

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Indonesia merdeka pada tanggal 17 Agustus 1945. Kemerdekaan merupakan sarana untuk mewujudkan tujuan nasional yang telah dituangkan dalam Pembukaan Undang-undang Dasar 1945 pada alinea yang keempat, yakni melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial. Untuk mencapai tujuan tersebut diperlukan sarana pembangunan nasional. Pembangunan nasional merupakan rangkaian upaya pembangunan yang berkesinambungan yang meliputi seluruh kehidupan masyarakat, bangsa dan negara untuk melaksanakan tugas mewujudkan tujuan nasional seperti tersebut di atas.

Pembangunan dilaksanakan bersama oleh masyarakat dan pemerintah. Kegiatan masyarakat dan kegiatan pemerintah saling menunjang, saling mengisi dan saling melengkapi dalam satu kesatuan langkah menuju tercapainya tujuan pembangunan nasional, yakni mewujudkan suatu masyarakat adil dan makmur yang merata materiil dan spirituil berdasarkan Pancasila dan Undang-undang Dasar 1945 dalam wadah negara kesatuan Republik Indonesia yang merdeka, bersatu, berdaulat, adil dan makmur dalam suasana perikehidupan bangsa yang aman, tentram, tertib dan dinamis dalam lingkungan pergaulan dunia yang merdeka, bersahabat, tertib dan damai.

Pada zaman Orde Baru, pembangunan nasional berjalan melalui Rencana Pembangunan Lima Tahunan (Repelita demi Repelita). Pada tahun 1998 telah menginjak pada Pelita yang ketujuh (pada pelita yang ketujuh ini terjadi perubahan program

pembangunan karena berakhirnya masa Orde Baru dan dimulai masa Orde Reformasi). Pada zaman Orde Baru hingga zaman Orde Reformasi ini pembangunan membutuhkan dana atau biaya yang tidak sedikit, apalagi untuk masa yang akan datang semakin banyak dana yang dibutuhkan, mengingat tantangan yang dihadapi semakin berat dan kompleks. Sumber dana yang dibutuhkan ini diutamakan berasal dari dalam negeri, sedangkan sumber dana dari luar negeri berfungsi sebagai pelengkap.

Sumber-sumber pembiayaan pembangunan nasional khususnya yang bertumpu pada sumber kemampuan dalam negeri, selain berasal dari minyak dan gas bumi, ekspor barang-barang nonmigas serta dari sektor pariwisata, maka sektor perpajakan semakin memegang peranan yang sangat besar dan menentukan. Hal ini dapat dilihat dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun 2014/2015 pendapatan negara Rp 1.667,1 trilyun. Dari pendapatan tersebut dari sektor Perpajakan Rp 1.280,4 trilyun, dari sektor penerimaan negara bukan pajak Rp 385,4 trilyun dan penerimaan dari hibah Rp 1,4 trilyun. Kemudian Anggaran Dan Pendapatan Negara ini mengalami perubahan yakni pendapatan negara Rp 1.635,4 trilyun. Dari pendapatan negara tersebut dari sektor perpajakan sebesar Rp 1.246,1 trilyun, dari penerimaan negara bukan pajak sebesar Rp 386,9 trilyun dan dari penerimaan hibah sebesar Rp 2,3 trilyun ¹. Selanjutnya dalam Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara Tahun 2015/2016, pendapatan negara sebesar Rp 1.793,6 trilyun. Dari pendapatan itu dari sektor pajak sebesar Rp 1.201,7 trilyun, dari penerimaan negara bukan pajak sebesar Rp 588,6 trilyun dan dari penerimaan hibah sebesar Rp 3,3 trilyun ². Kemudian dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun 2016/2017, pendapatan negara sebesar Rp 1.822,5 trilyun. Dari pendapatan itu dari sektor pajak sebesar Rp 1.546,7 trilyun, dari penerimaan negara bukan pajak sebesar Rp

¹ APBN 2014/Kementerian Keuangan RI, halaman 3.

² APBN 2015/Kementerian Keuangan RI, halaman 2.

273,8 trilyun dan dari sektor penerimaan hibah sebesar Rp 2,0 trilyun ³. Dengan melihat Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara dari tiga tahun terakhir dan bahkan tahun-tahun sebelumnya menunjukkan bahwa sektor pajak sangat dominan sekali dalam menentukan anggaran dalam pembangunan di Indonesia. Hal ini menunjukkan bahwa pajak berfungsi sebagai *budgeter*, yakni merupakan suatu alat atau suatu sumber untuk memasukkan uang sebanyak-banyaknya ke dalam kas negara. Selain fungsi budgeter, pajak mempunyai fungsi yang lain, yakni berfungsi mengatur atau regulasi atau non budgeter, yaitu pajak dapat digunakan sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan negara dalam lapangan ekonomi dan sosial ⁴. Dengan fungsi ini pajak digunakan sebagai suatu alat untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu yang letaknya di luar bidang keuangan dan banyak ditujukan pada sektor swasta. Beberapa contoh dari pelaksanaan fungsi mengatur atau regulasi adalah sebagai berikut:

1. Penerapan tarif bea masuk yang tinggi terhadap barang-barang import tertentu karena barang tersebut sudah dapat diproduksi di dalam negeri, atau sebaliknya pengenaan pajak export yang rendah dalam rangka untuk membantu perkembangan atau melindungi industri dalam negeri yang menggalakkan export.
2. Penerapan fungsi mengatur di bidang sosial, dalam rangka untuk mengurangi gaya hidup mewah atau pola konsumsi tinggi, maka pemerintah mengenakan pajak atas konsumsi barang mewah dengan memberlakukan pajak penjualan atas barang mewah dengan tarif yang cukup tinggi sehingga masyarakat yang ingin hidup mewah (dengan mengkonsumsi barang-barang mewah) harus menanggung beban pajak yang makin tinggi dan akhirnya akan mengurangi kemewahannya dan kembali pada pola hidup sederhana.

³ APBN 2016/Kementerian Keuangan RI, halaman 2.

⁴ S. Munawir, 1992, *Perpajakan*, Yogyakarta: Liberty, halaman 5.

Mengingat fungsi pajak yang begitu penting, terutama fungsi budgeter, maka perlu ditingkatkan kesadaran masyarakat untuk membayar pajak. Membayar pajak merupakan suatu kewajiban bagi rakyat atau masyarakat dalam rangka menunjang kelangsungan pembangunan nasional. Pembangunan dan dana/biaya merupakan dua hal yang saling mengikat dan tidak dapat dipisahkan satu dengan yang lain. Pengalaman menunjukkan, bahwa banyak negara berkembang yang tidak dapat melaksanakan pembangunannya dengan lancar akibat kekurangan dana/biaya. Oleh sebab itulah Menteri Keuangan Bambang Brodjonegoro kembali meminta kepada anggota DPR di Komisi XI, yakni untuk mendorong Rancangan Undang-Undang (RUU) Pengampunan Pajak atau *Tax Amnesty* bisa segera dibahas dan disahkan menjadi Undang-Undang. Beliau meminta demikian dengan alasan penerimaan pajak yang selama ini masih belum optimal, hal ini ditandai dengan rasio pajak yang tergolong rendah, yaitu berada pada kisaran 12 persen. Nilai ini masih kalah oleh negara-negara tetangga seperti Singapura, Malaysia, Philipina dan Thailand ⁵. Permintaan Menteri Keuangan tersebut mengindikasikan pengharapan yang besar untuk memperoleh dana/biaya dari sektor pajak untuk membeayai pembangunan yang akan dilaksanakan di masa mendatang.

Memaksimalkan perolehan dana dari sektor pajak ada beberapa indikasi keuntungan dan kemajuan yang di dapatkan oleh negara, ⁶ antara lain: yang **pertama**, penerimaan dari sektor pajak yang besar dan proporsional akan menjadi pertanda makin mandirinya negara dalam pembiayaan pembangunan. **Kedua**, kemandirian yang ditopang oleh sektor pajak akan makin memberikan dasar dan struktur yang kuat dalam rangka

⁵ Republika, Rabu, 13 April 2016.

⁶ Gerard Arijo Guritno, 1996, *Beberapa Masalah Perpajakan, Pemecahannya dan Strategi Optimalisasi Pajak*. Dalam Majalah Pusat Pengkajian Fiskal dan Moneter, Jakarta: Bina Rena Pariwara, halaman 7.

pertumbuhan dan pemerataan bidang sosial ekonomi.⁷ **Ketiga**, dengan pembiayaan pembangunan yang makin mandiri dengan melibatkan hak dan kewajiban setiap warga negara, maka kondisi demikian akan berpengaruh terhadap stabilitas dalam negeri dan kenetralan kebijakan luar negeri dari kemungkinan tekanan politik internasional negara-negara lain (donor), oleh sebab itulah Menteri Keuangan mengajak seluruh wajib pajak untuk menggunakan kesempatan yang baik dengan mengikuti *tax amnesty*.

Tujuan utama dari adanya *tax amnesty* adalah agar dana yang dibutuhkan oleh negara mencukupi terutama terkait dengan Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara dan data-data wajib pajak bisa terkumpul dengan baik, sehingga sangat menguntungkan untuk memonitor wajib pajak yang akan datang. Berdasarkan data yang penulis peroleh⁸ hingga penutupan program *tax amnesty* pada Jum'at, 31 Maret 2017 jumlah deklarasi harta wajib pajak Indonesia mencapai Rp 4.865,7 trilyun. Nilai itu terdiri atas deklarasi dalam negeri Rp 3.686,8 trilyun, deklarasi luar negeri Rp 1.031,7 trilyun, dan repatriasi Rp 147,1 trilyun. Uang tebusan yang diterima mencapai Rp 114,2 trilyun. Deklarasi yang sebesar Rp 4.865,7 trilyun itu setara dengan 39 % dari produk domestik bruto (PDB) Indonesia dan uang tebusan Rp 114,2 trilyun setara 0,91 % dari PDB merupakan pencapaian tertinggi *tax amnesty* di dunia⁹. Dengan hasil *tax amnesty* yang menggembirakan ini, semoga untuk yang akan datang pendapatan dari pajak semakin bertambah lebih baik sehingga pembangunan berjalan lancar.

Bila penulis amati pajak bukan semata-mata merupakan sumber penerimaan negara tetapi juga merupakan sarana untuk mewujudkan keadilan. Oleh sebab itu perlu

⁷ Sektor pajak mempunyai sifat yang tidak mudah terpengaruh gejolak pasar dan inflasi dunia. Berbeda dengan sektor minyak dan gas bumi yang mudah terpengaruh gejolak pasar dan inflasi dunia, sehingga dalam menentukan anggaran negara dari sektor ini menggunakan patokan harga yang rendah.

⁸ Solo Pos, Senin, 3 April 2017.

⁹ Bandingkan dengan uang tebusan yang dicapai dalam kelompok tiga besar, Turki diperingkat kedua dengan jumlah 0,74 % dari PDB dan Chili diperingkat ketiga dengan jumlah 0,62 % dari PDB.

administrasi perpajakan dibenahi atau disempurnakan dengan baik dan sanksi pidana perlu diterapkan secara tegas bagi para pelaku tindak pidana perpajakan.

Guna menunjang kebijakan di bidang pajak tersebut di atas telah diundangkan beberapa peraturan perundangan di bidang perpajakan dan dalam penegakan dari peraturan-peraturan tersebut dicantumkan ketentuan-ketentuan sanksi pidana. Penggunaan ketentuan-ketentuan sanksi pidana atau hukum pidana ini merupakan suatu sarana pendukung ditegakkannya peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Soehardjo Sastrosoehardjo mengatakan bahwa sifat hukum pidana adalah sebagai hukum pengiring, yaitu mengiringi, mengawal norma-norma yang ada dalam bidang hukum yang lain, yakni hukum administrasi negara maupun hukum tatanegara¹⁰.

Hukum pidana sebagai pendukung, pengiring atau pengawal hukum lain melalui sanksi pidananya mempunyai fungsi ganda, yakni sebagai *ultimum remedium* dan berfungsi sebagai *deterrent faktor*. Sebagai *ultimum remedium*, hukum pidana merupakan obat terakhir terhadap tindak pidana yang mungkin terjadi, bila obat-obat yang lain sudah tidak mampu lagi untuk menanggulangi tindak pidana. Atau dapat dikatakan sanksi pidana atau hukum pidana berfungsi *subsidiar*, hukum pidana hendaknya baru diterapkan apabila sarana (upaya) lain sudah tidak memadai lagi¹¹. Kemudian sebagai *deterrent faktor*, merupakan faktor pencegah agar sipembuat tidak melakukan lagi tindak pidana (*prevensi special*) dan mencegah agar orang lain, calon pelaku tindak pidana akan mengurungkan niatnya untuk melakukan tindak pidana karena merasa takut adanya ancaman dalam peraturan tersebut (*prevensi general*).

Penggunaan hukum pidana melalui sanksi pidana dalam peraturan perundang-undangan untuk menanggulangi tindak pidana yang mungkin timbul merupakan suatu kebijakan. Kebijakan yang dimaksud adalah kebijakan dalam bidang penegakan hukum

¹⁰ Soehardjo SastroSoehardjo, *Politik Hukum Dan Pelaksanaannya Dalam Negara Republik Indonesia*, Semarang: Program Pascasarjana S2 (Magister) Ilmu Hukum UNDIP, tanpa tahun, halaman 13.

¹¹ Sudarto, 1986, *Hukum dan Hukum Pidana*, Bandung: Alumni, halaman 22.

(khususnya penegakan hukum pidana) yang tujuannya untuk mencapai kesejahteraan masyarakat pada umumnya. Atau dapat dikatakan bahwa politik atau kebijakan hukum pidana merupakan bagian dari kebijakan penegakan hukum (*law enforcement policy*)¹². Selanjutnya dalam melaksanakan politik atau kebijakan khususnya kebijakan hukum pidana harus rasional, artinya dalam memilih dan menetapkan hukum pidana melalui sanksi pidana dalam peraturan perundang-undangan sebagai sarana untuk menanggulangi tindak pidana yang mungkin timbul harus benar-benar telah memperhitungkan faktor-faktor yang dapat mendukung berlakunya hukum pidana. Penggunaan hukum pidana yang tidak rasional akan mengakibatkan timbulnya krisis kelebihan kriminalisasi dan krisis kelampauan batas dari hukum pidana¹³.

Selanjutnya penggunaan sanksi pidana atau hukum pidana sebagai pendukung hukum administrasi di bidang perpajakan sangat erat hubungannya dengan pendekatan ekonomi. Berkaitan dengan hal tersebut Ted Honderich berpendapat bahwa pidana dapat disebut sebagai alat pencegah yang ekonomis (*economical deterrents*) bila dipenuhi syarat-syarat sebagai berikut¹⁴:

1. Pidana itu sungguh-sungguh mencegah;
2. Pidana itu tidak menyebabkan timbulnya keadaan yang lebih berbahaya atau merugikan dari pada yang akan terjadi apabila pidana itu tidak dikenakan;
3. Tidak ada pidana lain yang dapat mencegah secara efektif dengan bahaya atau kerugian yang lebih kecil.

Selanjutnya Jeremy Bentham menyatakan pula bahwa janganlah pidana diterapkan atau digunakan bila *groundless, needless, unprofitable atau inefficacious*¹⁵.

¹² Barda Nawawi Arief, 1996, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*, Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, halaman 29.

¹³ *Ibid.*, halaman 36.

¹⁴ *Ibid.*, halaman 39.

¹⁵ Muladi dan Barda Nawawi Arief, 1992, *Teori-Teori Dan Kebijakan Pidana*, Bandung: Alumni, halaman 132.

Di samping uraian di atas perlu pula diketengahkan pendapat dari Soedarto bahwa dalam rangka untuk mengkriminalisasikan suatu perbuatan

tertentu harus diperhatikan hal-hal sebagai berikut ¹⁶:

1. Penggunaan hukum pidana harus memperhatikan tujuan pembangunan nasional, yaitu mewujudkan masyarakat adil dan makmur yang merata materiil dan spiritual berdasarkan Pancasila; sehubungan dengan ini maka (penggunaan) hukum pidana bertujuan untuk menanggulangi kejahatan dan mengadakan pengurangan terhadap tindakan penanggulangan itu sendiri, demi kesejahteraan dan pengayoman masyarakat.
2. Perbuatan yang diusahakan untuk dicegah atau ditanggulangi dengan hukum pidana harus merupakan perbuatan yang tidak dikehendaki, yaitu perbuatan yang mendatangkan kerugian (materiil dan atau spiritual) atas warga masyarakat.
3. Penggunaan hukum pidana harus pula memperhitungkan prinsip beaya dan hasil (*cost and benefit principe*).
4. Penggunaan hukum pidana harus pula memperhatikan kapasitas atau kemampuan daya kerja dari badan-badan penegak hukum, yaitu jangan sampai ada kelampauan beban tugas.

Dalam praktek banyak terjadi kasus-kasus pengemplang pajak yang lolos dari jeratan hukum yang berlaku, antara lain kasus pengemplang pajak yang terjadi di Solo, Pengadilan Negeri Surakarta membebaskan ¹⁷, Mahkamah Agung dengan putusan No. 2239 K/PID.SUS/2012 menghukum seorang direktur dari empat belas perusahaan yang tergabung dalam Asian Agri Group, sedangkan korporasinya tidak disidik sejak awal ¹⁸.

Berdasarkan uraian di atas, menunjukkan bahwa kerugian yang menimpa keuangan negara sangat besar, maka tidak adil rasanya bila kasus-kasus semacam itu dibiarkan, sementara kasus yang menimbulkan kerugian kecil saja dijerat dengan sanksi pidana atau dijerat dengan hukum pidana. Mengingat hal tersebut, nampaknya ada yang bermasalah dengan sanksi pidana di perpajakan tersebut. Pengadilan Solo membebaskan

¹⁶ Sudarto, *Op. Cit.*, halaman 36 – 40.

¹⁷ <http://www.solopos.com/2015/04/02> kasus pengemplang pajak bebas di PN solo dihukum di MA., diunduh pada tanggal 12 April 2017.

¹⁸ Putusan MA No. 2239 K/PID.SUS/2012

Terdakwa, tetapi di MA terdakwa dihukum (PN solo salah mengetrapkan aturan). Kemudian untuk kasus Asian Agri Group Mahkamah Agung tidak menjerat korporasi sebagai pelaku tindak pidana pajak, padahal dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan ketiga atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dinyatakan bahwa wajib pajak terdiri dari orang perseorangan dan badan hukum atau korporasi. Namun anehnya di Undang-Undang tersebut aturan pemidanaan terhadap korporasi tidak diatur. Terhadap hal seperti itu sebenarnya dapat mengikuti pedoman yang ada dalam KUHP (Pasal 103), tetapi KUHP tidak mengatur tentang korporasi atau badan hukum sebagai subyek hukum pidana.

Selanjutnya bila melihat rumusan 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 rumusan sanksi pidananya bersifat kumulatif, yaitu pidana penjara dan denda. Rumusan bersifat kumulatif mengharuskan penegak hukum untuk memberi sanksi gabungan atau tidak dapat memilih di antara keduanya. Hal ini bila sanksi ini diterapkan pada pelaku tindak pidana badan atau korporasi tidak dapat dilakukan. Karena tidak mungkin pelaku tindak pidana badan atau korporasi bisa dipenjara. Pada akhirnya karena undang-undangnya seperti itu, maka pelaku tindak pidana badan atau korporasi tidak akan terjerat sanksi pidana ini.

Kemudian selain yang diuraikan di atas, dalam penanganan tindak pidana perpajakan banyak ditemukan tindak pidana yang telah memenuhi persyaratan dalam penyidikan dan penuntutan, tetapi tidak dilimpahkan ke pengadilan, dengan alasan oleh Jaksa Agung dihentikan dengan dalih kerugian negara yang diakibatkan adanya tindak pidana perpajakan itu telah dipenuhi oleh wajib pajak. Jaksa Agung akan melakukan penghentian penyidikan atas permintaan Menteri Keuangan demi kepentingan penerimaan negara. Penghentian penyidikan dapat dilakukan oleh Jaksa Agung paling lama 6 (enam)

bulan dari permintaan. Ketentuan ini diatur dalam Pasal 44 B Undang-Undang No. 28 Tahun 2007. Melihat kondisi yang demikian nampaknya pelaku tindak pidana perpajakan sangat diistimewakan oleh peraturan ini. Sementara bila melihat kasus-kasus kecil atau tindak pidana-tindak pidana lain yang menimbulkan kerugian tidak besar sulit untuk menghindari jeratan hukum pidana.

Melihat permasalahan-permasalahan yang penulis uraikan di atas agar tindak pidana perpajakan tidak berlangsung terus menerus yang mendatangkan kerugian yang sangat besar serta menimbulkan ketidakadilan dalam penegakan hukum, mengingat ada pelaku tindak pidana pajak yang tidak tersentuh hukum dan ada keistimewaan pelaku tindak pidana pajak karena penghentian penyidikan oleh Jaksa Agung walaupun unsur-unsur sifat melawan hukum telah terpenuhi, maka perlu adanya rekonstruksi¹⁹ pengaturan sanksi pidana di dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan ketiga atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian di atas, maka ruang lingkup masalah pokok dalam penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut:

1. Bagaimana Kebijakan Formulasi dan Aplikasi atau penerapan sanksi pidana di bidang perpajakan dalam menyelesaikan tindak pidana di bidang perpajakan ?.
2. Bagaimana kendala-kendala penerapan sanksi pidana dalam menyelesaikan tindak pidana di bidang perpajakan saat ini ?.
3. Bagaimana rekonstruksi sanksi pidana di bidang perpajakan yang berbasis nilai keadilan ?.

C. Tujuan Penelitian

¹⁹Bryan A. Garner, *Black's Law Dictionary*, Edisi 9, halaman 1387, rekonstruksi diartikan sebagai proses membangun kembali atau menciptakan kembali atau melakukan pengorganisasian kembali atas sesuatu (*Reconstruction is the act or process of rebuilding, recreating or reorganizing something*).

Berdasarkan uraian pada latar belakang dan pokok-pokok permasalahan yang telah disajikan di atas, maka tujuan penelitian ini adalah:

1. Untuk menganalisis kebijakan formulasi dan penerapan atau aplikasi sanksi pidana di bidang perpajakan dalam menyelesaikan tindak pidana di bidang perpajakan.
2. Untuk mengkaji kendala-kendala yang muncul dalam penerapan sanksi pidana dalam menyelesaikan tindak pidana di bidang perpajakan selama ini.
3. Untuk merekonstruksi sanksi pidana di bidang perpajakan yang selama ini berjalan menuju pada sanksi pidana yang berbasis nilai keadilan.

D. Kegunaan Penelitian

Hasil-hasil dari penelitian ini diharapkan dapat berguna untuk:

1. Kegunaan praktis, yaitu untuk menambah informasi mengenai kebijakan hukum pidana yang diformulasikan dalam peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan dan penerapan atau aplikasinya, sebagai bagian dalam pengembangan ilmu hukum pada umumnya dan pembaharuan hukum pidana pada khususnya.
2. Kegunaan teoritis, yaitu untuk menemukan teori baru bidang hukum perpajakan mengenai sanksi pidana dalam penerapannya untuk menyelesaikan tindak pidana di bidang perpajakan.

E. Kerangka Konseptual Disertasi

Dalam rangka untuk memperjelas arah penelitian dalam Disertasi ini, maka penulis uraikan baik secara etimologis²⁰ maupun terminologis²¹ dari judul Disertasi “Rekonstruksi Sanksi Pidana Di Bidang Perpajakan Yang Berbasis Nilai Keadilan”.

Rekonstruksi berasal dari kata *Reconstruction* (Bahasa Inggris) artinya pembangunan kembali²². Kemudian dalam kamus Hukum dari Bryan A. Garner

²⁰ Etimologie adalah pengetahuan tentang asal perhubungan dan sejarah kata-kata, lihat SF. Habeyb, 1983, *Kamus Populer*, Jakarta: Centra, halaman 116.

²¹ Terminologie adalah pilihan kata-kata, cara pemakaian istilah, lihat SF. Habeyb, 1983, *Kamus Populer*, Jakarta: Centra, halaman 367.

menyatakan bahwa rekonstruksi diartikan sebagai proses membangun kembali atau menciptakan kembali atau melakukan reorganisasian kembali atas sesuatu (*Reconstruction is the act or process of rebuilding or reorganizing something*)²³. Rekonstruksi secara terminologi memiliki berbagai macam pengertian, dalam perencanaan pembangunan nasional sering dikenal dengan istilah rekonstruksi. Rekonstruksi memiliki arti bahwa “re” berarti pembaharuan sedangkan “konstruksi” memiliki arti suatu sistem atau bentuk²⁴. Selain uraian di atas, para ahli mendefinisikan “rekonstruksi” berbeda-beda, antara lain BN. Marbun mendefinisikan secara sederhana penyusunan atau penggambaran kembali dari bahan-bahan yang ada dan disusun kembali sebagaimana adanya atau kejadian semula²⁵. Selanjutnya Ali Mudhofir mengatakan bahwa Rekonstruksionisme merupakan salah satu aliran dalam filsafat pendidikan yang bercirikan radikal. Bagi aliran ini persoalan-persoalan pendidikan dan kebudayaan dilihat jauh kedepan dan bila perlu diusahakan terbentuknya tata peradaban yang baru²⁶.

Selanjutnya menurut Yusuf Qordhowi menyatakan bahwa rekonstruksi itu mencakup tiga poin penting, yaitu pertama, memelihara inti bangunan asal dengan tetap menjaga watak dan karakteristiknya. Kedua, memperbaiki hal-hal yang telah runtuh dan memperkuat kembali sendi-sendi yang telah lemah. Ketiga, memasukkan beberapa pembaharuan tanpa mengubah watak dan karakteristik aslinya. Dari sini dapat dipahami bahwa pembaharuan bukanlah menampilkan sesuatu yang benar-benar baru, namun lebih tepatnya merekonstruksi kembali kemudian menerapkannya dengan realita saat ini²⁷.

²²John M. Echols dan Hassan Shadily, 1987, *Kamus Inggris Indonesia*, Jakarta: PT. Gramedia, halaman 471.

²³Bryan A. Garner, 2009, *Black Law Dictionary*, Dallas: Thomson Reuters, Edisi 9, halaman 1387.

²⁴ <http://pengertian.rekonstruksi> menurut para ahli, diunduh 26 Maret 2017.

²⁵ BN. Marbun, 1996, *Kamus Politik*, Jakarta: Pustaka Sinar Harapan, halaman 469.

²⁶ Ali Mudhofir, 1996, *Kamus Teori dan Aliran dalam Filsafat dan Teologi*, Yogyakarta: Gajahmada University Press, halaman 213.

²⁷ Yusuf Qordhowi, 2014, *Problematika Rekonstruksi Ushul Fiqh*, Tasikmalaya: Al Fiqh Al Islami bayn al Ashalah wa Tajdid.

Dari uraian di atas dapat disimpulkan bahwa rekonstruksi merupakan perbuatan atau usaha untuk membangun kembali atau mengorganisasikan kembali dari hal-hal yang sifatnya lama untuk menjadi baru dengan karakteristik atau watak yang masih sama dengan yang lama namun lebih baik dan fleksibel sesuai dengan perkembangan zaman.

Pengertian sanksi pidana menurut Herbert L. Packer dalam bukunya *The Limits of Criminal Sanction* adalah *Criminal punishment means simply and particular disposition or the range or permissible disposition that the law authorizes (or appears to authorize) in cases of person who have been judged through the distinctive processes of the criminal law to be guilty of crime*. Pengertian sanksi pidana dalam Black's Law Dictionary Henry Campbell Black adalah punishment attached to conviction at crimes such fines, probation and sentences (suatu pidana yang dijatuhkan untuk menghukum suatu penjahat atau kejahatan seperti dengan pidana denda, pidana pengawasan dan pidana penjara). Berdasarkan pengertian di atas maka dapat disimpulkan bahwa pengertian sanksi pidana adalah pengenaan suatu derita kepada seseorang yang dinyatakan bersalah melakukan suatu kejahatan atau perbuatan pidana melalui suatu rangkaian proses peradilan oleh kekuasaan atau hukum yang secara khusus diberikan untuk hal itu, yang dengan pengenaan sanksi pidana tersebut diharapkan orang tidak melakukan tindak pidana lagi²⁸.

Pajak menurut R. Santoso Brotodihardjo adalah keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat dengan melalui Kas Negara, sehingga ia merupakan bagian dari Hukum Publik, yang mengatur hubungan-hubungan hukum antara negara dan orang-orang atau badan-badan (hukum) yang berkewajiban membayar

²⁸ Mahrus Ali, 2011, *Dasar-dasar Hukum Pidana*, Jakarta: Sinar Grafika, halaman 45.

pajak²⁹. Sedangkan menurut Rochmat Soemitro Pajak adalah iuran rakyat kepada negara berdasarkan undang-undang (dapat dipaksakan), yang langsung dapat ditunjuk dan digunakan untuk membiayai pembangunan³⁰.

Nilai adalah alat yang menunjukkan alasan dasar bahwa cara pelaksanaan atau keadaan akhir tertentu lebih disukai secara sosial dibandingkan cara pelaksanaan atau keadaan akhir yang berlawanan. Nilai memuat elemen pertimbangan yang membawa ide-ide seorang individu mengenai hal-hal yang benar, baik, atau diinginkan³¹. Menurut Kattsoff nilai adalah kualitas empiris yang tidak dapat didefinisikan. Kualitas empiris ini dapat dikatakan secara lain sebagai ada sesuatu yang melekat secara inheren pada obyeknya, misal Allah itu maha kasih, bunga itu indah³². Kemudian nilai juga berarti penilaian, yakni menghubungkan atau membandingkan sesuatu dengan sesuatu yang lain dan kemudian mengambil keputusan. Keputusan itu adalah keputusan nilai, misal taman itu indah³³.

Di dalam kamus besar bahasa Indonesia, kata adil diberikan pengertian sebagai 1) sama berat, tidak berat sebelah, tidak memihak; 2) berpihak kepada yang benar, berpegang pada kebenaran; 3) sepatutnya, tidak sewenang-wenang³⁴. Dengan demikian apabila melihat dari pengertian di dalam kamus tersebut keadilan dapat mempunyai makna yang berkaitan dengan kelayakan dalam tindakan manusia³⁵. Keadilan menurut pandangan utilitarianisme (John Stuart Mill dan Jeremy Bentham) keadilan adalah manfaat atau kebahagiaan terbesar bagi sebanyak mungkin orang. Jadi sebagian kecil orang atau individu bisa saja jadi korban demi kepentingan banyak

²⁹ R. Santoso Brotodihardjo, 1993, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung: PT. Eresco, halaman 1.

³⁰ Bohari, 1995, *Pengantar Hukum Pajak*, Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, halaman 21.

³¹ Robbins, Stephen P., 2007, *Perilaku Organisasi Buku I*, Jakarta: Salemba Empat, halaman 146 – 156.

³² Hyronimus Rhiti, 2011, *Filsafat Hukum*, Yogyakarta: Universitas Atma Jaya, halaman 172.

³³ *Ibid.* Halaman 173.

³⁴ <http://kamus> besar bahasa Indonesia/adil, diunduh 26 Maret 2017.

³⁵ Y. Sri Pudyatmoko, 2015, *Memahami Keadilan Di Bidang Pajak*, Yogyakarta: Cahaya Atma Pustaka, halaman 1.

orang dan itu tetap disebut keadilan juga ³⁶. Kemudian John Rawls mempunyai pandangan tentang keadilan adalah sebagai berikut:

Pertama, keadilan ini juga merupakan suatu hasil dari pilihan yang fair. Ini berasal dari anggapan Rawls bahwa sebetulnya manusia dalam masyarakat itu tidak tahu posisinya yang asli, tidak tahu tujuan dan rencana hidup mereka, juga tidak tahu mereka milik dari masyarakat apa dan dari generasi mana. Dengan kata lain individu dalam masyarakat itu adalah entitas yang tidak jelas. Karena itu orang lalu memilih prinsip keadilan. **Kedua**, Dua prinsip keadilan: prinsip kebebasan yang sama. Dia mengatakan “*each person is to have an equal right to the most extensive total system of liberty for all*”. Kemudian prinsip perbedaan menyangkut sosial ekonomi. Tentang itu dia mengatakan “*social and economic inequalities, for example inequalities of wealth and authority, are just only if they result in compensating benefits for everyone, and in particular for the least advantaged members of society*”. Perbedaan atau ketidaksamaan itu diperbolehkan sejauh itu kemudian menguntungkan orang-orang yang kurang beruntung. Prinsip perbedaan itu menjadi inti dari teori keadilan substantif dari Rawls. Rawls juga menyebutkan bahwa keadilan juga berkaitan dengan prinsip bersamaan kesempatan. **Ketiga**, keadilan sebagai *fairness* menghasilkan keadilan prosedural murni. Dalam keadilan prosedural murni tidak ada standar untuk menentukan apa yang disebut “adil” terpisah dari prosedur itu sendiri. Keadilan tidak dilihat dari hasilnya, melainkan dari sistem (atau juga proses) itu sendiri ³⁷.

Dari uraian di atas, penulis mempunyai maksud untuk menjelaskan rekonstruksi sanksi pidana di bidang perpajakan yang berbasis nilai keadilan yang diatur dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan ketiga atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Dalam Pasal 38, 39, 39A, 41, 41A, 41B, 41C, mengatur tentang sanksi pidana yang terkait dengan wajib pajak (orang perorangan, badan atau korporasi) dan petugas pajak. Dalam Undang-Undang tersebut dinyatakan dalam Pasal 1 butir 2 bahwa wajib pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Kemudian dalam Pasal 1 butir 3 dinyatakan bahwa Badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun

³⁶ Hyronimus Rheti, *Op. Cit.*, halaman 246.

³⁷ John Rawls, 2006, *Teori Keadilan (dasar-dasar filsafat politik untuk mewujudkan kesejahteraan sosial dalam negara (terjemahan)*, Yogyakarta: Pustaka Pelajar, halaman 65 dan 99. Lihat juga Hyronimus Rheti, *Op. Cit.*, halaman 246 – 247.

yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap.

Selanjutnya dalam Pasal 1 butir 4 dinyatakan bahwa pengusaha adalah orang pribadi atau badan dalam bentuk apapun yang dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya menghasilkan barang, mengimport barang, mengekspor barang, melakukan usaha perdagangan, memanfaatkan barang tidak berwujud dari luar daerah pabean, melakukan usaha jasa, atau memanfaatkan jasa dari luar daerah pabean.

Dari ketentuan yang diuraikan di atas menunjukkan bahwa wajib pajak meliputi orang perorangan dan badan atau biasa disebut sebagai korporasi³⁸. Dalam aturan sanksi pidana dari setiap pasalnya ditulis “setiap orang”. Redaksi “setiap orang” ini mempunyai maksud meliputi orang perorangan dan badan hukum atau korporasi³⁹. Dengan demikian ketentuan sanksi pidana yang ada pada Undang-Undang No.28 tahun 2007 berlaku baik bagi wajib pajak orang perorangan maupun badan atau korporasi. Namun bila penulis teliti dari ketentuan pada Pasal 39 sampai Pasal 41C rumusan sanksi pidananya hanya bisa diterapkan pada wajib pajak orang perorangan dan tidak dapat diterapkan pada badan atau korporasi. Hal ini bisa dilihat dari rumusan dari setiap pasal tersebut yaitu ancamannya pidana penjara dan denda. Rumusan ini bersifat kumulatif, sehingga penegak hukum khususnya hakim harus menjatuhkan putusan pidana penjara

³⁸ Korporasi merupakan istilah yang biasa digunakan oleh para ahli hukum pidana dan kriminologi untuk menyebut apa yang dalam bidang hukum lain, khususnya bidang hukum perdata sebagai badan hukum, atau dalam bahasa Belanda disebut *rechtspersoon* atau dalam bahasa Inggris dengan istilah *legal person* atau *legal body*, Lihat Setiyono, 2002, *Kejahatan Korporasi*, Malang: Averroes press, halaman 2 – 3.

³⁹ Lihat Undang-Undang No. 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi Pasal 1 butir 3.

dan denda. Melihat kondisi semacam ini tidak mungkin wajib pajak badan atau korporasi yang melakukan tindak pidana pajak dapat dijatuhi hukuman penjara. Di samping itu ketentuan dalam undang-undang perpajakan juga tidak mengatur tentang kapan dikatakan badan atau korporasi melakukan tindak pidana, siapa yang dapat dipertanggungjawabkan, dalam hal bagaimana badan atau korporasi dapat dipertanggungjawabkan dan jenis sanksi pidana apa yang dapat dijatuhkan untuk badan atau korporasi.

Dari uraian di atas menunjukkan bahwa ketentuan-ketentuan yang ada pada Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan ketiga atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan khususnya yang terkait dengan sanksi pidana tidak dapat diterapkan atau diaplikasikan secara maksimal, hal ini disebabkan ketentuan sanksi pidana hanya bisa diterapkan terhadap tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh orang perorangan, sementara pelaku badan atau korporasi tidak dapat diterapkan. Mengingat hal tersebut, maka penulis mempunyai pandangan agar undang-undang ini bisa diterapkan atau diaplikasikan secara maksimal perlu dirombak kembali atau dibangun kembali khususnya yang mengatur tentang sanksi pidana. Rumusan sanksi pidana dalam undang-undang ini bersifat kumulatif. Hal ini dapat menimbulkan masalah karena dengan perumusan seperti itu bersifat mengharuskan atau imperatif, sehingga hakim dalam memberikan putusan harus kedua-duanya digabung atau dikumulasikan, hakim tidak bisa memilih di antara keduanya. Dan ketentuan ini bila dipaksakan terhadap pelaku tindak pidana badan atau korporasi tidak bisa. Mungkinkah badan atau korporasi harus menerima pidana penjara atau kurungan ?.

Dalam praktek penegakan hukum di pengadilan, belum ditemukan kasus tindak pidana perpajakan yang pelakunya badan atau korporasi dijatuhi hukuman. Dari kasus-kasus yang penulis teliti yang mendapat sanksi pidana penjara atau denda adalah

orang perorangan. Padahal dalam melakukan tindak pidana pajak ini melibatkan badan atau korporasi sebagai sarana untuk melakukan tindak pidana pajak. Bila orang atau pengurusnya di penjara atau di denda sementara badan atau korporasinya tidak kena sanksi, maka korporasi itu masih terus berdiri dan pengurusnya bisa diganti orang lain. Dampak berikutnya adalah korporasi bisa melakukan tindak pidana perpajakan lagi dengan pengurusnya yang baru. Melihat kondisi semacam ini nampaknya tidak adil dalam penegakan hukum. Orang perorangan dan badan atau korporasi mempunyai kedudukan yang sama sebagai subyek hukum pajak, namun apabila keduanya melakukan tindak pidana pajak yang terkena sanksi pidana hanyalah orang perorangan saja. Hal ini terjadi karena peraturan perundang-undangannya bila ditegakkan tidak dapat menjangkau pelaku tindak pidana badan atau korporasi.

Sebenarnya Mahkamah Agung telah mengeluarkan Peraturan Mahkamah Agung yang dikenal dengan Perma No. 13 Tahun 2016 tentang Tatacara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi, yang berguna untuk mengatasi masalah tindak pidana yang dilakukan oleh korporasi, namun pengaturan yang ada pada Perma tersebut belum cukup untuk menyelesaikan tindak pidana pajak yang dilakukan oleh korporasi. Di samping itu Perma ini tidak mengikat, hanya semacam anjuran kepada para penegak hukum untuk menggunakannya. Kita ingat Perma No. 02 Tahun 2012 tentang penyesuaian batasan tindak pidana ringan dan jumlah denda dalam KUHP yang menganjurkan kepada seluruh Ketua Pengadilan Negeri seluruh Indonesia bahwa dalam hal menerima pelimpahan perkara pencurian, penipuan, penggelapan, penadahan dari penuntut umum, Ketua Pengadilan wajib memperhatikan nilai barang atau uang yang menjadi obyek perkara. Bila nilai barang atau uang tersebut bernilai tidak lebih dari Rp 2.500.000,00 (dua juta lima ratus ribu rupiah) Ketua Pengadilan segera menetapkan hakim tunggal untuk memeriksa dan mengadili tindak pidana ringan. Dalam

implementasinya, Perma ini tidak ditaati oleh pengadilan⁴⁰. Untuk itulah perlu dilakukan untuk memperbaiki ketentuan-ketentuan yang ada pada undang-undang pajak khususnya pengaturan mengenai sanksi pidananya.

F. Kerangka Teori

Secara yuridis formal, kejahatan atau tindak pidana adalah bentuk tingkah laku yang bertentangan dengan moral kemanusiaan, merugikan masyarakat, asosial sifatnya dan melanggar hukum serta undang-undang pidana⁴¹. Selanjutnya Saparinah Sadli menyatakan bahwa kejahatan merupakan salah satu bentuk dari perilaku menyimpang. Perilaku menyimpang merupakan suatu ancaman yang nyata atau ancaman terhadap norma-norma sosial yang mendasari kehidupan atau keteraturan sosial, dapat menimbulkan ketegangan individual maupun ketegangan-ketegangan sosial dan merupakan ancaman riil atau potensiil bagi berlangsungnya ketertiban sosial⁴². Dari penjelasan tersebut terlihat bahwa kejahatan tidak hanya merupakan masalah kemanusiaan saja tetapi juga merupakan masalah sosial.

Kejahatan atau tindak pidana sebagai masalah sosial nampaknya tidak hanya merupakan masalah yang dihadapi suatu masyarakat tertentu atau negara tertentu, tetapi juga merupakan masalah yang dihadapi dunia internasional. Hal ini dapat diketahui dengan diselenggarakannya beberapa kali kongres PBB, yang antara lain kongres keenam mengenai pencegahan kejahatan dan pembinaan para pelaku kejahatan pada tahun 1980 di Caracas Venezuela menyatakan bahwa kejahatan telah mencemaskan dan menggelisahkan dunia saat ini. Usaha-usaha untuk memberantas kejahatan dan pembinaan

⁴⁰ Lihat hasil penelitian dari Bambang Ali Kusumo yang dimuat pada Jurnal hukum Unissula, Vol. XXX, No. 2, Desember 2014.

⁴¹ Kartini Kartono, 1992, *Patologi Sosial*, Jakarta: Rajawali Pers, halaman 125.

⁴² Saparinah Sadli dalam Barda Nawawi Arief, 1994, *Kebijakan Legislatif Dalam Penanggulangan Kejahatan Dengan Hukum Pidana Penjara*, Semarang: CV. Ananta, halaman 11.

para pelanggar, tidak telah diberikan sebagai prioritas dalam tindakan politik, tetapi betul-betul dipertimbangkan sebagai salah satu faktor yang menghambat pembangunan⁴³.

Selanjutnya dalam perkembangan dari konggres-konggres PBB mengenai *The Prevention of crime and the treatment of offenders* yang menyoroti bentuk-bentuk dan dimensi kejahatan/tindak pidana terhadap pembangunan, kejahatan terhadap kesejahteraan sosial dan kejahatan terhadap kualitas lingkungan hidup. Kejahatan-kejahatan ini termasuk kategori kejahatan ekonomi, dan merupakan kejahatan yang paling menonjol baik di masyarakat yang telah maju maupun di masyarakat yang sedang berkembang.

Adanya perhatian dunia internasional terhadap kejahatan ekonomi, mengingat dimensi, ruang lingkup dan dampak dari kejahatan ekonomi ini sangat luas dan dapat melampaui batas-batas teritorial. Selanjutnya di dalam pertimbangan keputusan kongres PBB ke tujuh dinyatakan bahwa di negara-negara sedang berkembang (termasuk Indonesia) program-program pembangunan nasional sangat dirintangi oleh semakin meningkatnya kejahatan ekonomi, seperti penggelapan, penipuan, penyelundupan, pelanggaran pajak, penyalahgunaan bantuan, korupsi, penyuapan dan penyalahgunaan kekuatan-kekuatan ekonomi oleh korporasi baik nasional maupun transnasional.

Berdasarkan uraian di atas, maka tindak pidana di bidang perpajakan termasuk kategori kejahatan ekonomi, mengingat masalah pajak berkaitan dengan hal-hal yang bersifat ekonomis. Menurut Marjono Reksodiputro kejahatan ekonomi adalah setiap perbuatan yang melanggar peraturan perundang-undangan dalam bidang perekonomian dan bidang keuangan serta mempunyai sanksi pidana⁴⁴. Di bidang perpajakan, orang melakukan tindak pidana, baik dalam hal pemalsuan data-data perusahaan, perhitungan yang tidak semestinya dari jumlah transaksi serta keuntungan perusahaan dan bentuk-bentuk perbuatan lainnya pada hakekatnya didorong oleh suatu motivasi mengambil

⁴³ *Ibid.*, halaman 16.

⁴⁴ Marjono Reksodiputro, 1994, *Kemajuan Pembangunan Ekonomi dan Kejahatan*, Jakarta: Pusat Pelayanan Keadilan dan Pengabdian Hukum Universitas Indonesia, halaman 50.

keuntungan dengan cara tidak membayar kewajiban pajak atau kurang dari jumlah yang seharusnya dibayar.

Adapun bentuk-bentuk tindak pidana di bidang perpajakan ditemui pada Undang-undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan ketiga atas Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan .

Untuk menanggulangi kejahatan seperti tersebut di atas, salah satu upayanya adalah dengan menggunakan hukum pidana melalui sanksinya yang berupa pidana. Yang menjadi permasalahan adalah bagaimana menempatkan hukum pidana dalam menanggulangi kejahatan ekonomi, termasuk penghindaran/pelanggaran pajak itu, apakah hukum pidana bisa ditampilkan sebagai sarana utama (*primum remedium*) ataukah sebagai *ultimum remedium* (obat yang terakhir atau upaya terakhir bila upaya lainnya sudah tidak mempan lagi) ?. Selama ini nampaknya ada *ambivalensi sikap* dalam penegakan hukum ekonomi termasuk perpajakan. Hal ini didasarkan atas skala prioritas pembangunan, dimana faktor ekonomi merupakan primadonanya yang diharapkan memberikan *leverage effect* terhadap bidang-bidang pembangunan yang lain. Oleh sebab itulah seringkali pendekatan non penal dikedepankan dari pada menggunakan sarana penal⁴⁵. Bila mengingat kejahatan ekonomi termasuk tindak pidana pajak dalam kaitan ini merupakan kejahatan korporasi yang menimbulkan dampak yang sangat luas, maka menurut hemat penulis hukum pidana bisa ditampilkan sebagai *primum remedium* untuk *shock therapy*, sehingga para calon pelaku kejahatan akan mengurungkan niatnya untuk melakukan kejahatan, hal ini sesuai dengan pendapat J. Andenaes bahwa dalam kasus-kasus yang serius sebenarnya pertimbangan pemidanaan justru penting, yakni untuk tujuan *moral and deterrent effects*⁴⁶. Begitu juga dalam tulisan Loebby Loqman dikatakan bahwa terdapat pendapat yang menyatakan sebaiknya kejahatan atau penyelewengan norma-

⁴⁵ Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Op. Cit.*, halaman 18.

⁴⁶ *Ibid.* , halaman 18.

norma di bidang perekonomian digunakan sanksi pidana sebagai *primum remedium* tidak lagi sebagai *ultimum remedium*⁴⁷. Namun demikian dalam menampilkan hukum pidana sebagai *primum remedium* harus dilakukan dengan cermat, berhati-hati dengan kriteria dan batasan yang jelas karena dampaknya bisa sangat luas. Yang akan menderita tidak hanya yang berbuat salah, tetapi pihak-pihak lain seperti pemegang saham, para konsumen, karyawan dan lain-lain juga ikut menderita.

Kemudian selain apa yang menjadi pertimbangan di atas hukum pidana dapat ditampilkan sebagai *ultimum remedium* (obat yang terakhir), mengingat hukum pidana membawa dampak yang kurang enak atau menyakitkan. Oleh sebab itu penggunaan hukum pidana harus benar-benar selektif. Hal ini sesuai dengan pendapat Sudarto yang menyatakan bahwa:

Sifat pidana sebagai *ultimum remedium* (obat yang terakhir) menghendaki, apabila tidak perlu sekali hendaknya jangan menggunakan pidana sebagai sarana. Maka peraturan pidana yang mengancam pidana terhadap sesuatu perbuatan hendaknya dicabut, apabila tidak ada manfaatnya⁴⁸.

Senada dengan pendapat di atas Loebby Loqman menyatakan bahwa:

Dengan menunjukkan adanya aturan pidana dalam semua bidang kehidupan di masyarakat, tidak dimaksudkan bahwa hukum pidana haruslah selalu digunakan di semua bidang kehidupan, akan tetapi hukum pidana hendaknya tetap merupakan suatu penindakan yang bersifat *ultimum remedium*⁴⁹.

Dari pendapat-pendapat di atas mengindikasikan bahwa penggunaan hukum pidana diupayakan sebagai pukulan terakhir, setelah upaya-upaya lainnya dilakukan, namun tidak mempan. Muladi mengatakan bahwa penggunaan pendekatan moral harus dilakukan terlebih dahulu, menyusul langkah hukum administratif. Bila belum mempan

⁴⁷ Loebby Loqman, *Aspek Hukum Pidana Tentang Perlindungan Konsumen*, Makalah dalam Seminar Kriminologi ke- VII, Semarang 1-2 Desember 1994, halaman 3.

⁴⁸ Sudarto, *Op. Cit.*, halaman 24.

⁴⁹ Lobby Loqman, 1993, *Delik Politik Di Indonesia*, Jakarta: Ind-Hill-Co, halaman 19.

langkah hukum perdata dapat digunakan sepanjang memungkinkan dan penggunaan hukum pidana dipertimbangkan sebagai upaya terakhir (*the last effort*)⁵⁰.

Penggunaan hukum pidana dalam rangka penanggulangan tindak pidana di bidang perpajakan tidak dapat dilepaskan dari tujuan negara Republik Indonesia, yaitu melindungi segenap bangsa Indonesia dan memajukan kesejahteraan umum.

Pengertian melindungi segenap bangsa Indonesia dan memajukan kesejahteraan umum tidak hanya meliputi perlindungan masyarakat dan memajukan kesejahteraan masyarakat pada umumnya tetapi juga meliputi perlindungan terhadap individu dan memajukan kesejahteraan individu.

Bertitik tolak dari konsep tersebut, maka penggunaan hukum pidana mempunyai tujuan ganda, yaitu disatu pihak merupakan suatu sarana untuk perlindungan masyarakat dari kejahatan dan dipihak lain melindungi, memperbaiki pelaku kejahatan.

Dengan kerangka pemikiran yang demikian, maka bila dikaitkan dengan teori-teori dan tujuan pemidanaan dapat dibagi menjadi tiga kelompok, yaitu:

1. Teori absolut atau teori pembalasan (*retributive/vergeldings theorieen*).
2. Teori relatif atau teori tujuan (*utilitarian/doeltheorieen*).
3. Teori Gabungan (*verenigings theorieen*).

Berdasarkan teori absolut sanksi pidana yang dijatukan kepada pelaku semata-mata karena orang melakukan suatu kejahatan atau tindak pidana (*quia peccatum est*). Pidana yang diterima sebagai pembalasan atas perbuatan kejahatan yang dilakukannya. Pidana merupakan akibat mutlak yang harus ada sebagai pembalasan kepada orang yang melakukan tindak pidana. Dengan demikian adanya pidana tergantung dari adanya atau terjadinya tindak pidana⁵¹. Senada dengan pendapat di atas Andi Hamzah menyatakan bahwa teori pembalasan mengatakan bahwa pidana tidaklah bertujuan untuk yang

⁵⁰ Muladi, 1995, *Kapita Selektta Sistem Peradilan Pidana*, Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro, halaman 42.

⁵¹ Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Op. Cit.*, halaman 10 – 11.

praktis, seperti memperbaiki panjahat. Kejahatan itu sendirilah yang mengandung unsur-unsur untuk dijatuhkannya pidana. Pidana secara mutlak ada, karena dilakukan suatu kejahatan. Tidaklah perlu untuk memikirkan manfaat penjatuhan pidana itu. Setiap kejahatan harus berakibat dijatuhkannya pidana kepada pelaku⁵².

Dari pendapat-pendapat di atas dapat disimpulkan bahwa teori pembalasan pada prinsipnya berpegang pada “pidana untuk pidana” tidak untuk yang lain. Penganut teori ini menyatakan adil bila terpidana menderita. Mereka (penganut) tidak memikirkan tentang pembinaan si pelaku kejahatan agar menjadi manusia yang baik. Berkenaan dengan ini JE. Sahetapy menyatakan bahwa apabila pidana itu dijatuhkan dengan tujuan semata-mata hanya untuk membalas dan menakutkan, maka belum pasti tujuan ini akan tercapai karena dalam diri si terdakwa belum tentu ditimbulkan rasa bersalah atau menyesal, mungkin pula sebaliknya bahkan ia menaruh rasa dendam. Hemat saya, membalas atau menakutkan si pelaku dengan suatu pidana yang kejam memperkosa rasa keadilan⁵³.

Bila melihat sejarah perkembangan hukum pidana modern, bersumber pada pembalasan dendam pribadi, individu yang merasa dirinya menjadi korban perbuatan orang lain, akan mencari balas terhadap pelakunya. Konsep pembalasan ini dapat ditemui pada perundang-undangan lama seperti *Code Hammurabi* (1900 SM), perundang-undangan Romawi Kuno (450 SM) dan pada masyarakat Yunani Kuno seperti Curi Sapi bayar Sapi⁵⁴.

Selanjutnya menurut Sudarto, sebenarnya sekarang sudah tidak ada lagi penganut ajaran pembalasan yang klasik, dalam arti bahwa pidana merupakan suatu keharusan demi keadilan belaka. Bila masih ada penganut teori pembalasan, mereka itu dikatakan

⁵² Andi Hamzah, 1993, *Sistem Pidana dan Pemidanaan Indonesia*, Jakarta: Pradnya Paramita, halaman 26.

⁵³ JE. Sahetapy, 1979, *Ancaman Pidana Mati Terhadap Pembunuhan Berencana*, Bandung: Alumni, halaman 149.

⁵⁴ IS. Susanto, 1992, *Diktat Kriminologi*, Semarang: Akademi Kepolisian, halaman 5.

sebagai penganut teori pembalasan yang modern. Pembalasan ini bukan sebagai tujuan sendiri, melainkan sebagai pembalasan dalam arti harus ada keseimbangan antara perbuatan dan pidana⁵⁵.

Berdasarkan teori relatif pidana yang dijatuhkan kepada pelaku tindak pidana/kejahatan bukan hanya sekedar untuk melakukan pembalasan kepada orang yang telah melakukan tindak pidana, tetapi yang terpenting mempunyai tujuan tertentu yang bermanfaat, yakni melindungi kepentingan masyarakat agar terhindar atau tidak ada tindak pidana. Jadi tujuan dijatuhkannya pidana/sanksi adalah pencegahan timbulnya tindak pidana, baik terhadap pelaku tindak pidana agar tidak mengulangi lagi perbuatannya (*prevensi special*) maupun terhadap anggota masyarakat agar tidak melakukan tindak pidana (*prevensi general*)⁵⁶.

Teori Gabungan merupakan teori kombinasi/gabungan dari teori absolut dan teori relatif. Pellegrino Rossi merupakan penulis pertama teori ini, yang menyatakan bahwa pembalasan sebagai asas dari pidana dan bahwa beratnya pidana tidak boleh melampaui suatu pembalasan yang adil, namun dia berpendirian bahwa pidana mempunyai pelbagai pengaruh antara lain perbaikan sesuatu yang rusak dalam masyarakat dan prevensi general⁵⁷.

Berkaitan dengan teori gabungan ini, Muladi berpendapat bahwa:

Dari sekian banyak pendapat para sarjana yang menganut teori integratif tentang tujuan pemidanaan, penulis cenderung untuk mmengadakan kombinasi tujuan pemidanaan, yang kami anggap cocok dengan pendekatan-pendekatan sosiologis, idiologis dan yuridis filosofis masyarakat Indonesia, dilandasi oleh asumsi dasar, bahwa tindak pidana merupakan gangguan terhadap keseimbangan, keselarasan dan keserasian dalam kehidupan masyarakat yang mengakibatkan kerusakan individu ataupun masyarakat. Dengan demikian maka tujuan pemidanaan adalah untuk memperbaiki kerusakan individual dan sosial yang diakibatkan oleh tindak

⁵⁵ Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Op. Cit.*, halaman 14 – 15.

⁵⁶ Sudarto, 1986, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, Bandung: Alumni, halaman 83 dan Andi Hamzah dan Siti Rahayu, 1983, *Suatu Tinjauan Ringkas Sistem Pemidanaan Di Indonesia*, Jakarta: Akademika Pressindo, halaman 26 – 27.

⁵⁷ Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Op. Cit.*, halaman 19.

pidana. Hal ini terdiri dari seperangkat tujuan pemidanaan yang harus dipenuhi, dengan catatan, bahwa tujuan manakah yang merupakan titik berat sifatnya kasuistis⁵⁸.

Sedangkan seperangkat tujuan pemidanaan yang bersifat integratif adalah sebagai berikut

⁵⁹:

1. Pencegahan (umum dan khusus).
2. Perlindungan masyarakat;
3. Memelihara solidaritas masyarakat;
4. Pengimbangan

Dari seperangkat tujuan pemidanaan tersebut menunjukkan bahwa perlindungan tidak hanya ditujukan pada individu atau masyarakat saja, tetapi keduanya mendapat perlindungan yang seimbang. Mengingat hal tersebut, maka sangat tepat untuk selanjutnya disebut tujuan pemidanaan yang bersifat integratif Pancasila.

Salah satu dari beberapa teori tujuan pemidanaan, yang mendapat perhatian cukup besar dari para ahli hukum pidana adalah *social defence* (perlindungan masyarakat) yang diajukan oleh Marc Ancel. Adapun bentuk-bentuk perlindungan masyarakat dapat dikemukakan sebagai berikut⁶⁰:

1. Dilihat dari sudut perlunya perlindungan masyarakat terhadap perbuatan anti sosial yang merugikan dan membahayakan masyarakat, maka timbullah pendapat atau teori bahwa tujuan pidana dan hukum pidana adalah penanggulangan kejahatan.
2. Dilihat dari sudut perlunya perlindungan masyarakat terhadap sifat berbahayanya orang (si pelaku), maka timbul pendapat yang menyatakan bahwa tujuan pidana adalah untuk memperbaiki si pelaku.
3. Dilihat dari sudut perlunya perlindungan masyarakat terhadap penyalahgunaan kekuasaan dalam menggunakan sanksi pidana atau reaksi terhadap pelanggar pidana, maka dikatakan bahwa tujuan pidana dan hukum pidana adalah untuk mengatur atau membatasi kesewenangan penguasa maupun warga masyarakat pada umumnya.
4. Aspek lain dari perlindungan masyarakat adalah perlunya mempertahankan keseimbangan atau keselarasan berbagai kepentingan dan nilai yang terganggu

⁵⁸ Muladi, 1992, *Lembaga Pidana Bersyarat*, Bandung: Alumni, halaman 61.

⁵⁹ *Ibid.*, halaman 61.

⁶⁰ Barda Nawawi Arief, *Op.Cit.*, halaman 92 – 95.

oleh adanya kejahatan. Sehubungan dengan ini, maka sering pula dikatakan bahwa tujuan pidana adalah untuk memelihara atau memulihkan keseimbangan masyarakat.

Tujuan pidana atau ppidanaan dari Marc Ancel, yakni *social defence* atau perlindungan masyarakat merupakan tujuan umum yang sangat luas. Tujuan ppidanaan ini merupakan induk dari semua teori tujuan ppidanaan, atau dengan perkataan lain semua pendapat dan teori yang berhubungan dengan tujuan ppidanaan merupakan perincian tujuan umum ini.

Selanjutnya di dalam Konsep Rancangan KUHP baru (Tahun 2012) memuat tujuan yang hendak dicapai dengan ppidanaan, yaitu ⁶¹:

Tujuan tersebut adalah:

- a. Mencegah dilakukannya tindak pidana dengan menegakkan norma hukum demi pengayoman masyarakat;
- b. Memasyarakatkan terpidana dengan mengadakan pembinaan sehingga menjadikannya orang yang baik dan berguna;
- c. Menyelesaikan konflik yang ditimbulkan oleh tindak pidana, memulihkan keseimbangan dan mendatangkan rasa damai dalam masyarakat;
- d. Membebaskan rasa bersalah pada terpidana.

Dari keempat tujuan ppidanaan di atas jelas terlihat bahwa tujuan yang pertama tersimpul pandangan perlindungan masyarakat (*social defence*), tujuan yang kedua mengandung maksud untuk rehabilitasi dan resosialisasi terpidana, tujuan yang ketiga sesuai dengan pandangan hukum adat mengenai adat *reactie* dan tujuan yang keempat adalah bersifat spiritual yang sekiranya sesuai dengan sila pertama dari Pancasila.

Dari uraian singkat mengenai tujuan ppidanaan di atas mengisyaratkan pada badan Legislatif, apabila akan menggunakan hukum pidana atau sanksi pidana dalam peraturan perundang-undangan hendaknya diorientasikan pada keseimbangan antara perlindungan individu sebagai pelaku tindak pidana dan perlindungan masyarakat dari gangguan tindak pidana.

⁶¹ Konsep Rancangan KUHP Tahun 2012.

Kemudian terkait dengan tindak pidana di bidang perpajakan yang diatur dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, mengenai sanksi pidananya apakah sudah menunjukkan perlindungan antara si pelaku dengan masyarakat atau negara. Dalam aplikasinya atau prakteknya, kasus-kasus yang ditangani oleh pengadilan banyak yang terlepas dari jeratan hukum atau bila dihukum sangat ringan hukumannya. Hal ini terjadi karena aturan atau undang-undangnya yang kurang respon terhadap perubahan sosial yang ada di masyarakat. Korporasi atau badan hukum dapat melakukan tindak pidana, tetapi undang-undang tidak mengatur secara baik. Kemudian penegak hukum terlalu memberi peluang kepada pelaku untuk melakukan tindak pidana perpajakan lagi, ketentuan dalam Pasal 44B akan disiasati oleh para pelaku tindak pidana perpajakan. Hal ini terbukti dari laporan Direktorat Jenderal Pajak bahwa dari Tahun 2009 sampai Tahun 2012 tindak pidana perpajakan terus mengalami peningkatan/kenaikan⁶².

Selanjutnya terkait dengan penelitian ini, penulis dalam membahas data-data dari hasil penelitian dengan menggunakan teori-teori sebagai berikut:

1. *Grand Theory* (teori utama)

Dalam teori utama ini penulis menggunakan teori keadilan dari hukum Islam dan teori keadilan dari para pakar.

Teori Keadilan menurut Hukum Islam

Dalam hukum Islam keadilan merupakan suatu asas yang berlaku umum, artinya keadilan ini berlaku di semua bidang kehidupan manusia, baik bidang pidana, perdata, perdagangan, perkawinan, pewarisan dan lain-lain. Di dalam Al Qur'an keadilan disebut lebih dari 1000 kali, terbanyak setelah Allah dan ilmu pengetahuan⁶³.

⁶² [http://www.pajak.go.id/content/article/penyelesaian kasus-kasus tindak pidana perpajakan](http://www.pajak.go.id/content/article/penyelesaian_kasus-kasus_tindak_pidana_perpajakan), diunduh 14 April 2017.

⁶³ AM. Saefudin dalam Mohammad Daud Ali, 1998, *Hukum Islam (Pengantar Ilmu Hukum dan Tata Hukum Islam di Indonesia)*, Jakarta: Raja Grafindo Persada, halaman 128-129.

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) adil mempunyai arti 1) sama berat, tidak berat sebelah, tidak memihak; 2) berpihak kepada yang benar, berpegang pada kebenaran; 3) sepatutnya, tidak sewenang-wenang. Kemudian keadilan berasal dari kata “adil” yang diambil dari bahasa Arab “Adl” yang mempunyai arti yang tidak dapat dilepaskan dari kandungan ayat-ayat suci Al Qur’an. Arti adl ini beraneka ragam sesuai dengan konteksnya tetapi sumbernya dari Al Qur’an. Terdapat enam arti kata adil⁶⁴:

1. Adil berarti tebusan, maksudnya adalah suatu usaha penyeimbang atau upaya menyamakan sesuatu dengan yang lain. Arti tebusan di dalam ayat QS. Al Baqoroh ayat 48, 123 dan QS. Al An’am ayat 70 adalah akibat dari pelanggaran ketentuan hukum di dunia atau sebagai tebusan atas perbuatan manusia yang selama hidup di dunia mengabaikan peringatan Allah SWT.
2. Adil berarti mempersamakan atau memperlakukan secara jujur, dapat disimak pada QS. An Nisa’ ayat 3, 129 dan QS. As syura ayat 15. Adil dalam makna persamaan hak terlihat dalam pelaksanaan hukum, sehingga peran hakim menjadi sangat sentral dalam menegakkan keadilan. Al Maroghi seorang mufasir mengatakan “seorang hakim harus menjunjung tinggi keadilan yang merupakan neraca keadilan. Keadilan harus berada di atas hawa nafsu dan kepentingan tertentu, di atas cinta dan permusuhan. Menjauhi keadilan adalah maksiat yang besar dan merusak sistem kemasyarakatan.
3. Adil berarti benar, dapat dijumpai dalam QS. Al Baqoroh ayat 282 dan QS. An Nisa’ ayat 58, 135. Adil dalam makna benar ini maksudnya menempatkan posisi keadilan di atas hak-hak individu maupun kepentingan kelompok, sehingga apapun strata sosial seseorang, maka tidak boleh terjadi kepentingan pribadi mengorbankan prinsip kebenaran dan keadilan.

⁶⁴M. Wildan Yahya, 2002, *Keadilan Dalam Perspektif Al Qur’an*, Jurnal Dakwah Hikmah, Volume 1 No. 2, halaman 156 – 166 dalam Eman Suparman, 2012, *Op. Cit.*, halaman 107.

4. Adil berarti seimbang atau sederhana, dalam arti seimbang inilah dimensi keadilan banyak diungkap dalam Al Qur'an. Keseimbangan maksudnya baik seimbang lahiriah, yaitu dalam hal penciptaan manusia maupun seimbang dalam penciptaan alam semesta. Adil dalam makna ini dapat dijumpai dalam QS. Al Infithor ayat 7, QS. Ar Rahman ayat 7, QS. Al Furqon ayat 67, QS. Al Isra' ayat 67, QS. Al An'am ayat 141.
5. Adil berarti nilai atau harga, dalam pengertian ini nilai atau harga dianggap sebagai unsur penyeimbang yang melengkapi kewajiban manusia, ketika kewajiban itu tidak sempat tertunaikan. Seperti dalam QS. Al Madah ayat 95, intinya denda berupa puasa yang jumlah harinya disesuaikan dengan nilai atau harga makanan yang harus diberikan kepada fakir miskin harus ditunaikan oleh seorang muslim yang membunuh binatang ketika sedang ihrom.
6. Adil berarti meng-Esakan Allah, sikap membenaran dan ketaatan kepada keesaan Allah yang dilakukan oleh seorang hamba sesungguhnya telah berbuat adil. Oleh karena Allah SWT. juga telah menuntun manusia untuk berbuat adil, seperti dapat dijumpai dalam QS. An Nahl ayat 90.

Kemudian pengertian adil menurut Murtadho Muthahhari dalam bukunya yang berjudul *Keadilan Ilahi: Azas Pandangan Dunia Islam* menyatakan bahwa konsep adil dikenal dalam empat hal⁶⁵, yakni:

1. Adil bermakna keseimbangan dalam arti suatu masyarakat yang ingin tetap bertahan dan mapan, maka masyarakat tersebut harus berada dalam keadaan seimbang, dimana segala sesuatu yang ada di dalamnya harus eksis dengan kadar semestinya dan bukan dengan kadar yang sama. Keseimbangan sosial mengharuskan kita melihat neraca kebutuhan dengan pandangan yang relatif melalui penentuan

⁶⁵ Murtadho Muthahhari, 1995, *Keadilan Ilahi: Azas Pandangan Dunia Islam*, Bandung: Mizan, halaman 53-58.

keseimbangan yang relevan dengan menerapkan potensi yang semestinya terhadap keseimbangan tersebut. Dalam QS. Ar Rahman ayat 7 menyatakan bahwa “Alloh SWT meninggikan langit dan Dia meletakkan neraca (keadilan)”, yang dimaksud ayat tersebut adalah keadaan alam yang diciptakan dengan seimbang. Alam diciptakan dan segala sesuatu dan setiap materi dengan kadar yang semestinya dan jarak-jarak diukur dengan cara yang sangat cermat.

2. Adil adalah persamaan penafian terhadap perbedaan apapun. Keadilan yang dimaksud adalah memelihara persamaan ketika hak memilikinya sama, sebab keadilan mewajibkan persamaan seperti itu, dan mengharuskannya.
3. Adil adalah memelihara hak-hak individu dan memberikan hak kepada setiap orang yang berhak menerimanya. Keadilan seperti ini adalah keadilan sosial yang harus dihormati di dalam hukum manusia dan setiap individu diperintahkan untuk menegakkannya.
4. Adil adalah memelihara hak atas berlanjutnya eksistensi.

Makna yang terkandung pada konsepsi keadilan Islam adalah menempatkan sesuatu pada tempatnya, membebaskan sesuatu sesuai dengan daya pikul seseorang, memberikan sesuatu yang memang menjadi haknya dengan kadar yang seimbang. Prinsip pokok keadilan menurut Madjid Khadduri⁶⁶ dikelompokkan dalam dua kategori, yaitu aspek substantif dan prosedural yang masing-masing meliputi satu aspek dan keadilan yang berbeda. Aspek substantif berupa elemen-elemen keadilan dalam substansi syariat (keadilan substantif), sedangkan aspek prosedural berupa elemen-elemen keadilan dalam hukum prosedural yang dilaksanakan (keadilan prosedural). Manakala kaidah-kaidah prosedural diabaikan atau diaplikasikan tidak tepat, maka ketidakadilan prosedural muncul. Adapun keadilan substantif merupakan aspek internal

⁶⁶ Madjid Khadduri, 1999, *Teologi Keadilan (Perspektif Islam)*, Surabaya: Risalah Gusti, halaman 119-201.

dan suatu hukum dimana semua perbuatan yang wajib pasti adil (karena firman Tuhan) dan yang haram pasti tidak adil.

Selanjutnya aplikasi keadilan prosedural dalam Islam dikemukakan oleh Ali bin Abi Tholib pada saat perkara di hadapan hakim syuriah dengan menegur hakim sebagai berikut⁶⁷:

1. Hendaklah samakan (para pihak) masuk mereka ke dalam majelis, jangan ada yang didahulukan;
2. Hendaklah sama duduk mereka di hadapan hakim;
3. Hendaklah hakim menghadapi mereka dengan sikap yang sama;
4. Hendaklah keterangan-keterangan mereka sama didengarkan dan diperhatikan;
5. Ketika menjatuhkan hukum hendaklah keduanya sama mendengar.

Berdasarkan hukum Islam, semua orang sama. Tidak ada kelebihan seorang manusia dengan manusia yang lain dihadapan hukum. Penguasa tidak terlindungi oleh kekuasaannya ketika ia berbuat zalim. Pada waktu Rosululloh SAW. menyampaikan khutbah haji wada' yang pengikutnya hampir seluruhnya orang berkebangsaan Arab Rosul bersabda "Tidak ada perbedaan antara orang Arab dan orang 'ajam atau bukan Arab". Alloh SWT berfirman dalam QS. Al Maidah ayat 8 menyatakan "Dan janganlah kebencianmu terhadap suatu kaum, mendorong kamu untuk berlaku tidak adil. Berlaku adillah, karena berlaku adil itu lebih dekat kepada taqwa". Kemudian di dalam QS. An Nisa' ayat 135 menyatakan "Wahai orang-orang yang beriman, jadilah kamu orang yang benar-benar penegak keadilan, menjadi saksi karena Alloh biarpun terhadap dirimu atau Ibu, Bapak dan kerabatmu. Jika ia kaya atau miskin, maka Alloh lebih tahu kemaslahatannya". Pada suatu ketika orang-orang Quraisy disibukkan oleh peristiwa seorang wanita yang akan dihukum potong tangan karena mencuri. Orang Quraisy

⁶⁷ Hamka, 1983, *Tafsir Al Azhar Juz V*, Jakarta: Pustaka Panji Mas, halaman 125.

berkehendak akan membebaskan hukuman bagi wanita itu. Mereka menyampaikan maksud tersebut melalui seorang pemuda kesayangan Rosul yaitu Usamah bin Zaid. Ketika mendengar pengaduan Usamah, Rosul atau Nabi SAW menjadi marah dan bersabda “Wahai Usamah apakah engkau memberi syafaat (dispensasi) terhadap seseorang dalam menjalankan sesuatu had-had Allah?. Sesungguhnya telah binasa orang-orang sebelum kamu lantaran mereka jika mencuri di antara mereka orang yang berpangkat, mereka biarkan (tidak dihukum), dan jika yang mencuri itu orang rendah mereka laksanakan had (hukuman) itu. Demi Allah, andaikata Fatimah puteri Muhammad mencuri, pastilah Muhammad memotong tangannya.

Pendapat para pakar tentang keadilan:

Pendapat keadilan dari John Rawls, ada dua prinsip keadilan, Pertama; memberi hak dan kebebasan yang sama bagi setiap orang (*equal liberty principle*). Kedua; Hukum mampu memberi perlindungan yang lemah dan mengatur kembali kesenjangan sosial ekonomi yang terjadi sehingga dapat memberi keuntungan yang bersifat timbal balik (*reciprocal benefits*) bagi yang kaya dan miskin (*Difference principle*)⁶⁸.

Untuk lebih memperjelas, kemudian John Rawls mengajukan gagasan keadilan yang dikenal dengan “posisi asali” (*original position*) dan “selubung ketidaktahuan” (*veil of ignorance*). Pandangan Rawls memposisikan adanya situasi yang sama dan sederajat antara tiap-tiap individu di dalam masyarakat. Tidak ada perbedaan status, kedudukan atau memiliki posisi lebih tinggi antara satu dengan yang lainnya, sehingga satu pihak dengan lainnya dapat melakukan kesepakatan yang seimbang, itulah pandangan Rawls sebagai suatu posisi asali yang bertumpu pada pengertian *ekuilibrium reflektif* dengan didasari oleh ciri rasionalitas (*rasionalitas*),

⁶⁸ Gunarto, 2015, *Materi Kuliah Teori Hukum*, Peserta S3 (Program Pascasarjana S3) Universitas Islam Sultan Agung (UNISSULA) Semarang, halaman 15.

kebebasan (*freedom*) dan persamaan (*equality*) guna mengatur struktur dasar masyarakat (*basic structure of society*).

Sementara konsep ‘selubung ketidaktahuan’ diartikan bahwa setiap orang dihadapkan pada tertutupnya seluruh fakta dan keadaan tentang dirinya sendiri, termasuk terhadap posisi sosial dan doktrin tertentu, sehingga membutuhkan adanya konsep atau pengetahuan tentang keadilan yang tengah berkembang. Dengan konsep ini Rawls menggiring masyarakat untuk memperoleh prinsip persamaan yang adil yang disebut *justice as fairness*⁶⁹. Dengan mendasarkan pada teori ini, 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 tidak dapat diterapkan pada wajib pajak badan atau korporasi yang melakukan tindak pidana perpajakan.

Thomas Aquinas menyatakan bahwa esensi hukum adalah keadilan, oleh karena itu hukum harus mengandung keadilan, hukum yang tidak adil bukanlah hukum itu sendiri⁷⁰. Selanjutnya Thomas Aquinas membagi keadilan menjadi tiga⁷¹, yaitu:

1. Keadilan Distributif menyangkut hal-hal umum, seperti jabatan, pajak dan sebagainya.
2. Keadilan tukar menukar (komutatif) menyangkut barang yang ditukar antara pribadi seperti jual beli dan sebagainya.
3. Keadilan legal menyangkut keseluruhan hukum, yaitu mengikuti Undang-Undang.

Kemudian Notohamidjojo mengatakan bahwa selain keadilan distributif, keadilan komutatif dan keadilan legal, ia menambahkan keadilan vindikatif, keadilan kreatif, dan keadilan protektif⁷². Keadilan vindikatif adalah menjatuhkan hukuman sesuai dengan kejahatan yang dilakukan. Keadilan kreatif adalah memberikan

⁶⁹ <http://ugun-guntari.blogspot.com/2011/12> teori keadilan dalam perspektif hukum, diunduh tanggal 14 April 2017.

⁷⁰ Bambang Sutiyo, 2009, *Metode Penemuan Hukum*, Yogyakarta: UII Press, halaman 11.

⁷¹ Theo Huijbers, 1993, *Filsafat Hukum Dalam Lintasan Sejarah*, Yogyakarta: Kanisius, halaman 43.

⁷² Hyronimus Rheti, 2015, *Filsafat Hukum*, Yogyakarta: Universitas Atma Jaya, halaman 243.

kesempatan dan kebebasan yang sama bagi setiap orang untuk berkreasi yang positif. Kemudian keadilan protektif adalah memberikan perlindungan yang sama bagi setiap orang dalam masyarakat.

Selanjutnya Aristoteles mengatakan bahwa ketaatan terhadap hukum adalah keadilan. Dengan kata lain keadilan adalah keutamaan dan ini bersifat umum. Menurut Aristoteles keadilan merupakan keutamaan umum, juga keadilan sebagai keutamaan moral khusus, yang berkaitan dengan sikap manusia dalam bidang tertentu, yaitu menentukan hubungan baik antara orang-orang, dan keseimbangan antara dua pihak. Ukuran keseimbangan ini adalah kesamaan numerik dan proporsional. Dalam kesamaan numerik, setiap manusia disamakan dalam satu unit. Misalnya semua orang sama dihadapan hukum. Sedangkan kesamaan proporsional adalah memberikan kepada setiap orang apa yang menjadi haknya, sesuai dengan kemampuannya dan prestasinya⁷³. Selanjutnya Aristoteles membedakan antara keadilan distributif dan keadilan korektif. Keadilan distributif adalah keadilan yang berlaku dalam hukum publik, yakni berfokus pada distribusi, kekayaan dan barang yang diperoleh oleh anggota masyarakat. Keadilan korektif berhubungan dengan pembetulan sesuatu yang salah, memberikan kompensasi bagi yang dirugikan, atau hukuman yang pantas bagi pelaku kejahatan⁷⁴.

Kemudian pandangan Utilitarianisme (John Stuart Mill dan Jeremy Bentham) mengatakan bahwa keadilan adalah manfaat atau kebahagiaan terbesar bagi sebanyak mungkin orang. Jadi sebagian kecil orang atau individu bisa saja jadi korban untuk kepentingan orang banyak dan itu disebut juga keadilan⁷⁵.

2. *Midle Theory* (Teori Tengah)

⁷³ *Ibid.*, halaman 241.

⁷⁴ *Ibid.*, halaman 241.

⁷⁵ *Ibid.*, halaman 246, lihat juga Lili Rasyidi dan Ira Thania Rasyidi, 2007, *Dasar-dasar Filsafat dan Teori Hukum*, Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, halaman 64.

Teori tengah yang digunakan penulis adalah teori dari Plato (teori negara hukum), teori dari Talcott Parsons (teori sibernetika), teori Lawrence M. Friedman (teori penegakan hukum) dan teori dari Robert B. Seidman.

Plato menyarankan agar negara membentuk peraturan perundang-undangan yang dihimpun dalam suatu kitab undang-undang, agar ada kepastian hukum, dan masyarakat sadar hukum untuk mentaati hukum ⁷⁶. Untuk lebih jelasnya Plato merumuskan teorinya tentang hukum demikian: 1). Hukum merupakan tatanan terbaik untuk menangani dunia fenomena yang penuh situasi ketidakadilan, 2). Aturan-aturan hukum harus dihimpun dalam satu kitab, supaya tidak muncul kekacauan hukum, 3). Setiap Undang-Undang harus didahului preambule tentang motif dan tujuan undang-undang tersebut. Manfaatnya adalah agar rakyat dapat mengetahui dan memahami kegunaan menaati hukum itu, dan insaf tidak baik menaati hukum hanya karena takut dihukum, 4). Tugas hukum adalah membimbing para warga pada suatu hidup yang saleh dan sempurna, 5). Orang yang melanggar undang-undang harus dihukum ⁷⁷.

Terkait dengan teorinya Plato ini adanya Undang-Undang No. 28 tahun 2007 tentang perubahan ketiga Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan merupakan tatanan perpajakan yang sangat berguna bagi wajib pajak dan pemungut pajak atau fiskus. Dalam tatanan ini ada ketentuan-ketentuan bagaimana wajib pajak untuk membayar pajak dan bagaimana pemungut pajak atau fiskus melaksanakan tugasnya memungut pajak dengan baik. Dalam ketentuan ini juga diatur mengenai sanksi administrasi dan sanksi pidana yang berlaku bagi wajib pajak atau fiskus yang melanggar aturan ini. Di samping itu dalam ketentuan ini juga diatur mengenai prosedur penanganan pelanggaran atau tindak

⁷⁶ Gunarto, *Op., Cit.*, halaman 19.

⁷⁷ Bernard L. Tanya, Yoan N. Simanjuntak, Markus Y. Hage, 2010, *Teori Hukum (Strategi Tertib Manusia Lintas Ruang dan Generasi)*, Yogyakarta: Genta Publishing, halaman 41 – 42.

pidana di bidang pajak apabila wajib pajak atau pemungut pajak atau fiscus melakukan tindak pidana atau kejahatan pajak.

Teori dari Talcott Parsons (teori sibernetika) mengatakan bahwa Sistem Masyarakat terdiri dari 4 sub sistem, yaitu ekonomi yang membuat masyarakat dapat bertahan, sub sistem politik yang menetapkan strategi pencapaian tujuan, sub sistem hukum yang digunakan untuk aturan main bersama dan sub sistem budaya berfungsi mempertahankan sistem nilai, sub sistem ekonomi dan sub system politiklah yang memiliki arus energi yang paling besar ⁷⁸.

Posisi hukum sangat penting dalam sistem ini. Ia harus mampu menjinakkan sub-sub sistem yang lain agar biasa berjalan sinergis tanpa saling bertabarkan, sebab setiap sub sistem memiliki logika, mekanisme dan tujuan yang berbeda. Di satu sisi, sub sistem budaya cenderung konservatif dan setia mempertahankan pola-pola ideal. Pada sisi lain, sub sistem ekonomi sangat dinamis dan liar dari ukuran pola-pola ideal budaya. Sedangkan sub sistem politik senantiasa mencari berbagai cara untuk mencapai tujuan yang boleh jadi cara-cara yang dipakai tidak sesuai dengan pola budaya dan realitas sumberdaya materiil itu. Keadaan yang rentan benturan itu harus ditangani oleh hukum lewat fungsi pengintegrasian agar tiap sub sistem berjalan serasi dan sinergis demi lestarnya sistem ⁷⁹.

Dari teorinya Talcott Parsons menunjukkan bahwa hukum atau undang-undang mempunyai peranan yang sangat penting dalam mengatur untuk menyelaraskan dan mensinergikan berbagai sub sistem yang ada di dalam masyarakat. Bisa dibayangkan seandainya tidak ada hukum, maka akan terjadi kekacauan di masyarakat, karena masing-masing sub akan berjalan sendiri-sendiri tanpa adanya

⁷⁸ Gunarto, *Op. Cit.*, Halaman 24.

⁷⁹ Bernard, L. Tanya, Yoan N. Simanjuntak, Markus Y. Hage, 2010, *Op. Cit.*, halaman 153.

pengendalian. Mengingat hal demikian, maka di dalam hukum harus mengatur secara lengkap. Adanya aturan atau hukum yang lengkap untuk menjamin kepastian hukum.

Terkait dengan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, apakah sudah mengatur secara lengkap berhubungan dengan pemberian sanksi pidana terhadap wajib pajak dan pemungut pajak yang melakukan tindak pidana perpajakan. Rumusan pemidanaan dalam undang-undang pajak bersifat kumulatif. Adanya sifat kumulatif mengharuskan penegak hukum (hakim) untuk mengetrapkan ketentuan ini. Nampaknya bila aturan ini dipaksakan tidak berjalan dengan baik atau menemui kesulitan dalam penerapannya. Kemudian aturan mengenai kapan wajib pajak khususnya badan atau korporasi melakukan tindak pidana dan bagaimana sistem pertanggungjawaban pidanya belum diatur.

Kemudian teori dari Lawrence M. Friedman (teori penegakan hukum) menyatakan bahwa berhasil tidaknya penegakan hukum tergantung pada tiga hal, yaitu materi/substansi hukum, struktur hukum dan budaya hukum⁸⁰. Substansi hukum adalah materi atau isi hukum yang merupakan produk yang dihasilkan oleh pembuat atau penyusun. Termasuk substansi hukum adalah hukum yang hidup di masyarakat (*living law*). Kemudian Struktur hukum adalah lembaga atau institusi dalam sistem hukum yang menentukan bisa atau tidaknya hukum itu dilaksanakan. Kewenangan lembaga penegak hukum dijamin oleh undang-undang, sehingga dalam melaksanakan tugasnya tidak boleh diintervensi dari pihak lain. Lembaga atau institusi penegak hukum ini harus mempunyai kredibilitas, kompeten dan independen. Tanpa adanya itu maka penegakan hukum tidak akan berjalan baik. Hukum yang baik ditangan penegak hukum yang baik akan terwujud putusan yang baik, hukum yang jelek ditangan penegak hukum yang baik akan diperoleh putusan yang baik.

⁸⁰ Moh. Mahfudh MD., 2010, *Membangun Politik Hukum, Menegakkan Konstitusi*, Jakarta: PT. Raja Garfindo Persada, halaman 21.

Sedangkan hukum yang baik ditangan penegak hukum yang jelek akan diperoleh putusan yang jelek. Dan yang paling tidak baik adalah hukum yang jelek di tangan penegak hukum yang jelek, maka akan di dapat putusan yang jelek. Inilah pentingnya penegak hukum yang profesional, kredibel dan independen. Sedangkan budaya hukum adalah suasana pikiran sosial dan kekuatan sosial yang menentukan bagaimana hukum digunakan, dihindari atau disalahgunakan. Budaya hukum sangat erat kaitannya dengan kesadaran hukum. Semakin tinggi tingkat kesadaran hukum masyarakat, maka akan semakin baik budaya hukum yang ada di masyarakat.

Selanjutnya terkait dengan penegakan hukum ini Gustav Radbruch mengatakan bahwa dalam penegakan hukum diupayakan menghasilkan putusan yang idealnya harus memuat *idee de recht*, yang meliputi 3 (tiga) unsur yaitu kepastian hukum (*rechtssicherheit*), kemanfaatan (*zweckmassigkeit*) dan keadilan (*gerechtigkeit*). Di samping itu dalam menegakkan hukum harus ada kompromi antara ketiga unsur tersebut. Ketiga unsur itu harus mendapat perhatian secara proporsional seimbang⁸¹. Dalam prakteknya sulit sekali menemukan ketiga nilai itu mendapat porsi yang seimbang. Kenyataan yang terjadi bila yang dikejar kepastian, maka keadilan kurang mendapat tempat, sebaliknya bila mengandalkan keadilan terkadang kepastian hukum yang terlepas. Menurut hemat penulis bila terjadi benturan di antara nilai tersebut yang diutamakan adalah nilai keadilan.

Selanjutnya teori Robert B. Seidman menyatakan bahwa pengaruh faktor-faktor dan kekuatan-kekuatan sosial terjadi mulai dari pembuatan undang-undang, penerapannya dan sampai kepada peran yang diharapkan. Sadar atau tidak sadar, kekuatan-kekuatan sosial sudah mulai bekerja dalam tahapan pembuatan undang-undang. Kekuatan-kekuatan sosial itu akan terus berusaha untuk masuk dan

⁸¹ Gunarto, 2015, *Op. Cit.*, halaman 21.

mempengaruhi setiap proses legislasi secara efektif dan efisien. Adapun peraturan yang dikeluarkan itu memang menimbulkan hasil yang diinginkan, tetapi efeknya itu pun sangat tergantung pada kekuatan-kekuatan sosial yang melingkupinya⁸².

Munculnya Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak lepas dari tekanan-tekanan sosial yang melingkupinya baik pada saat proses pembuatan (*law making*) sampai terjadinya penegakan hukum (*law enforcement*).

Dalam penegakan hukum di bidang perpajakan ini yang mengalami kesulitan dalam meminta pertanggungjawaban hukum pidana dari pelaku tindak pidana adalah pelaku tindak pidana badan atau korporasi. Hal ini disebabkan sulitnya menentukan siapa yang melakukan tindak pidana dan kapan tindak pidana itu dilakukan. Terkait dengan hal ini muncullah sistem pertanggungjawaban hukum pidana yang menyangkut badan atau korporasi ini, yakni:

1. Pengurus korporasi sebagai pembuat, maka penguruslah yang bertanggungjawab.

Sistem ini membatasi sifat tindak pidana yang dilakukan korporasi adalah hanya perorangan saja (*natuurlijk persoon*). Bila tindak pidana dilakukan dilingkungan korporasi, maka yang melakukan tindak pidana adalah pengurusnya. Yang bertanggungjawab bila terjadi tindak pidana adalah pengurus yang melakukan tindak pidana. Sistem ini dianut oleh KUHP kita, hal ini dinyatakan dalam Pasal 59 yang berbunyi “dalam hal-hal dimana karena pelanggaran ditentukan pidana terhadap pengurus, anggota-anggota badan pengurus atau komisaris-komisaris, maka pengurus, anggota badan pengurus atau komisaris yang ternyata tidak ikut campur melakukan pelanggaran tidak dipidana”. Nampaknya ketentuan dari pasal tersebut di atas dipengaruhi oleh asas yang berkembang pada abad 19 yakni

⁸² Esmi Warassih Puji Rahayu, 2014, *Pranata Hukum (Sebuah Telaah Sosiologis)*, Semarang: Pustaka Magister, halaman 10.

societas delinquere non potest atau *universitas delinquere non potest*, yaitu badan-badan hukum tidak bisa melakukan tindak pidana. Kesalahan tidak dapat dibebankan kepada badan hukum atau korporasi, tetapi dibebankan pada manusia (sifat individualisasi). Pada pasal tersebut di atas juga memuat alasan penghapusan pidana bagi para pengurus, anggota badan pengurus atau komisaris yang ternyata tidak ikut melakukannya tindak pidana.

2. Korporasi sebagai pembuat, maka pengurus yang bertanggungjawab. Sistem ini mengakui bahwa korporasi sebagai subyek hukum pidana atau pelaku tindak pidana, namun pertanggungjawaban tetap dibebankan pada pengurus.
3. Korporasi sebagai pembuat dan yang bertanggungjawab. Dalam sistem ini dimungkinkan menuntut korporasi dan meminta pertanggungjawabannya. Dalam sistem ini telah terjadi perubahan yang pada mulanya korporasi tidak dapat melakukan tindak pidana atau *universitas delinquere non potest* berubah dengan menerima konsep pelaku fungsional, artinya korporasi dapat dimintai pertanggungjawaban dalam melakukan tindak pidana. Masalah pertanggungjawaban korporasi sebagai subyek tindak pidana tidak dapat dilepaskan dari persoalan pokok pertanggungjawaban dalam hukum pidana atau kesalahan. Dalam Undang-undang No. 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, Pasal 6 ayat (2) menyatakan bahwa “tidak seorangpun dapat dijatuhi pidana, kecuali apabila pengadilan, karena alat pembuktian yang sah menurut undang-undang, mendapat keyakinan bahwa seseorang yang dianggap dapat bertanggungjawab, telah bersalah atas perbuatan yang didakwakan atas dirinya”. Asas kesalahan merupakan asas yang mutlak ada dalam hukum pidana yaitu sebagai dasar untuk menjatuhkan pidana. Masalahnya bagaimana pengaruh asas kesalahan terhadap korporasi sebagai pembuat delik ? apakah korporasi bisa

mempunyai kesalahan ?. Menurut Suprpto korporasi bisa dipersalahkan bila kesengajaan atau kelalaian atau kealpaan terdapat pada orang-orang yang menjadi alat-alat korporasi. Kesalahan itu bukan individu tetapi kolektif⁸³. Hal ini senada dengan pendapatnya Van Bemmelen dan Rummelink yang menyatakan bahwa korporasi tetap dapat mempunyai kesalahan dengan konstruksi kesalahan pengurus atau anggota direksi⁸⁴. Berkaitan dengan ini Roeslan Saleh berpendapat bahwa asas kesalahan pada korporasi tidak mutlak berlaku, tetapi cukup mendasarkan adagium *res ipsa loquitur* (fakta sudah berbicara sendiri)⁸⁵. Sebenarnya hal ini tidak asing lagi karena di negara-negara Anglo Saxon dikenal asas *mens rea* (sikap batin) dengan perkecualian terhadap delik-delik tertentu, yaitu apa yang dikenal dengan *strict liability* dan *vicarious liability*.

Strict liability merupakan pertanggungjawaban pidana tanpa keharusan untuk membuktikan adanya kesalahan. Prinsip tanggungjawab yang memandang kesalahan sebagai suatu hal yang tidak relevan untuk dipermasalahkan apakah ada atau tidak ada. Menurut doktrin ini seseorang sudah dapat dipertanggungjawabkan untuk tindak pidana tertentu walaupun pada diri orang tersebut tidak ada kesalahan.

Vicarious Liability merupakan suatu pertanggungjawaban pidana yang dibebankan kepada seseorang atas perbuatan orang lain. Pertanggungjawaban seperti ini misalnya terjadi dalam hal perbuatan-perbuatan yang dilakukan oleh orang lain itu ada dalam ruang lingkup pekerjaan atau jabatannya. Pada umumnya terbatas pada kasus-kasus yang menyangkut hubungan antara majikan dengan buruhnya, pembantu atau bawahannya.

⁸³ Setiyono, 2002, *Kejahatan Korporasi*, Malang: Averroes Press, halaman 130.

⁸⁴ Muladi dan Dwidja Priyatna, 2010, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, Jakarta: Kencana Prenada Media Group, halaman 102.

⁸⁵ *Ibid.*, halaman 106.

Dapat dipertanggungjawabkan korporasi atas dasar kedua doktrin tersebut dalam perkembangannya memang sangat diperlukan. Sebab dengan perkembangan teknologi, tidak mudah mendapatkan bukti yang memadai tentang kesalahan dari pemilik korporasi. Sehubungan dengan hal ini Barda Nawawi arief menyatakan bahwa kedua doktrin tersebut di atas perlu dipertimbangkan sejauhmana dapat diambil oper. Hal ini sehubungan dengan beberapa tindak pidana saat ini yang erat hubungannya dengan perkembangan dan kemajuan di bidang teknologi, ekonomi dan perdagangan yang banyak melibatkan badan hukum atau korporasi. Terlebih apabila akibat-akibat yang ditimbulkan oleh delik-delik tersebut menyangkut kepentingan umum. Adalah merupakan suatu yang sangat sulit untuk membuktikan adanya kesalahan pada korporasi karena pada umumnya yang mempunyai kesalahan adalah orang. Untuk memudahkan perlu dipertimbangkan sistem pertanggungjawaban pidana korporasi dengan prinsip atau doktrin *strict liability dan vicarious liability*⁸⁶.

Selanjutnya bagaimana dengan kondisi kita ?. Secara tegas memang kita tidak menganut doktrin ini, namun dalam praktek khususnya dalam penerapan peraturan lalu lintas, ternyata kita menganut *strict liability* tanpa dilihat apapun bentuk kesalahannya, bila terjadi pelanggaran, maka ia yang dipertanggungjawabkan. Berdasarkan uraian di atas, maka doktrin *strict liability dan vicarious liability* dapat digunakan untuk delik atau tindak pidana yang dilakukan oleh korporasi, dengan dasar yang dipakai untuk menuntut pertanggungjawaban adalah fakta tentang penderitaan korban.

Dalam Rancangan Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (Konsep Rancangan KUHP baru 2012) doktrin *strict liability dan vicarious liability*

⁸⁶ Barda Nawawi Arief dalam Muladi dan Dwidja Priyatna, halaman 115.

diterima. Untuk yang *strict liability* dapat dilihat pada Pasal 38 ayat (1) yang menyatakan “Bagi tindak pidana tertentu, undang-undang dapat menentukan bahwa seseorang dapat dipidana semata-mata karena telah dipenuhinya unsur-unsur tindak pidana tersebut tanpa memperhatikan kesalahan”. Selanjutnya untuk yang *vicarious liability* dapat dilihat pada Pasal 38 ayat (2) yang menyatakan bahwa “dalam hal ditentukan oleh Undang-undang, setiap orang dapat dipertanggungjawabkan atas tindak pidana yang dilakukan oleh orang lain”.

Doktrin *identification*, menurut doktrin ini untuk dapat dipertanggungjawabkan pidana kepada korporasi, siapa yang melakukan tindak pidana tersebut harus mampu diidentifikasi oleh penuntut umum. Bila tindak pidana itu dilakukan oleh *directing mind*⁸⁷ dari korporasi tersebut, maka pertanggungjawaban tindak pidana baru dapat dibebankan kepada korporasi.

3. *Applied Theory* (Teori Terapan)

Dalam teori terapan ini penulis mengambil teori dari Satjipto Rahardjo (teori hukum progresif) dan teori hukum dari Nonet - Selznick (teori hukum Responsif). Dalam teori hukum progresif dinyatakan bahwa hukum atau undang-undang telah cacat sejak kelahirannya, oleh sebab itu dalam penegakan hukum harus menggunakan penafsiran yang progresif. Satu pasal dalam undang-undang yang sama bisa diberi arti yang berbeda-beda⁸⁸.

Kemudian terkait dengan ini Nonet dan Selznick mengajukan teori yang bertujuan untuk menjelaskan hubungan sistematis dalam hukum dan konfigurasi-

⁸⁷ *Directing Mind* adalah personil yang memiliki posisi sebagai penentu kebijakan korporasi atau mempunyai kewenangan sah untuk melakukan atau tidak melakukan perbuatan yang mengikat korporasi tanpa harus meminta persetujuan atasannya dari korporasi.

⁸⁸ Satjipto Rahardjo, , 2006, *Hukum Dalam Jagat Ketertiban*, Jakarta: UKI Press, halaman 139.

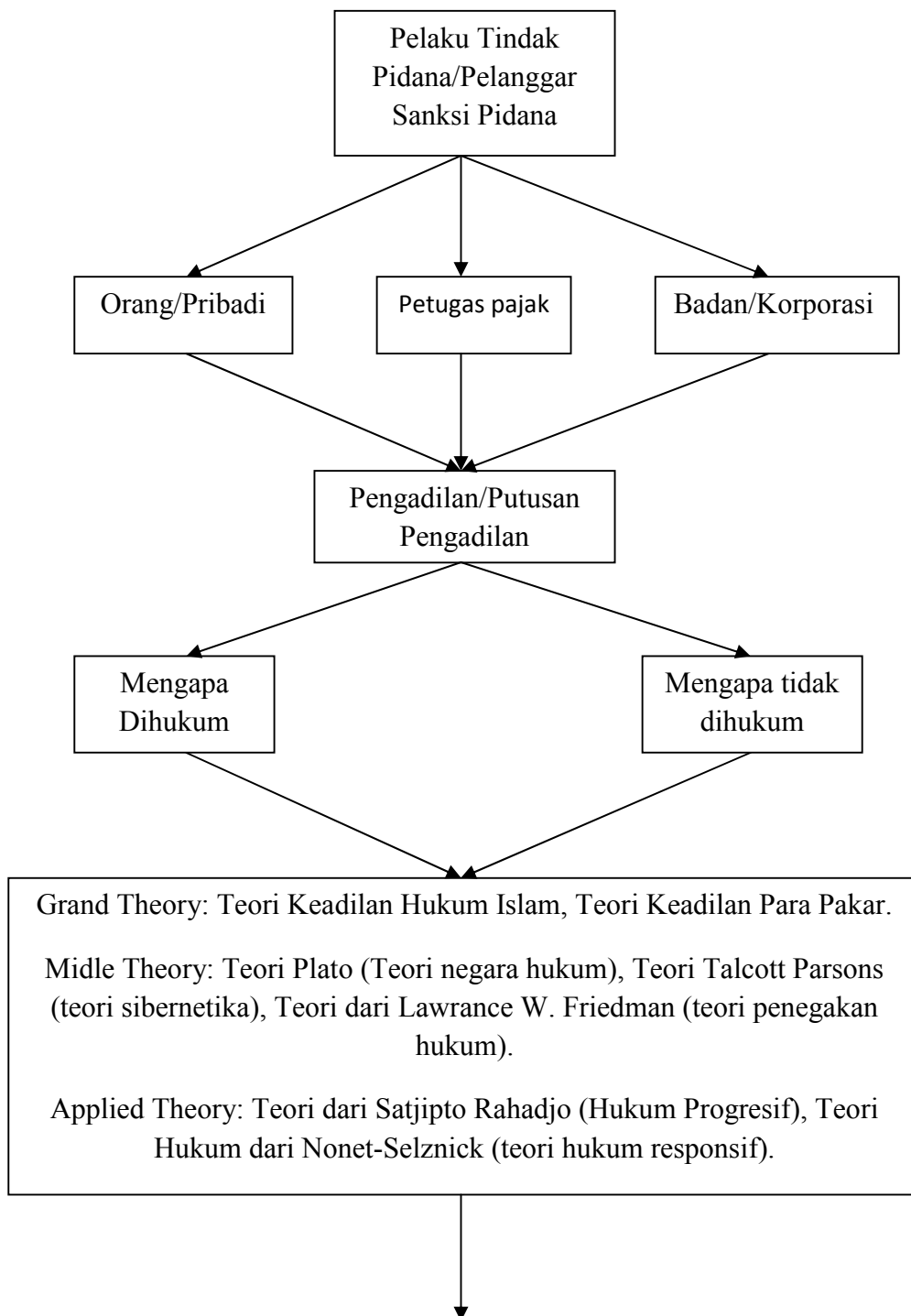
konfigurasi khusus dimana hubungan-hubungan dalam hukum itu terjadi⁸⁹. Nonet dan Selznick membedakan tiga dasar hukum, yaitu pertama, hukum represif, yakni hukum sebagai alat kekuasaan, kedua, hukum otonom, yakni hukum sebagai pranata yang mampu menetralsir represi dan melindungi integritas hukum itu sendiri dan yang ketiga, hukum responsif, yakni hukum sebagai suatu sarana respon terhadap suatu ketentuan-ketentuan sosial dan aspirasi-aspirasi masyarakat. Ketentuan di dalam perpajakan akan dilihat termasuk katagori hukum yang mana dari pendapatnya Nonet dan Selznick ini. Termasuk dalam hal ini apakah penegakan hukum perpajakan ini sesuai dengan teori Hermeneutik hukum, yakni yakni memaknai hukum tidak hanya pada teksnya, tetapi juga makna yang tersembunyi dari hukum itu sendiri⁹⁰.

G. Kerangka Pemikiran

Dalam penelitian ini penulis ingin menganalisis aturan dalam bidang perpajakan terutama sanksi pidananya. Sanksi Pidana telah diformulasikan di dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007. Kemudian sanksi pidana diterapkan di pengadilan terhadap pelaku tindak pidana di bidang perpajakan. Selanjutnya hakim memutuskan apakah menghukum ataukah membebaskan para pelaku tindak pidana. Dari putusan hakim atau pengadilan itu di analisis apa yang menjadi pertimbangan hukum hakim. Kemudian apakah keputusan yang telah dijatuhkan memenuhi keadilan. Mengingat hal tersebut untuk mempermudah pemahaman penelitian yang akan dilakukan ditampilkan bagan sebagai berikut:

⁸⁹ Philippe Nonet dan Philip Selznick, 1978, *Law and ociety in Transition: Toward Responsive law*, New York: Harper dan Row, halaman 14 – 16 Dalam Eman Suparman, 2012, *Arbitrase dan Dilema Penegakan Keadilan*, Jakarta: Fikahati Aneska, halaman 29 – 30.

⁹⁰ Esmi Warassih Pujirahayu, 2015, *Materi Kuliah Program Doktor Ilmu Hukum Fak. Hukum UNISSULA*, Semarang.



Rekonstruksi Sanksi Pidana Di Bidang
Perpajakan Yang Berbasis Nilai
Keadilan

H. Metode Penelitian

1. Paradigma Penelitian

Paradigma yang digunakan dalam penelitian ini adalah paradigma konstruktivisme, yakni kebenaran suatu realitas sosial dilihat sebagai hasil konstruksi sosial dan kebenaran, tidak mengkotak-kotakkan ilmu baik sosial, hukum, politik, ekonomi, melainkan penelitian ini mencoba melihat aktivitas sosial yang integrated sehingga hukum dapat mengangkat harkat martabat manusia guna dapat mewujudkan hukum yang adil, benar dan dapat mensejahterakan rakyat ⁹¹. Secara ontologis, paradigma ini menyatakan bahwa realitas merupakan konstruksi sosial, ada dalam bentuk bermacam-macam konstruksi mental, berdasarkan pengalaman sosial dan tergantung pada orang yang melakukannya ⁹². Munculnya badan atau korporasi merupakan suatu realitas sosial yang tidak dapat dihindari terjadinya. Hal ini akibat dari perkembangan masyarakat menuju pada masyarakat yang modern atau maju membutuhkan perangkat usaha yang lebih memudahkan. Dahulu di alam yang masih primitif atau kuno atau sederhana kegiatan-kegiatan usaha hanya dijalankan secara perorangan (baik dari sisi modal, ketrampilan, kerugian yang muncul maupun keuntungannya). Namun dalam perkembangannya tumbuhlah akan kebutuhan untuk menjalankan usaha itu secara patungan atau bekerjasama dengan beberapa orang atas

⁹¹ Esmi Warassih Puji Rahayu, 2008, *Peran Komisi Yudisial Dalam Membangun Kultur Hakim Melalui Perubahan Paradigma*, Dalam Bulletin Komisi Yudisial, Volume VIII No. 2.

⁹² AgusSalim dalam Eman Suparman, 2012, *Arbitrase dan Dilema Penegakan Keadilan*, Bandung: Fikahati Aneska, halaman 45.

dasar berbagai pertimbangan antara lain terhimpun modal yang lebih banyak, tergabungnya beberapa ketrampilan akan lebih berhasil dibandingkan dengan ketrampilan sendiri. Atau mungkin juga untuk membagi kerugian yang diperkirakan akan muncul. Dalam perkembangan lebih lanjut kerjasama ini tidak sekedar dengan beberapa orang tetapi dapat terjadi dengan beberapa ratus bahkan ribuan orang seperti saat ini adanya Perseroan Terbatas (PT) yang menawarkan saham-sahamnya ke masyarakat (*go public*). Selanjutnya dengan perkembangan pelaku usaha yang tidak hanya orang pribadi tetapi juga persekutuan atau badan atau korporasi sudah siapakah undang-undang mengaturnya ?. Bila diamati secara mendalam sebagian undang-undang telah meresponnya dengan baik tetapi sebagian yang lain belum meresponnya secara maksimal, termasuk dalam hal ini undang-undang pajak belum mengatur secara baik adanya badan atau korporasi ini. Dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan badan atau korporasi telah diakui sebagai subyek hukum pajak, tetapi pengaturan mengenai sanksi pidana terhadap badan atau korporasi belum diatur secara baik dalam undang-undang ini. Dalam undang-undang ini belum diatur mengenai kapan dikatakan badan atau korporasi melakukan tindak pidana, siapa yang dapat dipertanggungjawabkan, dalam hal bagaimana badan atau korporasi dapat dipertanggungjawabkan dan jenis sanksi apa yang dapat dijatuhkan untuk badan atau korporasi. Di samping itu penyusunan rumusan sanksi pidananya memakai rumusan kumulatif. Rumusan demikian akan mempersulit penegak hukum (hakim) dalam menjatuhkan hukuman terhadap pelaku tindak pidana badan atau korporasi.

2. Jenis Penelitian

Berdasarkan masalah dan tujuan penelitian di atas, maka jenis penelitian yang digunakan adalah penelitian yuridis normatif dan dilengkapi dengan penelitian

sosiologis. Penelitian yuridis normatif terhadap penggunaan hukum pidana atau sanksi pidana dalam rangka penanggulangan tindak pidana di bidang perpajakan merupakan pilihan yang cocok untuk menganalisis permasalahan yang ada. Penelitian ini bertolak pada analisis terhadap ketentuan-ketentuan normatif peraturan-peraturan di bidang perpajakan yang mencantumkan sanksi pidana. Penelitian empiris/sosiologis digunakan untuk menganalisis praktek penggunaan hukum pidana atau sanksi pidana dalam tindak pidana di bidang perpajakan beserta permasalahan yang muncul di lapangan atau dapat dikatakan pendekatan empiris digunakan untuk menelaah hubungan aspek hukum dan aspek non hukum dalam bekerjanya hukum di dalam kenyataan.

Dalam hal ini tipologi penelitian hukum yang dipilih berupa inventarisasi hukum positif dan penelitian terhadap taraf sinkronisasi vertikal dan horizontal. Di samping itu juga dilengkapi dengan pendekatan komparatif. Penelitian hukum yang berupa inventarisasi hukum positif dilakukan untuk menggali dan memahami berbagai peraturan yang berhubungan dengan perpajakan. Penelitian terhadap taraf sinkronisasi vertikal dan horizontal ditujukan untuk mengungkapkan kenyataan apakah ketentuan yang berhubungan dengan perpajakan telah serasi baik secara vertikal (tidak bertentangan dengan peraturan di atasnya) maupun secara horizontal (dari berbagai peraturan perpajakan tidak saling bertentangan satu dengan yang lainnya). Kemudian pendekatan komparasi ini dilakukan untuk mengetahui pengaturan sanksi pidana terutama yang menyangkut tindak pidana yang dilakukan oleh badan atau korporasi pada peraturan perundang-undangan yang lain (seperti Undang-Undang Korupsi, Undang-Undang Pencucian Uang).

3. Sifat Penelitian

Dalam penelitian dikenal tiga macam sifat penelitian, yaitu penelitian diskriptif, penelitian eksploratoris dan penelitian eksplanatoris⁹³. Di dalam penelitian ini peneliti atau penulis menggunakan sifat penelitian diskriptif dan penelitian eksploratoris. Penelitian diskriptif adalah penelitian yang dimaksudkan untuk memberikan data yang seteliti mungkin tentang manusia, keadaan atau gejala-gejala lainnya. Maksudnya adalah terutama untuk mempertegas hipotesa-hipotesa, agar dapat membantu di dalam memperkuat teori-teori lama, atau di dalam kerangka menyusun teori-teori baru⁹⁴. Sedangkan penelitian eksploratoris dimaksudkan untuk menggali mengenai apa yang harus dilakukan untuk mengatasi masalah yang tidak terumuskan dalam regulasi atau pengaturan mengenai sanksi pidana di bidang perpajakan.

4. Metode Pendekatan

Metode pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), pendekatan kasus (*case approach*) dan pendekatan komparatif (*comparative approach*). Maksud pendekatan undang-undang adalah menelaah undang-undang yang terkait dengan perpajakan khususnya Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Pendekatan kasus ini menelaah kasus-kasus yang terkait dengan tindak pidana perpajakan, khususnya yang diputus oleh Mahkamah Agung. Sedangkan pendekatan komparatif adalah dengan membandingkan aturan sanksi pidana di bidang perpajakan dengan sanksi pidana di bidang lainnya, misalnya dengan undang-undang Korupsi, dengan undang-undang pencucian uang.

5. Jenis dan Sumber Data

a. Jenis Data

⁹³ Soerjono Soekanto, 1986, *Pengantar Penelitian Hukum*, Jakarta: UI-Press, halaman 9.

⁹⁴ *Ibid*, halaman 10.

Jenis data dalam penelitian ini meliputi data primer dan data sekunder. Namun penelitian ini dititikberatkan pada data sekunder, sedang data primer lebih bersifat menunjang⁹⁵.

b. Sumber Data

1). Sumber Data Primer

Sumber data primer diperoleh langsung dari masyarakat, dilakukan dengan observasi dan wawancara dengan Pejabat Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak, para wajib pajak baik pajak pribadi maupun pajak badan.

2). Sumber Data Sekunder

Sumber data sekunder diperoleh dari bahan hukum primer yakni peraturan-peraturan tentang perpajakan, Keputusan Mahkamah Agung tentang kasus-kasus perpajakan, catatan-catatan resmi atau risalah dalam pembuatan perundang-undangan; bahan hukum sekunder yakni jurnal-jurnal hukum, buku-buku teks, komentar-komentar atas putusan pengadilan atau pendapat para ahli hukum, hasil-hasil penelitian dan kegiatan ilmiah lainnya. Sedangkan bahan hukum tersier yakni bahan hukum yang memberikan petunjuk maupun penjelasan terhadap bahan hukum primer dan sekunder, seperti kamus hukum dan ensiklopedi⁹⁶.

6. Teknik Pengumpulan Data dan analisis data

Data primer dikumpulkan melalui wawancara yang dilakukan secara sistematis di dasarkan pada tujuan penelitian. Data sekunder yang berupa bahan hukum primer, bahan hukum dan bahan hukum tersier dikumpulkan melalui studi kepustakaan dan studi dokumen.

⁹⁵ Ronny Hanitijo Soemitro, 1990, *Metodologi Penelitian Hukum dan Jurimetri*, Jakarta: Ghalia Indonesia, halaman 9 – 10 dan Soerjono Soekanto, 1986, *Pengantar Penelitian Hukum*, Jakarta: UI – Press, halaman 12.

⁹⁶ Peter Mahmud Marzuki, 2009, *Penelitian Hukum*, Jakarta: PT. Fajar Interpretama Offset, halaman 141.

Analisis data dilakukan secara kualitatif dengan penguraian secara diskriptif dan preskriptif. Hal ini bertolak dari maksud penelitian yang tidak hanya untuk mengungkapkan atau menggambarkan data *an sich*, melainkan juga mengungkapkan formulasi hukum pidana yang diharapkan.

I. Sistematika Penulisan Disertasi

Sistematika dalam penulisan Disertasi ini terdiri dari beberapa bab:

Bab pertama adalah pendahuluan. Dalam bab ini diuraikan tentang latar belakang permasalahan, perumusan masalah, Tujuan Penelitian, kegunaan penelitian, kerangka konseptual disertasi, kerangka teori, kerangka pemikiran, Metode penelitian dan sistematika penelitian.

Bab yang kedua adalah tinjauan pustaka. Dalam bab ini diuraikan mengenai perkembangan pemungutan pajak di Indonesia, peranan pajak dalam pembangunan, sanksi hukum di bidang perpajakan, peranan hukum pidana atau sanksi pidana di bidang perpajakan.

Bab yang ketiga. Dalam bab yang ketiga ini membahas permasalahan yang pertama, yakni mengenai kebijakan formulasi dan penerapan sanksi pidana di bidang perpajakan dalam menyelesaikan tindak pidana di bidang perpajakan.

Bab yang keempat. Dalam bab yang keempat ini akan menguraikan permasalahan yang kedua, yakni tentang kendala-kendala dalam penerapan sanksi pidana dalam menyelesaikan tindak pidana di bidang perpajakan.

Bab yang kelima. Dalam bab ini membahas permasalahan yang ketiga, yakni merekonstruksi sanksi pidana di bidang perpajakan yang berbasis nilai keadilan.

Bab keenam penutup. Dalam bab yang terakhir ini terdiri dari kesimpulan, saran-saran dan Implikasi.