

## SANKSI HUKUM DI BIDANG PERPAJAKAN

**BAMBANG ALI KUSUMO, SH., MHum**

**Dosen Fakultas Hukum UNISRI**

*Abstract: Law sanctions in taxation consist of administrative and penal sanction. However, administrative one is preferred in its implementation. It is because of its more advantage in term of time and the penal money goes to state cash. The disadvantageous is it does not give up giving to its doers and who will do it.*

*Keywords: tax, administrative and penal sanction.*

### PENDAHULUAN

Hukum menempati suatu fungsi yang esensial dalam masyarakat terutama di dalam melancarkan proses interaksi sosial warga masyarakat. Oleh karena itu keberadaan hukum diperlukan oleh setiap masyarakat. Ada ungkapan yang menyatakan bahwa dimana ada kehidupan bersama di sana ada hukum. Ini menunjukkan betapa pentingnya hukum bagi kehidupan masyarakat.

Hukum adalah suatu pola kehidupan dalam masyarakat, karena masyarakat itu sendiri menghendaki proses pergaulan hidup yang normal, yang berarti adanya suatu keserasian antara kepentingan-kepentingan kelompok dengan kepentingan-kepentingan orang perorangan, antara lain terwujud di dalam tujuan hukum untuk mencapai keserasian antara ketertiban dengan keadilan, sehingga sering dikatakan bahwa hukum bertujuan untuk mencapai *recht vaardige ordening der samenleving* (Soeryono Soekanto, 1986: 43). Agar hukum dapat mencapai tujuan itu, maka hukum tersebut harus dapat berproses secara fungsional di dalam masyarakat. Sebagai bagian atau sub-sitem dari sistem sosial, hukum bekerja secara fungsional baik proses penerbitan atau kontrol sosial maupun proses pengarahan dan pembentukan pola-pola tingkah laku baru atau rekayasa sosial.

Hukum dapat berfungsi sebagai *as tool of social engineering* (Satjipto Rahadjo, tanpa tahun: 118-120, Baharudin Lopa, 1987:32). Hukum merupakan kekuatan untuk mengubah masyarakat (*change agent*), bukan hukum yang berfungsi sekedar hanya sebagai penjaga malam. Kemudian hukum dapat berfungsi sebagai *as a tool of justification*, yakni sebagai alat untuk mengecek benar tidaknya sesuatu tingkah laku (Satjipto Rahardjo, tanpa tahun: 32). Dengan diketahuinya ciri-ciri kebenaran yang dikehendaki oleh umum, maka dengan cepatlah mudah terlihat apabila ada sesuatu perbuatan yang menyimpang dari kebenaran itu. Selanjutnya hukum

juga berfungsi sebagai *as a tool social control*, yakni mengontrol pemikiran dan langkah-langkah agar selalu terpelihara tidak melakukan perbuatan yang melanggar hukum (Baharudin Lopa, 1987:32-33). Masyarakat yang sudah relatif tinggi kesadaran hukumnya membuat segan atau malu melakukan pelanggaran hukum, atau kalau toh telah melakukannya akan cepatlah timbul reaksi dari masyarakat. Menyangkut berfungsinya hukum dalam masyarakat, maka persoalan yang menonjol adalah apakah hukum dapat benar-benar berlaku dan didayagunakan oleh warga masyarakat. Untuk itu hukum dituntut harus benar-benar berlaku secara yuridis, filosofis dan sosiologis.

Hukum tumbuh, hidup dan berkembang di dalam masyarakat. Hukum merupakan sarana menciptakan ketertiban dan ketentraman bagi kedamaian dalam hidup sesama warga masyarakat. Hukum tumbuh dan berkembang bila warga masyarakat itu sendiri menyadari makna hukum dalam kehidupannya. Tujuan hukum adalah untuk mencapai suatu kedamaian di dalam masyarakat. Oleh sebab itu, selain hukum melindungi kepentingan manusia, juga untuk mencegah dan selanjutnya menyelesaikan pertentangan atau pertikaian yang terjadi di masyarakat.

### **KEDUDUKAN SANKSI DALAM HUKUM**

Hukum tanpa sanksi diibaratkan sebagai burung tanpa sayap, sehingga tidak dapat terbang. Hukum tanpa sanksi tidak berkuasa. Sanksi hukum harus dapat dipaksakan (Rochmat Soemitro, 1987). Dalam hukum perdata terdapat hukum yang memaksa (*dwingend recht*) dan ada hukum yang menjadi pilihan (*relatief recht*). Namun sekali dipilih, maka akan mengikat kedua belah pihak sebagai undang-undang. Dengan demikian dapat dikatakan fungsi sanksi dalam hukum adalah memberi wibawa kepada hukum dan memaksa orang untuk mematuhi hukum. Sanksi dalam hukum publik., termasuk hukum pajak merupakan alat utama untuk memaksa seseorang mematuhi ketentuan undang-undang. Membayar pajak merupakan suatu kewajiban bagi warga negara dalam rangka ikut membeayai pembangunan guna mewujudkan kesejahteraan bersama. Bagi warga negara yang telah mempunyai tingkat kesadaran hukum yang tinggi dalam arti telah berperilaku sesuai dengan hukum atau (*legal behavior*) (Soerjono Soekanto, 1982:159) atau mengerti fungsi pajak, mengerti dampak pajak baik terhadap masyarakat maupun individu, akan dengan suka rela dan disiplin membayar pajak tanpa adanya pemaksaan. Tetapi orang yang demikian tidak banyak, sehingga pemerintah perlu memberikan informasi atau penyuluhan-

penyuluhan yang banyak kepada masyarakat mengenai arti pentingnya pajak, sehingga meningkatkan kesadaran untuk membayar pajak. Di samping itu masih perlu ada sanksi dan alat paksa yang dapat digunakan untuk memaksa wajib pajak yang tidak mematuhi peraturan perundangan yang berlaku. Bagi warga masyarakat (wajib pajak) yang takut akan sanksi akan mematuhi peraturan yang berlaku atau tidak melakukan suatu kejahatan. Namun demikian ada faktor-faktor lain yang menyebabkan warga masyarakat mematuhi peraturan atau hukum yang berlaku. Faktor-faktor itu adalah karena perhitungan untung rugi (patuh pada hukum lebih untung), karena ada tujuan untuk memelihara hubungan baik antara sesama manusia atau dengan penguasa, karena hukum itu sesuai dengan hati nurani, karena adanya tekanan-tekanan tertentu (Soerjono Soekanto, 1985: 19). Senada dengan uraian di atas menurut Herbert Kelman, motif orang taat terhadap aturan pajak atau mau membayar pajak adalah sebagai berikut (Djamaludin Antjok, 1995: 8-11):

1. Takut dihukum (*compliance*),
2. Di dorong oleh karena rasa senang dan rasa hormat kepada petugas pemerintah, khususnya petugas pajak (*identification*);
3. Ada kesadaran bahwa pajak memang berguna untuk dirinya sendiri maupun masyarakat luas (*internalization*).

Dari uraian di atas menunjukkan bahwa sanksi bukanlah satu-satunya alat atau sarana agar warga masyarakat mematuhi hukum atau peraturan, tetapi masih ada alat atau sarana atau motif lain yang memungkinkan warga masyarakat mematuhi hukum. Namun demikian sanksi merupakan satu-satunya alat atau sarana untuk menakut-nakuti orang tertentu atau orang banyak (*preventie speciale dan preventie general*) melakukan kejahatan dan untuk mendidik atau memperbaiki orang-orang yang sudah menandakan suka melakukan kejahatan, agar menjadi orang yang baik tabiatnya, sehingga bermanfaat bagi masyarakat (Wirjono Prodjodikoro, 1989: 18).

Kemudian sampai sejauhmana sanksi dapat membatasi terjadinya kejahatan atau dengan kata lain apakah sanksi mempunyai daya efektivitas yang maksimal. Menurut Djamaludin Antjok efektif atau tidaknya sanksi atau hukuman tergantung tiga faktor, yaitu (Djamaludin Antjok, 1995:9):

1. Seberapa jauh kemungkinan orang akan tertangkap bila melakukan kejahatan, semakin besar kemungkinan tertangkap, maka semakin kecil keberanian melakukan kejahatan.
2. Seberapa besar hukuman yang diterima bila tertangkap. Makin besar atau berat hukuman, maka makin kecil keberanian melakukan kejahatan.
3. Kepastian hukum. Makin ada kepastian hukum, maka makin kecil keberanian melakukan kejahatan.

Sedangkan menurut Soerjono Soekanto untuk menilai efektivitas sanksi diajukan tiga karakteristik, yaitu (Soerjono Soekanto, 1985:82):

1. Karakteristik ancaman atau imbalan;
2. Karakteristik subyek hukum yang terkena sanksi;
3. Karakteristik perilaku atau sikap tindak yang harus dikendalikan.

## **SANKSI HUKUM DI BIDANG PERPAJAKAN**

Dalam rangka penegakan hukum, perundang-undangan di bidang perpajakan diatur pula mengenai sanksi. Adanya ketentuan sanksi ini untuk mencegah terjadinya perbuatan-perbuatan yang melanggar ketentuan-ketentuan yang berlaku baik dilakukan oleh wajib pajak, petugas pajak maupun pihak ketiga. Pajak merupakan sumber dana yang besar bagi pembangunan. Oleh sebab itu dalam rangka mencegah terjadinya kejahatan di bidang perpajakan diperlukan adanya sanksi, sehingga kebocoran dari sektor ini dapat dihindari. Penggunaan atau pengenaan sanksi memang bukan satu-satunya jalan yang terbaik, namun paling tidak akan dapat mempengaruhi atau membuat sadar para wajib pajak, petugas pajak atau pihak ketiga yang telah melakukan kelalalian atau kesengajaan melakukan perbuatan yang menyimpang dari undang-undang yang berlaku.

Berdasarkan Undang Undang No. 28 Tahun 2007 tentang perubahan ketiga atas Undang Undang No. 6 Tahun 1983 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan dan Undang Undang tentang Pajak Bumi dan Bangunan serta Undang-undang tentang Bea Meterai dikenal adanya dua sanksi dalam bidang perpajakan yakni sanksi administrasi dan sanksi pidana. Sanksi administrasi merupakan pembayaran kerugian kepada negara, khususnya yang merupakan denda, bunga dan kenaikan. Sedang sanksi pidana merupakan suatu alat terakhir atau benteng hukum yang digunakan fiscus agar norma hukum dipatuhi (Mardiasmo, 1992:21). Sebagai bagian dari

hukum administrasi, undang-undang pajak lebih banyak mengandung sanksi administrasi dari pada sanksi pidana. Sanksi administrasi merupakan wewenang administrasi pajak dan dijatuhkan oleh Direktorat Jenderal Pajak, sedangkan sanksi pidana merupakan wewenang pengadilan pidana dan dijatuhkan oleh hakim pidana, bila hakim mempunyai keyakinan bahwa pelaku benar-benar terbukti bersalah melakukan tindak pidana.

### **Sanksi Administrasi**

Sanksi administrasi merupakan sejumlah pembayaran kerugian berupa uang kepada negara. Ada tiga macam sanksi administrasi perpajakan yang dapat dikenakan terhadap wajib pajak sesuai dengan undang-undang perpajakan, yakni dalam bentuk denda, bunga dan kenaikan pajak.

#### **1. Denda Administrasi**

- a. Bila surat pemberitahuan (SPT) tidak disampaikan atau disampaikan tidak sesuai dengan waktu yang ditentukan, yaitu:
  1. Untuk surat pemberitahuan (SPT) masa, selambat-lambatnya dua puluh hari setelah akhir masa pajak.
  2. Untuk surat pemberitahuan (SPT) tahunan, selambat-lambatnya tiga bulan setelah akhir tahun pajak.
  3. Untuk surat pemberitahuan (SPT) tahunan pajak penghasilan wajib pajak badan paling lama empat bulan setelah akhir tahun pajak.

Terhadap hal tersebut dikenai sanksi administrasi berupa denda sebesar Rp 500.000,00 (lima ratus ribu rupiah) untuk SPT masa pajak pertambahan nilai, Rp 100.000,00 (seratus ribu rupiah) untuk SPT masa lainnya, Rp 1.000.000,00 (satu juta rupiah) untuk SPT tahunan pajak penghasilan wajib pajak badan dan Rp 100.000,00 (seratus ribu rupiah) untuk SPT tahunan pajak penghasilan pajak orang pribadi (Pasal 7 UU No. 28 Tahun 2007).

- b. Wajib pajak dapat membetulkan SPT atas kemauan sendiri dengan menyampaikan pernyataan tertulis sesudah masa pajak atau tahun pajak terakhir, dengan syarat Direktur Jenderal Pajak belum melakukan penyidikan (walaupun telah melakukan pemeriksaan) yaitu dengan disertai pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang

beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 150 % (seratus lima puluh prosen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar (Pasal 8 ayat (3) UU. No. 28 Tahun 2007).

- c. Pajak yang terhutang yang pada saat jatuh tempo pembayaran tidak dibayar atau kurang dibayar, dikenakan denda administrasi sebesar 2 % sebulan, yang dihitung dari saat jatuh tempo sampai dengan hari pembayaran untuk jangka waktu paling lama 24 (dua puluh empat) bulan (Pasal 11 ayat (3) UU No. 12 Tahun 1994).
- d. Wajib pajak yang tidak menyampaikan surat pemberitahuan obyek pajak (SPOK) dalam waktu 30 (tiga puluh) hari setelah tanggal diterimanya SPOK dan setelah ditegur secara tertulis melalui surat teguran, dikenakan denda administrasi sebesar 25 % dihitung dari pokok pajak (Pasal 10 ayat (2) huruf a dan ayat (3) jo Pasal 9 ayat (2) UU. No. 12 Tahun 1994).
- e. Wajib pajak yang mengisi surat pemberitahuan obyek pajak tidak sesuai dengan keadaan sebenarnya, yaitu berdasarkan hasil pemeriksaan ternyata jumlah pajak yang terhutang lebih besar dari jumlah yang dihitung berdasarkan SPOK yang disampaikan oleh wajib pajak. Terhadap hal ini dikenakan denda administrasi sebesar 25 % dari selisih pajak yang terhutang (Pasal 10 ayat (2) huruf b dan ayat (4) UU. No. 12 Tahun 1994).
- f. Pembuat atau pemegang dokumen yang dikenakan bea meterai tetapi dokumen yang bersangkutan bea meterainya tidak atau kurang dilunasi sebagaimana mestinya. Terhadap pemegang atau pembuat dokumen dikenakan denda administrasi sebesar 200 % dari bea meterai yang tidak atau kurang dibayar (Pasal 8 ayat (1) UU. No. 13 Tahun 1985). Kemudian pemegang dokumen yang bea meterainya tidak atau kurang dibayar tersebut harus melunasi bea meterai yang terhutang dan dendanya dengan cara pemeteraian kemudian (Pasal 8 ayat (2) UU. No. 13 Tahun 1985).

## **2. Sanksi Administrasi Berupa Bunga**

- a. Wajib pajak yang pembayaran pajaknya tidak sesuai dengan ketentuan atau terlambat dibayarkan dikenakan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2 % perbulan (Pasal 8 ayat (2, 2a), Pasal 9 ayat (2a,2b), Pasal 13 ayat (2), Pasal 14 ayat (3) UU. No. 28 Tahun 2007).

- b. Surat ketetapan pajak kurang bayar masih dibenarkan untuk diterbitkan, ditambah sanksi administrasi berupa bunga sebesar 48 % dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar meskipun telah lewat lima tahun, dalam hal wajib pajak dipidana dibidang perpajakan atau tindak pidana lain (Pasal 13 ayat (5), Pasal 15 ayat (4) UU No. 28 Tahun 2007.

Sanksi administrasi berupa bunga terdiri dari bunga pembayaran, bunga penagihan dan bunga ketetapan (Moeljo Hadi, 1992:27). Bunga pembayaran adalah bunga karena melakukan pembayaran pajak tidak pada waktunya dan pembayaran pajak tersebut dilakukan sendiri tanpa dikeluarkan tagihan berupa surat tagihan pajak (STP), surat ketetapan pajak (SKPT). Bunga penagihan adalah bunga karena pembayaran pajak ditagih dengan surat tagihan berupa STP, SKP dan SKPT tidak dilakukan dalam batas waktu pembayaran. Sedangkan bunga ketetapan adalah bunga yang dimasukkan dalam surat ketetapan pajak sebagai tambahan pokok pajak.

### **3. Sanksi Administrasi Berupa Kenaikan**

- a. Pajak yang kurang dibayar yang timbul sebagai akibat dari pengungkapan ketidakbenaran pengisian surat pemberitahuan dikenakan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 50 % dari pajak yang kurang dibayar (Pasal 8 ayat (5) UU. No. 28 Tahun 2007
- b. Dikenakan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar:
1. 50 % dari pajak penghasilan yang tidak atau kurang dibayar dalam satu tahun pajak.
  2. 100 % dari pajak penghasilan yang tidak atau kurang dipotong, tidak atau kurang dipungut, tidak atau kurang disetor, dan dipotong atau dipungut tetapi tidak atau kurang disetor.
  3. 100 % dari pajak pertambahan nilai barang dan jasa dan pajak penjualan atas barang mewah yang tidak atau kurang dibayar.

Hal ini diatur dalam Pasal 13 ayat (3) UU. No. 28 Tahun 2007.

- c. Dikenakan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 100 % dari jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan (Pasal 15 ayat (2) UU. No. 28 Tahun 2007.

Sanksi administrasi yang berupa denda, bunga dan kenaikan lebih ditekankan untuk kepentingan negara yang bersifat ekonomis, yakni supaya pendapatan negara dari sektor pajak dapat meningkat. Bila penerapan sanksi administrasi yang diatur dalam pasal-pasal undang-undang perpajakan di atas masih belum efektif, maka penagihan dapat dilakukan berdasarkan Undang Undang No. 19 Tahun 2000 tentang perubahan atas Undang Undang No. 19 Tahun 1997 tentang penagihan pajak dengan paksa jo Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia No. 608/KMK.04/1994 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak dan penunjukan pejabat yang berwenang mengeluarkan surat paksa. Bila wajib pajak berkeberatan terhadap besarnya sanksi administrasi yang tercantum pada surat tagihan pajak (sebelum surat paksa diterbitkan, maka dapat mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak (Dirjen Pajak). Hal ini memang tidak secara tegas dinyatakan dalam Pasal 25 UU. No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Dalam Pasal 25 ayat (1) tersebut dinyatakan bahwa wajib pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Dirjen Pajak atas suatu: surat ketetapan pajak kurang bayar, surat ketetapan pajak kurang bayar tambahan, surat ketetapan pajak nihil, surat ketetapan pajak lebih bayar, pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Namun dalam penjelasan Pasal 25 ayat (1) UU. No. 28 Tahun 2007 dinyatakan bahwa: bila wajib pajak berpendapat bahwa jumlah rugi, jumlah pajak dan pemotongan atau pemungutan pajak tidak sebagaimana mestinya, maka wajib pajak dapat mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak. Hal ini diperkuat lagi pendapat Rochmat Soemitro yang menyatakan bahwa wajib pajak mungkin dapat menyetujui yang digunakan sebagai dasar penetapan pajak, akan tetapi tidak menyetujui jumlah denda atau tambahan yang dikenakan kepadanya. Dengan demikian sanksi administrasi dapat menjadi obyek perselisihan antara wajib pajak dengan fiskus (aparatus pajak). Bila hal ini terjadi, maka wajib pajak berhak untuk mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak. Keputusan atas keberatan dilakukan oleh Dirjen Pajak dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal keberatan diterima berupa menerima seluruhnya atau menerima sebagian, atau menolak atau menambah besarnya jumlah pajak yang terutang. Bila jangka waktu telah lewat dan Dirjen Pajak tidak memberi keputusan, maka keberatan dianggap dikabulkan (Pasal 26 UU. No. 28 Tahun 2007). Upaya penyelesaian keberatan melalui model ini menurut hemat penulis sangat rawan untuk timbulnya penyalahgunaan kewenangan yang dilakukan petugas pajak (fiskus). Dalam temuan Satgas Hukum, ketika masih aktif Gayus Tambunan menangani 51 kasus

keberatan pajak, tetapi 40 kasus berujung pada kekalahan Ditjen Pajak (Republika, Jum'at 23 April 2010). Bisa saja penyelesaiannya dengan kompromi antara wajib pajak dengan petugas pajak untuk menyetujui keberatan yang diajukan oleh wajib pajak dengan catatan petugas pajak akan mendapatkan sejumlah uang yang diperjanjikan antara wajib pajak dan petugas pajak. Bila melihat kasus ini nampaknya tidak ada yang dirugikan, karena merupakan kesepakatan antara dua pihak (ingat asas dalam perjanjian). Namun bila ditelusuri lebih mendalam praktek semacam ini akan merugikan keuangan negara. Bahkan dalam pemeriksaan pajak besaran pajak di surat ketetapan pajak dapat dinegosiasikan antara wajib pajak dan oknum pegawai pajak. Oknum pegawai pajak dengan sepengetahuan atasannya dapat menyunat pajak perusahaan. Selisih dana pajak lantas dibagi-bagi antara perusahaan dan oknum pegawai pajak (Republika, Jum'at 26 Maret 2010). Kemudian bilamana setelah keputusan atas keberatan diterbitkan oleh Dirjen Pajak dan wajib pajak masih merasa berkeberatan atas keputusan itu, maka wajib pajak dapat mengajukan permohonan banding. Banding dapat diajukan kepada Pengadilan Pajak (UU. No. 14 Tahun 2002). Pengadilan Pajak dalam hal banding hanya memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku (Pasal 31 ayat (2) UU. No. 14 Tahun 2002). Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak. Upaya penyelesaian sengketa pajak inipun juga sangat rawan terjadinya mafia hukum. Hal ini mengingat Hakim-hakim di pengadilan ini adalah mantan-mantan pejabat dilingkungan Direktur Jenderal Pajak yang sudah banyak mengetahui tentang kesepakatan-kesepakatan yang terjadi yang cenderung banyak menguntungkan pihak wajib pajak dan petugas pajak. Hal ini diperkuat adanya kasus-kasus yang ditangani pengadilan pajak sebagian besar dimenangkan pihak wajib pajak. Ini semua yang dirugikan adalah negara.

### **Sanksi Pidana**

Dalam Undang Undang No. 28 Tahun 2007 tentang perubahan ketiga atas undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan ketentuan mengenai sanksi pidana dalam undang undang perpajakan diatur dalam Pasal 38, 39, 39A, 41, 41A, 41B, dan 41C. Pada dasarnya tindak pidana di bidang perpajakan dibedakan menurut sifatnya, yaitu karena kealpaan dan karena kesengajaan. Terhadap kedua sifat tindak pidana tersebut dikenakan sanksi pidana kepada wajib pajak, petugas pajak (fiskus) dan kepada pihak ketiga.

## 1. Sanksi Pidana Terhadap Wajib Pajak

- a. Karena kealpaannya tidak menyampaikan surat pemberitahuan (SPT) atau menyampaikan surat pemberitahuan tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dan perbuatan tersebut merupakan perbuatan setelah perbuatan yang pertama kali sebagaimana dimaksud dalam pasal 13 A, 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 (Pasal 38 UU. No. 28 Tahun 2007).
- b. Dengan sengaja tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak) atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak; menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP atau pengukuhan pengusaha kena pajak; tidak menyampaikan SPT; menyampaikan SPT dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29; memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya; tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain; tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi *on-line* di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11); atau tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara 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. Ancaman pidana menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana bila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan (Pasal 39 ayat (1), (2) UU. No. 28 Tahun 2007).
- c. Setiap orang dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak

berdasarkan transaksi yang sebenarnya; atau menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak dipidana dengan pidana penjara paling sedikit 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 (Pasal 39 A UU. No. 28 Tahun 2007).

- d. Percobaan untuk meloakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP atau pengukuhan pengusaha kena pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, atau menyampaikan surat pemberitahuan (SPT) 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 perkreditan pajak; dipidana dengan pidana 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 perkreditan yang dilakukan dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau perkreditan yang dilakukan (Pasal 39 ayat (3) UU. No. 28 Tahun 2007).

## 2. Sanksi Pidana Terhadap Pejabat (fiscus)

- a. 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 Rp 25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah) (Pasal 41 ayat (1) UU. No. 28 Tahun 2007).
- b. Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajibannya atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling banyak Rp 50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah) (Pasal 41 ayat (2) UU. No. 28 Tahun 2007).

## 3. Sanksi Pidana Terhadap Pihak Ketiga

- a. Dengan 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 Rp 25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah) (Pasal 41 A UU. No. 28 Tahun 2007)

- b. Dengan sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana dibidang perpajakan dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan denda paling banyak Rp 75.000.000,00 (tujuh puluh lima juta rupiah) (Pasal 41 B UU. No. 28 tahun 2007).
- c. Dengan sengaja tidak memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 A ayat (1) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp 1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah).
- d. Dengan sengaja menyebabkan tidak terpenuhinya kewajiban pejabat dan pihak lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 A ayat (1) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 10 (epuluh) bulan atau denda paling banyak Rp 800.000.000,00 (delapan ratus ribu rupiah).
- e. Dengan sengaja tidak memberikan data dan informasi yang diminta oleh Direktur Jenderal Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 A ayat (2) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda paling banyak Rp 800.000.000,00 (delapan ratus juta rupiah).
- f. Dengan sengaja menyalahgunakan data dan informasi perpajakan sehingga menimbulkan kerugian kepada negara dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp 500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).

Pengetrapan sanksi pidana di bidang perpajakan bersifat *ultimum remedium*, artinya hukum pidana atau sanksi pidana baru diterapkan apabila upaya-upaya lain telah dilakukan tetapi tidak membawa pengaruh sama sekali atau dengan kata lain tidak membawa efek jera baik bagi sipelaku maupun calon pelaku. Dan nampaknya yang diutamakan dalam menangani tindak pidana di bidang perpajakan ini adalah pengembalian jumlah kerugian yang timbul dari tindak pidana ini. Dengan demikian bila sanksi administrasi telah dipenuhi atau telah dikembalikan atau dibayarkan, maka tidak perlu sanksi pidana diterapkan. Hal ini dinyatakan dalam Pasal 44 B, yakni bahwa untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan. Penghentian penyidikan yang dimaksud hanya dilakukan setelah wajib pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang

tidak seharusnya dikembalikan. Ketentuan yang ada pada Pasal 44 B ini menyebabkan penegakan hukum di bidang perpajakan kurang baik, karena penegak hukum khususnya Jaksa dapat menyalahgunakan kewenangan yang ada padanya yang semestinya sanksi pidana dapat diterapkan tetapi Jaksa Agung dapat menyimpingkannya demi penerimaan negara. Pada tataran Kementerian Keuangan dapat terjadi pula penyalahgunaan kewenangan yang dilakukan oleh oknum-oknum pejabat di lingkungan Kementerian Keuangan untuk meminta kepada Jaksa Agung untuk tidak meneruskan tindak pidana di bidang perpajakan ini (lihat kasus Paulus Tumewu, Jawa Pos, Sabtu, 1 Mei 2010). Mengingat hal yang demikian menurut hemat kami hendaknya Pasal 44 B itu dihapus atau dirubah redaksinya yang intinya penggantian kerugian negara tidak dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.

## **PENUTUP**

Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan bahwa untuk menegakkan hukum di bidang perpajakan diperlukan sanksi administrasi maupun sanksi pidana, namun dalam penerapannya sanksi administrasi lebih diutamakan dibandingkan dengan sanksi pidana. Mengingat hal yang demikian, maka efek jera baik bagi si pelaku maupun calon pelaku tidak ada dan akhirnya tindak pidana di bidang perpajakan akan berlangsung terus menerus baik dari segi kuantitas maupun kualitas.

-----

## **DAFTAR PUSTAKA**

- Antjok, Djameludin. 1995. *Pajak, Law Enforcement Dan Keadilan*. Seminar di Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang.
- Hadi, Moeljo. 1995. *Dasar-dasar Penagihan Pajak Negara*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.
- Lopa, Baharudin. 1987. *Permasalahan Pembinaan Dan Penegakan Hukum di Indonesia*. Jakarta: Bulan Bintang.
- Mardiasmo. 1992. *Perpajakan*. Yogyakarta: Andi Offset.
- Prodjodikoro, Wirjono. 1989. *Asas-asas Hukum Pidana Di Indonesia*. Bandung: PT. Eresco.
- Rahardjo, Satjipto. Tanpa Tahun. *Hukum Dan Masyarakat*. Bandung: Angkasa.
- Soekanto, Soerjono. 1986. *Kegunaan Sosiologi Hukum Bagi Kalangan Hukum*. Bandung: Alumni.

- \_\_\_\_\_. 1982. *Kesadaran Hukum Dan Kepatuhan Hukum*. Jakarta: Rajawali Pers.
- \_\_\_\_\_. 1985. *Efektivikasi Hukum Dan Peranan Sanksi*. Bandung: Remaja Karya.
- Soemitro, Rochmat. 1987. *Hubungan Dan Pengaruh Pidana Fiskal Terhadap Kesadaran Pajak, Kepatuhan dan Ketaatan Wajib Pajak*. Seminar di Universitas Indonesia.
- \_\_\_\_\_. 1991. *Peradilan Administrasi Dalam Hukum Pajak Di Indonesia*. Bandung: PT. Eresco.
- Soemitro, Ronny Hanitijo. 1989. *Perspektif Sosial Dalam Pemahaman Masalah-masalah Hukum*. Semarang: Agung Press.