#### **B.4 Tindak Pidana Kejahatan**

Dilihat dari sudut sikap batin atau rumusan kesalahan, pelanggaran peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan termasuk kategori tindak pidana pelanggaran dilakukan karena kealpaan (*culpa*), sedangkan sikap batin tindak pidana kejahatan adalah kesengajaan (*dolus*). Dikatakan sebagai kejahatan, menurut doktrin hukum, karena perbuatan tersebut sebagai pelanggaran yang berat, dicela oleh masyarakat, melanggar hukum dan keadilan, maka ancaman pidananya lebih berat. Pengulangan tindak pidana pelanggaran ancamannya diperberat dan perbuatannya berubah menjadi tindak pidana kejahatan dan pengulangan tindak pidana kejahatan ancaman pidananya lebih diperberat.

Perbuatan pelanggaran terhadap Undang-Undang Perpajakan yang termasuk kategori tindak pidana kejahatan terdiri dari:

1. Sengaja tidak memenuhi kewajiban administrasi perpajakan, menyalahgunakan NPWP, menolak dilakukan pemeriksaan, memperlihatkan pembukuan palsu atau tidak menyelenggarakan pembukuan, tidak menyimpan pembukuan, dan tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong/dipungut sehingga menimbulkan kerugian negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39, dengan ancaman:
  - a. dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar
  - b. ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang

perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan

- c. penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan untuk percobaan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak.
2. Sengaja menerbitkan atau menggunakan faktur, bukti pemungutan/pemotongan/setoran tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya atau menerbitkan faktur yang belum dikukuhkan (Pasal 39A) dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.
3. Pejabat sengaja tidak memenuhi kewajibannya atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat (Pasal 41 ayat (2)) dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling banyak Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah).  
Pelanggaran terhadap Pasal 41 ayat (2) termasuk sebagai tindak pidana kejahatan, tetapi proses penuntutannya memerlukan aduan atau termasuk delik aduan, maka pengungkapan rahasia wajib pajak tersebut diproses lebih lanjut apabila ada pengaduan dari wajib pajak yang bersangkutan yang kerahasiaannya dilanggar. Mengingat perbuatan dilakukan oleh pejabat dengan sengaja (kesengajaan), tetapi dimasukkan sebagai delik aduan sama seperti Pasal 41 ayat (1) yang dilakukan karena kealpaan. Oleh sebab itu, perlu ada ketentuan yang berisi perlindungan hukum terhadap Wajib Pajak yang mengadukan pejabat pajak atas perbuatannya yang telah

- mengungkap rahasia Wajib Pajak yang menjadi rahasia jabatannya.
4. Sengaja tidak memberi keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah).
  5. Sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan denda paling banyak Rp75.000.000,00 (tujuh puluh lima juta rupiah)
  6. Instansi pemerintah, lembaga, asosiasi, dan pihak lain sengaja tidak memberikan data dan informasi yang berkaitan dengan perpajakan (Pasal 35A ayat (1)) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah). (Pasal 41C ayat 1)
  7. Sengaja menyebabkan tidak terpenuhinya kewajiban pejabat dan pihak lain memberikan data dan informasi yang berkaitan dengan perpajakan (Pasal 35A ayat (1)) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda paling banyak Rp800.000.000,00 (delapan ratus juta rupiah). (Pasal 41C ayat 2).
  8. Sengaja tidak memberikan data dan informasi yang diminta oleh Direktur Jenderal Pajak (Pasal 35A ayat 2) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda paling banyak Rp800.000.000,00 (delapan ratus juta rupiah). (Pasal 41C ayat 3).
  9. Sengaja menyalahgunakan data dan informasi perpajakan sehingga menimbulkan kerugian kepada negara dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah). (Pasal 41C ayat 4).
  10. Tindak pidana dengan sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan (Pasal 41B).
  11. Perluasan subjek hukum:
    - a. Ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 dan Pasal 39A, berlaku juga bagi wakil, kuasa, pegawai dari Wajib Pajak, atau pihak lain yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.
    - b. Ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 41A dan Pasal 41B berlaku juga bagi yang menyuruh melakukan, yang

menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.

Dari semua ketentuan undang-undang di bidang perpajakan yang menjadi subjek hukum tindak pidana di bidang perpajakan adalah

- a. Wajib Pajak
- b. Pejabat pajak (fiskus)
- c. Pihak ketiga, yang bukan wajib pajak dan bukan pejabat pajak.

#### **B.5 Kedudukan Sanksi Pidana Umum**

Perbuatan pelanggaran terhadap peraturan perundang-undangan di bidang pajak yang termasuk tindak pidana adalah tindak pidana di bidang perpajakan. Sesuai dengan karakteristik hukum perpajakan, tindak pidana perpajakan dikenal sebagai tindak pidana administrasi di bidang perpajakan dan menjadi domain hukum perpajakan.

Prinsip dasar penyelesaian perkara pelanggaran terhadap peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan diselesaikan melalui mekanisme penyelesaian perkara dalam bidang perpajakan, baik penyelesaian secara hukum administrasi maupun melalui proses hukum pidana, yaitu tindak pidana di bidang perpajakan yang termasuk kategori tindak pidana di bidang administrasi (*dependent crimes*). Bagaimana jika dalam pelanggaran terhadap undang-undang di bidang perpajakan ditengarai adanya pelanggaran terhadap undang-undang lain yang termasuk kategori tindak pidana umum atau tindak pidana khusus?

Pelanggaran hukum yang termasuk tindak pidana di bidang perpajakan acapkali bersinggungan dengan pelanggaran bidang hukum lain yang termasuk kategori tindak pidana kejahatan, baik sebagai bentuk persiapan melakukan tindak pidana di bidang perpajakan, mempermudah atau memperlancar tindak pidana dalam bidang perpajakan, maupun sebagai usaha untuk menyelamatkan atau mempertahankan hasil (harta kekayaan) dari tindak pidana di bidang perpajakan. Tindak pidana yang berkaitan dengan tindak pidana di bidang perpajakan tersebut tidak termasuk sebagai tindak pidana di bidang perpajakan, melainkan sebagai tindak pidana yang berhubungan atau berkaitan dengan tindak pidana perpajakan. Beberapa tindak pidana yang berkaitan dengan tindak pidana di bidang perpajakan antara lain:

- a. Tindak pidana yang dimuat dalam KUHP:
  1. Tindak pidana memberikan keterangan palsu di atas sumpah (Pasal 242 KUHP).

2. Tindak pidana pemalsuan Meterai (Pasal 253 KUHP).
  3. Tindak pidana pemalsuan Surat (Pasal 263 KUHP).
  4. Tindak pidana membuka Rahasia (Pasal 322 KUHP).
  5. Tindak pidana penggelapan (Pasal 372 KUHP).
  6. Tindak pidana melakukan tipu muslihat (Pasal 387 KUHP)
- b. Tindak pidana yang dimuat dalam Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi:
1. Tindak pidana suap kepada penyelenggara negara atau pegawai negeri dan penyelenggara negara atau pegawai negeri yang menerima suap (Pasal 5)
  2. Tindak pidana suap kepada hakim dan hakim yang menerima suap (Pasal 6)
  3. Tindak pidana pegawai negeri atau orang selain pegawai negeri yang ditugaskan menjalankan suatu jabatan umum menggelapkan uang atau surat berharga yang disimpan karena jabatannya (Pasal 8).
  4. Tindak pidana pegawai negeri atau orang selain pegawai negeri yang diberi tugas menjalankan suatu jabatan umum memalsu buku-buku atau daftar-daftar yang khusus untuk pemeriksaan administrasi (Pasal 9).
  5. Tindak pidana pegawai negeri atau orang selain pegawai negeri yang diberi tugas menjalankan suatu jabatan umum menggelapkan, menghancurkan, merusakkan, atau membuat tidak dapat dipakai barang, akta, surat, atau daftar yang digunakan untuk meyakinkan atau membuktikan di muka pejabat yang berwenang (Pasal 10 huruf a).
  6. Tindak pidana pegawai negeri atau orang selain pegawai negeri yang diberi tugas menjalankan suatu jabatan umum membiarkan orang lain menghilangkan, menghancurkan, merusakkan, atau membuat tidak dapat dipakai barang, akta, surat, atau daftar yang digunakan untuk meyakinkan atau membuktikan di muka pejabat yang berwenang (Pasal 10 huruf b).
  7. Tindak pidana pegawai negeri atau orang selain pegawai negeri yang diberi tugas menjalankan suatu jabatan umum membantu orang lain menghilangkan, menghancurkan, merusakkan, atau membuat tidak dapat dipakai barang, akta,

surat, atau daftar yang digunakan untuk meyakinkan atau membuktikan di muka pejabat yang berwenang (Pasal 10 huruf c).

8. Tindak pidana pegawai negeri atau penyelenggara negara yang menerima hadiah atau janji padahal diketahui atau patut diduga, bahwa hadiah atau janji tersebut diberikan karena kekuasaan atau kewenangan yang berhubungan dengan jabatannya, atau yang menurut pikiran orang yang memberikan hadiah atau janji tersebut ada hubungan dengan jabatannya (Pasal 11)
9. Tindak pidana pegawai negeri atau penyelenggara negara yang menerima hadiah atau janji, padahal diketahui atau patut diduga bahwa hadiah atau janji tersebut diberikan untuk menggerakkan agar melakukan atau tidak melakukan sesuatu dalam jabatannya, yang bertentangan dengan kewajibannya (Pasal 12 huruf a)
10. Tindak pidana pegawai negeri atau penyelenggara negara yang menerima hadiah, padahal diketahui atau patut diduga bahwa hadiah tersebut diberikan sebagai akibat atau disebabkan karena telah melakukan atau tidak melakukan sesuatu dalam jabatannya yang bertentangan dengan kewajibannya (Pasal 12 huruf b)
11. Tindak pidana hakim yang menerima hadiah atau janji, padahal diketahui atau patut diduga bahwa hadiah atau janji tersebut diberikan untuk mempengaruhi putusan perkara yang diserahkan kepadanya untuk diadili (Pasal 12 huruf c)
12. Tindak pidana seseorang yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan ditentukan menjadi advokat untuk menghadiri sidang pengadilan, menerima hadiah atau janji, padahal diketahui atau patut diduga bahwa hadiah atau janji tersebut untuk mempengaruhi nasihat atau pendapat yang akan diberikan, berhubung dengan perkara yang diserahkan kepada pengadilan untuk diadili (Pasal 12 huruf d)
13. Tindak pidana pegawai negeri atau penyelenggara negara yang dengan maksud menguntungkan diri sendiri atau orang lain secara melawan hukum, atau dengan menyalahgunakan kekuasaannya memaksa seseorang memberikan sesuatu, membayar, atau menerima pembayaran dengan potongan,

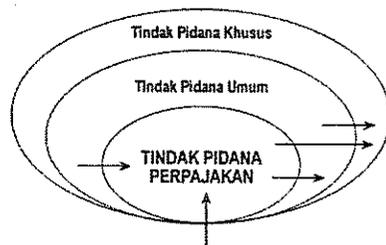
atau untuk mengerjakan sesuatu bagi dirinya sendiri (Pasal 12 huruf e)

14. Tindak pidana pegawai negeri atau penyelenggara negara dianggap pemberian suap, apabila berhubungan dengan jabatannya dan yang berlawanan dengan kewajiban atau tugasnya yang tidak melaporkan kepada Komisi Pemberantasan Korupsi (Pasal 12B).
  15. Tindak pidana secara melawan hukum melakukan perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian Negara (Pasal 2 ayat 1)
  16. Tindak pidana dengan tujuan menguntungkan diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi, menyalahgunakan kewenangan, kesempatan atau sarana yang ada padanya karena jabatan atau kedudukan yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian Negara (Pasal 3).
- c. Tindak pidana yang dimuat dalam Undang-undang Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang:
1. Tindak pidana menempatkan, mentransfer, mengalihkan, membelanjakan, membayarkan, menghibahkan, menitipkan, membawa ke luar negeri, mengubah bentuk, menukarkan dengan mata uang atau surat berharga atau perbuatan lain atas Harta Kekayaan yang diketahuinya atau patut diduganya merupakan hasil tindak pidana di bidang Perpajakan (Pasal 3).
  2. Tindak pidana menyembunyikan atau menyamarkan asal usul, sumber, lokasi, peruntukan, pengalihan hak-hak, atau kepemilikan yang sebenarnya atas Harta Kekayaan yang diketahuinya atau patut diduganya merupakan hasil tindak pidana di bidang perpajakan (Pasal 4)
  3. Tindak pidana menerima atau menguasai penempatan, pentransferan, pembayaran, hibah, sumbangan, penitipan, penukaran, atau menggunakan Harta Kekayaan yang diketahuinya atau patut diduganya merupakan hasil tindak pidana di bidang perpajakan (Pasal 5 ayat 1)

Dalam penerapan tindak pidana umum atau tindak pidana khusus yang terkait dengan tindak pidana perpajakan, perlu dilakukan secara

cermat dan hati-hati, mengingat dalam perbuatan pelanggaran tindak pidana di bidang perpajakan hampir selalu terkait dan tercakup rumusan tindak pidana lain yang bersifat tindak pidana umum atau tindak pidana khusus, tetapi penyelesaiannya dilakukan dengan menggunakan dasar hukum Undang-Undang Perpajakan. Norma tindak pidana di bidang perpajakan terdapat duplikasi (tercakup) pengaturannya dalam tindak pidana dimuat Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) dan undang-undang lain, maka sesuai dengan asas-asas hukum pidana dan asas penegakan hukum pidana, maka pelanggaran tersebut dikenakan tindak pidana di bidang perpajakan, karena sifat dari undang-undang tindak pidana yang khusus di bidang perpajakan dan kekhususan perbuatan pidana di bidang perpajakan.

Atas dasar pertimbangan tersebut, penggunaan tindak pidana umum dalam KUHP dan tindak pidana khusus ditujukan kepada tindak pidana yang terjadi yang tidak termasuk tindak pidana di bidang perpajakan dan tidak tercakup ke dalam tindak pidana di bidang perpajakan. Adapun tindak pidana yang dapat dikenakan tindak pidana umum atau tindak pidana khusus yang terkait dengan perpajakan adalah tindak pidana yang dilakukan oleh Wajib Pajak, petugas pajak, atau pihak ketiga terkait yang dilakukan sebelum, pada saat, dan setelah terjadinya tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan sebagai perbuatan persiapan, mempermudah atau memperlancar, atau menyembunyikan atau mempertahankan hasil tindak pidana perpajakan.



### **B.6 Tindak pidana korupsi yang terkait dengan tindak pidana di bidang perpajakan.**

Dalam Undang-Undang Tindak Pidana di bidang Perpajakan secara tegas menyatakan bahwa tindak pidana di bidang perpajakan adalah "dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara" yang maknanya adalah tercakup dalam pengertian "dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara". Sementara tindak pidana korupsi sebagaimana yang dimuat dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 juga

merumuskan timbulnya akibat yaitu “dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara”.

Jika keduanya sama-sama mengatur tentang tindak pidana yang “dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara” atau “dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara”, maka sesuai dengan asas penerapan hukum pidana terhadap undang-undang yang mengatur tindak pidana dengan objek yang sama, diberlakukan hukum yang secara khusus mengatur materi tindak pidana tersebut. Oleh sebab itu, keuangan negara yang menjadi objek tindak pidana di bidang perpajakan adalah keuangan dalam bidang perpajakan, maka diberlakukan tindak pidana di bidang perpajakan. Adapun keuangan negara yang bersumber dari dana pajak yang telah masuk ke dalam inventaris keuangan negara (APBN/APBD) adalah keuangan negara (berarti sudah tidak ada sengketa pajak lagi), maka keuangan negara tersebut sudah tidak lagi menjadi domain dalam tindak pidana perpajakan. Jadi, keuangan negara tersebut menjadi domain hukum pidana lain, misalnya tindak pidana KUHP dan tindak pidana khusus lainnya sesuai dengan jenis dan bentuk tindak pidananya.

Terhadap keuangan negara yang sudah dibayarkan oleh Wajib Pajak dan sudah keluar dari inventaris Wajib Pajak yang bersangkutan, tetapi tidak masuk ke dalam kas atau daftar inventaris keuangan negara, karena terjadi penyalahgunaan oleh Wajib Pajak (oknum pribadi atau oknum pejabat pada korporasi) atau oleh oknum pejabat pada kantor pajak yang mengakibatkan setoran pajak dari wajib pajak tidak dibayarkan sebagian atau seluruhnya ke kas atau inventaris Negara. Mengenai hal ini menurut penulis, tidak lagi menjadi domain hukum perpajakan saja, tetapi juga menjadi domain hukum pidana lain, baik yang bersifat umum maupun yang khusus. Atas dasar pemikiran tersebut, tindak pidana terhadap keuangan negara yang sudah dibayarkan oleh Wajib Pajak dan tidak dibayarkan seluruhnya atau sebagian tersebut dapat dikualifikasikan sebagai pengertian “kerugian keuangan negara” sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3.

Sehubungan dengan hal tersebut, dengan menggunakan argumen hukum sebagaimana dimuat dalam Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dalam Pasal 14 dikutip selengkapnya:

#### Pasal 14

Setiap orang yang melanggar ketentuan Undang-undang yang

secara tegas menyatakan bahwa pelanggaran terhadap ketentuan Undang-undang tersebut sebagai tindak pidana korupsi berlaku ketentuan yang diatur dalam Undang-undang ini.

Berdasarkan ketentuan Pasal 14 tersebut untuk menunjukkan perluasan cakupan tindak pidana korupsi dipersyaratkan adanya ketentuan yang menyatakan bahwa "pelanggaran terhadap ketentuan Undang-Undang ini sebagai tindak pidana korupsi" sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14. Secara *acontrario*, tindak pidana yang diatur dalam undang-undang lain tidak dapat menjadi tindak pidana korupsi apabila dalam undang-undang tersebut tidak mencantumkan ketentuan yang menyatakan bahwa "pelanggaran terhadap ketentuan Undang-undang tersebut sebagai tindak pidana korupsi", sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14. Pemberlakuan Pasal 14 tersebut adalah baik hukum pidana materil maupun hukum pidana formil tindak pidana korupsi.

Dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dimuat ketentuan yang isinya sama dengan materi yang dimaksud dalam Pasal 14 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi yaitu dimuat dalam Pasal 43A, dikutip selengkapnya:

#### Pasal 43A

- (1) Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.
- (2) Dalam hal terdapat indikasi tindak pidana di bidang perpajakan yang menyangkut petugas Direktorat Jenderal Pajak, Menteri Keuangan dapat menugasi unit pemeriksa internal di lingkungan Departemen Keuangan untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan.
- (3) Apabila dari bukti permulaan ditemukan unsur tindak pidana korupsi, pegawai Direktorat Jenderal Pajak yang tersangkut wajib diproses menurut ketentuan hukum Tindak Pidana Korupsi.
- (4) Tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan

ayat (2) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

Ketentuan tersebut memuat prosedur pemeriksaan tindak pidana perpajakan yang pelakunya adalah petugas pada Direktorat Jenderal Pajak terdapat indikasi tindak pidana korupsi dilakukan sebagai berikut:

1. Berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan, Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan terhadap tindak pidana di bidang perpajakan.
2. Jika terdapat indikasi tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan petugas Direktorat Jenderal Pajak, Menteri Keuangan dapat menugasi unit pemeriksa internal di lingkungan Kementerian Keuangan untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan.
3. Berdasarkan bukti permulaan tersebut ditemukan unsur tindak pidana korupsi, pegawai Direktorat Jenderal Pajak yang tersangkut wajib diproses menurut ketentuan Undang-Undang tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.
4. Tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

Apakah yang dimaksud dengan pengertian “wajib diproses menurut ketentuan Undang-Undang tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi”? Apakah ketentuan Pasal 43A ayat (3) tersebut adalah rumusan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14? Rumusan tersebut bukan rumusan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 14, karena isi dari ketentuan Pasal 43A ayat (3) tersebut hanya mengatur, apabila dalam pemeriksaan permulaan terdapat indikasi unsur tindak pidana korupsi, maka wajib diproses menurut ketentuan hukum tindak pidana korupsi. Pemeriksaan terhadap dugaan terjadinya tindak pidana korupsi diproses oleh aparat penegak hukum yang memiliki kompetensi melakukan penyidikan dan penuntutan tindak pidana korupsi (polisi, Jaksa dan KPK), sedangkan unit pemeriksa internal di lingkungan Kementerian Keuangan untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan tidak berkompeten untuk memeriksa lebih lanjut tindak pidana korupsi. Jadi tindak pidana korupsi tersebut tidak termasuk sebagai tindak pidana di bidang perpajakan yang termasuk sebagai tindak pidana korupsi (Pasal 14), melainkan tindak korupsi yang dilakukan oleh petugas Direktorat

Jenderal Perpajakan yang bersifat berdiri sendiri. Hal yang sama jika ditemukan adanya dugaan terjadinya tindak pidana lain yang termasuk tindak pidana umum yang diatur dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.

### **B.7 Tindak Pidana Pencucian Uang yang Terkait dengan Tindak Pidana Perpajakan**

Berbeda dengan tindak pidana korupsi dan tindak pidana umum, tindak pidana pencucian uang yang terkait dengan tindak pidana perpajakan terjadi setelah adanya tindak pidana di bidang perpajakan atau setelah adanya dugaan terjadinya tindak pidana di bidang perpajakan oleh pelaku Wajib Pajak atau korporasi, petugas/pejabat Direktorat Jenderal Pajak, dan pihak ketiga yang bukan Wajib Pajak dan bukan pejabat pajak.

Tindak pidana pencucian uang terkait dengan dana pajak yang bersumber dari Wajib Pajak yang wajib disetorkan ke kas negara. Potensi terjadinya tindak pidana pencucian uang dalam kaitannya dengan tindak pidana di bidang perpajakan adalah Wajib Pajak (individu atau korporasi) yang tidak memenuhi kewajibannya untuk membayar pajak atau pajak terutang, kemudian dana tersebut dialihkan atau disembunyikannya, sehingga Wajib Pajak tidak memenuhi kewajibannya. Dapat pula terjadi Petugas/pejabat pajak yang bekerja sama dengan Wajib Pajak yang menyalahgunakan wewenangnya (atau melakukan perbuatan melawan hukum) yang mengurangi jumlah pajak yang menjadi kewajiban wajib pajak dan dana tersebut kemudian dialihkan atau disembunyikannya. Dapat juga terjadi petugas/pejabat pajak yang tidak menyetorkan dana pajak yang bersumber dari Wajib Pajak ke dalam kas atau inventaris negara, kemudian mengalihkan atau menyembunyikannya. Tindak pidana pencucian uang adalah perbuatan menempatkan, mentransfer, mengalihkan, membelanjakan, membayarkan, menghibahkan, menitipkan, membawa ke luar negeri, mengubah bentuk, menukarkan dengan mata uang atau surat berharga atau perbuatan lain atas harta kekayaan yang diketahuinya atau patut diduganya merupakan hasil tindak pidana di bidang perpajakan (Pasal 3) atau menyembunyikan atau menyamarkan asal usul, sumber, lokasi, peruntukan, pengalihan hak-hak, atau kepemilikan yang sebenarnya atas harta kekayaan yang diketahuinya atau patut diduganya merupakan hasil tindak pidana di bidang perpajakan (Pasal 4).

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

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

1. Terkait dengan kewenangan dalam melakukan penyidikan antara tindak pidana di bidang perpajakan yang bercorak administratif dengan tindak pidana umum dan tindak pidana khusus yang merupakan tindak pidana murni (*generic crimes*). Jika tindak pidana di bidang perpajakan dipergunakan dengan hukum pidana umum atau hukum pidana khusus, bertentangan dengan corak hukum pidana perpajakan yang termasuk hukum pidana administrasi.
2. Terkait dasar hukum pengenaan sanksi pidana yaitu tindak pidana administrasi di bidang perpajakan yang bersumber dari Undang-Undang Pajak yang termasuk sebagai hukum administrasi dan sanksi pidana di bidang hukum administrasi (*dependent crimes*), sedangkan tindak pidana umum dan khusus yang diatur dalam undang-undang yang mengatur hukum pidana umum dan hukum pidana khusus yang bercorak kejahatan yang bersifat independen (*independent crimes*). Atas dasar corak hukum perpajakan tersebut, maka dugaan terjadinya tindak pidana perpajakan dapat diselesaikan melalui mekanisme administrasi, yaitu membayar kewajiban pajak yang terutang beserta dendanya dapat dijadikan alasan untuk tidak melanjutkan perkara pidana.
3. Pelanggar tindak pidana di bidang perpajakan dilakukan oleh Wajib Pajak, petugas/pejabat pada Direktorat Jenderal Pajak, atau pihak ketiga, sedangkan penyidikan dugaan terjadinya tindak pidana di bidang pajak hanya dapat dilakukan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik tindak pidana di bidang perpajakan. Sejak dimulainya penyidikan, memberitahukan kepada penuntut dan menyampaikan hasil penyidikannya kepada penuntut umum melalui penyidik pejabat Kepolisian Negara Republik Indonesia. Tidak dijelaskan mengenai kewenangan polisi

terhadap hasil penyidikan yang dilakukan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil, apakah polisi memiliki wewenang untuk melakukan penyidikan lanjutan atau cukup memeriksa dan jika kurang lengkap memberi petunjuk agar dilengkapi, atau cukup sebagai pintu masuk secara prosedural, tetapi tidak memiliki wewenang apapun terhadap hasil penyidikan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil tersebut. Meskipun demikian, jika penyidik Pejabat Pegawai Negeri Sipil di bidang perpajakan tersebut menemukan indikasi dugaan terjadinya tindak pidana umum yang dilakukan oleh Wajib Pajak, dapat menyerahkan wewenang penyidikannya kepada polisi atau penyidik lain yang berkompeten.

Jika terdapat adanya indikasi tindak pidana yang dilakukan oleh petugas/pejabat pada Direktorat Jenderal Pajak, Menteri Keuangan dapat menugasi unit pemeriksa internal di lingkungan Kementerian Keuangan untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan.

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

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

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

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

#### **D. Kesimpulan**

1. Tindak pidana di bidang perpajakan adalah termasuk tindak pidana di bidang hukum administrasi (*administrative criminal law* atau *dependent crimes*) yang dikenal sederhana dan lentur dalam penegakan hukumnya, sepanjang tujuan dari hukum tersebut tercapai, yaitu wajib pajak mau membayar pajak sesuai dengan kewajibannya.
2. Sebagai corak hukum administrasi dan tindak pidana administrasi (yang dikriminalisasi), maka penggunaan hukum pidana pidana umum atau hukum pidana khusus terhadap tindak pidana di bidang perpajakan adalah tidak tepat dan dapat menimbulkan problem hukum dan keadilan. Oleh sebab itu, tindak pidana umum atau tindak pidana khusus yang berkaitan dengan terjadinya tindak pidana perpajakan adalah berdiri sendiri. Kecuali jika di masa datang diadakan perubahan bahwa tindak pidana di bidang perpajakan adalah tindak pidana umum yang bersifat kejahatan atau independen (*independent crimes* atau *generies crimes*) seperti halnya tindak pidana yang dimuat dalam KUHP.
3. Penerapan tindak pidana umum atau tindak pidana khusus (tindak korupsi) yang terkait dengan tindak pidana di bidang perpajakan adalah berdiri sendiri, artinya adanya indikasi terjadinya tindak pidana umum atau tindak pidana khusus (korupsi atau pencucian uang) dalam proses pengurusan perpajakan atau dalam tindak

pidana di bidang perpajakan baik sebagai perbuatan persiapan, mempermudah/memperlancar, atau menyembunyikan atau mempertahankan hasil tindak pidana di bidang perpajakan. Wewenang penyidikan terhadap tindak pidana umum dan tindak khusus di bidang perpajakan tersebut adalah polisi, jaksa, dan komisi pemberantasan tindak pidana korupsi.

4. Jika dalam perkembangan di masa yang akan datang hendak bermaksud mengubah tindak pidana perpajakan sebagai tindak umum yang masuk sebagai kejahatan yang bersifat independen (*independent crimes*), sebaiknya perlu dilakukan secara hati-hati dan dipikirkan secara cermat, mungkin dapat meningkatkan pendapatan negara dari sektor pajak secara efektif dan efisien, tetapi dapat mengganggu aspek keadilan hukum bagi wajib pajak dan sekaligus hak hukum Wajib Pajak (masyarakat) secara keseluruhan. Hal ini disebabkan penggunaan dana yang bersumber dari dana Wajib Pajak tidak efektif dan efisien untuk mencapai tujuan pembangun yang dicitakan, bahkan ada yang diselewengkan atau disalahgunakan untuk kepentingan lain yang bertentangan dengan tujuan dari pembangunan itu sendiri. Semestinya, yang menjadi prioritas adalah penegakan hukum terhadap penyalahgunaan dana pajak atau penggunaan dana yang bersumber dari pajak yang penggunaannya tidak efektif dan efisien dalam rangka mencapai tujuan pembangunan.