

SKRIPSI

**ANALISIS YURIDIS TERHADAP ASAS *ACTUS NON FACIT REUM NISI MENS SIT REA* DAN ASAS *LEX SPECIALIS DEROGAT LEGI GENERALIS*
DALAM TINDAK PIDANA PERPAJAKAN
(Studi Pendekatan Perundang-undangan Dan Yurisprudensi)**



OLEH :

H.M. INSAN ANSHARI AL ASPARY

B 111 07 671

UNIVERSITAS HASANUDDIN

FAKULTAS HUKUM

BAGIAN HUKUM PIDANA

MAKASSAR

2011

SKRIPSI

**ANALISIS YURIDIS TERHADAP ASAS *ACTUS NON FACIT REUM NISI*
MENS SIT REA DAN ASAS *LEX SPECIALIS DEROGAT LEGI GENERALIS*
DALAM TINDAK PIDANA PERPAJAKAN
(Studi Pendekatan Perundang-undangan Dan Yurisprudensi)**



OLEH :

H.M. INSAN ANSHARI AL ASPARY

B 111 07 671

UNIVERSITAS HASANUDDIN

FAKULTAS HUKUM

BAGIAN HUKUM PIDANA

MAKASSAR

2011

PENGESAHAN SKRIPSI

**ANALISIS YURIDIS TERHADAP ASAS *ACTUS NON FACIT REUM NISI MENS SIT REA* DAN ASAS *LEX SPECIALIS DEROGAT LEGI GENERALIS* DALAM TINDAK PIDANA PERPAJAKAN
(Studi Pendekatan Perundang-undangan Dan Yurisprudensi)**

Disusun dan diajukan oleh

**H.M. INSAN ANSHARI AL ASPARY
B 111 07 671**

Telah dipertahankan di hadapan Panitia Ujian Skripsi yang Dibentuk dalam rangka Penyelesaian Studi Program Sarjana Bagian Hukum Pidana Program Studi Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin Pada hari Senin Tanggal Juli 2011 Dan Dinyatakan Diterima

Panitia Ujian

Ketua

Sekretaris

H.M. Imran Arief, S.H., M.S.
NIP. 194709151979011001

Kaisaruddin Kamaruddin, S.H.
NIP. 196603201991031005

**An. Dekan
Wakil Dekan Bidang Akademik,**

Prof. Dr. Ir. Abrar Saleng, S.H.,M.H.
NIP. 19630419 198903 1003

PERSETUJUAN PEMBIMBING

Diterangkan bahwa Skripsi mahasiswa :

Nama : H.M. INSAN ANSHARI AL ASPARY
No. Pokok : B111 07 671
Program : ILMU HUKUM
Bagian : HUKUM PIDANA
Judul Skripsi : ANALISIS YURIDIS TERHADAP ASAS *ACTUS NON FACIT REUM NISI MENS SIT REA* DAN ASAS *LEX SPECIALIS DEROGAT LEGI GENERALIS* DALAM TINDAK PIDANA PERPAJAKAN (Studi Pendekatan Perundang-undangan Dan Yurisprudensi).

Telah diperiksa dan disetujui untuk diajukan dalam seminar ujian skripsi sebagai akhir ujian program studi.

Makassar, April 2011

Pembimbing I,

Pembimbing II,

H.M. Imran Arief, S.H., M.S.
NIP. 194709151979011001

Kaisaruddin Kamaruddin, S.H.
NIP. 196603201991031005

PERSETUJUAN MENEMPUH UJIAN SKRIPSI

Diterangkan bahwa Skripsi mahasiswa :

Nama : H.M. INSAN ANSHARI AL ASPARY
No. Pokok : B111 07 671
Program : ILMU HUKUM
Bagian : HUKUM PIDANA
Judul Skripsi : ANALISIS YURIDIS TERHADAP ASAS *ACTUS NON FACIT REUM NISI MENS SIT REA* DAN ASAS *LEX SPECIALIS DEROGAT LEGI GENERALIS* DALAM TINDAK PIDANA PERPAJAKAN (Studi Pendekatan Perundang-undangan Dan Yurisprudensi).

Telah memenuhi syarat untuk diajukan dalam ujian skripsi akhir program studi

Makassar, Mei 2011

a.n. Dekan
Pembantu Dekan I,

Prof. Dr. Ir. Abrar Saleng, S.H., M.H.

NIP. 196304191989031003

PERNYATAAN KEASLIAN SKRIPSI

Yang bertanda tangan dibawah ini :

Nama : H.M. INSAN ANSHARI AL ASPARY
NIM : B111 07 671
Program Studi : Ilmu Hukum / Hukum Pidana

Menyatakan dengan sebenarnya bahwa skripsi yang saya tulis ini benar-benar merupakan hasil karya saya sendiri, bukan merupakan pengambilalihan tulisan atau pemikiran orang lain. Apabila dikemudian hari terbukti atau dapat dibuktikan bahwa sebagian atau keseluruhan skripsi ini hasil karya orang lain, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut.

Makassar, 2011
Yang membuat pernyataan,

H.M. INSAN ANSHARI AA

ABSTRAK

H.M. INSAN ANSHARI AL ASPARY (B111 07 671). Analisis Yuridis Terhadap Asas *Actus Non Facit Reum Nisi Men Sit Rea* Dan Asas *Lex Specialis Derogat Legi Generalis* Dalam Tindak Pidana Perpajakan: Studi Pendekatan Perundang-undangan Dan Yurisprudensi (dibimbing oleh H.M. Imran Arief dan Kaisaruddin Kamaruddin)

Penelitian ini bertujuan untuk menelaah dan menganalisis perumusan tindak pidana, bentuk, dan jenis kejahatan dibidang undang-undang perpajakan maupun di luar perpajakan; mengetahui metode penerapan unsur *actus reus* dan *mens rea* dalam putusan pengadilan; dan memperoleh pemahaman serta memberikan pemecahan terhadap masalah yang timbul dengan banyaknya undang-undang pidana khusus di bidang perpajakan.

Penelitian ini dilaksanakan di Provinsi DKI Jakarta dan Banten, khususnya pada instansi Pengadilan Negeri Jakarta Selatan dan Kejaksaan Negeri Tangerang. Instrumen pengumpulan data melalui penelitian pustaka dan penelitian lapangan dengan melakukan wawancara langsung terhadap nara sumber dari instansi terkait. Data dianalisis secara kualitatif.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa (1). Kebijakan hukum pidana positif di bidang perpajakan tergolong telah mencapai hasil sebagai produk perundang-undangan yang baik sesuai dengan keadaan dan situasi perekonomian Indonesia terutama dalam upaya proteksi bagi sektor perpajakan sebagai sumber utama pendapatan Negara serta penggunaan stelsel kumulatif pidana dapat mencegah terjadinya tindak pidana perpajakan serta memulihkan kembali kerugian Negara baik tingkat pusat maupun daerah. (2). Implementasi asas *actus non facit reum nisi mens sit rea* dalam tindak pidana perpajakan dapat diketahui melalui apa yang menjadi pertimbangan majelis hakim pada perkara pidana No. 2065/Pid.B/2007/PN. Jaksel. Pertimbangan majelis hakim mengenai unsur *actus reus* adalah sektor perpajakan merupakan sumber pendapatan negara yang terbesar, oleh karena itu maka orang yang mengabaikan kewajibannya dengan cara tidak mendaftarkan diri sebagai wajib pajak berpotensi merugikan pendapatan Negara. Sedangkan unsur *mens rea* bahwa terpidana adalah orang yang berpengalaman bekerja di beberapa perusahaan, sudah tahu dan sudah seharusnya tahu bahwa setiap perusahaan atau bentuk usaha tetap (BUT) yang telah memperoleh keuntungan diharuskan mendaftarkan dan melaporkan badan usahanya ke direktorat jenderal pajak untuk perhitungan pembayaran pajak yang telah berjalan, namun hal itu tidak dilakukan terpidana dalam kurun waktu antara 2002 sampai 2005 yang dimana kurun waktu tersebut cukup lama bagi terpidana untuk mendaftarkan dan melaporkan perhitungan pajak ke direktorat jenderal pajak. (3). Undang-undang pemberantasan tindak pidana korupsi maupun perundang-undangan lainnya yang mengatur ketentuan pidana di bidang keuangan Negara (*lex specialis*) tidak serta - merta berlaku di bidang perpajakan, melainkan harus diberlakukan ketentuan pidana yang terdapat di dalam undang-undang perpajakan (*lex specialis systematic*). Oleh karena undang – undang pemberantasan tindak pidana korupsi dan undang-undang perpajakan tunduk pada rezim hukum yang berbeda. Undang-undang Perpajakan (*lex Specialis Systematic*) berlaku untuk subjek hukum tertentu yaitu para wajib pajak sebagaimana ditetapkan dalam ketentuan undang – undang perpajakan. Sedangkan undang-undang tentang pemberantasan tindak pidana korupsi merupakan *lex specialis* terhadap KUHP yang ditujukan kepada setiap orang yang memenuhi unsur tindak pidana korupsi.

$$\textit{lex specialis systematic} = ar^p + mr^p + kn^p + kp^s$$

ABSTRACT

H.M. INSAN ANSHARI AL ASPARY (B111 07 671). The Legal Analysis of the Principle Against *Actus Non Facit Reum Nisi Men Sit Rea* And the Principle of *Lex Specialis derogat Legi Generalis* In Tax Crime Offense: Study Approach Legislation And Jurisprudence (supervised by **H.M. Imran Arief** and **Kaisaruddin Kamaruddin**)

This study aims to examine and analyze the formulation of a criminal act, shape, and type of crime in the sector of tax laws as well as outside of taxation; know the actus reus element method and the application of mens rea in court decisions, and gain an understanding and providing solutions to problems that arise with number of specific criminal legislation in the sector of taxation.

The research was conducted in Jakarta and Banten province, especially in the South Jakarta District Court agencies and the Tangerang District Attorney. Instruments collecting data through library research and field research by conducting interviews of resource persons from relevant institutions. The data were treated with qualitative analysis.

The study showed that (1). Positive penal law policy in the sector of taxation has achieved the results classified as a product of good legislation in accordance with the circumstances and the economic situation of Indonesia, especially in protection efforts for the taxation sector as the main source of State revenue and the use of cumulative penal stelsel can prevent crime and restore the tax return loss to the State both national and local levels. (2). Implementation of the principle of *actus non facit reum nisi mens sit rea* in tax crime offense can be determined through a consideration of what the judges in the criminal case No. 2065/Pid.B/2007/PN. South Jakarta. Consideration of the judges regarding the *actus reus* element of the taxation sector was the largest source of state revenue, therefore the people that neglect his duty by not registering as a taxpayer could potentially harm the State's revenue. While the element of *mens rea* that the convicted is a person with experience working in several companies, already know and should know that any company or permanent establishment (PE) who have benefited are required to register and report its loss to the directorate general of taxes for the calculation of tax payments has been running, but it was not done convicted in the period between 2002 and 2005 for which time period long enough for the convicted person to register and report the tax calculation to the directorate general of taxes. (3). Law eradication of corruption as well as other laws governing the criminal provisions in the State Finance (*lex specialis*) does not - necessarily apply in the field of taxation, but must apply the criminal provisions contained in the tax laws (*lex specialis systematic*). Because of laws - laws eradication of corruption and tax laws are subject to different legal regimes. Taxation Law (*lex Specialist Systematic*) applies to a specific legal subject of the taxpayer as defined in the applicable legislation - tax laws. While the law on the eradication of corruption is a *lex specialis* to the Penal Code is addressed to every person who meets the elements of corruption.

UCAPAN TERIMA KASIH

Syukur Alhamdulillah penulis panjatkan kehadiran Allah Subhanah Wata'ala atas segala limpahan rahmat dan hidayah-Nya sehingga penyusunan skripsi ini dapat terselesaikan. Sekalipun, penulis menyadari bahwa di dalamnya masih banyak kekurangan-kekurangan, karena keterbatasan penulis. Oleh karena itu penulis sangat mengharapkan berbagai masukan atau saran dari para penguji untuk penyempurnaannya.

Dalam penyelesaian skripsi ini, penulis mendapat bantuan, bimbingan dan motivasi dari berbagai pihak, terutama oleh Bapak **H.M. Imran Arief, S.H., M.S.**, selaku Pembimbing I dan Bapak **Kaisaruddin Kamaruddin, S.H.** selaku Pembimbing II oleh karena itu, pada kesempatan ini penulis menyampaikan penghargaan setinggi-tingginya dan terima kasih yang tulus kepada pembimbing I dan II, yang telah memberikan kesempatan lebih luas bagi penulis untuk mengadakan kajian ilmiah yang sangat intensif dalam pengerjaan skripsi ini.

Kepada keluarga penulis, yaitu kedua orang tua yang sangat saya hormati ayahanda **Drs.H. Yuppar, M.Pd** dan ibunda **Hj. Hamdani Amir** serta adik penulis **H.M. Nasser** yang tidak henti-hentinya memberikan support dengan penuh kasih sayang mendampingi hingga skripsi ini dapat

terselesaikan. Oleh karena itu, pada kesempatan ini pula penulis menyampaikan penghargaan yang setinggi-tingginya dan terima kasih yang tulus, serta terimalah hasil karya ilmiah ini sebagai salah satu rahmat dan prestasi yang kelak dapat bermanfaat dalam perjalanan kehidupan keluarga.

Selanjutnya penulis menyampaikan terima kasih yang terhingga kepada :

1. Bapak **Prof. Dr. dr. Idrus A Paturusi, Sp.B., Sp.Bo** selaku Rektor Universitas Hasanuddin Makassar beserta para pembantu rektor lain-nya.
2. Bapak **Prof. Dr. Aswanto, S.H., M.H., DFM** selaku Dekan Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin beserta para pembantu dekan lain-nya.
3. Para penguji penulis **Prof. Dr. H.M. Said Karim, S.H., M.H., Syamsuddin Muchtar, S.H., M.H., dan Abd. Asis, S.H., M.H., serta Dara Indrawati, S.H., M.H.**
4. Bapak **Prof. Dr. Achmad Ruslan, S.H., M.H.**, selaku Penasihat Akademik penulis selama mengikuti kegiatan perkuliahan.
5. Bapak **Ida Bagus Dwiyantara, S.H. M.Hum.**, selaku Hakim Pengadilan Negeri Jakarta Selatan yang telah memberikan pemahaman-pemahaman tentang ilmu hukum dan bagaimana hukum itu dimasyarakat.
6. Bapak **Ramadhan, S.H.**, yang telah banyak membantu penulis selama mengadakan penelitian di Pengadilan Negeri Jakarta Selatan.

7. Bapak **Dr. Chaerul Amir, S.H., M.H.** Kepala Kejaksaan Negeri Tangerang yang telah menyediakan berbagai macam fasilitas selama penulis mengadakan penelitian ini.
8. Bapak **Semeru, S.H., M.Hum** Kepala Seksi Pidana Umum Kejaksaan Negeri Tangerang yang memberikan pemahaman tentang ilmu hukum pidana dalam dunia praktik kepada penulis .
9. **Rumah Tamu Galery 678** sebagai tempat penginapan penulis sewaktu mengadakan penelitian di Jakarta Selatan dan Tangerang
10. Ibu **Hj. Rosmalania Mappiare, S.H, M.H.**, selaku Dosen Pembimbing Lapangan (DPL) dan **Ibu Husriah Yusuf, S.H.**, sebagai Mitra Pengendali Lapangan (MPL) KKN-PH Angkatan IV Fakultas Hukum Unhas 2010 Lokasi Kejaksaan Negeri Makassar.
11. Teman-teman KKN-PH 2010 Lokasi Kejaksaan Negeri Makassar : **Dika, K' Antho, K' Rezka, K' Cici, Ramdhan, Mami, Dhede, Cici, Rany, Rina, Dewi, Ali, Fathe, Eril, Arnan.**
12. Pegawai dan staf **Kejaksaan Negeri Makassar** yang telah memberikan bimbingan ilmu kepada penulis sewaktu ber-KKN.
13. Senior-senior penulis; **H. Hendro Adipurna, S.H., Muh. Ardiansyah Arafah, S.H., Sherly Andarias, S.H., Herman B, S.H., Nur Fajar Said, S.H., Zulfah Ruslan, S.H., Irfan Idham, S.H.**
14. Sahabat – sahabat Legalitas 07: **Haeriani, S.H., Haging S.H., Andi Mallombasi, S.H. Andi Kharmadani, S.H., Evy Kusumawati, S.H.,**

Astuti Nur Fadillah, S.H., Ana Afriana, S.H., Mawar Hidayati, S.H., Fadhila, S.H., Samang, Anshar Nugraha, Ali Akbar, Jeni, Tiara, Aliyah Sriwahyuni, Fatmawati S, Idham Halik, Nadia Natasia, Compaqnero TM dan semua teman-teman angkatan legalitas 07.

15. Keluarga Besar Penulis: **Kr. Situju Mappanganro dan Amir Djunaid**

16. **Prof. Dr. Said Sampara, S.H., M.H., Anwar Sampara, S.H., Nisma Amir, S.H., Iskandar Amir** yang telah memberikan pengarahan dan dorongan dalam proses pengerjaan skripsi ini.

17. Seluruh **Warga Kompleks Kodam Gunung Sari** yang telah banyak membantu keluarga penulis.

18. Sahabat-sahabat **Alumni 2007 SMA Negeri 3 Takalar; Alumni 2004 SMP Negeri 2 Takalar; Alumni 2000 SD Inpres Takalar Kota No. 234; Alumni 1994 TK Pertiwi Kab. Takalar** yang telah menemani dan menyayangi penulis

19. Seluruh **Jemaah Haji Kloter 33 Kab. Takalar dan Kab. Bulukumba Musim Haji 2010**, banyak kenangan yang sangat sulit dilupakan oleh penulis. Terkhusus untuk Bapak **Drs. H. Suryanto, MM** dan **H. Haedar, S.Sos, MM.** yang telah membagi ilmu-nya bagi penulis selama menjalani ibadah.

20. Special Thank's untuk **Ing. Abdul Khalik Khaswan** yang telah banyak membantu penulis sewaktu menjalani rangkaian ibadah haji di tanah suci Makkah Al-Mukarramah.

21. Para dosen dan staf akademik Fakultas Hukum Unhas yang telah banyak membantu penulis selama mengikuti pendidikan .

22. Semua pihak yang tidak sempat penulis sebutkan satu persatu dalam lebaran ucapan terima kasih ini, penulis mengucapkan terima kasih atas segala bantuannya.

Semoga Allah SWT, memberikan limpahan rahmat dan hidayah kepada semua pihak yang telah banyak membantu penulis, sehingga skripsi ini dapat terselesaikan. Amin!

Makassar,

H.M. Insan Anshari AA

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
PERNYATAAN KEASLIAN SKRIPSI	ii
HALAMAN PENGESAHAN	iii
PERSETUJUAN PEMBIMBING	iv
PERSETUJUAN MENEMPUH UJIAN SKRIPSI	v
ABSTRAK	vi
ABSTRACT	vii
UCAPAN TERIMA KASIH	viii
DAFTAR ISI	xii
DAFTAR SKEMA	xvi
BAB I PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang Masalah.....	1
B. Rumusan Masalah.....	17
C. Tujuan Penelitian.....	18
D. Manfaat Penelitian.....	19
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	20
A. Tinjauan Umum Terhadap Asas-Asas Hukum.....	20
B. Tinjauan Umum Terhadap Delik.....	27
1. Pengertian Delik.....	27
2. Unsur Delik Sebagai Syarat Pidana.....	30
3. Pengertian Pidana dan Pidana.....	34
C. Tinjauan Umum Terhadap Dasar-Dasar Perpajakan.....	38
1. Definisi Pajak.....	38
2. Penggolongan Pajak dan Retribusi.....	39
3. Fungsi Pajak dan Retribusi.....	45
4. Asas-Asas Pemungutan Pajak.....	46
5. Sistem Pemungutan Pajak.....	51
6. Tindak Pidana Perpajakan.....	53

BAB III METODE PENELITIAN	58
A. Tipe Penelitian.....	58
B. Pendekatan Masalah.....	58
C. Lokasi Penelitian.....	59
D. Jenis dan Sumber Data.....	60
E. Teknik Pengumpulan Data.....	61
F. Analisis Data.....	61
BAB IV KEBIJAKAN HUKUM PIDANA POSITIF DALAM	
PENGATURAN TINDAK PIDANA PERPAJAKAN	62
A. Pengertian Dan Ruang Lingkup Kebijakan Hukum Pidana.....	62
B. Pengertian Dan Ruang Lingkup Hukum Pidana Pajak.....	76
C. Perumusan Tindak Pidana Perpajakan Menurut UU No. 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Atas UU No. 6 Tahun 1983 Tentang KUP.....	77
D. Perumusan Tindak Pidana Perpajakan Menurut UU No. 19 Tahun 2000 Tentang Perubahan Atas UU No. 19 Tahun 1997 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa.....	93
E. Perumusan Tindak Pidana Perpajakan Menurut UU No. 28 Tahun 2009 Tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.....	96
F. Perumusan Tindak Pidana Perpajakan Menurut UU No. 13 Tahun 1985 Tentang Bea Materai.....	100
G. Perumusan Tindak Pidana Perpajakan Menurut KUHP.....	103
H. Perumusan Tindak Pidana Perpajakan Dalam Kaitan UU No. 20 Tahun 2001 Tentang Perubahan Atas UU No. 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.....	115
I. Perumusan Tindak Pidana Perpajakan Dalam Kaitan UU No. 15 Tahun 2006 Tentang BPK.....	119
J. Perumusan Tindak Pidana Perpajakan Dalam Kaitan UU No. 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara.....	121
K. Perumusan Tindak Pidana Perpajakan Dalam Kaitan UU Drt. No. 7 Tahun 1955 Tentang Tindak Pidana Ekonomi.....	122

L. Perumusan Tindak Pidana Perpajakan Dalam Kaitan UU No. 11 (PNPS) Tahun 1963 Tentang Tindak Pidana Subversi.....	131
M. Perumusan Tindak Pidana Perpajakan Dalam Kaitan UU No. 25 Tahun 2003 Tentang Perubahan Atas UU No. 15 Tahun 2002 Tentang Tindak Pidana Pencucian Uang.....	135

BAB V PERBUATAN KRIMINAL (*ACTUS REUS*)

DAN PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA (*MENS REA*)

DALAM TINDAK PIDANA PERPAJAKAN..... 162

A. Penerapan Hukum Pidana Materill Dalam Tindak Pidana Perpajakan Pada Perkara Pidana No. 2065/Pid.B/2007/PN. Jaksel.....	162
1. Kasus Posisi.....	162
2. Perbuatan Kriminal (<i>Actus Reus</i>).....	171
3. Pertanggungjawaban Pidana (<i>Mens Rea</i>).....	201
B. Pertimbangan Hukum Hakim Dalam Penjatuhan Pidana Terhadap Terdakwa Pada Perkara Pidana No. 2065/Pid.B/2007/PN. Jaksel.....	211
1. Pertimbangan Hakim Mengenai Unsur Perbuatan Kriminal (<i>Actus Reus</i>).....	215
2. Pertimbangan Hakim Mengenai Unsur Pertanggungjawaban Pidana (<i>Mens Rea</i>).....	229

BAB VI UNDANG-UNDANG KHUSUS (*LEX SPECIALIS*) DAN

UNDANG-UNDANG UMUM (*LEX GENERALIS*) DALAM

TINDAK PIDANA PERPAJAKAN.....237

A. Sejarah Kodifikasi.....	237
1. Hukum Romawi Di Zaman Kuno.....	237
2. Sumber-Sumber Hukum Romawi.....	252
3. Gerakan Kodifikasi.....	267
B. Kodifikasi Hukum Pidana.....	270
C. <i>Lex Specialis Systematic</i> Dalam Tindak Pidana Perpajakan...	275

BAB VII PENUTUP	320
A. Kesimpulan	320
B. Saran	322
DAFTAR PUSTAKA	323
LAMPIRAN	

DAFTAR SKEMA

Skema 1. Kebijakan Hukum Pidana.....	160
Skema 2. Kebijakan Hukum Pidana Positif Dalam Pengaturan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan	161
Skema 3. <i>Actus Non Facit Reum Nisi Mens Sit Rea</i>	234
Skema 4. <i>Actus Non Facit Reum Nisi Mens Sit Rea</i> Dalam Tindak Pidana Perpajakan.....	235
Skema 5. <i>Actus Non Facit Reum Nisi Mens Sit Rea</i> Dalam Perkara No : 2065/Pid.B/2007/PN. Jaksel.....	236
Skema 6. <i>Sejarah Kodifikasi</i>	315
Skema 7. <i>Kodifikasi Hukum Pidana</i>	316
Skema 8. <i>Lex Specialis Derogat Legi Generalis</i> Dalam Tindak Pidana Perpajakan	317
Skema 9. <i>Lex Specialis Systematic</i> Dalam Tindak Pidana Perpajakan (Bagian 1).....	318
Skema 10. <i>Lex Specialis Systematic</i> Dalam Tindak Pidana Perpajakan (Bagian 2).....	319
Skema 11. <i>Lex Spesialis Systematic</i>	320

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Pada saat orang di berbagai penjuru dunia bangun setiap pagi untuk menyongsong hari yang baru, masing-masing dari mereka melakukannya dalam kondisi yang sangat berlainan. Sebagian hidup di rumah yang indah dan nyaman dengan sekian kamar berukuran luas, plus aneka perlengkapannya. Mereka memiliki persediaan pangan yang lebih cukup, pakaian yang serba bagus, kondisi kesehatan yang prima, dan kondisi keuangan yang serba berkecukupan. Sebagian lainnya, yang berjumlah lebih dari separuh penduduk dunia yang kini mencapai sekitar 6,4 milyar jiwa, nasibnya jauh kurang beruntung karena sehari-harinya harus hidup dalam kondisi serba kekurangan. Mereka tidak memiliki rumah sendiri, dan walaupun punya, ukurannya begitu kecil. Persediaan makanan yang ada juga acap kali tidak memadai. Kondisi kesehatan mereka pada umumnya tidak begitu baik atau bahkan buruk, dan banyak dari mereka yang buta huruf, serta menganggur¹.

¹ Michael P. Todaro dan Stephen C. Smith, 2006, *Economic Development/Ninth Edition*, Diterjemahkan oleh Drs. Haris Munandar, M.A.; Puji A.L. S.E., Erlangga, Jakarta, hlm. 3.

Masa depan mereka untuk mencapai suatu kehidupan yang lebih baik biasanya suram, atau sekurang-kurangnya tidak menentu. Hampir setengah dari populasi dunia hidup dengan kurang dari \$2 per hari².

Apabila disimak dengan seksama paragraf diatas tadi dapat diambil satu benang merah bahwa kemiskinan merupakan suatu fenomena yang menjadi sorotan pembicaraan pada beberapa kurun waktu terakhir. Kemiskinan lainnya sebuah panu yang hampir dimiliki oleh semua negara yang ada pada belahan planet bumi ini.

Kemiskinan merupakan embrio awal terjadinya sesuatu yang sangat menyedihkan. Diantaranya adalah tingkat kesehatan penduduk yang rendah atau bahkan lebih dibawahnya, kelaparan yang disertai dengan gizi buruk, dan masa depan yang tak menentu diakibatkan oleh tidak diperolehnya pendidikan formal maupun informal yang sebagaimana mestinya.

Negara-negara kawasan Asia dan Afrika merupakan kawasan yang sangat akrab akan penyakit kronis kemiskinan ini. Mengapa demikian, kesenjangan antara si kaya dan si miskin begitu jauh. Pembangunan yang tidak merata antara daerah yang satu dan daerah yang lain adalah termasuk salah satu biang keroknya.

² *Ibid*, hal. 100

Negara Republik Indonesia adalah salah satu negara yang berada pada kawasan Asia Tenggara juga mengalami problema yang sama yakni kemiskinan. Kelaparan, kesehatan yang rendah, dan daya beli masyarakat yang rendah serta problema gizi buruk telah hampir menjadi *headnews* di banyak media.

Sebagaimana layaknya setiap bangsa, bangsa ini punya cita-cita. Cita-cita untuk menjadi negeri yang sejahtera, demokratis, dan adil. Indonesia adalah negeri yang sedang berusaha untuk menjadi sebuah negara yang demokratis, dari negara yang porak-poranda karena korupsi menjadi negara dengan tata kelola pemerintahan menuju masyarakat sejahtera yang lebih bersih³.

Untuk mewujudkan masyarakat Indonesia yang sejahtera, demokratis, dan adil dalam upaya menghilangkan atau paling tidak mengurangi tingkat kemiskinan dibutuhkan biaya yang sangat besar bagi pemerintah sebagai unsur pelaksana.

Republik Indonesia sebagaimana halnya negara-negara yang ada di belahan planet bumi ini juga mempunyai sumber pendanaan untuk itu. Sumber pendanaan itu tak lain dan tak bukan berasal dari sektor penerimaan pajak.

³ *Nota Keuangan dan RAPBN 2010, 2009*, Departemen Keuangan Republik Indonesia, Jakarta, hlm. 1

Pajak⁴ adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum⁵.

Pemerintah mempunyai modal yang sangat besar dalam mewujudkan masyarakat Indonesia yang sejahtera, demokratis, dan adil yang telah lama di dambakan. Pajak⁶ adalah alat atau instrument yang dapat mewujudkan impian tersebut apabila dipergunakan secara maksimal.

Hanya sekedar informasi bahwa penerimaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara 2009 telah menembus angka 1000 triliun lebih yang hampir sebagian besar berasal dari sektor pajak. Hal ini diungkapkan oleh Menteri Keuangan Sri Mulyani Indrawati sebagaimana materi perkuliahan hukum pajak yang dibawakan oleh Ruslan Hambali⁷, yang antara lain menyatakan :

“Untuk mendanai anggaran belanja negara dalam tahun 2009, dalam RAPBN tahun 2009, pendapatan negara dan hibah direncanakan mencapai Rp. 1.022,6 triliun, yang

⁴ Supramono & Theresia Woro Damayanti, 2005, *Perpajakan Indonesia Mekanisme dan Perhitungan*, Penerbit Andi, Yogyakarta, hlm. 2. Bahwa dalam Anggaran Penerimaan dan Belanja Negara (APBN), penerimaan negara bersumber dari penerimaan pajak dan penerimaan bukan pajak. Penerimaan dari sektor pajak menempati persentase yang paling tinggi dibandingkan sumber penerimaan negara yang lain. Hal ini menggeser dominasi penerimaan minyak dan gas, yang pada dekade 1970 sampai tahun 1980-an menempati porsi yang paling tinggi dari penerimaan negara. Oleh sebab itu saat ini pajak merupakan tulang punggung penerimaan negara.

⁵ Mardiasmo, 2008, *Perpajakan Edisi Revisi 2008*, Penerbit Andi, Jakarta, Hlm. 1

⁶ Lihat Pasal 23 A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945.

⁷ Ruslan Hambali, 2009, *Materi Perkuliahan Hukum Pajak*, Hlm. 4

berarti mengalami peningkatan sebesar Rp. 127,6 triliun atau 14,3 persen dari APBN-P 2008. Jumlah tersebut direncanakan berasal dari penerimaan perpajakan sebesar Rp. 726,3 triliun, penerimaan negara bukan pajak sebesar Rp. 295,3 triliun, dan hibah sekitar Rp 0,9 triliun. Rencana penerimaan perpajakan sebesar Rp. 726,3 triliun dalam tahun 2009, berarti naik sekitar Rp. 117 triliun atau 19,2 persen dari APBN-P 2008. Peningkatan penerimaan perpajakan dalam tahun 2009 tetap ditargetkan meskipun tariff pajak diturunkan dari 30 persen menjadi 28 persen untuk PPh Badan, dan 35 persen menjadi 30 persen untuk PPh Orang Pribadi sesuai UU PPh baru. Bahkan untuk Usaha Kecil dan Menengah tariff pajak hanya sebesar 15 persen atau diberikan keringanan sebesar 50 persen lebih rendah dari tariff PPh Badan. Selain itu, ditetapkan kenaikan batas penghasilan tidak kena pajak (PTKP) dari saat ini, sebesar Rp. 13,2 juta menjadi sebesar Rp. 15, 8 juta untuk wajib pajak Orang Pribadi, sehingga dapat meringankan wajib pajak menengah kebawah. Ini semua, saudara-saudara, adalah bentuk keadilan dalam kebijakan perpajakan kita, keadilan yang disertai dengan tanggungjawab. Kami akan terus melakukan langkah-langkah perluasan basis pajak dan perbaikan sistem administrasi perpajakan untuk mencapai target yang terus meningkat tersebut”.

Ditambah lagi, penerimaan negara diatas tadi adalah yang terbesar semenjak Republik Indonesia meraih kemerdekaan pada tahun 1945. Hal tersebut adalah langkah konkrit demi mewujudkan masyarakat Indonesia yang sejahtera, demokratis, dan adil dengan cara memanfaatkan momen tersebut.

Namun, dibalik kesuksesan tersebut terdapat satu problem atau bahkan bisa menjadi batu sandungan dalam upaya memaksimalkan

pendapatan pajak tersebut yakni timbulnya *kejahatan dibidang perpajakan*.

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.

Mengapa demikian, oleh karena urusan pajak sangat identik dengan uang atau segala macamnya. Karena itu, tidak mengherankan jika pajak selalu diincar oleh para penjahat kelas atas yang tergiur akan sumber pendapatan yang perolehannya didasarkan atas peraturan perundang-undangan tersebut, tetapi tanpa mau berusaha untuk mendapatkannya secara halal dan wajar. Di sepanjang sejarah sejak saat manusia mengenal sistem perpajakan, sejak saat itu pula kejahatan perpajakan sudah terdeteksi dan modus operandi kejahatan perpajakan terus menerus berkembang mengikuti kecanggihan dunia perpajakan itu sendiri. Dewasa ini kejahatan perpajakan banyak modelnya, yang tentu sebagian besar merupakan golongan *white collar crime*, meskipun kejahatan perpajakan yang konvensional,

seperti tidak mendaftarkan diri sebagai wajib pajak secara sengaja masih tetap saja terus terjadi.

Beberapa modus operandi kejahatan perpajakan yang akhir – akhir ini menjadi tantangan bagi penegak hukum semakin meningkat kalitasnya. Menurut Darussalam dan Danny Septriadi⁸ bahwa terdapat berbagai modus operandi penghindaran pajak yaitu:

1. *Transfer Pricing*

Transfer pricing biasanya dilakukan dengan cara memperbesar harga beli dan memperkecil harga jual antara perusahaan dalam satu grup dengan tujuan akhir mentransfer laba tersebut kepada grup perusahaan yang berkedudukan di negara yang menetapkan tarif pajak yang rendah (*tax haven country*).

2. *Thin Capitalization*

Thin capitalization dilakukan melalui pemberian pinjaman oleh perusahaan induk kepada anak perusahaannya yang berkedudukan di negara lain. Perusahaan induk lebih suka memberikan dana kepada anak perusahaannya yang berkedudukan di negara lain. Perusahaan induk lebih suka memberikan dana kepada anak perusahaannya dengan cara pemberian pinjaman daripada dalam bentuk setoran modal.

⁸ Hutagaol, John dan Darussalam, 2006, *Kapita Selekta Perpajakan*, Salemba Empat, Jakarta, Hlm. 271-271.

Alasannya karena biaya bunga (biaya yang timbul atas pinjaman) dapat dikurangkan dari penghasilan kena pajak anak perusahaan. Sedangkan dividen (biaya yang berkaitan dengan modal) tidak dapat dibebankan sebagai pengurang penghasilan kena pajak.

3. *Controlled Foreign Corporation/CFC*

Controlled Foreign Corporation/CFC adalah menahan laba di negara tax haven untuk menunda pemajakan di negara domisili.

4. *Treaty Shopping*

Treaty shopping adalah memanfaatkan fasilitas *tax treaty* negara lain oleh perusahaan yang tidak berhak.

Menurut pengertian umum, yang dimaksud dengan tindak pidana perpajakan atau yang disebut juga dengan kejahatan pajak (*Taxing Crime*) adalah tindakan yang melanggar ketentuan mengenai pertanggungjawaban dibidang pajak dan persyaratan yang telah diatur di dalam undang-undang pajak⁹. Di Indonesia perkembangan kejahatan perpajakan ini sangat mengkhawatirkan terutama dalam kurun waktu tahun 2000-2010 tepatnya setelah pasca reformasi, setiap tahun negara dirugikan terutama oleh konglomerat-konglomerat hitam, yang melakukan penggelapan pajak. Hal tersebut tentunya menjadi hambatan besar yang tidak diinginkan dalam era pembangunan saat ini. Atau dengan kata lain, tindak pidana

⁹ Edi Setiadi & Rena Yulia, 2010, Hukum Pidana Ekonomi, Graha Ilmu, Yogyakarta, Hlm. 51.

perpajakan adalah suatu jenis kejahatan yang secara melawan hukum pidana dilakukan, baik sengaja maupun tidak disengaja, yang ada hubungannya di bidang perpajakan, sehingga menimbulkan kerugian negara berupa materiil maupun immateriil.

Bahwa ternyata terjadinya kejahatan perpajakan sering kali diawali dengan adanya pelanggaran ketentuan yang berlaku di bidang perpajakan. Persoalan apakah wajib pajak mengetahui atau tidak akan peraturan tersebut sekiranya bukan alasan yang tepat mengingat adanya asas yang mengatakan bahwa *“apabila parlemen telah menyetujui pelaksanaan peraturan perundang-undangan yang dibentuk bersama pemerintah maka hari itu juga peraturan tersebut diketahui oleh warga masyarakat”*¹⁰.

¹⁰ Bagi undang-undang, ada fiksi hukum yang diberlakukan, yaitu bahwa setiap orang dianggap mengetahui akan undang-undang. Dikatakan bahwa itu hanya fiksi, karena tidak mungkin orang awam mengetahui seluruh undang-undang yang berlaku dinegaranya. Di Indonesia, menurut ketentuan pasal 7 dan pasal 8 UU No. 10 Tahun 2004 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan 2004, jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan adalah :

- UUD Negara Republik Indonesia Tahun 1945
- UU/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang (materi muatan yang harus diatur dengan undang-undang berisi hal-hal yang, a. mengatur lebih lanjut ketentuan UUD Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang meliputi: HAM; hak dan kewajiban negara; pelaksanaan dan penegakan kedaulatan negara serta pembagian kekuasaan negara; wilayah negara dan pembagian daerah; kewarganegaraan dan kependudukan; keuangan negara, b. diperintahkan oleh UU untuk diatur dengan UU)
- Peraturan Pemerintah (materi muatan peraturan pemerintah berisi materi untuk menjalankan undang-undang sebagaimana mestinya)
- Peraturan Presiden (materi muatan peraturan presiden berisi materi yang diperintahkan oleh undang-undang atau materi untuk melaksanakan peraturan pemerintah)
- Peraturan Daerah (materi muatan peraturan daerah adalah seluruh materi dalam rangka penyelenggaraan otonomi daerah dan tugas pembantuan, dan menampung kondisi khusus daerah serta penjabaran lebih lanjut dari peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi)

Berita mengenai kejahatan perpajakan akhir-akhir ini sangat mengejutkan. Gayus Halomoan Tambunan yang bekerja di kantor pusat pajak dengan menjabat bagian Penelaah Keberatan Direktorat Jenderal Pajak, posisi yang sangat strategis, sehingga dituduh bermain sebagai makelar kasus. Kasus pun berlanjut karena diduga banyak pejabat penegak hukum yang terlibat dalam kasus tersebut. Setelah dilakukan pemeriksaan, dari uang total Rp. 25 miliar, uang sejumlah Rp. 395 juta disita, dan sisanya sebesar Rp. 24,6 miliar pun hilang entah kemana dan tidak ada pembahasan lanjut mengenai uang sebesar itu.

Sedangkan beberapa kejahatan perpajakan yang ditangani oleh Direktorat Jenderal Pajak yakni¹¹ :

- a. dengan sengaja menyampaikan Surat Pemberitahuan Masa PPN (SPT Masa PPN) dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap oleh PT. BAM dan PT. MNU Masa Pajak Januari 2006 s.d. Desember 2006;
- b. penerbitan faktur pajak tidak sah melalui transaksi penjualan tanpa disertai dengan transaksi ekonomi berupa penyerahan barang oleh PT SI ;
- c. tidak mendaftarkan diri dan tidak melaporkan kegiatan usaha dengan menyampaikan Surat Pemberitahuan oleh ABIL .

¹¹ <http://www.kementeriankeuangan.go.id>

Persoalan pertama yang berkaitan dengan masalah kejahatan perpajakan adalah perlunya gerakan antisipatif dalam upaya menanggulangi kejahatan tersebut. Mengapa demikian, oleh karena pajak merupakan salah satu item pendapatan negara yang teramat sangat penting sehingga diperlukan upaya proteksi yang kuat.

Marc Ancel dalam Barda Nawawi Arief¹² pernah menyatakan, bahwa "*modern criminal science*" terdiri dari 3 (tiga) komponen, yaitu "*Criminology*", "*Criminal Law*" dan "*Penal Policy*". Dikemukakan olehnya, bahwa "*Penal Policy*" adalah suatu ilmu sekaligus seni yang pada akhirnya mempunyai tujuan praktis untuk memungkinkan peraturan hukum positif dirumuskan secara lebih baik dan untuk member pedoman tidak hanya kepada pembuat undang-undang, tetapi juga kepada pengadilan yang menerapkan undang-undang dan juga kepada penyelenggara atau pelaksana putusan pengadilan.

Lebih lanjut, pengertian *penal policy*/politik hukum pidana menurut Sudarto adalah¹³ :

"Politik Hukum Pidana berarti usaha mewujudkan peraturan perundang-undangan pidana yang sesuai dengan keadaan dan situasi pada suatu waktu dan untuk masa-masa yang akan datang".

¹² Barda Nawawi Arief, 2005, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*, PT Citra Aditya Bakti, Bandung, hlm. 21

¹³ *Ibid*, Hal. 24-25

Dengan demikian, apabila dihubungkan terhadap masalah kejahatan dibidang perpajakan, maka politik hukum pidana mengandung arti, bagaimana mengusahakan atau membuat dan merumuskan suatu perundang-undangan pidana dibidang perpajakan yang tepat dan baik. Pengertian ini pula yang diharapkan apabila dihubungkan dengan pendapat Marc Ancel yang secara singkat dapat dinyatakan sebagai *“sebagai suatu ilmu sekaligus seni yang bertujuan untuk memungkinkan peraturan hukum positif (dibidang perpajakan) dirumuskan secara lebih baik”*.

Menurut A. Mulder¹⁴, *strafrechtspolitik* atau politik hukum pidana adalah garis kebijakan untuk menentukan :

1. seberapa jauh ketentuan-ketentuan pidana yang berlaku perlu diubah atau diperbaharui;
2. apa yang dapat diperbuat untuk mencegah terjadinya tindak pidana;
3. cara bagaimana penyidikan, penuntutan, peradilan dan pelaksanaan pidana harus dilaksanakan.

¹⁴ *Ibid*, Hal. 25-26

Apabila rumusan politik hukum pidana menurut A. Mulder direformulasikan terhadap kejahatan dibidang perpajakan maka :

1. seberapa jauh ketentuan-ketentuan perpajakan yang berlaku perlu diubah atau diperbaharui;
2. apa yang dapat diperbuat untuk mencegah terjadinya tindak pidana perpajakan;
3. cara bagaimana penyidikan, penuntutan, peradilan dan pelaksanaan mengenai perpajakan harus dilaksanakan.

Usaha dan kebijakan untuk membuat peraturan hukum pidana dibidang pajak pada hakikatnya tidak dapat dilepaskan dari tujuan penanggulangan kejahatan terkhusus pada masalah perpajakan.

Usaha penanggulangan kejahatan perpajakan dengan hukum pidana pada hakikatnya juga merupakan bagian dari usaha penegakan hukum (khususnya penegakan hukum pidana). Oleh karena itu sering pula dikatakan, bahwa politik atau kebijakan hukum pidana juga merupakan bagian dari kebijakan penegakan hukum (*Law enforcement policy*).

Disamping itu, usaha penanggulangan kejahatan dibidang pajak lewat pembuatan undang-undang (hukum) pidana pada hakikatnya juga merupakan bagian integral dari usaha perlindungan

bagi masyarakat terkhusus yang menjadi wajib pajak (*social defence*) dan usaha mencapai kesejahteraan masyarakat dalam rangka menghapus serta mengurangi tingkat kemiskinan (*social welfare*). Oleh karena itu, wajar pulalah apabila kebijakan atau politik hukum pidana termasuk alat atau instrumen dalam upaya proteksi terhadap pajak yang merupakan sumber utama pendapatan negara.

Dilihat dalam arti luas, kebijakan hukum pidana dalam perspektif perpajakan mencakup ruang lingkup kebijakan di bidang hukum pidana pajak materiel dan di bidang hukum pidana pajak formal. Namun, pada penelitian ini hanya menitik beratkan pada kebijakan hukum pidana pajak materielnya saja (substantif).

Persoalan kedua yang cukup menjadi kontroversi adalah banyaknya peraturan yang saling tumpang tindih, seakan-akan peraturan yang satu juga terdapat pada peraturan perundang-undangan lainnya begitupun sebaliknya sehingga menimbulkan silang pendapat pada praktiknya.

Kenyataannya penyakit diatas tersebut telah menjadi sebuah polemik yang pada hakikatnya merupakan sesuatu tantangan para ahli hukum untuk merumuskan suatu perundang-undangan yang baik. Baik dalam hal perumusan teori maupun pada praktiknya.

Sebagai contoh, salah satu kasus menarik yang pernah muncul di media massa dan menimbulkan kerugian keuangan negara adalah kasus manipulasi Faktur Pajak Fiktif¹⁵. Kasus ini terjadi karena Wajib Pajak terbukti menggunakan dokumen Faktur Pajak yang tidak benar alias palsu, seolah-olah Wajib Pajak benar-benar telah menerbitkan Faktur Pajak sesuai transaksi yang sebenarnya. Wajib Pajak yang menerbitkan Faktur Pajak tetapi tidak diikuti dengan adanya transaksi jual beli barang yang sebenarnya adalah fiktif. Penerbit Faktur Pajak yang tidak diikuti dengan transaksi jual beli yang benar tentu saja akan merugikan negara dari sisi penerimaan pajak.

Menariknya kasus ini karena adanya silang pendapat antara Jaksa Penuntut Umum dengan Penasihat Hukum tersangka dalam hal penerapan ketentuan hukum yang berlaku. Jaksa Penuntut Umum dalam tuntutananya menerapkan ketentuan Undang-Undang Nomor 3 Tahun 1971 tentang Tindak Pidana Korupsi¹⁶. Sedangkan Penasihat Hukum tersangka berpendapat bahwa untuk mengadili persoalan manipulasi pajak agar menggunakan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan¹⁷. Dalam

¹⁵ Bambang Waluyo, 1989, *Tindak Pidana Perpajakan*.

¹⁶ Undang-Undang tersebut telah mengalami perubahan dengan Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 dan diubah lagi terakhir dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 Tentang pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

¹⁷ Undang-Undang ini telah mengalami perubahan terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 lalu mengalami perubahan melalui UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang KUP.

kasus tersebut Penasihat Hukum berpendapat sebaiknya digunakan Undang-Undang KUP sesuai dengan asas hukum *lex specialis derogat lex generalis*. Artinya, penerapan untuk kasus perpajakan lebih tepat menggunakan Undang-Undang KUP dan dapat mengkesampingkan Undang-Undang Korupsi, karena Undang-Undang KUP telah mengatur secara khusus dan jelas akan persoalan pajak termasuk sanksi yang dapat diterapkan.

Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyebutkan bahwa apabila seseorang dengan sengaja memperlihatkan pembukuan, pencatatan atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, dipidana dengan pidana penjara paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling tinggi 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. Sedangkan menurut Undang-Undang Korupsi, walaupun pelakunya telah memenuhi unsur merugikan keuangan negara dan perekonomian negara, ancaman hukumannya bervariasi, ada yang 1 (satu) tahun dan ada yang 7 (tujuh) tahun.

B. Rumusan Masalah

1. Bagaimanakah kebijakan hukum pidana positif dalam pengaturan tindak pidana di bidang perpajakan dengan menggunakan Undang-Undang No. 10 Tahun 2004 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan sebagai acuan ?
2. Bagaimanakah penerapan unsur *Actus Reus* dan *Mens Rea* yang termuat pada Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Perpajakan maupun peraturan perundang-undangan lainnya yang mengatur tentang pajak (*in abstracto*) dalam putusan/yurisprudensi pengadilan (*in concreto*) ?
3. Bagaimanakah kedudukan dan penerapan hukum *antara* Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Perpajakan maupun peraturan perundang-undangan lainnya yang mengatur tentang pajak *dan* UU No. 20 Tahun 2001 Tentang Perubahan Atas UU No. 31 Tahun 1999 yang diperbaiki dengan UU No. 20 Tahun 2001 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dalam kasus tindak pidana pajak yang mengakibatkan adanya kerugian negara ?

C. Tujuan Penelitian

1. Untuk menelaah dan menganalisis perumusan tindak pidana, bentuk dan jenis kejahatan di bidang perpajakan, baik yang diatur dalam Undang-Undang Perpajakan maupun di luar perpajakan.
2. Guna mengetahui penerapan unsur *Actus Reus dan Mens Rea* yang termuat pada Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Perpajakan maupun peraturan perundang-undangan lainnya yang mengatur tentang pajak (*in abstracto*) dalam putusan/yurisprudensi pengadilan (*in concreto*).
3. Guna mengetahui kedudukan dan penerapan hukum *antara* Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Perpajakan *dan* UU RI No. 20 Tahun 2001 Tentang Perubahan Atas UU RI No. 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dalam kasus tindak pidana pajak yang mengakibatkan adanya kerugian Negara.

D. Manfaat Penelitian

1. Manfaat teoritik yang diharapkan dengan penelitian ini dapat menjadi pelopor dalam upaya mengembangkan kajian hukum pidana ekonomi konsentrasi perpajakan sekaligus menciptakan Undang-Undang Tindak Pidana Perpajakan tersendiri, sebagai upaya pembaharuan hukum di bidang perpajakan yang akhir-akhir ini marak dibicarakan oleh publik.
2. Manfaat praktis yaitu diharapkan dengan penelitian ini dapat memberikan masukan dan kontribusi dalam upaya penegakan hukum serta dapat dijadikan item khusus dalam pengambilan kebijakan hukum pidana khususnya dalam bidang hukum pidana perpajakan yang terkait dengan tindak pidana perpajakan.
3. Manfaat teoritik dan praktis sebagai kontribusi dan masukan berharga bagi penegak hukum (Polisi/Penyidik, PPNS, Jaksa/PenuntutUmum, Hakim) dalam penanganan perkara pidana di bidang perpajakan.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Tinjauan Umum Terhadap Asas-Asas Hukum

Menurut terminologi bahasa¹⁸, yang dimaksud dengan istilah asas ada dua pengertian. Arti asas yang pertama adalah dasar, alas pondamen. Sedangkan arti asas yang kedua adalah sesuatu kebenaran yang menjadi pokok dasar atau tumpuan berpikir atau berpendapat, dan sebagainya.

Sedangkan menurut R.H. Soebroto Brotodirejo¹⁹, asas (prinsip) adalah suatu sumber atau sebab yang menjadi pangkal tolak sesuatu; yang inherent dalam segala sesuatu yang menentukan hakikatnya; sifat esensial.

Bagi hukum, asas (hukum) menurut G.W. Paton dalam *A Textbook of Jurisprudence* adalah, "...the road reason which lies at the base of rule of law". Sedangkan menurut J.H.P. Bellefroid dalam *Inleiding tot de Rechtswetenschap in Nederland* asas adalah, "Aturan

¹⁸ Boediono, 2005, *Kamus Lengkap Bahasa Indonesia*, Karya Agung, Surabaya, hlm. 62.

¹⁹ Dudu Daswara Machmudin, 2000, *Pengantar Ilmu Hukum*, Refika Aditama, Bandung, hlm. 67-68.

pokok (*hoofdregel*) yang didapatkan dengan generalisasi daripada sejumlah aturan-aturan hukum.

Lebih jauh Bellefroid mengatakan²⁰:

“Asas hukum umum adalah norma dasar yang dijabarkan dari hukum positif dan yang oleh ilmu hukum tidak dianggap berasal dari aturan-aturan yang lebih umum. Asas hukum umum merupakan pengendapan dari hukum positif”.

Pendapat terakhir adalah dari Satjipto Rahardjo²¹. Ia mengatakan bahwa:

“Asas hukum adalah unsur yang penting dan pokok dari peraturan hukum karena ia merupakan landasan yang paling luas bagi lahirnya peraturan hukum atau ia adalah sebagai *ratio legisnya* peraturan hukum”.

Menurut Dudu Daswara Machmudin²² ada beberapa asas hukum yang merupakan dasar berlakunya norma hukum yakni sebagai berikut :

- a. *Audi et alteram* atau *audiatur et altera pars*, adalah bahwa para pihak harus didengar Contohnya : apabila persidangan sudah dimulai, maka hakim harus mendengar dari kedua belah pihak yang bersengketa, bukan hanya dari satu pihak saja.

²⁰ *Ibid*, hlm 67-68

²¹ *Ibid*, hlm 67-68

²² *Ibid*, hlm.67-68.

- b. *Asas actus non facit reum nisi mens sit rea, an act does not make a person guilty unless his mind guilty.* Suatu perbuatan tak dapat menjadikan seseorang bersalah bilamana maksudnya tak bersalah.
- c. *Bis de eadem re ne sit actio* atau *Ne bis in idem*, mengenai perkara yang sama dan sejenis tidak boleh disidangkan untuk yang kedua kalinya. Contohnya periksa pasal 76 KUH Pidana.
- d. *Clausula rebus sic stantibus*, suatu syarat dalam hukum internasional bahwa suatu perjanjian antar negara masih tetap berlaku, apabila situasi dan kondisinya tetap sama:
- *Cogitationis poenam nemo patitur*, tiada seorang pun dapat dihukum oleh sebab apa yang dipikirkannya;
 - *Concubitus facit nuptias*, perkawinan terjadi karena hubungan kelamin.
- e. *De gustibus non est disputandum*, mengenai selera tidak dapat disengketakan.
- f. *Errare humanum est turpe, in errore perseverare*, membuat kekeliruan itu manusiawi, namun tidaklah baik untuk mempertahankan terus kekeliruan.
- g. *Fiat justia ruat coelum* atau *Fiat justitia pereat mundus*, sekalipun esok langit akan runtuh atau dunia akan musnah, keadilan harus tetap ditegakkan.

- h. *Geen straf zonder schuld*, tiada hukuman tanpa kesalahan.
- i. *Hodi mihi cras tibi*, ketimpangan atau ketidakadilan yang menyentuh perasaan, tetap tersimpan dalam hati nurani rakyat.
- j. *In dubio pro reo*, dalam keragu-raguan diberlakukan ketentuan yang paling menguntungkan bagi si terdakwa.
- k. *Juro suo uti nemo cogitur*, tak ada seorang pun yang diwajibkan menggunakan haknya. Contohnya orang yang berpiutang tidak mempunyai kewajiban untuk menagih terus.
- l. *Koop breekt geen huur*, jual beli tidak memutuskan sewa-menyewa. Perjanjian sewa-menyewa tidak berubah, walaupun barang yang disewanya beralih tangan. Lebih jelas periksa Pasal 1576 KUH Perdata.
- m. *Lex dura sed ita scripta* atau *Lex dura sed tamente scripta*, undang-undang adalah keras tetapi ditulis demikian. Contohnya Pasal 11 Kitab Undang-undang Hukum Pidana:
- *Lex nimenem cogit ad impossibilia*, undang-undang tidak memaksa seseorang untuk melakukan sesuatu yang tidak mungkin. Contohnya periksa Pasal 44 KUHP;
 - *Lex posterior derogat legi priori* atau *Lex posterior derogat legi anteriori*, undang-undang yang lebih baru mengenyampingkan undang-undang yang lama, Contohnya

Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1992 tentang Undang-Undang Lalu lintas dan Angkutan Jalan mengesampingkan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 1965;

- *Lex specialis derogat legi generali*, undang-undang yang khusus didahulukan berlakunya daripada undang-undang yang umum, Contohnya pemberlakuan Kitab Undang-undang Hukum Dagang terhadap Kitab Undang-undang Hukum Perdata dalam hal perdagangan;
- *Lex superior derogat legi inferiori*, undang-undang yang lebih tinggi mengesampingkan undang-undang yang lebih rendah tingkatannya.

n. *Matrimonium ratum et non consummatum*, perkawinan yang dilakukan secara formal, namun belum dianggap jadi mengingat belum terjadi hubungan kelamin. Contoh yang identik yaitu dalam perkawinan suku Sunda, yang disebut *Randa Bengsat*;

- *Melius est accipere quam facere injuriam*, lebih baik mengalami ketidakadilan, daripada melakukan ketidakadilan;
- *Modus Vivendi*, cara hidup bersama.

o. *Nemo plus juris transferre potest quam ipse habet*, tak seorang pun dapat mengalihkan lebih banyak haknya daripada yang ia memiliki.

- p. *Nullum delictum nulla poena sine praevia lege poenali*, tiada suatu perbuatan dapat dihukum, kecuali atas kekuatan ketantuan pidana dalam undang-undang yang telah ada lebih dahulu daripada perbuatan itu. Asas ini dipopulerkan oleh seorang yang bernama *Anselem von Feuerbach*. Lebih jelas periksa Pasal 1 ayat (1) Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.
- q. *Opinio necessitates*, keyakinan atas sesuatu menurut hukum adalah perlu sebagai syarat untuk timbulnya hukum kebiasaan,
- r. *Pacta sunt servanda*, setiap perjanjian itu mengikat para pihak lain harus ditaati dengan itikad baik. Lebih jelas periksa Pasal 1338 KUH Perdata;
- *Podor est qui prior est*, siapa yang datang pertama, dialah yang beruntung;
 - *Presumption of innocence*, biasa juga disebut asas praduga tidak bersalah, yaitu bahwa seseorang dianggap tidak bersalah sebelum ada putusan hakim yang menyatakan ia bersalah sebelum ada putusan hakim tersebut telah mempunyai kekuatan yang tetap. Lebih jelas lihat Penjelasan atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang KUHAP butir 3 c;
 - *Primus inter pares*, yang pertama (utama) di antara sesama;

- *Princeps legibus solutus est*, kaisar tidak terkait oleh undang-undang atau para pemimpin sering berbuat sekehendak hatinya terhadap anak buahnya.
- s. *Quiquid est in territorio, etiam est de territorio*, asas dalam hukum internasional yang menyatakan bahwa apa yang berada dalam batas-batas wilayah Negara tunduk kepada hukum negara itu;
- *Qui tacet consentire videtur*, siapa yang berdiam diri dianggap menyetujui.
- t. *Res nullius credit occupant*, benda yang ditelantarkan pemiliknya dapat diambil untuk dimiliki.
- u. *Summum ius summa injuria*, keadilan tertinggi dapat berarti ketidakadilan tertinggi;
- *Similia similibus*, dalam perkara yang sama harus diputus dengan hal sama pula, tidak pilih kasih.
- v. *Testimonium de auditu*, kesaksian dapat didengar dari orang lain.
- w. *Unus testis nullus testis*, satu orang saksi bukanlah saksi. Lebih jelas periksa Pasal 185 Ayat (2) KUHAP;
- *Ut sementem feceris ita metes*, siapa yang menanam sesuatu dialah yang akan memetik hasilnya. Siapa yang menabur angin dialah yang akan manuai badai;

- x. *Vox populi vox dei*, suara rakyat adalah suara Tuhan; *Verba Volant scripta manent*, kata-kata biasanya tidak berbekas sedangkan apa yang ditulis tetap ada.

B. Tinjauan Umum Terhadap Delik

1. Pengertian Delik

Dalam hukum pidana delik dikenal dalam beberapa istilah seperti perbuatan pidana, peristiwa pidana ataupun tindak pidana. Menurut kamus hukum²³ yang tertera bahwa :

Delik adalah perbuatan yang melanggar undang-undang pidana dan karena itu bertentangan dengan undang-undang yang dilakukan dengan sengaja oleh orang yang dapat dipertanggung jawabkan.

Dengan kata lain *delik* adalah perbuatan yang diancam dengan hukuman. Dalam undang-undang sendiri dikenal beberapa istilah untuk delik seperti peristiwa pidana (Undang-Undang Dasar Sementara Tahun 1950), perbuatan pidana (Undang-Undang No. 1 Tahun 1951 Tentang Tindakan Sementara Untuk Menyelenggarakan Kesatuan Susunan, Kekuasaan dan Acara Pengadilan-Pengadilan Sipil), perbuatan-perbuatan yang dapat dihukum (Undang-Undang

²³ Ilham Gunawan, 2002, *Kamus Hukum*, CV. Restu Agung, Jakarta, hlm. 75.

Darurat No.2 Tahun 1951 Tentang perubahan *Ordonantie Tijdelijke Byzondere Strafbepalingen*, tindak pidana (Undang-Undang Darurat No.7 Tahun 1953 Tentang Pemilihan Umum).

Pada dasarnya istilah-istilah di atas, merupakan istilah yang berasal dari kata *strafbaar feit*. *Strafbaar feit* terdiri dari tiga kata yaitu *straf*, *baar*, dan *feit*. *Straf* dapat diterjemahkan dengan pidana dan hukum, *baar* dapat diterjemahkan dengan dapat dan boleh sedangkan kata *feit* diterjemahkan dengan tindak, peristiwa, pelanggaran, dan perbuatan.

Menurut Adami Chazawi²⁴ untuk kata delik sebenarnya tidak punya hubungan dengan kata *strafbaar feit*. Kata delik berasal dari bahasa latin yaitu *delictum*, namun dalam sisi pengertiannya tidak ada perbedaan mengenai pengertiannya.

Tongat²⁵ membagi pengertian tindak pidana menjadi dua pandangan, pembagian ini didasarkan pada doktrin. Pandangan yang pertama adalah pandangan monitis.

Pandangan monitis adalah suatu pandangan yang melihat keseluruhan syarat untuk adanya pidana itu kesemuanya merupakan

²⁴ Adami Chazawi 2005, *Pelajaran Hukum Pidana I*, PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta . hlm. 70.

²⁵ Tongat, 2009, *Dasar-Dasar Hukum Pidana Dalam Perspektif Pembaharuan*, UMM Press, Malang, hlm. 104.

sifat dari perbuatan. Para ahli yang menganut pandangan ini antara lain adalah Simons yang telah memberikan defenisi tindak pidana adalah²⁶

tindakan melanggar hukum yang telah dilakukan dengan sengaja ataupun tidak dengan sengaja oleh seseorang yang dapat dipertanggungjawabkan atas tindakannya dan yang oleh undang-undang telah dinyatakan sebagai suatu tindakan yang dapat dihukum.

Ahli yang juga berpandangan monistis adalah J.Bauman yang memberikan defenisi tindak pidana adalah perbuatan yang memenuhi rumusan delik, bersifat melawan hukum dan dilakukan dengan kesalahan. Wiryono Prodjodikoro memberikan defenisi tindak pidana adalah suatu perbuatan yang pelakunya dapat dikenakan pidana. Pandangan yang kedua, disebut dengan pandangan dualistic. Pandangan ini berpendapat bahwa antara perbuatan pidana dan pertanggungjawaban pidana harus dipisahkan. Salah satu ahli yang berpandangan dualistik adalah Moeljatno²⁷ yang memberikan rumusan tindak pidana :

a. Adanya perbuatan manusia

²⁶ *Ibid*, hlm. 105.

²⁷ Muladi et al, 2010, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, Jakarta, Kencana, hlm. 64-65.

- b. Perbuatan tersebut memenuhi rumusan dalam undang-undang
- c. Bersifat melawan hukum

Pengertian Moeljatno diatas memang tidak memasukkan unsur pertanggung jawaban pidana, namun Moeljatno juga menegaskan bahwa agar terjadinya tindak pidana tidaklah cukup dengan terjadinya tindak pidana itu sendiri, tetapi juga mengenai apakah orang yang melakukan tindak pidana dapat mempertanggung jawabkan perbuatan pidananya.

2. Unsur Delik Sebagai Syarat Pidanaan

Unsur tindak pidana secara garis besar dapat dibedakan menjadi dua sudut pandang yaitu sudut pandang teoritik dan sudut pandang undang-undang. Sudut pandang teoritik memisahkan unsur-unsur pidananya menurut pandangannya masing-masing. Pandangan yang pertama yakni pandangan monolistik, seperti unsur yang diberikan oleh Simons dan Bauman.

Pandangan dualistik seperti yang dianut oleh Moeljatno yang memberikan unsur delik adalah adanya perbuatan manusia, perbuatan tersebut memenuhi rumusan dalam undang-undang dan bersifat melawan hukum.

Unsur rumusan tindak pidana dari sudut pandang undang-undang dapat dirumuskan sebagai berikut²⁸ :

a. Unsur Tingkah laku

Tingkah laku harus dimasukkan dalam unsur tindak pidana atau unsur delik karena, tindak pidana berbicara mengenai larangan berbuat sesuatu.

b. Unsur Melawan Hukum

Melawan hukum berarti adalah suatu sifat yang tercela atau terlarang perbuatannya. Tercelanya suatu perbuatan dapat lahir dari undang-undang ataupun dari masyarakat.

c. Unsur Kesalahan

Unsur kesalahan ini bersifat subjektif, karena unsur ini melekat pada diri pelaku. Unsur kesalahan adalah unsur yang menghubungkan perbuatan dan akibat serta sifat melawan hukum perbuatan pelaku.

d. Unsur Akibat Konstitutif

Unsur kesalahan konstitutif terdapat pada tindak pidana dimana akibat menjadi syarat selesainya tindak pidana, tindak pidana yang mengandung unsur akibat sebagai syarat pemberat

²⁸ Ardiansyah Arifah Putra, 2010, *Analisis Yuridis Terhadap Concursus Realis Dalam Delik Penganiyaan (Studi Kasus Putusan No. 1041/Pid.B/2008/PN.Mks)*, Makassar, Unhas.

pidana dan tindak pidana dimana akibat merupakan syarat dipidananya pembuat.

e. Unsur Keadaan yang Menyertai

Unsur keadaan yang menyertai adalah unsur tindak pidana berupa semua keadaan yang ada dan berlaku dalam mana perbuatan dilakukan.

f. Unsur Syarat Tambahan

Unsur syarat tambahan dapatnya dituntut pidana. Hanya terdapat pada delik aduan. Artinya unsur ini hanya timbul jika delik tersebut diadakan, seperti delik persidangan.

g. Unsur Syarat Tambahan Untuk Memperberat Pidana

Unsur ini merupakan alasan diperberatnya pidana, bukan unsur atau syarat selesainya tindak pidana.

h. Unsur Syarat Tambahan Untuk Dapatnya di Pidana

Unsur syarat tambahan untuk dapatnya dipidana adalah unsur keadaan-keadaan tertentu yang timbul setelah perbuatan dilakukan yang menentukan apakah pebuatannya dapat dipidana atau tidak.

i. Unsur Objek Hukum Tindak Pidana

Unsur ini sangat terkait dengan unsur tingkah laku. Unsur ini adalah unsur kepentingan hukum yang harus dilindungi dan pertahankan dalam rumusan tindak pidana.

j. Unsur Kualitas Subjek Hukum Tindak Pidana

Maksud dari unsur ini adalah sejauh mana kualitas subjek hukum dalam melakukan tindak pidana, karena dalam berapa tindak pidana hanya dapat dilakukan oleh subjek-subjek tertentu saja, seperti Pasal 375 dan Pasal 267 KUHP dan lain-lain.

k. Unsur Syarat Tambahan Memperingan Pidana

Unsur ini dibagi atas dua yaitu yang bersifat objektif seperti pada nilai atau harga objek tindak pidana secara ekonomis dalam pasal-pasal tertentu seperti pencurian ringan, penggelapan ringan dan lain-lain. Bersifat subjektif artinya faktor yang memperingan pelaku tindak pidana terletak pada perilaku pelaku tindak pidana itu sendiri.

Unsur-unsur delik juga dibagi yakni unsur subjektif dan unsur objektif. Unsur Subjektif adalah unsur yang berasal dari diri pelaku. Artinya, suatu perbuatan pidana tidak mungkin ada tanpa adanya kesalahan. Unsur Objektif adalah unsur yang berasal dari

luar diri pelaku seperti perbuatan atau *act*, akibat atau *result*, keadaan-keadaan sifat yang dapat dihukum dan sifat melawan hukum.

3. Pengertian Pidana dan Pemidanaan

Wirjono Prodjodikoro menjelaskan hukum pidana materiil dan formil sebagai berikut²⁹ :

“ Isi hukum pidana adalah :

1. Penunjukan dan gambaran dari perbuatan-perbuatan yang diancam dengan hukuman pidana
 2. Penunjukan syarat umum yang harus dipenuhi agar perbuatan itu merupakan perbuatan yang pembuatnya dapat dihukum pidana
 3. Penunjukan jenis hukuman pidana yang dapat dijatuhkan
- Hukum acara pidana berhubungan erat dengan diadakannya hukum pidana, oleh karena itu merupakan suatu rangkaian peraturan yang memuat cara bagaimana badan-badan pemerintah yang berkuasa, yaitu kepolisian, kejaksaan, dan pengadilan bertindak guna mencapai tujuan negara dengan mengadakan hukum pidana.

Tirtaamidjaja menjelaskan hukum pidana materiil dan formil sebagai berikut³⁰ :

“ Hukum pidana materiil adalah kumpulan aturan hukum yang menentukan pelanggaran pidana ; menetapkan syarat-syarat bagi pelanggaran pidana untuk dapat dihukum ; menunjukkan orang

²⁹ Leden Marpaung, 2008, *Asas-Teori-Praktik Hukum Pidana*, Sinar Grafika, Jakarta, hlm. 21

³⁰ *Ibid*, hlm. 2

yang dapat dihukum dan menetapkan hukuman atas pelanggaran pidana.

Hukum pidana formil adalah kumpulan aturan hukum yang mengatur cara mempertahankan hukum pidana materiil terhadap pelanggaran yang dilakukan oleh orang-orang tertentu, atau dengan kata lain mengatur cara bagaimana hukum pidana materiil diwujudkan sehingga diperoleh keputusan hakim serta mengatur cara melaksanakan keputusan hakim “.

Dari kedua pendapat diatas dapat disimpulkan bahwa hukum pidana materiil yang berisi larangan atau perintah yang jika tidak dipenuhi diancam dengan sanksi. Sedangkan hukum pidana formil adalah aturan hukum yang mengatur cara menegakkan hukum pidana materiil.

Menurut Van Hamel³¹ arti dari pidana itu atau straf menurut hukum positif dewasa ini adalah suatu penderitaan yang bersifat khusus, yang telah dijatuhkan oleh kekuasaan yang berwenang untuk menjatuhkan pidana atas nama negara sebagai penanggung jawab dari ketertiban umum bagi seorang pelanggar, yakni semata-mata karena orang tersebut telah melanggar suatu peraturan yang harus ditegakkan oleh negara.

Menurut Simons³² bahwa pidana adalah suatu penderitaan yang oleh undang-undang pidana telah dikaitkan dengan pelanggaran

³¹ P.A.F. Lamintang, 1984, *Asas-Asas Hukum Pidana*, PT Citra Aditya Bakti, Bandung, hlm. 47

³² *Ibid*, hlm. 48

terhadap suatu norma, yang dengan satu putusan hakim yang telah dijatuhkan bagi seseorang yang bersalah. Begitu pula dengan ALGRANJANSSEN³³ telah merumuskan pidana atau *straf* sebagai alat yang dipergunakan oleh penguasa (hakim) untuk memperingatkan mereka yang telah melakukan suatu perbuatan yang tidak dapat dibenarkan. Reaksi dari penguasa tersebut telah mencabut kembali sebagian dari perlindungan yang seharusnya dinikmati oleh terpidana atas nyawa, kebebasan, dan harta kekayaannya, yaitu seandainya ia telah tidak melakukan suatu tindak pidana.

Dari ketiga rumusan mengenai pidana diatas dapat diketahui, bahwa pidana itu sebenarnya hanya merupakan suatu penderitaan atau suatu alat belaka.

Sedangkan dalam kamus hukum, pidana adalah hukuman, hal ini ada hubungannya dengan Pasal 5 KUHP, yaitu :

- (1). Ketentuan pidana dalam perundang-undangan Indonesia diterapkan bagi warga negara yang di luar Indonesia melakukan :
 1. Salah satu kejahatan tersebut dalam Bab I dan II Buku Kedua dan Pasal 160, 161, 240, 279, 450 dan Pasal 451.
 2. Salah satu perundangan yang oleh suatu ketentuan pidana dalam perundang-undangan Indonesia dipandang sebagai suatu kejahatan, sedangkan menurut perundang-undangan negara dimana perbuatan dilakukan diancam dengan pidana.

³³ *Ibid*, hlm. 48

- (2). Penuntutan perkara sebagaimana dimaksud dalam butir 2 dapat dilakukan juga jika terdakwa menjadi warga negara Indonesia sesudah melakukan perintah.

Pemidanaan sebagai suatu tindakan terhadap seorang penjahat, dapat dibenarkan secara normal bukan terutama karena si terpidana telah terbukti bersalah, melainkan karena pemidanaan itu mengandung konsekuensi-konsekuensi positif bagi si terpidana, korban juga orang lain dalam masyarakat. Karena itu, teori ini disebut juga sebagai teori konsekuensialisme. Dengan kita mengetahui maksud dari pidana dan pemidanaan serta siapa yang berwenang melakukan atau menjatuhkan hukum pidana tersebut, maka kita dapat menjelaskan apa tujuan dari pemidanaan tersebut. Menurut ketentuan di dalam Pasal 10 KUHP, Hukum Pidana Indonesia hanya mengenal 2 (dua) jenis pidana, yaitu :

- a. Pidana pokok
 1. Pidana Mati
 2. Pidana penjara
 3. Pidana Denda
 4. Pidana Kurungan
 5. Pidana Tutupan
- b. Pidana tambahan
 1. Pencabutan hak-hak tertentu
 2. Perampasan barang-barang tertentu
 3. Pengumuman putusan hakim

Pidana jenis tambahan hanya dijatuhkan jika pidana pokok dijatuhkan, kecuali dalam hal tertentu.

C. Tinjauan Umum Terhadap Dasar-Dasar Perpajakan

1. Definisi Pajak

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 (Pasal 1 Ayat 1 KUP).

Sedangkan menurut Soemitro pajak didefinisikan sebagai :

“Iuran kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran-pengeluaran umum”.

Dari definisi yang diberikan oleh Soemitro di atas dapat diuraikan bahwa pajak memiliki unsur-unsur sebagai berikut :

- pajak merupakan iuran dari rakyat kepada negara, baik melalui pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. Iuran yang dibayarkan berupa uang, bukan barang;
- pajak dipungut berdasarkan undang-undang, sifat pemungutan pajak adalah dipaksakan berdasarkan kewenangan yang diatur oleh undang-undang beserta aturan-aturan pelaksanaannya;

- dalam pembayaran pajak tidak ada kontraprestasi secara langsung oleh pemerintah;
- digunakan untuk membiayai pengeluaran negara.

2. Penggolongan Pajak dan Retribusi

Menurut Munawir³⁴ cara penggolongan pajak dan retribusi dapat didasarkan atas sifat-sifat maupun ciri-ciri tertentu yang terdapat dalam masing-masing pajak dan retribusi.

Berdasarkan penggolongannya pajak terdiri dari :

- a. pajak dalam arti luas dan pajak dalam arti sempit;

Pajak dalam arti luas adalah semua jenis pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat, termasuk bea materai, bea dan cukai, dan pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah, berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan. Pajak dalam arti sempit adalah pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat (bea tanpa materai, bea masuk dan cukai) dan pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan di bidang pajak daerah.

³⁴ Muhammad Djafar Saidi, 2007, *Pembaruan Hukum Pajak*, Rajawali Pers, Jakarta, hlm. 27-32

b. Pajak Negara dan Pajak Daerah³⁵;

Pajak negara adalah pajak yang diadakan oleh negara serta penagihannya dilakukan oleh pejabat pajak yang ditugasi mengelola pajak-pajak negara. Yang menjadi ukuran pembedaan antara pajak negara dan pajak daerah adalah aspek penagihannya bukan pada aspek pemungutannya karena ada pajak negara, tetapi pemungutannya dilakukan oleh aparat kelurahan atau desa, misalnya pajak bumi dan bangunan. Jumlah objek pajak negara relative tidak terbatas, tetapi negara harus diteliti dalam menentukan objek pajak yang dapat dikenakan pajak. Pajak yang tergolong sebagai pajak negara adalah :

1. pajak penghasilan;
2. pajak pertambahan nilai barang dan jasa;
3. pajak penjualan atas barang mewah;
4. pajak bumi dan bangunan;
5. bea materai;
6. bea perolehan hak atas tanah dan bangunan;
7. bea masuk; dan
8. cukai;

³⁵ Soemitro, Rochmat, 2004, *Asas Dan Dasar Perpajakan Edisi Revisi 1*, Bandung, hlm 55-94.

Pajak daerah adalah pajak yang diadakan oleh daerah serta penagihannya dilakukan oleh pejabat pajak yang ditugasi mengelola pajak-pajak daerah. Objek pajak daerah terbatas jumlahnya karena objek yang telah menjadi objek pajak negara tidak boleh digunakan oleh daerah. Pajak daerah sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) dan ayat (2) UU PDRD meliputi pajak daerah provinsi dan pajak daerah kabupaten/kota. Pajak daerah provinsi sebagai kewenangan daerah provinsi untuk ditetapkan dalam bentuk peraturan daerah terdiri dari :

1. pajak kendaraan bermotor dan kendaraan di atas air;
2. bea balik nama kendaraan bermotor dan kendaraan di atas air;
3. pajak bahan bakar kendaraan bermotor; dan
4. pajak pengambilan dan pemanfaatan air bawah tanah dan air permukaan.

Sementara itu, pajak daerah kabupaten/kota sebagai kewenangan kabupaten/kota untuk ditetapkan dalam bentuk peraturan daerah terdiri dari :

1. pajak hotel;
2. pajak restoran;

3. pajak hiburan;
4. pajak reklame;
5. pajak penerangan jalan;
6. pajak pengambilan bahan galian golongan c; dan
7. pajak parkir.

c. pajak langsung dan pajak tidak langsung

Pajak langsung adalah pajak yang penagihannya dilakukan secara berkala (*periodik*) berdasarkan perbuatan hukum yang dilakukan oleh pejabat pajak menerbitkan surat tagihan pajak, surat ketetapan kurang bayar dan surat ketetapan kurang bayar tambahan. Pengenaan pajak langsung terkait dengan adanya *taatbestand* oleh wajib pajak dalam jangka waktu tertentu (satu tahun takwim), seperti pajak penghasilan, pajak bumi dan bangunan, serta bea perolehan hak atas tanah dan bangunan.

Pajak tidak langsung adalah pajak yang penagihannya dilakukan secara tidak berkala (*insidentil*) dan pada umumnya tidak berdasarkan surat tagihan pajak, surat ketetapan pajak kurang bayar, dan surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan. Dikatakan demikian karena ada pula pajak tidak langsung yang ditagih dengan menggunakan surat tagihan pajak, surat ketetapan pajak kurang bayar, dan surat ketetapan pajak kurang bayar

tambahan. Sebagai contoh, pajak pertambahan nilai barang dan jasa dan penjualan atas barang mewah.

Berdasarkan penggolongan retribusi, pada dasarnya berbeda dengan penggolongan pajak karena pada retribusi terdapat imbalan langsung kepada pihak yang menggunakan objek retribusi yang telah ditentukan. Objek retribusi sebagaimana dimaksud dalam pasal 18 ayat (1) UU PDRD terdiri dari :

1. Jasa umum;
 - a. retribusi jasa umum bersifat bukan pajak dan bersifat bukan retribusi jasa usaha atau retribusi perizinan tertentu. Misalnya, pelayanan kesehatan dan pelayanan persampahan.
 - b. jasa yang bersangkutan merupakan kewenangan daerah dalam rangka pelaksanaan desentralisasi. Misalnya, penyewaan asset yang dimiliki atau dikuasai oleh pemerintah daerah, penyediaan tempat penginapan, usaha bengkel kendaraan, tempat pencucian mobil, dan penjualan bibit.
 - c. jasa tersebut member manfaat khusus bagi orang pribadi atau badan yang diharuskan membayar retribusi, disamping untuk melayani kepentingan dan kemanfaatan umum.

- d. jasa tersebut layak untuk dikenakan retribusi.
- e. retribusi tidak bertentangan dengan kebijakan nasional mengenai penyelenggaraannya.
- f. retribusi dapat dipungut secara selektif dan efisien, serta merupakan salah satu sumber pendapatan daerah yang potensial.
- g. pemungutan retribusi memungkinkan penyediaan jasa tersebut dengan tingkat dan/atau kualitas pelayanan yang baik.

2. Jasa usaha; dan

- a. retribusi jasa usaha bersifat bukan pajak dan bersifat bukan jasa atau perizinan tertentu.
- b. jasa yang bersangkutan adalah jasa yang bersifat komersial yang seyogianya disediakan oleh sektor swasta, tetapi belum memadai atau terdapatnya harta yang dimiliki/dikuasai daerah yang belum dimanfaatkan secara penuh oleh pemerintah daerah.

3. Perizinan tertentu

- a. perizinan tersebut termasuk kewenangan pemerintahan yang diserahkan kepada daerah dalam rangka asas desentralisasi.

- b. perizinan tersebut benar-benar diperlukan guna melindungi kepentingan umum.
- c. biaya yang menjadi beban daerah dalam penyelenggaraan izin tersebut dan biaya untuk menanggulangi dampak negatif dari pemberian izin tersebut telah ditetapkan.

3. Fungsi Pajak dan Retribusi

a. Fungsi Pajak

1. Fungsi anggaran (*budgeter*)

Pajak sebagai sumber dana bagi pemerintah untuk membiayai pengeluaran-pengeluarannya.

2. Fungsi mengatur (*regulerend*)

Pajak sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijaksanaan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi.

3. Fungsi stabilitas

Dengan adanya pajak, pemerintah memiliki dana untuk menjalankan kebijakan yang berhubungan dengan stabilitas harga sehingga inflasi dapat dikendalikan, hal ini bisa dilakukan antara lain dengan jalan mengatur peredaran uang di masyarakat, pemungutan pajak, penggunaan pajak yang efektif dan efisien.

4. Fungsi redistribusi pendapatan

Pajak yang sudah dipungut oleh negara akan digunakan untuk membiayai semua kepentingan umum, termasuk juga untuk membiayai pembangunan sehingga dapat membuka kesempatan kerja, yang pada akhirnya akan dapat meningkatkan pendapatan masyarakat.

b. Fungsi Retribusi

1. Fungsi anggaran (*budgeter*)

Sumber dana bagi pemerintah untuk mengisi kas negara maupun daerah sebagai penggantian yang telah dikeluarkan dalam upaya penyediaan sarana pelayanan kepada masyarakat.

4. Asas-Asas Pemungutan Pajak

- a. *Asas domisili* atau disebut juga asas kependudukan (*domicile/residence principle*), berdasarkan asas ini negara akan mengenakan pajak atas suatu penghasilan yang diterima atau diperoleh orang pribadi atau badan, apabila untuk kepentingan perpajakan, orang pribadi tersebut merupakan penduduk (*resident*) atau berdomisili di negara

itu apabila badan yang bersangkutan berkedudukan di negara itu. Dalam kaitan ini, tidak dipersoalkan dari mana penghasilan yang akan dikenakan pajak itu berasal. Itulah sebabnya bagi negara yang menganut asas ini, dalam sistem pengenaan pajak terhadap penduduk-nya akan mengembangkan asas domisili (kependudukan) dengan konsep pengenaan pajak atas penghasilan baik yang diperoleh di negara itu maupun penghasilan yang diperoleh di luar negeri (*world-wide income concept*).

- b. *Asas sumber* yaitu negara menganut asas sumber akan mengenakan pajak atas suatu penghasilan yang diterima atau diperoleh orang pribadi atas suatu penghasilan yang diterima atau diperoleh orang pribadi atau badan hanya apabila penghasilan yang akan dikenakan pajak itu diperoleh atau diterima oleh orang pribadi atau badan yang bersangkutan dari sumber-sumber yang berada dinegara itu. Dalam asas ini, tidak menjadi persoalan mengenai siapa dan apa status dari orang atau badan yang memperoleh penghasilan tersebut sebab yang menjadi landasan pengenaan pajak adalah objek pajak yang timbul atau berasal dari negara itu. Contoh: tenaga kerja asing bekerja

di Indonesia maka dari penghasilan yang didapat di Indonesia akan dikenakan pajak oleh pemerintah Indonesia.

c. *Asas kebangsaan atau asas nasionalitas* atau disebut juga asas kewarganegaraan (*nationality/citizenship principle*).

Dalam asas ini, yang menjadi landasan pengenaan pajak adalah status kewarganegaraan dari orang atau badan yang memperoleh penghasilan. Berdasarkan asas ini, tidaklah menjadi persoalan dari mana penghasilan yang akan dikenakan pajak berasal. Seperti halnya dalam asas domisili, sistem pengenaan pajak berdasarkan asas nasionalitas ini dilakukan dengan cara menggabungkan asas nasionalitas dengan konsep pengenaan pajak atas *world wide income*.

d. *Asas Equality* (asas keseimbangan dengan kemampuan atau asas keadilan): pemungutan pajak yang dilakukan oleh negara haru sesuai dengan kemampuan dan penghasilan wajib pajak. Negara tidak boleh bertindak diskriminatif terhadap wajib pajak.

e. *Asas Certainty* (asas kepastian hukum): semua pungutan pajak harus berdasarkan Undang-Undang, sehingga bagi yang melanggar akan dapat dikenai sanksi hukum.

- f. *Asas Convenience of Payment* (asas pemungutan pajak yang tepat waktu atau asas kesenangan): pajak harus dipungut pada saat yang tepat bagi wajib pajak (saat yang paling baik), misalnya disaat wajib pajak baru menerima penghasilannya atau disaat wajib pajak menerima hadiah.
- g. *Asas Efficiency* (asas efisien atau asas ekonomis): biaya pemungutan pajak diusahakan sehemat mungkin, jangan sampai terjadi biaya pemungutan pajak lebih besar dari hasil pemungutan pajak.
- h. *Asas daya pikul*: besar kecilnya pajak yang dipungut harus berdasarkan besar kecilnya penghasilan wajib pajak. Semakin tinggi penghasilan maka semakin tinggi pajak yang dibebankan.
- i. *Asas manfaat*: pajak yang dipungut oleh negara harus digunakan untuk kegiatan-kegiatan yang bermanfaat untuk kepentingan umum.
- j. *Asas kesejahteraan*: pajak yang dipungut oleh negara digunakan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat.
- k. *Asas kesamaan*: dalam kondisi yang sama antara wajib pajak yang satu dengan yang lain harus dikenakan pajak yang sama (diperlakukan sama).

- l. *Asas beban yang sekecil-kecilnya*: pemungutan pajak diusahakan sekecil-kecilnya (serendah-rendahnya) jika dibandingkan dengan nilai obyek pajak. Sehingga tidak memberatkan para wajib pajak.
- m. *Asas politik finansial*: pajak yang dipungut negara jumlahnya memadai sehingga dapat membiayai atau mendorong semua kegiatan negara.
- n. *Asas ekonomi*: penentuan objek pajak harus tepat, agar pemungutan pajak jangan sampai menghalangi produksi dan perekonomian rakyat. Misalnya: pajak pendapatan, pajak untuk barang-barang mewah.
- o. *Asas keadilan* : yaitu pungutan pajak berlaku secara umum tanpa diskriminasi, untuk kondisi yang sama diperlakukan sama pula.
- p. *Asas administrasi* : menyangkut masalah kepastian perpajakan (kapan, dimana harus membayar pajak), keluwesan penagihan (bagaimana cara membayarnya) dan besarnya biaya pajak.
- q. *Asas yuridis* : segala pungutan pajak harus berdasarkan Undang-Undang.

Lalu bagaimana dengan Indonesia, dari ketentuan-ketentuan yang dimuat dalam peraturan perundang-perundangan di bidang pajak, khususnya yang mengatur mengenai subjek pajak dan objek pajak, dapat disimpulkan bahwa Indonesia menganut asas domisili dan asas sumber sekaligus dalam sistem perpajakannya. Indonesia juga menganut asas kewarganegaraan yang parsial, yaitu khusus dalam ketentuan yang mengatur mengenai pengecualian subjek pajak orang pribadi.

5. Sistem Pemungutan Pajak

Sistem perpajakan dapat disebut sebagai metode atau cara bagaimana mengelola utang pajak yang terutang oleh Wajib Pajak dapat mengalir ke kas negara. Dalam sistem perpajakan suatu negara biasanya dikenal beberapa sistem, yaitu :

- a. *self assessment system* yaitu suatu sistem perpajakan yang memberi kepercayaan kepada wajib pajak untuk memenuhi dan melaksanakan sendiri kewajiban dan hak perpajakannya;
- b. *withholding tax system* yaitu suatu sistem perpajakan di mana pihak ketiga diberi kepercayaan (kewajiban), atau diberdayakan (*empowerment*) oleh undang-undang perpajakan untuk memotong pajak penghasilan sekian

persen dari penghasilan yang dibayarkan kepada wajib pajak;

- c. *official assesment system* adalah suatu sistem perpajakan dalam mana inisiatif untuk memenuhi kewajiban perpajakan berada di pihak fiskus.

Lalu bagaimana dengan Indonesia, dari ketentuan-ketentuan yang dimuat dalam Pasal 2 Jo.Pasal 3 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan yang berbunyi :

Pasal 2

“Setiap Wajib Pajak yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan wajib mendaftarkan diri pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan wajib pajak dan kepadanya diberikan Nomor Pokok wajib Pajak”.

Lebih lanjut,

Pasal 3

“Setiap Wajib Pajak wajib mengisi Surat Pemberitahuan dengan benar, lengkap, dan jelas, dalam bahasa Indonesia dengan menggunakan huruf latin, angka Arab, satuan mata uang Rupiah, dan menandatangani serta menyampaikan ke kantor Direktorat Jenderal Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar atau dikukuhkan atau tempat lain yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak”

Teranglah, bahwa berdasarkan ketentuan diatas tersebut Indonesia menganut sistem *self assessment system* yaitu suatu sistem perpajakan yang memberi kepercayaan kepada wajib pajak untuk memenuhi dan melaksanakan sendiri kewajiban dan hak perpajakannya.

6. Tindak Pidana Perpajakan

Penegakan hukum pidana di bidang pajak tidak terlepas dari ketentuan pidana, baik yang diatur dalam Undang-Undang di bidang perpajakan maupun dalam undang-undang yang lain, seperti KUHP. Dari sisi pelaku, pengenaan sanksi pidana di bidang pajak dapat dikenakan terhadap fiskus, wajib pajak atau penanggung pajak, serta pihak ketiga. Hukum pidana di bidang pajak berkaitan dengan adanya tindak pidana di bidang pajak. Oleh karena itu, penting untuk mengetahui tindak pidana apa saja yang ada di bidang pajak serta cakupan dari penegakan hukum pidana di bidang pajak tersebut³⁶.

Berikut dibawah ini berbagai macam tindak pidana di bidang pajak yakni sebagai berikut :

a. Tindak Pidana oleh Aparat Pajak

Tindak pidana yang dapat dilakukan oleh pihak fiskus dan diancam dengan sanksi pidana terdapat dalam :

³⁶ Y. Sri Pudyatmoko, 2007, *Penegakan Dan perlindungan Hukum Di Bidang Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, hlm. 26-38.

1. Pasal 34 UU KUP

Ketentuan ini memuat larangan bagi pejabat untuk memberitahukan kepada pihak lain segala sesuatu yang di ketahui atau di beritahukan kepadanya oleh wajib pajak dalam rangka jabatan atau pekerjaannya guna menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Larangan tersebut juga berlaku bagi tenaga ahli yang ditunjuk oleh direktur jenderal pajak untuk membantu dalam pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Pelanggaran terhadap ketentuan tersebut diatur dalam pasal 41 UU KUP yang menyatakan bahwa pejabat yang karena kealpaannya tidak memenuhi Kewajiban merahasiakan sebagaimana dimaksud, diancam dengan pidana penjara paling lama satu tahunandan denda paling banyak Rp 4.000.000. pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajibanya sebagaimana dimaksud diancam dengan pidana penjara paling lama dua tahun dan denda paling banyak Rp. 10.000.000. tetapi, pejabat dan tenaga ahli dalam sidang pengadilan, maupun pejabat dan tenaga ahli yang memberikan keterangan kepada pihak lain yang di tetapkan oleh menteri keuangan, dikecualikan dari ketentuan ini.

2. Pasal 36 UU KUP

Apabila petugas pajak dalam menghitung atau menetapkan pajak tidak sesuai dengan undang-undang perpajakan yang berlaku sehingga merugikan negara, maka petugas pajak yang bersangkutan dapat dikenakan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Tidak dijelaskan apakah hal ini berkaitan tindak pidana atau bukan, akan tetapi, karena menurut pasal tersebut tindakan semacam itu dikenakan sanksi sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku maka harus dilihat ketentuan yang lain terlebih dahulu.

b. Tindak pidana oleh wajib pajak atau penanggung pajak

Tindak pidana yang dapat dilakukan oleh wajib pajak dan penanggung pajak dan diancam dengan sanksi pidana dapat dilihat dalam :

1. Pasal 38 UU KUP

Pasal ini mengatur mengenai tindak pidana yang dilakukan oleh orang, yang kealpaannya tidak menyampaikan surat pemberitahuan, atau menyampaikan surat pemberitahuan tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga menimbulkan kerugian negara.

c. Tindak pidana oleh pihak ke-3

Selain tindak pidana yang dapat dilakukan oleh aparat pemerintah selaku fiskus dan anggota masyarakat selaku wajib pajak ataupun penanggung pajak, terdapat kemungkinan tindak pidana dilakukan oleh pihak ketiga. Dalam hal ini, yang dimaksud sebagai pihak ketiga adalah pihak selain fiskus dan wajib pajak atau penanggung pajak. Beberapa tindak pidana yang dapat dilakukan oleh pihak ketiga tersebut antara lain meliputi :

- a. Tindak pidana yang diatur dalam pasal 41A jo. Pasal 35 Undang-Undang Tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan. Menurut ketentuan tersebut, apabila dalam menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan diperlukan keterangan atau bukti dari bank, akuntan publik, notaris, konsultan, pajak, kantor administrasi, dan pihak ketiga lainnya yang mempunyai hubungan dengan wajib pajak yang diperiksa atau disidik, atas permintaan tertulis dari Direktur Jenderal Pajak, pihak-pihak tersebut wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta.
- b. Tindak pidana di bidang pajak yang dapat dilakukan oleh pihak ketiga, khususnya berkaitan dengan ketentuan Bea Meterai. Misalnya saja, meniru atau memalsukan meterai tempel dan kertas meterai; dengan sengaja menyimpan dengan maksud

untuk mengedarkan atau memasukkan ke negara Indonesia berupa meterai palsu, yang dipalsukan, atau yang dibuat dengan melawan hak; dengan sengaja menggunakan, menjual, menawarkan, menyerahkan, menyediakan untuk dijual atau memasukkan ke negara Indonesia berupa meterai yang mereknya, capnya, tanda tangannya, tanda sahnya, atau tanda waktu mempergunakannya telah dihilangkan, seolah-olah meterai itu belum dipakai dan/atau menyuruh orang lain menggunakannya dengan melawan hak; atau menyimpan bahan-bahan atau perkakas-perkakas yang diketahuinya dapat di gunakan untuk melakukan salah satu kejahatan untuk meniru dan memalsukan benda meterai.