REKONSTRUKSI REGULASI SANKSI PIDANA DENDA DI BIDANG PERPAJAKAN BERBASIS NILAI KEADILAN

DISERTASI

Diajukan untuk memperoleh gelar Doktor dalam Bidang Ilmu Hukum
Pada Universitas Islam Sultan Agung (UNISSULA)

Oleh :

PRIYANTO

PDIH. 10301700089

PROGRAM DOKTOR ILMU HUKUM

FAKULTAS HUKUM UNISSULA

SEMARANG

2021

PENGESAHAN DISERTASI

REKONSTRUKSI REGULASI SANKSI PIDANA DENDA DI BIDANG PERPAJAKAN BERBASIS NILAI KEADILAN

Oleh :

PRIYANTO

PDIH. 10301700089

Disusun Untuk Disertasi
Pada Program Doktor (S3) Ilmu Hukum
Fakultas Hukum
Universitas Islam Sultan Agung (UNISSULA)

Telah disetujui pada tanggal, Agustus 2021

PROMOTOR	CO-PROMOTOR
Prof. Dr. H. Gunarto, SH,SE. Akt,MHum	**Prof.Dr.Hj Anis Masdurohatun, SH, MHum**
NIDN. 06-0503-6205	**NIDN. 06-2105-7002**

Mengetahui
Ketua Program Doktor (S3) Ilmu Hukum (PDIH) Fakultas Hukum
Universitas Islam Sultan Agung (UNISSULA)

Prof. Dr. Hj Anis Masdurohatun, SH, MHum.
NIDN. 06-2105-7002

SURAT PERNYATAAN

Dengan ini saya menyatakan bahwa ;

1. Karya tulis saya, disertasi ini, adalah asli dan belum pernah diajukan untuk mendapatkan gelar akademik (sarjana, magister, dan/atau doktor), baik di Fakultas Hukum Universitas Islam Sultan Agung (UNISSULA) Semarang maupun di perguruan tinggi lain.
2. Karya tulis ini adalah murni gagasan, rumusan, dan penelitian saya sendiri, tanpa bantuan pihak lain, kecuali arahan Tim Pembimbing / Tim Promotor dan masukkan Tim Penelaah / Tim Penguji.
3. Dalam karya tulis ini tidak terdapat karya atau pendapat yang telah ditulis atau dipublikasikan orang lain, kecuali secara tertulis dengan jelas dicantumkan sebagai acuan dalam naskah dengan disebutkan nama pengarang dan dicantumkan dalam daftar pustaka.
4. Pernyataan ini saya buat dengan sesungguhnya dan apabila di kemudian hari terdapat penyimpangan dan ketidakbenaran dalam pernyataan ini, maka saya bersedia menerima sanksi akademik berupa pencabutan gelar yang telah diperoleh karena karya ini, serta sanksi lainnya sesuai dengan norma yang berlaku di perguruan tinggi ini.

Semarang, Agustus 2021

Yang membuat pernyataan,

PRIYANTO

PDIH. 10301700089

MOTTO

TRI KRAMA ADHYAKSA.

- ***SATYA:*** Kesetiaan yang bersumber pada rasa jujur, baik terhadap Tuhan Yang Maha Esa, terhadap diri pribadi dan keluarga, maupun kepada sesama manusia;
- ***ADHI:*** Kesempurnaan dalam bertugas dan berunsur utama pemilikan rasa tanggung jawab baik terhadap Tuhan Yang Maha Esa, terhadap keluarga dan terhadap sesama manusia;
- ***WICAKSANA:*** Bijaksana dalam tutur kata dan tingkah laku khususnya dalam pengetrapan kekuasaan dan kewenangannya.

IUS SUUM CUIQUE TRIBUERAE*:*

- Berikan keadilan bagi semua orang yang berhak. Adil ialah menimbang yang sama berat, menyalahkan yang salah dan membenarkan yang benar, mengembalikan hak yang empunya dan jangan berlaku zalim di atasnya. Berani menegakkan keadilan, walaupun mengenai diri sendiri, adalah puncak segala keberanian.

PERSEMBAHAN

Disertasi ini penulis persembahkan kepada:

1. Nusa dan Bangsa Indonesia;
2. Orang Tua dan Keluargaku;
3. Civitas Akademika UNISSULA;
4. Kejaksaan Agung Republik Indonesia;
5. Kejaksaan Tinggi Jawa Tengah;
6. Promotor, Co Promotor, Para Dosen, Semua Guru yang telah mengarahkan, membimbing dan membekali ilmu kepada Penulis

ABSTRAK

Undang-Undang KUP tidak mengatur tentang pidana pengganti pidana denda. Apabila mengacu pada Pasal 30 KUHP, jika terpidana tidak membayar sama sekali uang denda, maka wajib menggantinya dengan menjalani pidana kurungan. Tujuan Penelitian adalah untuk memahami dan menganalisis regulasi sanksi pidana denda di bidang perpajakan belum berkeadilan, untuk memahami dan menganalisis kelemahan-kelemahan regulasi sanksi pidana denda di bidang perpajakan belum berbasis keadilan dan merekonstruksi regulasi sanksi pidana denda di bidang perpajakan berbasis nilai keadilan. Metode penelitian dengan paradigma konstruktivisme, metode pendekatan yuridis sosiologis, sumber data primer dan sumber data sekunder, analisis deskritif kualitatif. Hasil temuan menunjukkan bahwa berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap *(Inkracht van gewijsde)* setelah jangka waktu dipidana karena tidak dapat membayar pidana denda menjadi sangat sulit dilakukan eksekusi, sehingga menjadi tunggakan secara terus menerus oleh Jaksa Eksekutor. Undang-Undang KUP tidak mengatur secara *limitatif*, sehingga Pidana Denda tidak dapat dieksekusi. Kelemahan Struktur Hukum, bahwa sesuai dengan kewenangan Jaksa sebagai eksekutor, jika terpidana (Wajib Pajak) tidak membayar pidana denda, maka diganti dengan subsidiair pidana penjara. Akan tetapi jika subsidiair pidana penjara tersebut tidak secara tegas dimuat dalam tuntutan/ putusan pengadilan, oleh sebab itu tidak secara otomatis dapat dilaksanakan oleh Jaksa. Kelemahan Substansi, bahwa sebagaimana dalam Undang-Undang KUP tidak mengatur tentang pidana pengganti pidana denda. Apabila mengacu pada Pasal 30 KUHP, jika terpidana tidak membayar sama sekali uang denda, maka wajib menggantinya dengan menjalani pidana kurungan. Kelemahan Kultur Hukum, bahwa dalam Undang-Undang KUP sampai saat ini regulasinya belum dapat membuat efek jera dan belum dapat memaksimalkan penerimaan negara di bidang perpajakan. Kelemahan regulasi Undang-Undang KUP menjadi celah hukum bagi wajib pajak yang membandel / pengemplang pajak yang dengan kesengajaan. Rekonstruksi nilai dengan memberikan efek jera pada pelaku tindak pidana perpajakan, selain itu juga dapat mengoptimalkan penerimaan kas negara dari sektor perpajakan. Rekonstruksi Regulasi, dengan merekonstruksi Undang-Undang KUP yang terakhir direvisi dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 supaya berkeadilan dengan menambah regulasi baru yang tercantum dalam Pasal 41 D. Temuan gagasan baru berdasarkan rumusan makna yang dihasilkan adalah ”Sanksi Pidana Perpajakan Berbasis Nilai Keadilan".

Kata Kunci: Tindak Pidana Perpajakan, Sanksi Pidana, Nilai Keadilan.

ABSTRACT

The Taxation Law does not regulate criminal penalties in lieu of fines. If it refers to Article 30 of the Criminal Code, if the convict does not pay the fine at all, then he is obliged to replace it by serving imprisonment. The purpose of the study is to understand and analyze the regulation of criminal penalties in the field of taxation that is not yet fair, to understand and analyze the weaknesses of the regulation of criminal penalties in the field of taxation that is not based on justice and to reconstruct the regulation of criminal penalties in the field of taxation based on the value of justice Research method with constructivism paradigm, sociological juridical approach method, primary data source and secondary data source, qualitative descriptive analysis. The findings show that based on a court decision that has permanent legal force (Inkracht van gewijsde) after a period of being sentenced for not being able to pay a criminal fine, it is very difficult to carry out executions, so that it becomes continuous arrears by the Executing Prosecutor. The Tax Law does not regulate in a limited manner, so that the Penalty of Fines cannot be executed. Weaknesses of the Legal Structure, that in accordance with the authority of the Prosecutor as the executor, if the convict (Taxpayer) does not pay a fine, it will be replaced with a subsidiary to imprisonment However, if the subsidiary imprisonment is not explicitly stated in the court's demands/decision, therefore it cannot automatically be carried out by the Prosecutor. Substance Weaknesses, that as in the Taxation Law does not regulate criminal penalties in lieu of fines. If it refers to Article 30 of the Criminal Code, if the convict does not pay the fine at all, then he is obliged to replace it by serving imprisonment. Weaknesses in Legal Culture, that in the Taxation Law, up to now the regulations have not been able to create a deterrent effect and have not been able to maximize state revenues in the taxation sector. The weakness of the Tax Law regulation is a legal loophole for stubborn taxpayers / tax evaders who intentionally. Value reconstruction by providing a deterrent effect on perpetrators of tax crimes, besides that it can also optimize state treasury revenues from the tax sector. Reconstruction of Regulations, by reconstructing the Taxation Law which was last revised by Law Number 16 of 2009 so that it is fair by adding new regulations listed in Article 41 D. Finding new ideas based on the formulation of the resulting meaning is "Criminal Tax Sanctions Based on Justice Values" .

Keywords: Tax Crimes, Criminal Sanctions, Value of Justice.

KATA PENGANTAR



Assalamu'alaikum Warrahmatullahi Wabarrakatuh.

Ucapan syukur kita panjatkan kehadirat Allah SWT atas limpahan Rahmat dan Karunia-Nya, sehingga Penulis memperoleh kesehatan dan kekuatan serta kesempatan untuk menyelesaikan penulisan disertasi yang berjudul **"REKONSTRUKSI REGULASI SANKSI PIDANA DENDA DI BIDANG PERPAJAKAN BERBASIS NILAI KEADILAN"** dengan baik dan lancar. Disertasi ini adalah sebagai tugas akhir untuk memperoleh gelar Doktor Ilmu Hukum pada Program Doktor (S 3) Ilmu Hukum Universitas Islam Sultan Agung (UNISSULA) Semarang.

Perkenankanlah pula penulis mengucapkan terimakasih yang tidak terhingga dan sedalam-dalamnya kepada Yth :

1. Drs. Bedjo Santoso, M.T., Ph.D, selaku Rektor Universitas Islam Sultan Agung (UNISSULA) Semarang, beserta segenap jajarannya yang telah memberikan kesempatan yang sangat berharga kepada penulis untuk menimba ilmu di Program Doktor (S 3) Ilmu Hukum di Universitas Islam Sultan Agung (UNISSULA) Semarang.
2. Prof. Dr. H. Gunarto, S.H. S.E. Akt. M.Hum., Guru Besar di Fakultas Hukum UNISSULA selaku Dekan Fakultas Hukum Universitas Islam Sultan Agung (UNISSULA) Semarang, beserta segenap jajarannya yang telah memberikan kesempatan yang sangat berharga kepada penulis untuk menimba ilmu di Program Doktor (S 3) Ilmu Hukum di Universitas Islam Sultan Agung (UNISSULA) Semarang, dan juga selaku Promotor yang telah memberikan masukan dan kemudahan penulis dalam menempuh studi dan telah meluangkan waktunya untuk memberikan bimbingan, arahan, dan masukan-masukan dalam penyusunan disertasi ini, senantiasa memberikan dukungan dan dorongan serta wejangan keilmuan yang sangat berharga.

3. Prof. Dr. Hj. Anis Mashdurohatun, S.H., M.Hum., Guru Besar di Fakultas Hukum UNISSULA selaku Ketua Program Doktor (S3) Ilmu Hukum (PDIH) UNISSULA Semarang, dan selaku Co. Promotor yang telah memberikan masukan dan kemudahan penulis dalam menempuh studi dan telah meluangkan waktunya untuk memberikan bimbingan, arahan, dan masukan-masukan dalam penyusunan disertasi ini, yang senantiasa memberikan dukungan dan dorongan serta wejangan keilmuan yang sangat berharga.
4. Prof. Dr. Hj. Sri Endah Wahyuningsih, S.H., M.Hum., Guru Besar di Fakultas Hukum UNISSULA selaku Sekretaris Program Doktor (S3) Ilmu Hukum (PDIH) UNISSULA Semarang yang telah memberikan masukan dan kemudahan penulis dalam menempuh studi dan telah meluangkan waktunya untuk memberikan bimbingan, arahan, dan masukan-masukan dalam penyusunan disertasi ini.
5. Prof. Dr. H. Mahmutarom HR, S.H., M.H., Guru Besar di Universitas Wahid Hasyim Semarang dan Direktur Pascasarjana di Universitas Wahid Hasyim Semarang, selaku Penguji yang telah memberikan masukan dan arahan dalam perbaikan disertasi ini.
6. Prof. Dr. I Gusti Ayu KRH, S.H., M.M., Guru Besar di Fakultas Hukum Universitas Sebelas Maret, Dekan Fakultas Hukum Universitas Sebelas Maret, selaku Penguji yang telah memberikan masukan dan arahan dalam perbaikan disertasi ini.
7. Prof. Dr. Hartiwiningsih, S.H., M.Hum., Guru Besar di Fakultas Hukum Universitas Sebelas Maret, Ketua Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Sebelas Maret, selaku Penguji yang telah memberikan masukan dan arahan dalam perbaikan disertasi ini.
8. Prof. Dr. Edy Lisdiyono, S.H., M.Hum., Guru Besar di Fakultas Hukum Universitas Tujuh Belas Agustus (UNTAG) Semarang selaku Penguji yang telah memberikan masukan dan arahan dalam perbaikan disertasi ini.
9. Bapak dan Ibu Dosen / Guru Besar Program Doktor (S 3) Ilmu Hukum Universitas Islam Sultan Agung (UNISSULA) Semarang yang telah

memberikan sumbangsih keilmuan, juga kepada staf/ karyawan administrasi Program Doktor (S3) Ilmu Hukum Universitas Islam Sultan Agung (UNISSULA) Semarang yang telah memberikan pelayanan yang baik sehingga dapat memperlancar tugas-tugas penulis dalam studi dan tercapainya gelar doktor ini.

10. Orang Tuaku dan Keluargaku, yang dengan penuh perhatian, ketulusan dan pengorbanan yang besar tiada henti-hentinya mendo'akan, memberikan inspirasi, dorongan, semangat dan membesarkan hati penulis dalam menghadapi berbagai hambatan dan rintangan dalam menyelesaikan studi ini sehingga terselesaikan disertasi ini dengan tercapainya gelar doktor ini.
11. Teman-teman angkatan XI di Program Doktor Ilmu Hukum (PDIH) Unissula Semarang dan teman-teman lain yang tidak dapat penulis sebut satu persatu.

Penulis menyadari sepenuhnya, bahwa disertasi ini jauh dari sempurna dan tidak lepas dari kekurangan karena masih terbatasnya pengetahuan dan kemampuan penulis. Untuk itu semua kritik dan saran untuk penyempurnaan disertasi ini akan penulis terima dengan lapang dada dan senang hati. Akhirnya, semoga disertasi ini dapat bermanfaat bagi pengembangan ilmu hukum dan seluruh masyarakat, bangsa dan negara Indonesia. Aamiin.

Semarang, Agustus 2021

Penulis,

PRIYANTO
PDIH. 10301700089

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL ..... **i**
HALAMAN PENGESAHAN ..... **ii**
HALAMAN MOTTO ..... **iii**
HALAMAN PERSEMBAHAN ..... **iv**
HALAMAN PERNYATAAN ..... **v**
ABSTRAK ..... **vi**
ABSTRACT ..... **vii**
KATA PENGANTAR ..... **viii**
DAFTAR ISI ..... **xi**
RINGKASAN DISERTASI ..... **xv**
DISSERTATION SUMMARY ..... **xxviii**

BAB I : Pendahuluan **1**

A. Latar Belakang 1

B. Rumusan Masalah 20

C. Tujuan Penelitian 20

D. Kegunaan Penelitian 20

E. Kerangka Konseptual 21

1. Rekonstruksi 22

2. Konsep tindak pidana di bidang perpajakan 23

3. Konsep sanksi pidana denda yang berkeadilan 24

F. Kerangka Teori 24

1. *Grand Theory* (Teori Utama): Teori Keadilan 28

2. *Middle Theory* (Teori Tengah): Teori Sistem Hukum 51

3. *Applied Theory* (Teori Terapan): Teori Hukum Progresif 59

G. Kerangka Pemikiran Disertasi 66

H. Metode Penelitian 68

1. Paradigma Penelitian : Konstruktivisme 68

2. Metode Pendekatan 69

3. Spesifikasi Penelitian 71

4. Jenis Data 72

5. Metode Pengumpulan Data 73

6. Metode Analisis Data 75

I. Orisinalitas Penelitian Disertasi 78

J. Sistematika Penulisan Disertasi 82

BAB II : Tinjauan Pustaka 85

A. Tinjauan Rekonstruksi Hukum 85

B. Tinjauan Negara Hukum 87

C. Pengertian Tindak Pidana dan Unsur-Unsur Tindak Pidana 103

1. Pengertian Tindak Pidana 103

2. Unsur-Unsur Tindak Pidana 107

D. Tindak Pidana Perpajakan.....111

E. Sanksi Pidana 111

F. Pengertian dan Ruang Lingkup Sistem Pemidanaan 119

G. Tujuan Pemidanaan.....127

H. Pengertian Kebijakan 135

I. Pengertian dan Ruang Lingkup Kebijakan Hukum Pidana 139

J. Sanksi Pidana Di Bidang Perpajakan Dalam Perspektif Islam 148

BAB III: Regulasi Sanksi Pidana Denda Di Bidang Perpajakan Saat Ini Belum Berkeadilan 157

A. Penerapan Sanksi Pidana Denda di Bidang Perpajakan 157

1. Pengaturan Sanksi Pidana dalam UU Perpajakan..... 169
2. Jenis-Jenis Tindak Pidana Perpajakan 174
3. Tindak Pidana Perpajakan dan Ancaman Hukuman 175
4. Penyidikan Dalam Tindak Pidana Perpajakan 181

B. Studi Kasus Penerapan Regulasi Sanksi Pidana Di Bidang Perpajakan 185

1. Penerapan Sanksi Pidana di bidang Perpajakan (Studi Putusan Pengadilan Negeri Nomor 1079/Pid.B/2009/PN.DPS tanggal 20 Januari 2010) 185
2. Penerapan Sanksi Pidana di bidang Perpajakan (Studi Putusan Nomor 53/Pid.Sus/2018/PT SMG jo. nomor 788/Pid.Sus/2017/PN Smg) 207

C. Regulasi Sanksi Pidana Denda Di Bidang Perpajakan Dalam Perspektif Keadilan.....241

BAB IV: Kelemahan-Kelemahan Penerapan Regulasi Sanksi Pidana Denda Di Bidang Perpajakan Saat Ini 259

A. Kelemahan Struktur Hukum (*Legal Structure*) 261

B. Kelemahan Substansi Hukum (*Legal Substance*).....267

C. Kelemahan Kultur Hukum (*Legal Culture*) 284

BAB V: Rekonstruksi Regulasi Sanksi Pidana Denda Di Bidang Perpajakan Berbasis Nilai Keadilan 292

A. Perbandingan di Beberapa Negara Tentang Sanksi Pidana Denda Di Bidang Perpajakan 292

B. Sistem Hukum Pancasila Sebagai Prinsip Penerapan Sanksi Pidana Denda Di Bidang Perpajakan 318

C. Rekonstruksi Regulasi Sanksi Pidana Denda Di Bidang Perpajakan Berbasis Nilai Keadilan 332

1. Rekonstruksi Nilai 332
2. Rekonstruksi Regulasi 361
3. Gagasan Baru 370

BAB VI : Penutup 371

A. Simpulan 371

B. Saran-Saran 378

C. Implikasi Kajian Disertasi 379

1. Implikasi Secara Teoritis..... 379
2. Implikasi Secara Praktis 379

DAFTAR PUSTAKA

RINGKASAN DISERTASI

A. Latar Belakang Masalah

Pada sektor pembiayaan pembangunan, pajak lebih memiliki fungsi sebagai katalisator pembangunan kesejahteraan masyarakat secara adil dan merata. Hal ini membawa konsekuensi bahwa pajak dipandang sebagai sarana pembangunan yang memiliki 2 (dua) fungsi. Fungsi-fungsi tersebut adalah:

1. Fungsi *budgeter* atau fungsi finansial yang memberikan masukan uang sebanyak-banyaknya ke kas negara; dan
2. fungsi *regulerend* atau fungsi mengatur bahwa pajak sebagai alat untuk mengatur masyarakat baik dalam bidang ekonomi maupun politik.

Kedudukan pajak yang begitu penting di Indonesia, pada kenyataannya memiliki banyak kendala dalam hal pelaksanaannya di masyarakat. Salah satu kendala pelaksanaan pajak di Indonesia adalah masih banyaknya berbagai oknum masyarakat yang tidak secara tertib dan kooperatif menjalankan kewajibannya sebagai wajib pajak yaitu membayar pajak kepada negara. Berkaitan dengan persoalan tertib pajak tersebut, pemerintah beserta segenap instrumennya di bidang perpajakan seringkali melakukan penertiban termasuk membuat berbagai formulasi di bidang perpajakan.

Hal terkait dapat dilihat pada upaya pemerintah dalam mengeluarkan berbagai ketentuan umum perpajakan, yaitu melalui Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994, Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, dan perubahan terakhir Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 yang singkat dengan UU KUP, di dalamnya juga mengatur sanksi pidana.

Sistem pemungutan pajak di Indonesia adalah *Self Assessment System*, dimana Wajib Pajak diberi kepercayaan untuk menghitung, memperhitungkan dan membayar sendiri pajak yang terutang. Dengan demikian, maka "*Voluntary*

Compliance" (kepatuhan sukarela) dari Wajib Pajak menjadi tujuan dari sistem ini.[1]

Problem hukum yang perlu menjadi perhatian di masa datang adalah pengaturan dan penegakan hukum mengenai penyelesaian sengketa pajak yang berpotensi merugikan terhadap pendapatan negara dan tindak pidana di bidang perpajakan serta penyalahgunaan dana yang bersumber dari pendapatan negara yang berasal dari pajak.[2]

Adapun konsekuensi dari diterapkannya sistem ini adalah Pemungutan pajak meletakkan tanggung jawab pemungutan sepenuhnya kepada wajib pajak. Persoalan formulasi pidana dalam hal pemidanaan pada kasus pidana perpajakan pada kenyataanya dengan adanya *self assessment system*, mengakibatkan munculnya berbagai tindak pidana perpajakan yang sebagian besar berupa:[3]

1. Penghindaran Pajak atau *Tax Avoidance;*
2. Penggelapan Pajak atau *Tax Evasion.*

Tax Avoidance adalah suatu skema transaksi yang ditujukan untuk meminimalkan beban pajak dengan memanfaatkan kelemahan-kelemahan atau *loophole* ketentuan perpajakan. Sementara *Tax Evasion* adalah upaya memperkecil angka terhutang pajak dengan jalan melanggar ketentuan pajak yang ada atau dengan kata lain disebut dengan penyelundupan pajak.[4] keadaan tersebut mengakibatkan terhambatnya tujuan pajak yang dimana salah satunya yaitu berkaitan dengan pembangunan negara.

Adanya sanksi pidana di dunia perpajakan pada dasarnya bukan merupakan bentuk balas dendam terhadap pelaku yang tidak kooperatif dan tertib membayar pajak miliknya, namun sebagai sarana dalam meningkatkan kesadaran dan ketaatan masyarakat selaku wajib pajak, sehingga pada akhirnya mampu

---

[1] Untung Sukardji, tanpa tahun, *Sistem SAS Dalam Perpajakan*, hlm. 2, Artikel Internet: http://www.google.com diakses 23 Juli 2020

[2] Mudzakkir, *Pengaturan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Dan Hubungannya Dengan Hukum Pidana Umum Dan Khusus Criminal Justice Regulation In The Taxation Field Criminal And Its Relation To General And Special Criminal Law,* Jurnal Legislasi Indonesia, Vol. 8 No. 1 - April 2011, hlm. 46.

[3] ekstensifikasi234.blogspot.com, *Pidana Perpajakan,* diakses Pada 12 Mei 2019, pada 07.00 WIB

[4] Airlangga Surya Nagara , *Loc. Cit.*

meningkatkan penerimaan negara di bidang perpajakan. Kebijakan formulasi hukum di bidang perpajakan secara substansi menyangkut pembaharuan administrasi perpajakan dengan maksud meningkatkan kepatuhan wajib pajak serta strategi dalam menanggulangi pelanggaran dan berbagai bentuk ketidakpatuhan terhadap kewajiban di bidang perpajakan.[5]

Kebijakan hukum pidana di bidang perpajakan pada perkembangannya di sektor pelaksanaannya menimbulkan berbagai persoalan, terutama terkait dengan penerapan ketentuan pasal yang mengatur sanksi pidana.

Berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap *(Inkracht van gewijsde)* tersebut tidak mencantumkan pidana pengganti denda. Apabila setelah jangka waktu melaksanakan pidana badan Terpidana tidak dapat membayar pidana denda, maka akan sangat sulit dilakukan eksekusi oleh Jaksa Eksekutor dan menjadi tunggakan secara terus menerus yang menumpuk di Kejaksaan. Hal ini menjadi semakin rumit, dikarenakan UU KUP tidak mengatur secara limitatif, sehingga Pidana Denda tidak dapat dieksekusi.

Kerugian keuangan Negara atau kerugian pada pendapatan Negara tersebut adalah pajak yang kurang atau tidak dibayar oleh Wajib Pajak (tersangka/terdakwa yang dalam prosesnya dituntut oleh Penuntut Umum dan diputus oleh Hakim sebagai pidana denda. Berdasarkan Buku Kesatu KUHP Pasal 30 jika pidana denda tida dibayar maka diganti dengan pidana kurungan (pidana subsidiair).

Pemberlakuan pidana kurungan sebagai pengganti pidana denda (pidana subsidiair) yang ditentukan Buku Kesatu KUHP Pasal 30 tersebut dalam perkara tindak pidana di bidang perpajakan, adalah berdasarkan Pasal 103 KUHP bahwa ketentuan-ketentuan dalam Bab I sampai dengan Bab VIII Buku ini, juga berlaku bagi perbuatan-perbuatan yang oleh ketentuan perundang-undangan lainnya diancam pidana, kecuali jika oleh undang-undang ditentukan lain.

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan

[5] http://www.pajak.go.id, *Strategi Meningkatkan Kepatuhan Wajib Pajak*, diakses pada tanggal 12 Februari 2018 pukul 19.00 WIB.

Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) tidak mengatur tentang pidana kurungan pengganti pidana denda.

Berdasarkan Pasal 30, jika terpidana tidak membayar sama sekali uang denda, maka wajib menggantinya dengan menjalani pidana kurungan. Jika terpidana membayar sebagian uang denda, maka wajib menjalani pidana kurungan sebagian pula. Kewajiban membayar pidana denda gugur dengan sendirinya jika terpidana menjalani pidana kurungan.

UU KUP sebagai *lex specialis* tidak mengatur secara *eksplisit/ limitative* terhadap pidana pengganti denda. Akan tetapi KUHP sebagai lex generalis, dalam Pasal 30 menyatakan: jika terpidana tidak membayar uang denda, maka wajib menggantinya dengan menjalani pidana kurungan.

Dalam regulasi UU KUP tidak mencantumkan pidana pengganti denda, hanya menyebutkan pidana denda 2 (dua) kali pajak terutang atau maksimal 4 (empat) kali pajak terutang. Mengacu pada *Lex Specialis Derogate Legi Generalis,* apabila tidak diatur dalam aturan khusus, maka aturan umum yang digunakan. Padahal aturan umum dalam Pasal 30 KUHP menyebutkan pengganti denda hanya 6 (enam) bulan kurungan.

Putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap *(Inkracht van gewijsde)* tersebut tidak mencantumkan sanksi pidana pengganti denda. Lebih rumit lagi jika Terpidana tidak membayar pidana denda yang nilainya tinggi hingga menyebabkan kerugian negara yang sangat luar biasa. Padahal dalam Pasal 30 KUHP menyebutkan pidana pengganti denda hanya 6 (enam) bulan kurungan. Persoalan dalam implementasi regulasi tersebut telah mengakibatkan terciderainya rasa keadilan di dalam masyarakat.

Berkaitan dengan berbagai penjelasan di atas, maka penulis merasa perlu membahas secara mendalam persoalan berkaitan dengan "Rekonstruksi Regulasi Sanksi Pidana Denda Di Bidang Perpajakan Berbasis Nilai Keadilan."

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan berbagai uraian di dalam latar belakang yang ada, dapat

disusun beberapa rumusan masalah di dalam disertasi ini. Adapun beberapa rumusan masalah sebagai berikut:

1. Mengapa regulasi sanksi pidana denda di bidang perpajakan belum berkeadilan?
2. Bagaimana kelemahan-kelemahan regulasi sanksi pidana denda di bidang perpajakan belum berbasis keadilan?
3. Bagaimana rekonstruksi regulasi sanksi pidana denda di bidang perpajakan berbasis nilai keadilan?

C. Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah yang diuraikan di atas, dapat disusun beberapa tujuan penelitian di dalam disertasi ini. Adapun beberapa tujuan penelitian sebagai berikut:

1. Untuk memahami dan menganalisis regulasi sanksi pidana denda di bidang perpajakan belum berkeadilan.
2. Untuk memahami dan menganalisis kelemahan-kelemahan regulasi sanksi pidana denda di bidang perpajakan belum berbasis keadilan.
3. Untuk merekonstruksi regulasi sanksi pidana denda di bidang perpajakan berbasis nilai keadilan.

D. Pembahasan

1. Regulasi Sanksi Pidana Denda Di Bidang Perpajakan Belum Berkeadilan,

Kebijakan hukum pidana di bidang perpajakan pada perkembangannya di sektor pelaksanaannya menimbulkan berbagai persoalan, terutama terkait dengan penerapan ketentuan pasal yang mengatur sanksi pidana.

Dalam perkara tindak pidana di bidang perpajakan, besarnya pidana denda yang diputus oleh Pengadilan yang mempunyai kekuatan hukum tetap. Berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap *(Inkracht van gewijsde)* tersebut tidak mencantumkan pidana pengganti denda. Apabila setelah jangka waktu melaksanakan pidana badan Terpidana tidak dapat membayar pidana denda, maka akan sangat sulit dilakukan eksekusi

oleh Jaksa Eksekutor dan menjadi tunggakan secara terus menerus yang menumpuk di Kejaksaan. Hal ini menjadi semakin rumit, dikarenakan UU KUP tidak mengatur secara limitatif, sehingga Pidana Denda tidak dapat dieksekusi.

Kerugian keuangan Negara atau kerugian pada pendapatan Negara tersebut adalah pajak yang kurang atau tidak dibayar oleh Wajib Pajak (tersangka/terdakwa yang dalam prosesnya dituntut oleh Penuntut Umum dan diputus oleh Hakim sebagai pidana denda. Berdasarkan Buku Kesatu KUHP Pasal 30 jika pidana denda tidak dibayar maka diganti dengan pidana kurungan *(pidana subsidiair)*.

Pemberlakuan pidana kurungan sebagai pengganti pidana denda *(pidana subsidiair)* yang ditentukan Buku Kesatu KUHP Pasal 30 tersebut dalam perkara tindak pidana di bidang perpajakan, adalah berdasarkan Pasal 103 KUHP bahwa ketentuan-ketentuan dalam Bab I sampai dengan Bab VIII Buku ini, juga berlaku bagi perbuatan-perbuatan yang oleh ketentuan perundang-undangan lainnya diancam pidana, kecuali jika oleh undang-undang ditentukan lain.[6]

UU KUP yang merupakan *Lex Specialis Derogate Legi Generalis* tidak mengatur secara *eksplisit/ limitative* terhadap pidana pengganti denda. Akan tetapi KUHP sebagai *legi generalis*, dalam Pasal 30 menyatakan: jika terpidana tidak membayar uang denda, maka wajib menggantinya dengan menjalani pidana kurungan.

Dalam regulasi UU KUP tidak mencantumkan pidana pengganti denda, hanya menyebutkan pidana denda 2 (dua) kali pajak terutang atau maksimal 4 (empat) kali pajak terutang. Mengacu pada *Lex Specialis Derogate Legi Generalis*, apabila tidak diatur dalam aturan khusus, maka aturan umum yang digunakan. Padahal aturan umum dalam Pasal 30 KUHP menyebutkan pengganti denda hanya 6 (enam) bulan kurungan.

[6] R Sugandhi, *Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (K.U.H.P) Dengan Penjelasannya*, Usaha Nasional, Surabaya, 1981, hlm. 119.

Putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap *(Inkracht van gewijsde)* tersebut tidak mencantumkan sanksi pidana pengganti denda. Lebih rumit lagi jika Terpidana tidak membayar pidana denda yang nilainya tinggi hingga menyebabkan kerugian negara yang sangat luar biasa. Padahal dalam Pasal 30 KUHP menyebutkan pidana pengganti denda hanya 6 (enam) bulan kurungan. Persoalan dalam implementasi regulasi tersebut telah mengakibatkan terciderainya rasa keadilan di dalam masyarakat.

2. Kelemahan-Kelemahan Regulasi Sanksi Pidana Denda Di Bidang Perpajakan Belum Berbasis Keadilan

Kelemahan-kelemahan regulasi sanksi pidana tersebut terdapat 3 (tiga) komponen, yaitu struktur hukum *(legal structure)*, substansi hukum *(legal substance)* dan budaya hukum *(legal culture)*.

Kelemahan Struktur Hukum, bahwa sistem struktural yang menentukan dapat atau tidaknya hukum itu dilaksanakan dengan baik. Betapa kompleks sebenarnya penyelenggaraan keadilan di bidang hukum pidana pajak ini. Dan sebagaimana biasanya proses-proses yang melibatkan badan-badan dalam suatu sistem birokrasi, maka problem utama yang dihadapi adalah efisiensi kerjanya.

Berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap *(Inkracht van gewijsde)* terkait pidana denda akan sulit dieksekusi oleh jaksa eksekutor apabila terpidana dalam batas waktu yang diputuskan tidak membayar, sehingga menjadi tunggakan secara terus menerus di Kejaksaan.

Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) pajak seharusnya perlu melakukan *asset tracing*, sinergitas/ kolaborasi diperlukan dengan instansi terkait Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK), Kementerian Agraria dan Tata Ruang/ Badan Pertanahan Nasional (BPN), Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia RI (Kemenkumham), Perbankan dan lain-lain. PPNS pajak dapat menjerat pelaku koorporasi/ Badan Hukum, dalam rangka memaksimalkan penerimaan uang negara, jika denda tidak bisa

dibayar maka asset perusahaan bisa disita. Diperlukannya optimalisasi penerapan TPPU dalam tindak pidana perpajakan.

Kelemahan Substansi Hukum, bahwa kebijakan hukum pidana di bidang perpajakan pada perkembangannya di sektor pelaksanaannya menimbulkan berbagai persoalan, terutama terkait dengan penerapan ketentuan pasal yang mengatur sanksi pidana denda.

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) tidak mengatur tentang pidana penjara pengganti pidana denda.

Buku Kesatu KUHP Pasal 30, jika pidana denda tidak dibayar, maka diganti dengan pidana kurungan (pidana subsidair). Pemberlakuan pidana kurungan sebagai pengganti pidana denda (pidana subsidair) yang ditentukan Buku Kesatu KUHP Pasal 30 tersebut dalam tindak pidana di bidang perpajakan adalah berdasarkan Pasal 103 KUHP, bahwa "Ketentuan-ketentuan dalam Bab I sampai dengan Bab VIII Buku ini juga berlaku bagi perbuatan-perbuatan yang oleh ketentuan perundang-undangan lainnya diancam pidana, kecuali jika oleh undang-undang ditentukan lain."

Berdasarkan Pasal 30 KUHP, jika terpidana tidak membayar sama sekali uang denda, maka ia wajib menggantinya dengan menjalani pidana penjara. Jika terpidana membayar sebagian uang denda, maka ia wajib menjalani pidana penjara sebagian pula. Kewajiban membayar pidana denda gugur dengan sendirinya jika terpidana menjalani pidana penjara.

KUHP secara substansial sebagai sistem pemidanaan yang generalis mengatur komponen ancaman pidana dan sistem pemidanaan: pidana denda (Pasal 30 KUHP) dan pidana kurungan (Pasal 18 KUHP). Sementara sistem pemidanaan yang spesialis mengatur ancaman pidana dan sistem pemidanaan: pidana mati (UU No. 5 Tahun 1969), pidana penjara (UU No. 12 Tahun 1995), dan pidana tutupan (UU No. 20 Tahun 1946).

Pengaturan Sanksi Pidana Denda pada UU KUP belum mencerminkan rasa keadilan, karena dalam UU KUP tersebut tidak mengatur secara eksplisit/ limitatif terhadap pidana pengganti denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan.

Apabila pidana pengganti denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan dihubungkan KUHP Pasal 30, bahwa lamanya pidana kurungan pengganti paling sedikit satu hari dan paling lama enam bulan.

Putusan pidana denda pajak sangat sulit dilakukan eksekusi sehingga menjadi tunggakan secara terus menerus oleh Jaksa Eksekutor, dikarenakan Putusan pengadilan terkait dengan denda tidak mencantumkan subsidaritas oleh karena UU KUP tidak mengaturnya secara limitatif, sehingga tidak dapat dieksekusi.

Kelemahan Kultur hukum, bahwa sistem pemungutan pajak *self assessment system*, dimana Wajib Pajak diberi kepercayaan untuk menghitung, memperhitungkan dan membayar sendiri pajak yang terutang. Dengan demikian, maka "*Voluntary Compliance*" (kepatuhan sukarela) dari Wajib Pajak menjadi tujuan dari sistem ini.

System self assisment tersebut tolak ukurnya adalah kejujuran dari Wajib Pajak, akan tetapi justru menjadi celah untuk penghindaran pajak bagi pengemplang pajak dengan pelaporan yang tidak jujur. Adapun konsekuensi dari diterapkannya sistem ini adalah Pemungutan pajak meletakkan tanggung jawab pemungutan sepenuhnya kepada wajib pajak. Sementara perlawanan terhadap proses pemungutan pajak merupakan suatu fenomena yang sering terjadi baik dengan memanfaatkan celah hukum (*Tax Avoidance*) maupun melalui upaya penyelundupan pajak (*Tax Evasion*).

Diperlukan pengaturan perpajakan di Indonesia yang harapannya lambat laun dengan adanya regulasi yang lebih baik akan menjadi efek jera yang dapat meminimalisir adanya perbuatan-perbuatan penyimpangan dalam pajak ini yang berdampak pada penerimaan keuangan negara yang sebesar-besarnya.

Terkait penegakan hukum perpajakan, bahwa tindak pidana perpajakan ini adalah *ultimum remidium* yang dimaksimalkan. Tapi ternyata masih ada wajib pajak yang membandel dan menjadi pengemplang pajak. Pencegahan melalui *ultimum remedium*, akan tetapi bagi yang pengemplang pajak tidak bisa ditolerir. Pengemplang pajak perlu dilakukan penindakan-penindakan sesuai aturan-aturan hukum. Dimana dalam UU KUP sendiri belum terjangkau untuk membuat efek jera bagi pengemplang pajak, karena di dalam sanksi pidananya hanya dimuat minimal 2 (dua) kali sampai dengan 6 (enam) kali pajak terutang. Akan menjadi masalah yang rumit apabila sanksi pidana tersebut tidak dibayar oleh terpidana.

Dimana dalam UU KUP sampai saat ini regulasinya belum dapat membuat efek jera bagi pengemplang pajak, dikarenakan di dalam regulasinya mengatur sanksi pidananya hanya dimuat minimal 2 (dua) kali sampai dengan 6 (enam) kali pajak terutang. Akan menjadi masalah yang rumit apabila terpidana tidak membayar sesuai dengan batas waktu, oleh sebab itu tidak dapat dieksekusi oleh jaksa.

Dari kelemahan-kelemahan budaya hukum tersebut, maka perlu dilakukan rekonstruksi regulasi agar dapat memberikan efek jera pada pelaku tindak pidana perpajakan, selain itu juga dapat mengoptimalkan penerimaan kas negara dari sektor perpajakan.

3. Rekonstruksi Regulasi Sanksi Pidana Denda Di Bidang Perpajakan Berbasis Nilai Keadilan.

Merekonstruksi terhadap regulasi sanksi pidana di bidang perpajakan berbasis nilai keadilan, yaitu dengan merekonstruksi nilai, merekonstruksi regulasi dan menemukan gagasan baru.

Rekonstruksi nilai, bahwa Putusan pidana denda dalam bidang perpajakan sangat sulit dilakukan eksekusi, sehingga menjadi tunggakan secara terus menerus oleh Jaksa Eksekutor. Putusan pengadilan terkait dengan denda tidak mencantumkan Subsidaritas, oleh karena Undang-Undang KUP tidak mengaturnya secara limitatif, sehingga tidak dapat dieksekusi.

Oleh sebab itu perlu dilakukan rekonstruksi regulasi agar dapat memberikan efek jera pada pelaku tindak pidana perpajakan, selain itu juga dapat mengoptimalkan penerimaan kas negara dari sektor perpajakan.

Rekonstruksi Regulasi, merekonstruksi Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 dengan menambah regulasi baru yang tercantum dalam Pasal 41 D, yang berbunyi sebagai berikut:

Pasal 41D

(1) Jika terpidana tidak membayar denda sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39, Pasal 39A, Pasal 40, Pasal 41A, Pasal 41B, Pasal 41C, paling lama dalam waktu 1 (satu) bulan setelah putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap *(Inkracht van gewijsde)*, maka harta bendanya dapat disita oleh jaksa dan dilelang untuk membayar pidana denda.
(2) Dalam hal terpidana tidak mempunyai harta benda yang mencukupi untuk membayar denda sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), maka dipidana dengan pidana penjara selama-lamanya tidak melebihi ancaman pidana pokok.

Gagasan Baru tersebut berdasarkan rumusan makna teori yang dihasilkan adalah ”Sanksi Pidana Perpajakan Berbasis Nilai Keadilan".

E. Saran-Saran

Setelah memahami secara singkat dalam rekonstruksi sanksi pidana denda di bidang perpajakan berbasis nilai keadilan di atas, maka penulis menyampaikan saran-saran diantaranya sebagai berikut:

1. Diharapkan kepada Pemerintah dan DPR merevisi Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009, dengan menambahkan Pasal 41D yang mengatur sanksi pidana denda di bidang perpajakan yang berkeadilan (Sebagaimana dalam Tabel 5.1. Rekonstruksi Regulasi, halaman 401);

2. Sebaiknya Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) pajak wajib untuk *Asset tracing*, sinergitas/ kolaborasi diperlukan dengan instansi terkait Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK), diantaranya: Kementerian Agraria dan Tata Ruang/ Badan Pertanahan Nasional (BPN), Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia RI (Kemenkumham), Perbankan dan lain-lain;
3. Sebaiknya Aparat Penegak Hukum meningkatkan optimalisasi penerapan Tindak Pidana Pencucian Uang (TPPU) dalam tindak pidana perpajakan;
4. Sebaiknya Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) pajak dapat menjerat pelaku koorporasi/ Badan Hukum, dalam rangka memaksimalkan penerimaan uang negara, jika denda tidak dapat dibayar, maka aset perusahaan dapat disita.

F. Implikasi Kajian Disertasi

1. Implikasi Secara Teoritis

(1) Berharap hasil penelitian ini dapat menemukan pemikiran gagasan baru/ teori baru di bidang hukum pidana, khususnya penerapan sanksi pidana denda dalam kasus pidana yang berkaitan dengan pajak yang berbasis nilai keadilan, serta diharapkan dapat menambah referensi bagi penelitian-penelitian di masa yang akan datang.

(2) Berharap hasil penelitian ini dapat menjadi bahan rujukan bagi pelaksanaan kegiatan pengkajian yang teraktualisasi dari kegiatan pengajaran, diskusi dan seminar yang dilaksanakan di dunia akademis maupun praktis khususnya berkaitan penerapan sanksi pidana denda dalam kasus pidana yang berkaitan dengan pajak yang berbasis nilai keadilan.

2. Implikasi Secara Praktis

(1) Berharap hasil penelitian ini dapat memberikan rekomendasi yang bersifat korektif dan evaluatif bagi pembaca dalam upaya penerapan sanksi pidana denda dalam kasus pidana yang berkaitan dengan pajak yang berbasis nilai keadilan.

(2) Berharap hasil penelitian ini dapat menjadi masukan bagi Pemerintah untuk menyusun kebijakan strategis mengenai penerapan sanksi pidana denda dalam kasus pidana yang berkaitan dengan pajak.

DISSERTATION SUMMARY

A. Background of the Problem

In the development financing sector, taxes have more of a function as a catalyst for the development of social welfare in a fair and equitable manner. This has the consequence that taxes are seen as a means of development that has 2 (two) functions. These functions are:

1. *Budgetary function or financial function that provides as much money as possible into the state treasury; and*
2. *The regularend function or the function of regulating taxes as a tool to regulate society both in the economic and political fields.*

The position of the tax which is so important in Indonesia, in fact has many obstacles in terms of its implementation in society. One of the obstacles to the implementation of taxes in Indonesia is that there are still many people who do not orderly and cooperatively carry out their obligations as taxpayers, namely paying taxes to the state. In connection with the issue of tax order, the government and all of its instruments in the field of taxation often carry out enforcement including making various formulations in the field of taxation. Related matters can be seen in the government's efforts to issue various general provisions on taxation, namely through Law Number 6 of 1983 concerning General Provisions and Tax Procedures, as amended by Law Number 9 of 1994, Law Number 16 of 2000, Law No. 28/2007, and the last amendment to Law No. 16/2009, briefly referred to as the Tax Law, also regulates criminal sanctions. The tax collection system in Indonesia is the Self Assessment System, where taxpayers are entrusted with calculating, calculating and paying their own taxes owed. Thus, "Voluntary Compliance" from the Taxpayer is the goal of this system.[7]

Legal problems that need attention in the future are regulation and law enforcement regarding tax dispute resolution which has the potential to harm state

[7] Untung Sukardji, no year, *Sistem SAS Dalam Perpajakan*, p. 2, Internet Articles: http://www.google.com diakses 23 Juli 2020

revenues and criminal acts in the field of taxation as well as misuse of funds sourced from state revenues from taxes.[8]

The consequence of the implementation of this system is that tax collection places full responsibility for collection on the taxpayer. The problem of criminal formulation in terms of punishment in tax criminal cases in fact, with the existence of a self-assessment system, has resulted in the emergence of various tax crimes, most of which are in the form of:[9]

1. *Tax Avoidance;*
2. *Tax Evasion.*

Tax Avoidance is a transaction scheme aimed at minimizing the tax burden by exploiting the weaknesses or loopholes in tax provisions. Meanwhile, Tax Evasion is an effort to reduce the number of tax payables by violating existing tax provisions or in other words called tax smuggling.[10] *This situation resulted in the inhibition of tax objectives, one of which was related to state development.*

The existence of criminal sanctions in the world of taxation is basically not a form of revenge against perpetrators who are uncooperative and orderly in paying their taxes, but as a means of increasing public awareness and obedience as taxpayers, so that in the end they are able to increase state revenues in the taxation sector. Legal formulation policies in the field of taxation substantially involve reforming tax administration with the aim of increasing taxpayer compliance as well as strategies for overcoming violations and various forms of non-compliance with obligations in the taxation sector.[11]

The criminal law policy in the field of taxation in its development in the implementation sector raises various problems, especially related to the application of the provisions of the article governing criminal sanctions. Based on

---

[8] Mudzakkir, *Pengaturan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Dan Hubungannya Dengan Hukum Pidana Umum Dan Khusus Criminal Justice Regulation In The Taxation Field Criminal And Its Relation To General And Special Criminal Law,* Jurnal Legislasi Indonesia, Vol. 8 No. 1 - April 2011, p. 46.

[9] ekstensifikasi234.blogspot.com, *Pidana Perpajakan,* accessed On 12 May 2019, at 07.00 WIB

[10] Airlangga Surya Nagara , *Loc. Cit.*

[11] http://www.pajak.go.id, *Strategi Meningkatkan Kepatuhan Wajib Pajak*, accessed on 12 February 2018 at 19.00 WIB.

the court's decision which has permanent legal force (Inkracht van gewijsde), it does not include a penalty in lieu of a fine. If after the period of carrying out the sentence, the convict cannot pay the fine, it will be very difficult to carry out the execution by the Executing Prosecutor and become a continuous arrears that accumulates in the Attorney General's Office This becomes more complicated, because The Tax Law does not regulate in a limited manner, so that the Penalty of Fines cannot be executed. State financial losses or losses on state income are taxes that are less or not paid by the taxpayer (suspect/defendant who in the process is prosecuted by the Public Prosecutor and decided by the judge as a criminal fine. Based on Book One of the Criminal Code Article 30 if the criminal fine is not paid then replaced by imprisonment (subsidiary punishment). The application of imprisonment as a substitute for fines (subsidiary penalties) as stipulated in the First Book of the Criminal Code Article 30 in the case of criminal acts in the field of taxation, is based on Article 103 of the Criminal Code that the provisions in Chapter I to Chapter VIII of this book also apply to acts - an act which is punishable by other statutory provisions, unless the law provides otherwise. Law Number 6 of 1983 concerning General Provisions and Tax Procedures as has been amended several times, most recently by Law Number 16 of 2009 concerning General Provisions and Tax Procedures (The Tax Law) does not regulate imprisonment as a substitute for fines. Based on Article 30, if the convict does not pay the fine at all, he is obliged to replace it by serving imprisonment. If the convict pays part of the fine, then he is obliged to serve part of the imprisonment as well. The obligation to pay a fine will automatically fall if the convict is serving a confinement sentence. The Tax Law as lex specialis does not explicitly/limitatively regulate criminal penalties in lieu of fines. However, the Criminal Code as lex generalis, in Article 30 states: if the convict does not pay the fine, then he is obliged to replace it by serving imprisonment. The Tax Law does not include a penalty in lieu of a fine, only mentions a fine of 2 (two) times the tax payable or a maximum of 4 (four) times the tax payable. Referring to the Lex Specialis Derogate Legi Generalis, if it is not regulated in special rules, then the general rules are used. Whereas the general rule in Article 30 of the Criminal

Code states that the substitute for a fine is only 6 (six) months in prison. The court decision which has permanent legal force (Inkracht van gewijsde) does not include criminal sanctions in lieu of fines. It is even more complicated if the convict does not pay a high value fine that causes extraordinary state losses. Whereas Article 30 of the Criminal Code states that the substitute for a fine is only 6 (six) months in prison. Problems in implementing these regulations have resulted in the injury of a sense of justice in society. In connection with the various explanations above, the author feels the need to discuss in depth the issue related to "Reconstruction of Regulations on Criminal Sanctions for Fines in the Field of Taxation Based on Justice Values."

B. Formulation of the Problem

Based on various descriptions in the existing background, several problem formulations can be formulated in this dissertation. Some of the problem formulations are as follows:

1. *Why is the regulation of criminal penalties in the field of taxation not yet based on justice?*
2. *How are the weaknesses of the regulation of criminal penalties in the field of taxation that are not based on justice?*
3. *How is the reconstruction of the regulation of criminal penalties in the field of taxation based on the value of justice?*

C. Research purposes

Based on the problem formulation described above, several research objectives can be formulated in this dissertation. Some of the research objectives are as follows:

1. *To understand and analyze the regulation of criminal penalties in the field of taxation that has not been fair.*
2. *To understand and analyze the weaknesses of the regulation of criminal penalties in the field of taxation that is not yet based on justice.*
3. *To reconstruct the regulation of criminal penalties in the field of taxation*

based on the value of justice.

D. Discussion

1. The Regulation of Penalty Penalties in the Taxation Sector is not yet Based on Justice

The criminal law policy in the field of taxation in its development in the implementation sector raises various problems, especially related to the application of the provisions of the article governing criminal sanctions.

In the case of criminal acts in the field of taxation, the amount of the fine is decided by the Court which has permanent legal force. Based on the court's decision which has permanent legal force (Inkracht van gewijsde), it does not include a penalty in lieu of a fine. If after the period of carrying out the sentence, the convict cannot pay the fine, it will be very difficult to carry out the execution by the Executing Prosecutor and become a continuous arrears that accumulates in the Attorney General's Office This becomes more complicated, because The Tax Law does not regulate in a limited manner, so that the Penalty of Fines cannot be executed.

State financial losses or losses on state income are taxes that are less or not paid by the taxpayer (suspect/defendant who in the process is prosecuted by the Public Prosecutor and decided by the judge as a criminal fine. Based on Book One of the Criminal Code Article 30 if the criminal fine is not paid then replaced by imprisonment (subsidiary punishment). The application of imprisonment as a substitute for fines (subsidiary penalties) as stipulated in the First Book of the Criminal Code Article 30 in the case of criminal acts in the field of taxation, is based on Article 103 of the Criminal Code that the provisions in Chapter I to Chapter VIII of this book also apply to acts -actions that are punishable by other statutory provisions, unless the law provides otherwise.[12]

[12] R Sugandhi, *Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (K.U.H.P) Dengan Penjelasannya*, Usaha Nasional, Surabaya, 1981, hlm. 119.

The Tax Law which is the Lex Specialis Derogate Legi Generalis does not explicitly/limitatively regulate criminal penalties in lieu of fines. However, the Criminal Code as a generalist legislature, in Article 30 states: if the convict does not pay the fine, then he is obliged to replace it by serving imprisonment. The Tax Law does not include a penalty in lieu of a fine, only mentions a fine of 2 (two) times the tax payable or a maximum of 4 (four) times the tax payable. Referring to the Lex Specialis Derogate Legi Generalis, if it is not regulated in special rules, then the general rules are used. Whereas the general rule in Article 30 of the Criminal Code states that the substitute for a fine is only 6 (six) months in prison. The court decision which has permanent legal force (Inkracht van gewijsde) does not include criminal sanctions in lieu of fines. It is even more complicated if the convict does not pay a high value fine that causes extraordinary state losses. Whereas Article 30 of the Criminal Code states that the substitute for a fine is only 6 (six) months in prison. Problems in the implementation of these regulations have resulted in the injury of a sense of justice in society.

2. ***Weaknesses of the Regulation of Criminal Sanctions Fines in the Taxation Sector Not yet Based on Justice***

The weaknesses of the regulation of criminal sanctions are 3 (three) components, namely the legal structure, legal substance and legal culture.

***Weaknesses of the Legal Structure**, that the structural system that determines whether or not the law can be implemented properly. How complex is the implementation of justice in the field of tax criminal law. And as usual processes involving agencies in a bureaucratic system, the main problem faced is the efficiency of its work. Based on a court decision that has permanent legal force (Inkracht van gewijsde) related to a fine, it will be difficult for the executor prosecutor to execute if the convict within the time limit decided does not pay, so that it becomes continuously in arrears at the Prosecutor's Office. Tax Civil Servant Investigators (PPNS) should need to carry out asset tracing, synergy/collaboration is needed with related agencies, the Financial Transaction Reports and Analysis Center (PPATK), Ministry of*

Agrarian and Spatial Planning/National Land Agency (BPN), Ministry of Law and Human Rights of the Republic of Indonesia, Banking and others. Tax Civil Servant Investigator can ensnare corporate actors/legal entities, in order to maximize state revenue, if the fine cannot be paid, the company's assets can be confiscated. It is necessary to optimize the application of money laundering offenses in tax crimes.

Weaknesses in Legal Substance, *that the criminal law policy in the field of taxation in its development in the implementation sector raises various problems, especially related to the application of the provisions of the article that regulates the criminal sanctions of fines. Law Number 6 of 1983 concerning General Provisions and Tax Procedures as amended several times, most recently by Law Number 16 of 2009 concerning General Provisions and Tax Procedures (The Tax Law) does not regulate imprisonment as a substitute for fines. Book One of the Criminal Code Article 30, if the fine is not paid, it is replaced with imprisonment (a subsidiary crime). The application of imprisonment as a substitute for fines (subsidiary penalties) as stipulated in Book One of the Criminal Code Article 30 in criminal acts in the field of taxation is based on Article 103 of the Criminal Code, that "The provisions in Chapters I to Chapter VIII of this book also apply to acts of an act which by other statutory provisions is punishable by a criminal offense, unless the law provides otherwise." Based on Article 30 of the Criminal Code, if the convict does not pay the fine at all, then he is obliged to replace it by serving a prison sentence. If the convict pays part of the fine, then he is obliged to serve part of the prison sentence. The obligation to pay a fine will automatically fall if the convict is serving a prison sentence. The Criminal Code substantially as a generalist criminal system regulates the components of criminal threats and the criminal system: fines (Article 30 of the Criminal Code) and imprisonment (Article 18 of the Criminal Code). Meanwhile, the specialist criminal system regulates criminal threats and the punishment system: capital punishment (Law No. 5/1969), imprisonment (Law No. 12/1995), and criminal cover-up (Law No. 20/1946). The regulation of*

criminal sanctions for fines in the Tax Law does not reflect a sense of justice, because the Tax Law does not explicitly/limitatively regulate criminal penalties in lieu of fines in criminal acts in the field of taxation. If the penalty in lieu of a fine in a crime in the field of taxation is linked to Article 30 of the Criminal Code, that the length of the substitute imprisonment is at least one day and a maximum of six months. The execution of the tax penalty criminal decision is very difficult so that it becomes continuous arrears by the Executing Prosecutor, because the court decision related to the fine does not include subsidiarity because the Tax Law does not regulate it in a limited manner, so it cannot be executed.

The weakness of the legal culture *is that the tax collection system is a self-assessment system, where taxpayers are entrusted with calculating, calculating and paying their own taxes owed. Thus, "Voluntary Compliance" from the Taxpayer is the goal of this system. The benchmark for this self-assessment system is the honesty of the taxpayer, but it becomes a gap for tax avoidance for tax evaders with dishonest reporting. The consequence of implementing this system is that tax collection places full responsibility for collection on the taxpayer. Meanwhile, resistance to the tax collection process is a phenomenon that often occurs either by taking advantage of legal loopholes (Tax Avoidance) or through tax smuggling efforts (Tax Evasion). It is necessary to regulate taxation in Indonesia, which is hoped that gradually with better regulations it will be a deterrent effect that can minimize the existence of irregularities in this tax that have an impact on state financial revenues as much as possible. Regarding tax law enforcement, this tax crime is the ultimum remidium that is maximized. But it turns out that there are still taxpayers who are stubborn and become tax evaders. Prevention is through the ultimum remedium, but for those who are tax evaders it cannot be tolerated. Tax evaders need to take action according to legal rules. Where in the Tax Law itself has not been reached to create a deterrent effect for tax evaders, because the criminal sanctions only contain a minimum of 2 (two) times up to 6 (six) times the tax payable. It will be a complicated problem if*

the criminal sanctions are not paid by the convict. Where in the KUP Law up to now the regulations have not been able to create a deterrent effect for tax evaders, because the regulations regulate criminal sanctions only contain a minimum of 2 (two) times up to 6 (six) times the tax payable. It will be a complicated problem if the convict does not pay according to the time limit, therefore it cannot be executed by the prosecutor. From the weaknesses of the legal culture, it is necessary to reconstruct the regulations in order to provide a deterrent effect on the perpetrators of tax crimes, while also optimizing state treasury revenues from the tax sector.

3. ***Reconstruction of Regulations on Criminal Sanctions for Fines in the Field of Taxation Based on Justice Values.***

Reconstructing the regulation of criminal sanctions in the field of taxation based on the value of justice, namely by reconstructing values, reconstructing regulations and finding new ideas.

***Reconstruction of values**, that the sentence of fines in the field of taxation is very difficult to carry out, so that it becomes continuous arrears by the Executing Prosecutor. Court decisions related to fines do not include subsidiarity, because the Tax Law does not regulate it in a limited manner, so it cannot be executed. Therefore, it is necessary to reconstruct the regulations in order to provide a deterrent effect on the perpetrators of tax crimes, while also optimizing state treasury revenues from the taxation sector.*

***Reconstruction of Regulations**, reconstructing Law Number 6 of 1983 concerning General Provisions and Tax Procedures, as Has Been Amended Several Times, most recently by the Law of the Republic of Indonesia Number 16 of 2009 by adding new regulations contained in Article 41 D.*

Pasal 41D

(1) Jika terpidana tidak membayar denda sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39, Pasal 39A, Pasal 40, Pasal 41A, Pasal 41B, Pasal 41C, paling lama dalam waktu 1 (satu) bulan setelah putusan pengadilan yang telah memperoleh

kekuatan hukum tetap *(Inkracht van gewijsde)*, maka harta bendanya dapat disita oleh jaksa dan dilelang untuk membayar pidana denda.

(2) Dalam hal terpidana tidak mempunyai harta benda yang mencukupi untuk membayar denda sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), maka dipidana dengan pidana penjara selama-lamanya tidak melebihi ancaman pidana pokok.

The New Idea *is based on the formulation of the meaning of the resulting theory is "Tax Sanctions Based on Justice Values".*

E. Suggestions

After briefly understanding the reconstruction of fines in the field of taxation based on the value of justice above, the authors convey the following suggestions:

1. *It is hoped that the Government and the DPR will revise Law Number 6 of 1983 concerning General Provisions and Tax Procedures, as last amended by Law of the Republic of Indonesia Number 16 of 2009, by adding Article 41D which regulates criminal sanctions in the field of taxation which justice (as in Table 5.1. Reconstruction of Regulations, page 401);*
2. *It is recommended that the Civil Servant Investigator (PPNS) for mandatory tax for Asset tracing, synergy/collaboration is needed with related agencies for the Financial Transaction Reports and Analysis Center (PPATK), including: Ministry of Agrarian and Spatial Planning/National Land Agency (BPN), Ministry of Law and Human Rights of the Republic of Indonesia, Banking and others;*
3. *Law Enforcement Officials should improve the optimization of the implementation of the Crime of Money Laundering (TPPU) in tax crimes;*
4. *Tax Civil Servant Investigators (PPNS) should be able to ensnare corporate actors/legal entities, in order to maximize state revenue, if the fine cannot be paid, the company assets can be confiscated*

F. Implications of the Dissertation Study

1. Theoretical Implications

a. It is hoped that the results of this research can find new ideas / new theories in the field of criminal law, especially the application of criminal penalties in criminal cases related to taxes based on the value of justice, and are expected to add references for future studies

b. It is hoped that the results of this study can be used as reference material for the implementation of actualized study activities from teaching, discussion and seminar activities carried out in academia and practice, especially with regard to the application of criminal penalties in criminal cases related to taxes based on the value of justice..

2. Practical Implications

a. Hopefully the results of this study can provide corrective and evaluative recommendations for readers in an effort to apply criminal sanctions to fines in criminal cases related to taxes based on the value of justice.

b. Hopefully the results of this research can be input for the Government to formulate strategic policies regarding the application of criminal penalties in criminal cases related to taxes.

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Negara dalam kualitas sebagai organisasi pasti memiliki tujuan. Begitupun juga bagi Negara Republik Indonesia. Tujuan Negara Indonesia tertuang dalam alinea keempat Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945,[1] yaitu "...melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi, dan keadilan sosial...".

Pembangunan Nasional dilaksanakan dalam rangka pembangunan manusia Indonesia seutuhnya dan pembangunan masyarakat Indonesia seluruhnya untuk mewujudkan masyarakat yang sejahtera, adil dan makmur secara merata baik materil maupun spritual berdasarkan Pancasila dan UUD Negara Republik Indonesia 1945.

Dalam pelaksanaan pembangunan nasional tersebut, pajak dalam

[1]Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 merupakan suatu piagam di mana pandangan hidup, kesadaran dan cita-cita hukum serta cita-cita moral hukum yang meliputi suasana kejiwaan serta watak dari bangsa Indonesia, secara tersirat telah menegaskan bahwa Negara Kesatuan Republik Indonesia yang merdeka dan berdaulat adalah suatu negara yang dalam melaksanakan praktik kenegaraannya menganut prinsip negara hukum kesejahteraan. Dengan demikian, segala bentuk kegiatan pembangunan yang dilaksanakan untuk mengisi kemerdekaan bertujuan meningkatkan kesejahteraan dan kemakmuran bagi seluruh anggota masyarakat (warga negara) guna terwujudnya tatanan kehidupan bermasyarakat, berbangsa, serta bernegara yang adil dan makmur berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Sebagai negara hukum kesejahteraan, sudah sewajarnya apabila Pemerintah Republik Indonesia ikut campur tangan dalam kehidupan masyarakat (warga negara) sehari-hari, baik itu di bidang ekonomi, sosial budaya, kepercayaan, maupun teknologi.

perkembangannya memiliki kedudukan sebagai instrumen yang sangat vital di dalam suatu negara berkonsep pasar terkendali. Hal tersebut juga berlaku pada negara Indonesia. Kedudukan pajak yang vital dan strategis di Indonesia disebabkan karena pajak merupakan sumber pembiayaan pembangunan, sumber pembiayaan roda pemerintahan, serta sebagai sarana bagi pemerintah untuk mengatur perekonomian baik dalam skala masyarakat maupun dalam skala negara.

Pada sektor pembiayaan pembangunan, pajak lebih memiliki fungsi sebagai katalisator pembangunan kesejahteraan masyarakat secara adil dan merata. Hal ini membawa konsekuensi bahwa pajak dipandang sebagai sarana pembangunan yang memiliki 2 (dua) fungsi. Fungsi-fungsi tersebut adalah:[2]

1. Fungsi *budgeter* atau fungsi finansial yang memberikan masukan uang sebanyak-banyaknya ke kas negara; dan
2. fungsi *regulerend* atau fungsi mengatur bahwa pajak sebagai alat untuk mengatur masyarakat baik dalam bidang ekonomi maupun politik.

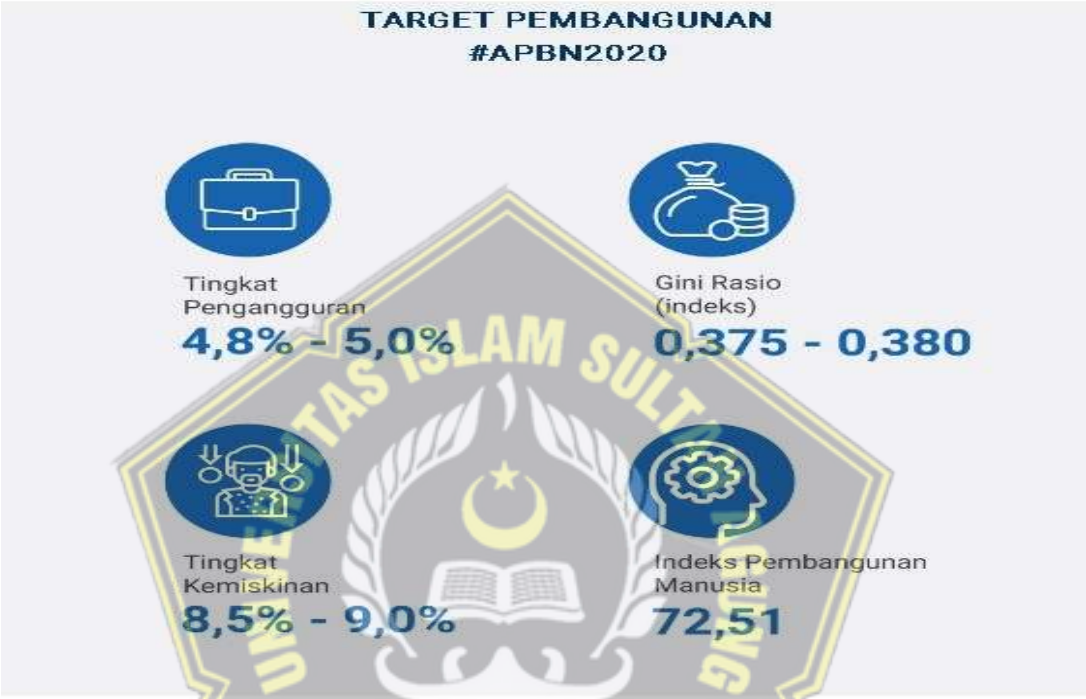
Target pendapatan negara di tahun 2020 merupakan target yang optimal namun tetap realistis untuk mendukung pencapaian sasaran pembangunan namun tetap mampu adaptif menghadapi risiko perekonomian.

Berdasarkan target Pembangunan berdasarakan APBN 2020 sebagaimana gambar di atas, bahwa ditargetkan tingkat pengangguran mencapai angka 4,8% - 5,0%., Rasio (indeks) dalam 0,375 – 0,380. Sedangkan tingkat kemiskinan ditargetkan mencapai angka 8,5% - 9,0% dengan indeks Pembangunan Manusia adalah 72,51.

[2] Safri Nurmanru, *Pengantar Perpajakan*, Granit, Jakarta, 2005, hlm. 30-31.

Sebagaimana target pembangunan berdasarakan APBN 2020 dapat dilihat dalam gambar berikut:

Gambar 1.1.



Sumber: Kementerian Keuangan Republik Indonesia[3]

Dalam APBN Tahun 2020, bahwa perhitungan Belanja Negara mencapai 2.540,4 T yang terdiri dari Belanja Pemerintah Pusat sebesar 1.683,5 T dan transfer ke daerah dan Dana Desa senilai 856,9 T. Sedangkan Pendapatan Negara sebesar 2.233,2 T yang terdiri dari penerimaan perpajakan senilai 1.865,7 T, Penerimaan Negara Bukan Pajak sebesar 367,0 T dan penerimaan hibah senilai 0,5 T. Dari rincian APBN 2020 telah terjadi defisit sebesar 307,2 T. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat

[3] https://www.kemenkeu.go.id/apbn2020 , diunduh pada tanggal 27 Maret 2021 Jam 19.30 WIB.

pada gambar APBN Tahun 2020 di bawah.

Gambar 1.2.



Sumber: Kementerian Keuangan Republik Indonesia[4]

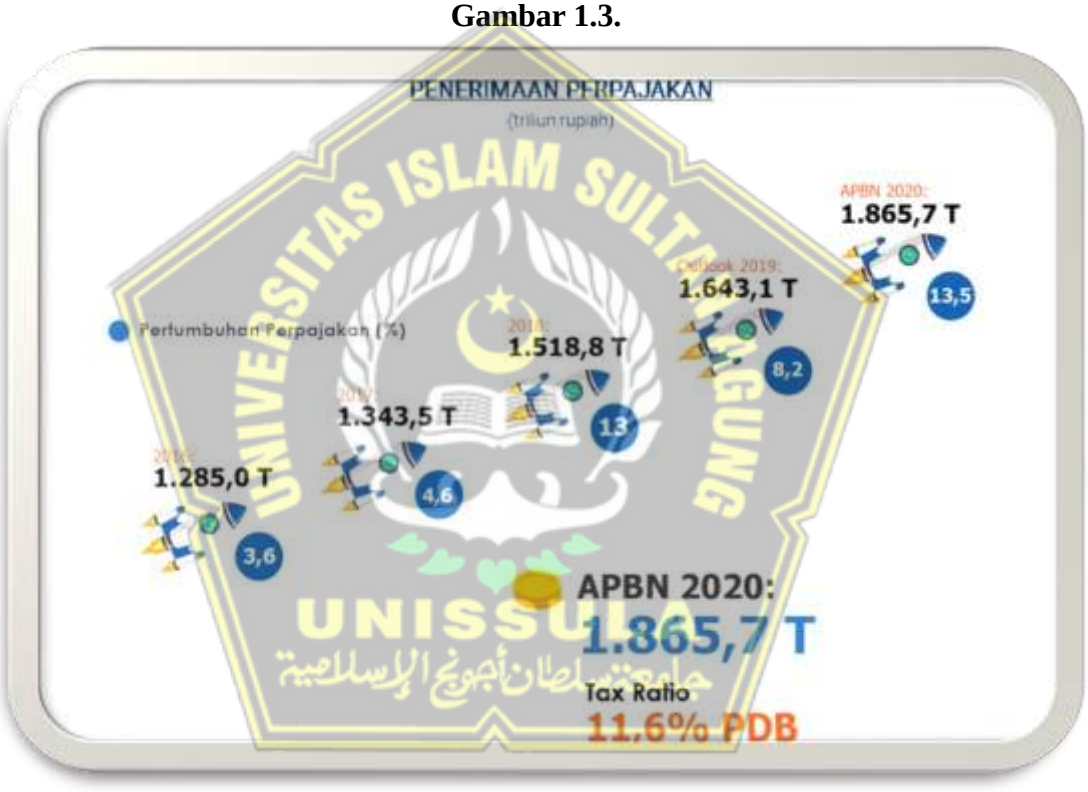
APBN tahun 2020 diproyeksikan mengalami defisit sebesar Rp307,2 triliun atau sebesar 1,76 persen terhadap PDB (sama dengan defisit RAPBN tahun 2020). Upaya menjaga keberlanjutan fiskal juga terlihat dari defisit keseimbangan primer yang mendekati nol sebesar minus Rp12 triliun. Tren penurunan menuju positif ini memberikan bukti kuat, sekaligus sinyal positif bahwa pengelolaan APBN selama ini telah berada pada jalur positif. Rasio defisit APBN dan defisit keseimbangan primer ini merupakan yang terendah dalam enam tahun terakhir.

Selama 5 (lima) tahun terakhir, bahwa penerimaan perpajakan mengalami pertumbuhan yang siginifikan. Pada tahun 2016 terjadi pertumbuhan perpajakan sebesar 3,6% senilai 1.285,0 T, di tahun 2017 terjadi pertumbuhan perpajakan sebesar 4,6 % yaitu senilai 1.343,5 T. Selanjutnya terjadi kenaikan pada tahun 2018 dengan

[4] Ibid.

pertumbuhan perpajakan sebesar 13 % yaitu senilai 1.518,8 T dan pada tahun 2019 juga mengalami kenaikan dengan pertumbuhan perpajakan sebesar 8,2 % yaitu senilai 1.643,1 T. Pada APBN Tahun 2020, Penerimaan perpajakan senilai 1.865,7 T dengan pertumbuhan perpajakan sebesar 13,5 % dan Tax Ratio 11,6% PDB. Sebagaimana dalam gambar di bawah ini:

Gambar 1.3.



Sumber: Kementerian Keuangan Republik Indonesia[5]

Sistem pemungutan pajak di Indonesia adalah *Self Assessment System*, dimana Wajib Pajak diberi kepercayaan untuk menghitung, memperhitungkan dan membayar sendiri pajak yang terutang. Dengan demikian, maka "*Voluntary Compliance*"

[5] Ibid.

(kepatuhan sukarela) dari Wajib Pajak menjadi tujuan dari sistem ini.[6]

Problem hukum yang perlu menjadi perhatian di masa datang adalah pengaturan dan penegakan hukum mengenai penyelesaian sengketa pajak yang berpotensi merugikan terhadap pendapatan negara dan tindak pidana di bidang perpajakan serta penyalahgunaan dana yang bersumber dari pendapatan negara yang berasal dari pajak.[7]

Adapun konsekuensi dari diterapkannya sistem ini adalah Pemungutan pajak meletakkan tanggung jawab pemungutan sepenuhnya kepada wajib pajak. Persoalan formulasi pidana dalam hal pemidanaan pada kasus pidana perpajakan pada kenyataanya dengan adanya *self assessment system,* mengakibatkan munculnya berbagai tindak pidana perpajakan yang sebagian besar berupa:[8]

1. Penghindaran Pajak atau *Tax Avoidance;*

2. Penggelapan Pajak atau *Tax Evasion.*

Tax Avoidance adalah suatu skema transaksi yang ditujukan untuk meminimalkan beban pajak dengan memanfaatkan kelemahan-kelemahan atau *loophole* ketentuan perpajakan. Sementara *Tax Evasion* adalah upaya memperkecil angka terhutang pajak dengan jalan melanggar ketentuan pajak yang ada atau dengan

[6] Untung Sukardji, tanpa tahun, *Sistem SAS Dalam Perpajakan*, hlm. 2, Artikel Internet: http://www.google.com diakses 23 Juli 2020

[7] Mudzakkir, *Pengaturan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Dan Hubungannya Dengan Hukum Pidana Umum Dan Khusus Criminal Justice Regulation In The Taxation Field Criminal And Its Relation To General And Special Criminal Law,* Jurnal Legislasi Indonesia, Vol. 8 No. 1 - April 2011, hlm. 46.

[8] ekstensifikasi234.blogspot.com, *Pidana Perpajakan,* Diakses Pada 12 Mei 2019, Pada 07.00 WIB

kata lain disebut dengan penyelundupan pajak.[9] keadaan tersebut mengakibatkan terhambatnya tujuan pajak yang dimana salah satunya yaitu berkaitan dengan pembangunan negara.

Kedudukan pajak yang begitu penting di Indonesia, pada kenyataannya memiliki banyak kendala dalam hal pelaksanaannya di masyarakat. Salah satu kendala pelaksanaan pajak di Indonesia adalah masih banyaknya berbagai oknum masyarakat yang tidak secara tertib dan kooperatif menjalankan kewajibannya sebagai wajib pajak yaitu membayar pajak kepada negara. Berkaitan dengan persoalan tertib pajak tersebut, pemerintah beserta segenap instrumennya di bidang perpajakan seringkali melakukan penertiban termasuk membuat berbagai formulasi di bidang perpajakan.

Hal terkait dapat dilihat pada upaya pemerintah dalam mengeluarkan berbagai ketentuan umum perpajakan, yaitu melalui Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994, Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, dan perubahan terakhir Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 yang di dalamnya juga mengatur sanksi pidana.

Terhambatnya pembangunan di negara Indonesia mengakibatkan terlanggarnya tujuan negara sebagaimana tertuang dalam alinea keempat UUD Negara Republik Indonesia 1945. Sekali lagi pidana pajak telah mengakibatkan terhambatnya amanat Pancasila dan Konstitusi negara Indonesia yang merupakan

[9] Airlangga Surya Nagara , *Loc. Cit.*

sumber hukum dan hukum dasar di negara Indonesia. Namun demikian pemidanaan pada tindak pidana pajak dapatlah dikatakan belum berlaku secara adil. Hal tersebut sebagaimana telah dijelaskan di atas. Akibat persoalan sistem pemidanaan pada tindak pidana pajak yang selama ini hanya berkutat pada pemidanaan penjara serta denda.

Dalam praktiknya, sebenarnya Direktorat Jenderal Pajak bukanlah institusi yang mengedepankan pemidanaan terhadap Wajib Pajak yang belum patuh. Pemidanaan merupakan *ultimum remedium* sebagai upaya terakhir, sehingga Direktorat Jenderal Pajak mengedepankan upaya-upaya administrasi terlebih dahulu. Direktorat Penegakan Hukum Direktorat Jenderal Pajak menunjukkan bahwa usulan penyidikan dan penuntutan, usulan pemeriksaan bukti permulaan diselesaikan dengan Pengungkapan Ketidakbenaran SPT[10] ataupun Pengungkapan Ketidakbenaran Perbuatan.[11]

Atas suatu perbuatan pelanggaran yang merugikan keuangan negara, terdapat 2 (dua) jalur penyelesaian yaitu diselesaikan secara administratif dengan cara sanksi dan SKP ataupun dengan jalur pidana. Suatu perbuatan yang yang dilakukan baik secara sengaja maupun alpa dapat diselesaikan baik dengan administrasi ataupun pidana yang diawali dengan pemeriksaan bukti permulaan.

Dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cata Perpajakan (KUP) sendiri tidak ada penegasan mengenai syarat-syarat yang harus dipenuhi agar

[10] Pasal 8 ayat (4) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cata Perpajakan (KUP)
[11] Pasal 8 ayat (3) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cata Perpajakan (KUP).

seseorang cukup dikenai sanksi administrasi walaupun suatu kerugian negara memang terjadi. Mengingat perbuatan dalam Pasal 38 dan Pasal 39 adalah perbuatan yang awam terjadi di masyarakat, maka sebenarnya ada banyak sekali orang yang dapat dijerat sanksi pidana berdasarkan ketentuan pidana perpajakan yang ada.

Pasal-pasal dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cata Perpajakan (KUP) dengan prinsip *ultimum remedium*, bahwa pidana perpajakan baru dapat ditempuh apabila upaya-upaya administratif memang telah dilakukan terlebih dahulu. Pasal 13A yang sekiranya bermaksud mewakili prinsip *ultimum remedium* melingkupi perbuatan yang sangat terbatas, yaitu hanya orang yang melakukan kealpaan pertama kali saja yang tidak dikenai sanksi pidana.

Syarat utama agar suatu perbuatan dikualifikasi sebagai perbuatan pidana adalah apabila terdapat unsur *willfulness* atau kesengajaan. Negara-negara lain seperti Amerika Serikat, Malaysia, Filipina dan negara-negara Eropa lain juga menerapkan ketentuan bahwa hanya perbuatan yang dilandasi unsur kesengajaan saja yang dikenai sanksi pidana. Selain itu perlu diingat bahwa sistem perpajakan di Indonesia adalah *self-assessment*, dimana masyarakat diberi kepercayaan untuk menghitung, memperhitungkan, menyetor dan melaporkan sendiri pajak yang terutang. Namun pada praktiknya, tidak semua wajib pajak paham mengenai kewajiban perpajakan yang diamanatkan undang-undang.

Adanya sanksi pidana di dunia perpajakan pada dasarnya bukan merupakan bentuk balas dendam terhadap pelaku yang tidak kooperatif dan tertib membayar

pajak miliknya, namun sebagai sarana dalam meningkatkan kesadaran dan ketaatan masyarakat selaku wajib pajak, sehingga pada akhirnya mampu meningkatkan penerimaan negara di bidang perpajakan. Kebijakan formulasi hukum di bidang perpajakan secara substansi menyangkut pembaharuan administrasi perpajakan dengan maksud meningkatkan kepatuhan wajib pajak serta strategi dalam menanggulangi pelanggaran dan berbagai bentuk ketidakpatuhan terhadap kewajiban di bidang perpajakan.[12]

Kebijakan hukum pidana di bidang perpajakan pada perkembangannya di sektor pelaksanaannya menimbulkan berbagai persoalan, terutama terkait dengan penerapan ketentuan pasal yang mengatur sanksi pidana. Persoalan tersebut juga timbul salah satunya dikarenakan penegak hukum dalam melakukan tindakan terhadap suatu perbuatan hukum yang sama menggunakan kebijakan yang berbeda. Sebagian perkara di bidang perpajakan yang diajukan oleh Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) Ditjen Pajak ke Penuntut Umum menggunakan ketentuan Pasal 39 UU KUP.

Selain persoalan di atas, tidak diaturnya pihak yang berwenang dalam melakukan perhitungan kerugian keuangan negara akibat persoalan pajak tidak diatur dalam berbagai peraturan perundang-undangan pajak. Selanjutnya terdapat pula persoalan lain yaitu berkaitan dengan penerapan pidana denda pada kasus pidana perpajakan.

[12] http://www.pajak.go.id, *Strategi Meningkatkan Kepatuhan Wajib Pajak*, diakses pada tanggal 12 Februari 2018 pukul 19.00 WIB.

UU KUP menyatakan bahwa pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan, dikenakan sanksi administrasi. Sedangkan bila menyangkut tindak pidana, dikenakan sanksi pidana. Hukum pada umumnya diartikan sebagai keseluruhan peraturan atau kaidah dalam kehidupan bersama, keseluruhan tentang tingkah laku yang berlaku dalam suatu kehidupan bersama yang dapat dipaksakan pelaksanaanya dengan suatu sanksi yang berjalan secara efektif.

Perkembangan pembentukan Undang-undang dalam bidang perpajakan dimulai setelah Indonesia merdeka, yang diawal dari lahirnya Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Pajak kemudian mengalami perubahan dengan Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan direvisi dengan perubahan ketiga dengan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 dan yang terakhir pada perubahan keempat dengan Undang-Undang No. 16 Tahun 2009.

Aturan mengenai kewajiban setiap wajib pajak untuk menyampaikan SPT, yang diancam dengan sanksi pidana bagi yang tidak mematuhinya. Wajib pajak yang tidak memasukkan SPT, namun sampai saat ini tidak ada wajib pajak yang dipidana karena pelanggaran tersebut. Masyarakat sangat jarang mendengar adanya pengadilan atas kasus-kasus pidana pajak. Hanya beberapa kasus pidana pajak yang terekspos beberapa waktu yang lalu, misalnya kasus faktur pajak fiktif dan kasus penggelapan transaksi valas. Dalam hal ini menggambarkan sangat sedikitnya tindak pidana pajak yang terjadi (artinya wajib pajak jarang melakukan tindak pidana pajak), atau karena

fiskus sulit menemukan tindak pidana yang dilakukan oleh wajib pajak, atau karena sulitnya membawa kasus pidana pajak sampai ke pengadilan.

Sebenarnya jika isi laporan pajak kurang benar, itu ancaman sanksi hukumannya berdasarkan undang-undang pajak adalah sanksi denda atau ancaman sanksi penjara juga. Ancaman pelanggaran kaedah norma di bidang perpajakan bisa berupa sanksi administrasi berupa "denda 200%" dan/atau ancaman sanksi pidana penjara.

Sementara dalam kasus lainnya sebagaimana pernah terjadi, dengan dilunasinya denda administrasi perpajakan, maka wajib pajak dapat terhindar dari ancaman sanksi pidana (asas pidana sebagai *ultimum remedium*: ketika kerugian negara di bidang pajak telah dipulihkan, ancaman pidana menjadi tertutup).

Oleh karenanya, itikad baik dengan melunasi sanksi denda pajak agar Wajib Pajak tidak sampai masuk ke dalam tahap pemidanaan, mengingat hukuman pidana tidak menghapus hubungan perikatan berupa beban pajak terutang. yang juga perlu dipahami, sanksi pidana tambahan berupa "pidana denda", berbeda dengan sanksi "administrasi berupa denda", meski keduanya mengatur perihal penjatuhan penjatuhan hukuman denda.

Bila laporan pajak dibuat secara keliru karena ketidaktauan normatif perpajakan, mungkin sanksi pidana berupa denda masih dapat diberlakukan tanpa pemidanaan penjara. Namun bila terdapat faktor seperti unsur kesengajaan, seperti diketahui adanya "pembukuan versi ganda", maka dapat dipastikan sanksi denda dan

sanksi penjara akan dijatuhkan secara pararel (kumulatif) oleh pengadilan pidana maupun pengadilan pajak, sehingga tidak dapat diremehkan oleh wajib pajak perorangan maupun korporasi.

Terdapat pula sebuah kaedah hukum berupa *"judge made law"* yang normanya tidak terkandung dalam undang-undang, namun dibentuk dari praktik kebiasaan peradilan sebagai *best practice*, bahwasanya nilai denda administrasi pajak adalah hasil pemeriksaan Majelis Hakim perkara pidana yang telah berkekuatan hukum tetap. Nilai yang disebutkan terakhir itulah yang menjadi dasar bagi kantor Pajak untuk menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar.

Kontribusi Kejaksaan Republik Indonesia juga sangat besar dalam penanganan perkara pajak sebagai penyelamatan keuangan Negara dan pengembalian keuangan Negara. Dalam bidang tindak pidana khusus, Kejaksaan sudah berhasil menangani dengan memiliki nilai kerugian yang cukup besar, yang melibatkan korporasi sebagai pelaku tindak pidana, menangani perkara yang bersentuhan dengan sektor penerimaan negara, hingga menginisiasi penindakan tindak pidana korupsi yang merugikan perekonomian negara.

Pada tahun 2020, Kejaksaan Agung dan Kejaksaan di seluruh Indonesia berhasil menyelamatkan uang negara sebanyak Rp 19,2 triliun dan telah berkontribusi untuk penerimaan negara bukan pajak (PNBP) sebesar Rp 346,1 miliar.[13] Dalam

[13] ST Burhanuddin, Jaksa Agung, *Rapat Kerja Kejaksaan Republik Indonesia , capaian kinerja Kejaksaan sepanjang tahun 2020*, 14 Desember 2020, Kontan.co.id, https://nasional.kontan.co.id/news/jaksa-agung-paparkan-capaian-kinerja-kejaksaan-sepanjang-tahun-2020 , diakses pada tanggal 29 Maret 2021, Jam 21.00 WIB.

kinerja perkara pajak pada tahun 2020, total ada 226 eksekusi yang terdiri 106 eksekusi Tindak Pidana Perpajakan dan Tindak Pidana Pencucian Uang dan sejumlah 115 eksekusi adalah Tindak Pidana Kepabeanan, Cukai dan Tindak Pidana Pencucian Uang. Secara rinci dapat dilihat dalam tabel berikut:

Tabel 1.4.



KINERJA PERKARA PAJAK TAHUN 2020

No.	T.P. PERPAJAKAN & TPPU				T.P. KEPABEANAN, CUKAI & TPPU			
	T.P. PERPAJAKAN	TPPU		EKSEKUSI	T.P. KEPABEANAN, CUKAI	TPPU		EKSEKUSI
	PRATUT	TUT	TUT		PRATUT	TUT	TUT	
Total	123	103	12	106	188	164	7	115

Penyelamatan Keuangan Negara Dan Pengembalian Keuangan Negara
Nomor Sunproglapnil Pidsus

T.P. PERPAJAKAN & TPPU (TUT)	T.P. KEPABEANAN, CUKAI & TPPU (TUT)
Rp. 5.006.730.764,00	Rp. 2.096.250.000,00

TOTAL : 7.102.980.764

EKSEKUSI T.P. PERPAJAKAN, KEPABEANAN, CUKAI & TPPU

Denda	Uang Rampasan	Hasil Lelang	Biaya Perkara
Rp.13.769.015.094,-	Rp.620.734.380,-	Rp.3.358.589.910,- SGD 9	Rp.702.500,-

TOTAL : Rp. 17.649.041.884,- + SGD 9

Sumber: Sunproglapnil Pidsus[14]

Dalam tabel di atas, penyelamatan keuangan negara dan pengembalian keuangan negara yang sudah dieksekusi sejumlah Rp. 7.102.980.764,00 yang terdiri dari eksekusi Tindak Pidana Perpajakan, Kepabeanan, Cukai dan Tindak Pidana Pencucian Uang.

Contoh perkara tindak pidana perpajakan di Pengadilan Negeri Pontianak atas

[14] Sunproglapnil, *Kinerja Perkara Pajak Tahun 2020*, Penyelamatan Keuangan Negara dan Pengembalian Keuangan Negara.

nama terdakwa Yulianto. Kasus posisi perkara pada pokoknya yaitu bahwa terdakwa selaku Wajib Pajak (WP) dan Pengusaha Kena Pajak (PKP) dengan kegiatan usaha berupa perdagangan komputer berikut assesorisnya,pada masa pajak Januari 2010 sampai dengan Maret 2011dengan sengaja tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan Pajak Penghasilan (PPh) Wajib Paiak Orang Pribadi dan SPT Masa Pajak Pertambahan Nilai (PPN) untuk masa Januari sampai dengan Desember tahun 2010.[15]

Bahwa perbuatan terdakwa menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara sebesar Rp. 4.205.992.902,- (empat milyar dua ratus lima juta sembilan ratus sembilan puluh dua ribu sembilan ratus dua rupiah), terdiri dari PPh sebesar Rp. 282.302.600,- (dua ratus delapan puluh dua juta tiga ratus dua ribu enam ratus rupiah) dan PPN Rp. 3.923.690.302,- (tiga milyar sembilan ratus dua puluh tiga juta enam ratus sembilan ribu tiga ratus dua rupiah).[16]

Tindak pidana bidang perpajakan yang dilakukan terdakwa sebagaimana diatur dan diancam pidana dalam Pasal 39 ayat (1) huruf c UU KUP, berbunyi :

Setiap orang yang dengan sengaja tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak yang terutang yang tidak atau kurang dibayar.

[15] Materi Dakwaan Jaksa Penuntut Umum Kejaksaan Tinggi Kalimantan Barat No. Reg. Perkara : PDS-01/Pidsus/E/01/2016 tanggal 21 Januari 2016, berkas perkara Penyidikan No. LAP-01.DIK/WPJ.13/2015 tanggal 3 Desember 2015 dari Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) pada Kantor Wilayah Direktur Jenderal Pajak (Kanwil DJP) Provinsi Kalimantan Barat.

[16] Laporan Hasil Pengitungan (LHP) Kerugian Pada Pendapatan Negara Nomor : LAP01/WPJ.13/2015 tanggal 7 Desember 2015 yang diterbitkan oleh Tim dari Kanwil DJP Provinsi Kalimantan Barat dalam proses penyidikan.

Atas perbuatannya terdakwa dituntut dengan dengan pidana penjara selama 3 (tiga) tahun dan denda Rp. 4.205.992.902,-x2=Rp 8.411.985.804,- (delapan milyar empat ratus sebelas juta sembilan ratus delapan puluh li ma ribu delapan ratus empat rupiah).[17] Tuntutan pidana denda didasarkan pada LHP No.: LAP-01/WPJ.13/2015 tanggal 7 Desember 2015, keterangan saksi dan keterangan ahli di persidangan. Pidana denda berupa nilai kerugian pada pendapatan Negara dikalikan 2 (dua).[18]

Hakim Pengadilan Negeri Pontianak menjatuhkan putusan atas diri terdakwa dengan pidana penjara selama 1 (satu) tahun dan denda Rp. 377.406.404,- (tiga ratus tujuh puluh tujuh juta empat ratus enam ribu empat ratus empat rupiah).[19]

Besarnya pidana denda didasarkan pada hasil penghitungan sendiri dari terdakwa dan Penasehat Hukumnya. Di tingkat banding, terdakwa dipidana dengan pidana penjara selama 10 (sepuluh) bulan dan denda Rp. 377.406.404,- (tiga ratus tujuh puluh tujuh juta empat ratus enam ribu empat ratus empat rupiah).

Besarnya Putusan pidana denda yang dijatuhkan sama dengan putusan Pengadilan Negeri Pontianak yang didasarkan pada hasil penghitungan sendiri dari terdakwa dan penasehat hukumnya. Pada akhirnya, di tingkat kasasi terdakwa dipidana dengan pidana penjara selama 1 (satu) tahun dan denda Rp. 377.406.404,-

[17] Surat Tuntutan Nomor Register Perkara : PDS-01/Pidsus/E/01/2016 tanggal 12 April 2016.

[18] Pasal 39 UU KUP menentukan bahwa pidana denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

[19] Putusan Pengadilan Negeri Pontianak Nomor: 87/ Pd.Sus/2016/PN Ptk. tanggal 19 April 2016.

(tiga ratus tujuh puluh tujuh juta empat ratus enam ribu empat ratus empat rupiah).[20]

Total pidana denda yang diputus, yaitu sebesar Rp. 377.406.404,- (tiga ratus tujuh puluh tujuh juta empat ratus enam ribu empat ratus empat rupiah) adalah kewajiban pajak yang tidak/kurang dibayar sebagai kerugian Negara yang terdiri dari PPh Rp. 93.468.000,- + PPN Rp. 95.235.202,- X 2.

Dalam perkara tersebut, khususnya pidana denda tidak disubsidiairkan dengan pidana kurungan. Hal itu didasarkan pada pemahaman atas ketentuan UU KUP Pasal 13 ayat (5) dan penjelasannya.

Namun demikian dalam perkara tindak pidana di bidang perpajakan tersebut di atas, besarnya pidana denda yang diputus oleh Pengadilan yang mempunyai kekuatan hukum tetap dianggap sebagai "Pajak Terhutang" dan menjadi dasar bagi Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang penghitungannya ditentukan, yaitu pidana denda ditambah sanksi administrasi berupa bunga sebesar 48% (empat puluh delapan persen) dari pajak terhutang (pidana denda) tersebut.

Berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap *(Inkracht van gewijsde)* tersebut tidak mencantumkan pidana pengganti denda. Apabila setelah jangka waktu melaksanakan pidana badan Terpidana tidak dapat membayar pidana denda, maka akan sangat sulit dilakukan eksekusi oleh Jaksa Eksekutor dan menjadi tunggakan secara terus menerus yang menumpuk di Kejaksaan. Hal ini menjadi semakin rumit, dikarenakan UU KUP tidak mengatur

[20] Putusan Mahkamah Agung RI No.: 1806 K/PID.SUS/2016 tanggal 23 November 2016.

secara limitatif, sehingga Pidana Denda tidak dapat dieksekusi.

Kerugian keuangan Negara atau kerugian pada pendapatan Negara tersebut adalah pajak yang kurang atau tidak dibayar oleh Wajib Pajak (tersangka/terdakwa yang dalam prosesnya dituntut oleh Penuntut Umum dan diputus oleh Hakim sebagai pidana denda. Berdasarkan Buku Kesatu KUHP Pasal 30 jika pidana denda tida dibayar maka diganti dengan pidana kurungan *(pidana subsidiair)*.

Pemberlakuan pidana kurungan sebagai pengganti pidana denda *(pidana subsidiair)* yang ditentukan Buku Kesatu KUHP Pasal 30 tersebut dalam perkara tindak pidana di bidang perpajakan, adalah berdasarkan Pasal 103 KUHP bahwa ketentuan-ketentuan dalam Bab I sampai dengan Bab VIII Buku ini, juga berlaku bagi perbuatan-perbuatan yang oleh ketentuan perundang-undangan lainnya diancam pidana, kecuali jika oleh undang-undang ditentukan lain.[21]

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) tidak mengatur tentang pidana kurungan pengganti pidana denda.

Berdasarkan Pasal 30, jika terpidana tidak membayar sama sekali uang denda, maka wajib menggantinya dengan menjalani pidana kurungan. Jika terpidana membayar sebagian uang denda, maka wajib menjalani pidana kurungan sebagian pula. Kewajiban membayar pidana denda gugur dengan sendirinya jika terpidana

[21] R Sugandhi, *Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (K.U.H.P) Dengan Penjelasannya*, Usaha Nasional, Surabaya, 1981, hlm. 119.

menjalani pidana kurungan.

UU KUP sebagai *lex specialis* tidak mengatur secara *eksplisit/ limitative* terhadap pidana pengganti denda. Akan tetapi KUHP sebagai *lex generalis*, dalam Pasal 30 menyatakan: jika terpidana tidak membayar uang denda, maka wajib menggantinya dengan menjalani pidana kurungan.

Dalam regulasi UU KUP tidak mencantumkan pidana pengganti denda, hanya menyebutkan pidana denda 2 (dua) kali pajak terutang atau maksimal 4 (empat) kali pajak terutang. Mengacu pada *Lex Specialis Derogate Legi Generalis*, apabila tidak diatur dalam aturan khusus, maka aturan umum yang digunakan. Padahal aturan umum dalam Pasal 30 KUHP menyebutkan pengganti denda hanya 6 (enam) bulan kurungan.

Putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap *(Inkracht van gewijsde)* tersebut tidak mencantumkan sanksi pidana pengganti denda. Lebih rumit lagi jika Terpidana tidak membayar pidana denda yang nilainya tinggi hingga menyebabkan kerugian negara yang sangat luar biasa. Padahal dalam Pasal 30 KUHP menyebutkan pidana pengganti denda hanya 6 (enam) bulan kurungan. Persoalan dalam implementasi regulasi tersebut telah mengakibatkan terciderainya rasa keadilan di dalam masyarakat.

Berkaitan dengan berbagai penjelasan di atas, maka penulis merasa perlu membahas secara mendalam persoalan berkaitan dengan "Rekonstruksi Regulasi Sanksi Pidana Denda Di Bidang Perpajakan Berbasis Nilai Keadilan."

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan berbagai uraian di dalam latar belakang yang ada, dapat disusun beberapa rumusan masalah di dalam disertasi ini. Adapun beberapa rumusan masalah sebagai berikut:

1. Mengapa regulasi sanksi pidana denda di bidang perpajakan belum berkeadilan?
2. Bagaimana kelemahan-kelemahan regulasi sanksi pidana denda di bidang perpajakan belum berbasis keadilan?
3. Bagaimana rekonstruksi regulasi sanksi pidana denda di bidang perpajakan berbasis nilai keadilan?

C. Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah yang diuraikan di atas, dapat disusun beberapa tujuan penelitian di dalam disertasi ini. Adapun beberapa tujuan penelitian sebagai berikut:

1. Untuk memahami dan menganalisis regulasi sanksi pidana denda di bidang perpajakan belum berkeadilan.
2. Untuk memahami dan menganalisis kelemahan-kelemahan regulasi sanksi pidana denda di bidang perpajakan belum berbasis keadilan.
3. Untuk merekonstruksi regulasi sanksi pidana denda di bidang perpajakan berbasis nilai keadilan.

D. Kegunaan Penelitian

Penelitian ini dilakukan dalam rangka penyusunan disertasi diharapkan

memiliki 2 (dua) kegunaan, yakni kegunaan secara teoritis dan praktis, sebagai berikut:

1. Kegunaan secara teoritis:

a. Berharap hasil penelitian ini dapat menemukan pemikiran gagasan baru/ teori baru di bidang hukum pidana, khususnya sanksi pidana denda di bidang perpajakan yang berbasis nilai keadilan, serta diharapkan dapat menambah referensi bagi penelitian-penelitian di masa yang akan datang.

b. Berharap hasil penelitian ini dapat menjadi bahan rujukan bagi pelaksanaan kegiatan pengkajian yang teraktualisasi dari kegiatan pengajaran, diskusi dan seminar yang dilaksanakan di dunia akademis maupun praktis khususnya berkaitan sanksi pidana denda di bidang perpajakan yang berbasis nilai keadilan.

2. Kegunaan secara praktis:

a. Berharap hasil penelitian ini dapat memberikan rekomendasi yang bersifat korektif dan evaluatif bagi pembaca dalam upaya penerapan sanksi pidana denda di bidang perpajakan yang berbasis nilai keadilan.

b. Berharap hasil penelitian ini dapat menjadi masukan bagi Pemerintah untuk menyusun kebijakan strategis mengenai sanksi pidana denda di bidang perpajakan yang berbasis nilai keadilan.

E. Kerangka Konseptual

Kerangka konseptual dimaksudkan untuk memberikan penjelasan dan

pemahaman tentang masalah secara lebih baik. Dengan demikian membantu peneliti untuk mengetahui masalah yang diteliti. Menurut Suryono Sukanto[22] bahwa kata konseptual dalam bahasa Latinnya *concepcio*, dalam bahasa Belanda *begrip* atau pengertian merupakan hal yang dimengerti.

Pada bagian ini penulis menyajikan pokok bahasan yang berkaitan dengan judul penelitian Rekonstruksi Regulasi Sanksi Pidana Denda Dalam Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan Berbasis Nilai Keadilan. Dapat dikemukakan penjelasan tentang varibel dalam dari masing-masing kata, yaitu:

1. **Rekonstruksi**

   Salah satunya seperti yang disebutkan rekonstruksi itu mencakup 3 (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 demikian lebih tepatnya merekonstruksi kembali kemudian menerapkannya dengan realita saat ini.[23]

   Berdasarkan uraian di atas, maka dapat peneliti simpulkan maksud rekonstruksi oleh penulis dalam penelitian ini adalah merekonstruksi regulasi berupa peraturan perundang-undangan yang berlaku yang mengatur tentang

[22] Soerjono Soekanto, 1986, *Pengantar Penelitian Hukum,* UI Press, Jakarta, hlm. 7

[23] Yusuf Qardhawi dalam ***Problematika Rekonstruksi Ushul Fiqih***, 2014 Al-Fiqh Al-Islâmî bayn Al-Ashâlah wa At-Tajdîd, Tasikmalaya.

penerapan sanksi pidana denda dalam kasus pidana yang berkaitan dengan pajak yang tadinya menurut penulis belum mencerminkan nilai-nilai keadilan menjadi peraturan perundang-undangan yang berdasarkan nilai-nilai keadilan.

2. Konsep Sanksi Pidana Denda

Kerangka konseptual selanjutnya adalah mengenai tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39, Pasal 39A, Pasal 40, Pasal 41A, Pasal 41B, Pasal 41C Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP).

Undang-Undang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) tersebut tidak mengatur tentang pidana penjara pengganti pidana denda. Putusan pengadilan terkait dengan denda tidak mencantumkan subsidaritas, oleh karena Undang-Undang Pajak tidak mengaturnya secara limitatif, sehingga tidak dapat dieksekusi.

Dalam regulasi UU KUP tidak mencantumkan pidana pengganti denda, hanya menyebutkan pidana denda 2 (dua) kali pajak terutang atau maksimal 4 (empat) kali pajak terutang. Mengacu pada *Lex Specialis Derogate Legi Generalis*, apabila tidak diatur dalam aturan khusus, maka aturan umum yang digunakan. Padahal aturan umum dalam Pasal 30 KUHP menyebutkan pengganti denda hanya 6 (enam) bulan kurungan.

3. Konsep Sanksi Pidana Denda Yang Berkeadilan

Seharusnya dalam penerapan sanksi pidana terhadap kejahatan dalam bidang perpajakan diharapkan memberi efek jera pada pelaku tindak pidana perpajakan. Dalam rangka penerimaan negara yang sebesar-besarnya, pencegahan dan pemberantasan tindak pidana pencucian uang (UU TPPU) perlu diterapkan untuk memaksimalkan penerimaan uang negara di dalam tindak pidana perpajakan

Berdasarkan uraian di atas, maka perlu dilakukan Rekonstruksi terhadap Sanksi Pidana Dalam Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan Berbasis Nilai Keadilan, bahwa tujuan utamanya adalah memberikan efek jera terhadap pelaku kejahatan di bidang perpajakan dan juga untuk memaksimalkan penerimaan negara, sehingga kebijakan hukum berbasis ekonomi yang harus dikedepankan yang berbasis nilai keadilan.

F. Kerangka Teori

Teori[24] dalam teori hukum dapat diartikan sebagai suatu kesatuan pandang, pendapat, dan pengertian yang berhubungan dengan kenyataan yang dirumuskan,

[24] Menurut Fred N. Kerlinger sebagaimana dikutip oleh Maria S. W. Sumardjono, menyatakan bahwa teori mengandung 3 (tiga) hal pokok, yaitu: Seperangkat proposisi yang berisi konstruksi (c*onstruct*) atau konsep yang sudah didefinisikan dan saling berhubungan; Teori menjelaskan hubungan antar variabel sehingga menghasilkan pandangan sistematis dari fenomena yang digambarkan oleh variabel, dan Teori menjelaskan fenomena dengan menghubungkan variabel dengan variabel lain dan menunjukkan bagaimana hubungan antar variabel. Maria S. W. Sumardjono, *Pedoman Pembuatan Usulan Penelitian Sebuah Panduan Dasar*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2001, halaman 19. Suatu teori umumnya mengandung 3 (tiga) elemen, yaitu: Penjelasan tentang

sehingga memungkinkan menyebarkan hipotesis yang dapat dikaji.[25] Kerangka teori memberikan gambaran atau batasan tentang teori yang digunakan sebagai landasan penelitian terhadap pengujian teori yang menggunakan teknik pengumpulan data maupun alternatif terhadap timbulnya teori baru melalui observasi maupun partisipasi aktif dalam prosesnya.[26]

Kerangka teori merupakan pendukung, berupa penjelasan permasalahan yang dianalisis. Teori memberikan penjelasan dengan cara mengorganisasikan dan mensistematisasikan masalah.[27] Menurut M. Solly Lubis kerangka teori merupakan pemikiran, atau butir pendapat, teori, tesis mengenai suatu kasus atau permasalahan yang dapat menjadi bahan perbandingan dan pegangan teoritis. Hal ini dapat menjadi masukan eksternal bagi penulis.[28]

Dalam menyusun kerangka teori, bagian teori harus menampilkan bagian yang bulat yang disajikan secara holistik, tetapi juga bukan sekedar penyajian konsep yang terpilah dan terpecah, sehingga konsep tersebut akan lebih menarik untuk dikaji. Selanjutnya menurut Radbruch, tugas teori hukum adalah membuat jelas nilai hukum

---

hubungan antara unsur dalam suatu teori; Teori menganut sistem deduktif, yaitu sesuatu yang bertolak dari suatu yang umum (abstrak) menuju suatu yang khusus dan nyata; dan Teori meberikan penjelasan atas gejala yang dikemukakan dengan kebutuhan penelitian, maka teori mempunyai maksud/tujuan memberikan pengarahan kepada penelitian yang akan dilakukan. M. Solly Lubis, 1994, *Filsafat Ilmu dan Penelitian*, Mandar Maju, Bandung, hlm. 31.

[25] Jan Gijssels dan Mark van Hoecke, 1982, *Wat is rechtstherie?*, Kluwer Rechtswetenschappen, Antwerpen, hlm. 134.

[26] Derek Layder, 1993, *New Strategic In Social Policy*, Padstow Ltd, Corn Wall, hlm. 2

[27] Satjipto Rahardjo, *Mengejar Keteraturan Menemukan Ketidakteraturan*, (*Teaching Order Finding Disorder*), Pidato mengakhiri Masa Jabatan sebagai Guru Besar Tetap pada Fakultas Hukum Universitas Diponogoro Semarang, 15 Desember 2000, halaman 8.

[28] M. Solly Lubis, *Op, Cit*, hlm. 80.

dan postulat hingga dasar filsafatnya yang paling dalam.[29] Sehingga teori tentang ilmu merupakan suatu penjelasan rasional yang sesuai dengan objek penelitian yang dijelaskan untuk mendapat verifikasi, maka harus di dukung oleh data empiris yang membantu mengungkapkan kebenaran.[30] Fungsi teori mempunyai maksud dan tujuan memberikan pengarahan kepada penelitian.[31] Teori juga berfungsi untuk memberikan petunjuk atas gejala yang timbul dalam dalam penelitian dan desain penelitian serta langkah penelitian yang berhubungan dengan kepustakaan, isu kebijakan maupun nara sumber penting lainnya.[32]

Teori adalah suatu kontruksi di alam cita atau ide manusia, dibangun untuk menggambarkan yang dijumpai di alam pengalaman (alam yang tersimak bersarankan indera manusia) sehingga berbicara tentang teori seseorang akan dihadapkan kepada kedua macam realitas, yang pertama adalah realitas *in abstracto* yang ada di alam ide imajinatif, dan kedua adalah padanannya yang berupa realitas *in concreto* yang berada dalam pengalaman indrawi.[33]

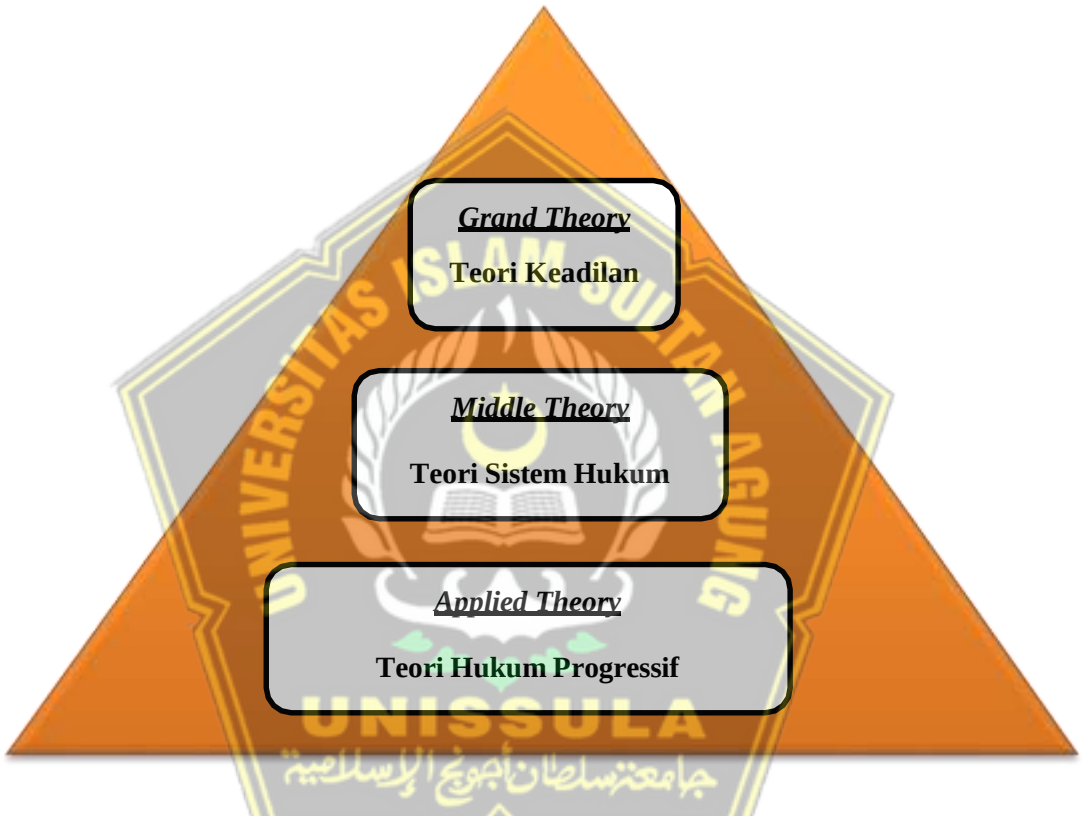
Penelitian disertasi ini menggunakan beberapa teori yang disusun sebagaimana bentuk piramida (lihat Gambar Diagram 1.1). Dalam gambar diagram tersusun tingkatan teori yang terbagi *Grand theory* (teori utama) menggunakan Teori

[29] Laurence M Friedmam, 1967, *Legal Theory*, Columbia University Press, New York, hlm. 3.
[30] M. Solly Lubis, *Op, Cit*, hlm. 27.
[31] Duanne R Monette Thomas and J. Sullivan Cornell R. Dejoms, 1989, *Applied Social Research*, Halt Reinhart and Winston Inc, Chicago, hlm. 31.
[32] Robert K Yin, 1993, *Application of Case Study Research*, Sage Publication International Educational and Professional Publisher New Bury Park, New Delhi, hlm. 4.
[33] Soetandyo Wignjosoebroto, 2002, *Hukum: Paradigma, Metode dan Dinamika Masalahnya*, ELSAM-HUMA, Jakarta, hlm. 184.

Keadilan, *middle theory* (teori tengah) menggunakan teori Sistem Hukum, dan *applied theory* (teori pelaksana) menggunakan Teori Hukum Progresif.

Gambar Diagram 1.1

Grand Theory, Middle Theory* dan *Applied Theory



Grand theory (teori utama) adalah teori yang memiliki cakupan luas sebagai dasar analisis bagi hasil-hasil penelitian. Dalam penelitian ini yang digunakan sebagai *grand theory* (teori utama) adalah teori keadilan, baik teori keadilan menurut Hukum Islam, teori keadilan menurut filosof barat maupun teori keadilan Pancasila.

Middle theory (teori tengah) adalah teori yang memiliki cakupan lebih sempit dari *grand theory* (teori utama). Dan yang akan digunakan sebagai *middle theory* (teori tengah) dalam penelitian ini adalah Teori Sistem Hukum

Applied theory (teori aplikasi) adalah teori yang memiliki cakupan khusus dan pembahasannya pada tataran praktis. Yang akan digunakan sebagai *applied theory* (teori aplikasi) dalam penelitian ini adalah Teori Hukum Progresif.

Berkaitan penelitian disertasi ini yang berjudul Rekonstruksi Regulasi Sanksi Pidana Denda Di Bidang Perpajakan Berbasis Nilai Keadilan, beberapa teori akan digunakan sebagai pisau analisis dalam disertasi ini akan diuraikan sebagai berikut:

1. *Grand Theory* (Teori Utama): Teori Keadilan

a. Teori Keadilan menurut Islam

Keadilan berasal dari kata 'adil", yang apabila dilihat dari asal katanya adalah kata serapan dari Bahasa Arab, yaitu *al-'adl*, yang berarti "tengah" atau "pertengahan". Dalam hal ini kata *al-'adl* sinonim dengan kata *inshaf*, yang dapat berarti "sadar", yakni sadar dalam mengambil keputusan/sikap yang tepat.[34] Kata *al-'adl* lawan kata dari zalim (*al-zhulm*) dan kejahatan (*al-jur*).[35] Kata *al-'adl* juga berarti ungkapan tentang perkara (perbuatan) yang pertengahan antara dua sisi yang melampaui batas (*al-ifrath*). Dalam terminologi yang dibuat oleh para ahli Hukum Islam, *al-'adl* dalam pengertian subyek (orang) yang berbuat adil, berarti

[34] Nurcholish Madjid, 1992, *Islam Doktrin dan Peradaban : Sebuah telaah Kritis tentang Masalah Keimanan, Kemanusiaan, dan kemodernan*, Yayasan Wakaf Paramadina, Jakarta, hlm. 512

[35] Dar al Masyriq, 1998, *Al-Munjid fi al-Lughah wa al-'Alam*, Beirut , hlm. 491

orang yang menjauhi perbuatan dosa besar dan tidak terus menerus melakukan dosa kecil, namun dominan perbuatan benarnya, serta menjauhi perbuatan yang rendah.[36] Dalam versi lain kata *al-'adl* berarti *al-adalah*, yakni berdiri tegak dan konsisten, yakni condong kepada kebenaran. Dalam pengertian syariat adil adalah ungkapan tentang konsistensi pada jalan kebenaran dengan cara menjauhi apa-apa yang dilarang dalam agamanya.[37] Jadi secara literal, arti adil dalam bahasa Arab klasik adalah suatu kombinasi dari moral dan nilai-nilai sosial yang menunjukkan arti berbuat baik (*fairness*), keseimbangan (*balance*), kesederhanaan (*temperance*), dan kejujuran (*straightforwardness*).[38]

Dalam Islam, unsur keadilan dipengaruhi semangat ilahiyah, karena Allah dalam Al Qur'an menyuruh manusia berbuat adil dalam kondisi apapun.[39] Dalam Islam keadilan selalu seiring dengan ketidakadilan. Masalah ketidakadilan sejalan dengan kemajuan, khususnya kemajuan material, yang sering dicapai justru dengan tata sosial yang

[36] Ahmad Ali MD, 2012, *Keadilan Hukum Bagi Orang Miskin*, Jurnal Mimbar Hukum dan Keadilan, Edisi No. 75, hlm. 132

[37] Al-Jurjani, 2003, *al-Ta'rifat*, Dar al Kutub al Ilmiyah, Beirut, hlm. 150

[38] Majid Khadduri, 1984, *The Islamic Conception of Justice*, The Johns Hopkins University, USA, hlm. 8

[39] al-Qur'an menyebut istilah keadilan dengan *al-adl* dan *al Qist* yang berarti suatu yang benar, tidak memihak, penjagaan hak seseorang dan cara yang tepat dalam mengambil keputusan dalam jumlah yang cukup banyak. Budhy Munawar Rahma, 1994, *Konstekstualisasi Dokrin Islam Dalam Sejarah*, Yayasan Paramadina, Jakarta, hlm. 99. Pengertian ini terdapat pada surat an-Nisa': 58-59, al-Maidah: 8, 42, al-An'am: 152, al-'A'raf: 29, al-Anbiya': 112, al-Hujarat: 9, dan al-Mumtahanah: 8. Karena itu, Al-Qur'an memberikan pengertian yang beragam dan sarat makna terhadap keadilan, yang orientasinya tercipta keseimbangan hidup manusia tanpa membedakan status atau golongan. M Dawam Raharjo, 1997, *Ensiklopedia Al Quran*, Yayasan Paramadina, Jakarta, hlm. 373.

mengandung unsur kezaliman,[40] tapi justru untuk kebaikan bersama (*maslaha*). Teori *maslaha* menurut Masdar F Masudi sama dengan teori keadilan sosial dalam filsafat hukum.[41]

Dalam Islam keadilan yang tertinggi adalah keadilan Ilahi yang mutlak, meskipun mekanisme persidangannya tidak terlalu berbeda dengan prinsip keadilan di dunia. Keadilan Ilahi itu dijelaskan oleh Al Qur'an, dibuktikan dengan catatan amal yang diperoleh malaikat Raqib dan Atid. Amal manusia akan ditimbang dan manusia akan disuruh membaca sendiri amal-amalnya, sedangkan mulut manusia dikunci, dan anggota tubuh yang lain menjadi saksi, sehingga tidak ada kebohongan. Demikian pula keadilan di dunia. Alat-alat bukti yang digunakan demi untuk menegakkan keadilan adalah saksi, sumpah, bukti tertulis, dan lain-lain.[42]

Keadilan dalam Islam sama dengan suatu keyakinan suci, suatu kewajiban (taklif) yang dibebankan kepada manusia untuk dilaksanakan dengan sungguh-sungguh dan jujur. Karena itu, keadilan adalah kualitas berlaku adil secara moral dan rahmat dalam memberikan kepada setiap manusia atas haknya. Hal ini dijelaskan dalam Al Qur'an, yakni kata "amanat" sebagai jamak dari "amanaha", terdiri dari segala bentuk

[40] M Dawam Raharjo, 1994, *Zalim*, Jurnal Ulumul Qur'an, Nomor 4 Volume V, hlm. 23.

[41] Masdar F Mas'udi, *Meletakkan Kembali Maslahat Sebagai Acuan Syari'ah*, Jurnal Ilmu dan Kebudayaan Ulumul Qur'an Nomor 3 Voluime VI Tahun 1995, hlm. 97.

[42] Hasbi Ash-Shiddiqie dikutip dalam Beni Ahmad Saebani, 2000, *Sosiologi Hukum*, Pustaka Setia, Bandung, hlm. 198-199

amanah yang harus dilaksanakan oleh seseorang, dimana yang paling utama adalah keadilan, dan dalam otoritas manusia tidak boleh menghakimi menurut tingkah laku mereka namun harus secara ketat sesuai dengan firman Allah.[43]

Keadilan dalam Islam berasal dari jantung penerapan syariat, dan bukan teori yang otonom diluar hukum-hukum syariat.[44] Keadilan universal Islam tidaklah temporer dan mengalami perubahan., yang mengalami perubahan dan dinamika sesuai situasi dan kondisi (konteks) ruang dan waktu adalah hukum-hukum yang bersifat cabang (*furu'*), karena hukum-hukum semacam ini tidaklah dijadikan tujuan, sebab yang dijadikan tujuan dari hukum-hukum tersebut adalah pencapaian realisasi keadilan syar'i, dan tidak ada nilai penalaran ijtihad jika bukan penalaran yang sahih secara syara', yaitu pendapat / putusan hukum yang murni, terhindar dari hawa nafsu (kepentingan) individual dan syahwat yang menafikan tujuan syara' yang universal dalam mewujudkan perdamaian dan kebaikan.[45]

Keadilan memiliki pengertian yang luas dan mencakup semua kebaikan, tetapi agama meminta sesuatu lebih ramah dan lebih manusiawi, melakukan perbuatan-perbuatan baik bahkan dimana mereka tidak

[43] Muhammad Muslehudin, 1985, *Philoshophy of Islamic Law and The Orientalist; a Comparative Study of Islamic Legal System*, Markazi Makatab Islami, Delhi, hlm. 101-102.

[44] Wahbah al Zuhaili, 2009, *al-Fiqh Islam wa Adillatuhu*, Dar al Fikr, Juz IX, Beirut, hlm. 411

[45] *Ibid*, hlm. 412

dituntut secara pasti oleh keadilan. Keadilan dibangun dengan menghapuskan segala penyebab ketidakadilan.[46] Dengan demikian, apabila keadilan dihubungkan dengan kata hukum sehingga menjadi keadilan hukum (*legal justice*), maka berarti keadilan sebuah putusan hukum yang dijatuhkan oleh hakim terhadap pencari keadilan (*justisia belen*), haruslah diambil berdasatkan kebenaran substantif, memberikan sesuatu kepada yang berhak menerimanya.[47]

Adapun standar keadilan dalam Islam didasarkan pada norma-norma baik dan buruk yang didukung oleh wahyu dan prinsip-prinsip hukum yang fundamental. Keadilan dalam Islam adalah perpaduan yang baik antara hukum dan moralitas. Dengan demikian, yang dimaksud keadilan dalam Islam adalah harmonisasi antara kebebasan individu dan kepentingan masyarakat. Kebebasan individu tidak sama sekali dihancurkan oleh Islam tetapi dikontrol demi kepentingan masyarakat yang terdiri dari individu itu sendiri, dan karenanya juga kepentingannya yang sah dilindungi. Disinilah hukum memainkan peran yang penting dalam mendamaikan kepentingan pribadi dengan kepentingan masyarakat dan bukan sebaliknya. Individu diperbolehkan mengembangkan hak pribadinya dengan syarat tidak mengganggu kepentingan masyarakat. Dengan begitu, perselisihan dapat diakhiri dan tuntutan keadilan dapat

[46] Muhammad Muslehudin, *Op. Cit.*, hlm. 102
[47] Ahmad Ali MD, *Op.Cit.*, hlm. 135

dipenuhi.[48] Keseimbangan antara hak dan kewajiban ketika mengimplementasikan keadilan merupakan persoalan mendasar untuk merealisasikan kesetaraan diantara permusuhan dan merealisasikan kemampuan dalam memenuhi kewajiban dan proporsionalitas keputusan hukum, inilah yang dinamakan berbuat kebaikan dalam keadilan (*al ihsan fi al 'adl*) yang diperintahkan Allah dalam surat al Nahl ayat 90.[49]

Keadilan adalah cita-cita sosial dan tujuan hukum, meskipun ide tentang keadilan tidak pernah objektif. Keadilan selalu bersifat subjektif, tidak terkecuali dalam hukum. Karena itulah, putusan hakim berlaku hanya bersifat lahir saja, tidak berlaku secara batin, yakni yang halal di sisi Allah bukanlah putusan yang diputuskan hakim, tetapi putusan yang sesuai dengan kebenaran.[50] Dan untuk dapat mendekati keadilan sesuai dengan keadilan ilahiyah, maka hakim sebagai pihak yang ditugaskan untuk mewujudkan keadilan, haruslah selalu menjaga dirinya untuk senantiasa dekat dengan Allah SWT, sehingga nantinya putusan yang dijatuhkan oleh hakim telah secara transendental didasarkan kepada

[48] *Ibid*, hlm. 106

[49] Wahbah al Zuhaili, *Op.Cit.*, hlm. 388. Dalam konteks pemidanaan dikenal suatu pendekatan, yaitu pendekatan interaksi antara "perbuatan-pelaku dan korban" (*crimes, criminal and victims relationship*). Dari pendekatan ini diperoleh dua kesimpulan, yaitu (1) nilai keadilan tidak diperoleh dari tingginya nilai kepastian hukum melainkan dari keseimbangan perlindungan hukum atas korban dan pelaku kejahatan; (2) semakin serius suatu kejahatan, maka semakin besar nilai keadilan yang harus dipertahankanlebih dari nilai kepastian hukum. Lihat dalam Ridwan Mansyur, *Mengadili dengan Nurani; Perspektif Restoratif Justice pada Persidangan Perkara Kekerasan dalam Rumah Tangga*, dalam Varia Peradilan, Majalah Hukum Tahun XXII No. 262 September 2007, hlm. 44-45

[50] Wahbah al Zuhalili, *Op.Cit.*, hlm. 405

keadilan Ilahiyah.[51] Jadi eksistensi keadilan selalu ada di dua tempat, yakni keadilan manusiawi yang sifatnya subyektif dan relatif dan keadilan ilahiyah yang sifatnya obyektif dan mutlak, kebenarannya bukan karena adanya subyek yang membenarkannya, karena ada tidaknya kebenaran obyektif hanya bergantung pada obyeknya dan bukan subyeknya. [52]

Menegakkan keadilan merupakan cita-cita tertinggi dalam hukum, namun menegakkan keadilan bukan terletak pada teks-teks hukum semata, melainkan pada manusia yang menerima amanah sebagai penegak hukum, yaitu polisi, jaksa penuntut umum, advokat, dan hakim. Oleh karenanya, diantara tugas hakim adalah memutus pihak-pihak yang berbuat dzalim dari tindakan mengambil hak orang lain secara tidak sah, dan melampaui batas, serta menolong pihak-pihak yang teraniaya dan menyampaikan hak kepada setiap yang berhak.[53] Itulah keadilan hukum yang harus ditegakkan, namun keadilan hukum itu menjadi mahal karena tidak ada yang mampu membelinya, namun keadilan akan menjadi murah tatkala para penegak hukum tidak lagi berlaku jujur dan amanah dalam menjalankan profesinya. [54]

b. Teori Keadilan menurut filosof barat

[51] Di Indonesia setiap putusan hakim wajib ada irah-irah (kalimat pembuka), "Demi Keadilan berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa". Dan apabila suatu putusan hakim tidak memuat irah-irah tersebut, maka putusan hakim menjadi batal demi hukum. Ini artinya bahwa putusan hakim haruslah sedapat mungkin mendekati *keadilan ilahiyah*.

[52] Beni Ahmad Saebani, *Op.Cit.*, hlm. 166

[53] Wahbah al Zuhaili, *Op.Cit.*, hlm. 402

[54] Al Jurjawi, 2007, *Hikmat al Tasyri' wa Falsafatuhu*, Dar al Fikr, Juz II, Beirut, hlm. 102-110

Menurut Plato,[55] keadilan dapat terwujud apabila negara dipimpin oleh para filosof, karena apabila negara dipimpin oleh yang cerdik, pandai dan bijaksana, maka akan lahir suatu keadilan yang sesungguhnya. Oleh karena itu tanpa hukum sekalipun, jika negara dipimpin oleh para aristokrat, maka masyarakat akan bahagia dengan terciptanya keadilan. Namun apabila negara tidak dipimpin oleh para aristokrat, maka keadilan tidak mungkin dapat diwujudkan tanpa adanya hukum. Dalam kondisi negara tidak dipimpin oleh aristokrat, maka hukum dibutuhkan untuk menghadirkan keadilan dalam kondisi ketidakadilan.[56]

Pemikiran Plato dalam bukunya *Politicos (The Statement)* dan *Nomoi (The Law)*, berpandangan bahwa penyelenggaraan suatu pemerintah yang baik yaitu pemerintah yang diatur oleh hukum. Hukum bukanlah semata-mata ditujukan untuk memelihara ketertiban dan menjaga stabilitas negara, melainkan juga sebagai instrumen penguasa untuk mendidik moral warga sehingga menjadi warga negara yang ideal.[57]

---

[55] Plato lahir sekitar 427 SM - meninggal sekitar 347 SM adalah seorang filsuf dan matematikawan Yunani, penulis *philosophical dialogues* dan pendiri dari Akademi Platonik di Athena, sekolah tingkat tinggi pertama di dunia barat. Ia adalah murid Socrates. Pemikiran Plato pun banyak dipengaruhi oleh Socrates. Plato adalah guru dari Aristoteles. Karyanya yang paling terkenal ialah Republik. Dia juga menulis 'Hukum' dan banyak dialog di mana Socrates adalah peserta utama. (lihat dalam http://id.wikipedia.org/wiki/Plato)

[56] Bernard, dkk., 2010, *Teori hukum : Strategi Tertib Manusia Lintas Ruang dan Generasi*, Genta Publishing, Yogyakarta, hlm. 40-41.

[57] Muhammad Yusuf, 2013, *Merampas Aset Koruptor, Solusi Pemberantasan Korupsi di Indonesia*, Kompas, Jakarta, hlm. 36

Menurut Aristoteles,[58] ada beberapa pengertian keadilan, antara lain yakni :

a. Keadilan berbasis persamaan

Keadilan berbasis persamaan didasarkan atas prinsip bahwa hukum mengikat semua orang, sehingga keadilan yang hendak dicapai oleh hukum dipahami dalam konteks kesamaan. Kesamaan yang dimaksudkan disini terdiri dari atas kesamaan numerik dan kesamaan proporsional. Kesamaan numerik berprinsip kesamaan derajat atas setiap orang di hadapan hukum, sedangkan kesamaan proporsional adalah memberi kepada setiap orang apa yang sudah menjadi haknya.

b. Keadilan distributif

Sesungguhnya keadilan distributif ini identik dengan keadilan proporsional, dimana keadilan distributif berpangkal pada pemberian hak sesuai dengan besar kecilnya jasa, sehingga dalam hal ini keadilan didasarkan pada persamaan, melainkan sesuai dengan porsinya masing-masing (proporsional).

[58] Aristoteles, (384 SM – 322 SM) adalah seorang filsuf Yunani, murid dari Plato dan guru dari Alexander yang Agung. Ia menulis tentang berbagai subyek yang berbeda, termasuk fisika, metafisika, puisi, logika, retorika, politik, pemerintahan, etnis, biologi dan zoologi. Bersama dengan Socrates dan Plato, ia dianggap menjadi seorang di antara tiga orang filsuf yang paling berpengaruh di pemikiran Barat.Filsafat Aristoteles berkembang dalam tiga tahapan yang pertama ketika dia masih belajar di Akademi Plato ketika gagasannya masih dekat dengan gurunya tersebut, kemudian ketika dia mengungsi, dan terakhir pada waktu ia memimpin Lyceum mencakup enam karya tulisnya yang membahas masalah logika, yang dianggap sebagai karya-karyanya yang paling penting, selain kontribusinya di bidang Metafisika, Fisika, Etika, Politik, Ilmu Kedokteran, Ilmu Alam dan karya seni. (lihat http://id.wikipedia.org/wiki/Aristoteles).

c. Keadilan korektif

Keadilan korektif pada dasarnya merupakan keadilan yang bertumpu pada pembetulan atas suatu kesalahan, misalnya apabila ada kesalahan orang yang menimbulkan kerugian bagi orang lain, maka orang yang mengakibatkan munculnya kerugian, harus memberikan ganti rugi (UUD) kepada pihak yang menerima kerugian untuk memulihkan keadaannya sebagai akibat dari kesalahan yang dilakukan. [59]

Menurut Thomas Aquinas,[60] keadilan dapat dibagi dua, yaitu keadilan yang bersifat umum dan keadilan yang bersifat khusus. Keadilan yang bersifat umum adalah keadilan yang dirumuskan dalam peraturan perundang-undangan yang wajib ditaati demi kepentingan umum. Adapun

[59] *Ibid*, hlm. 45-46

[60] Thomas Aquinas (1225-1274) adalah seorang filsuf dan teolog dari Italia yang sangat berpengaruh pada abad pertengahan. Karya Thomas Aquinas yang terkenal adalah *Summa Theologiae* (1273), yaitu sebuah buku yang merupakan sintesis dari filsafat Aristoteles dan ajaran Gereja Kristen. Pada tahun 1879, ajaran-ajarannya dijadikan sebagai ajaran yang sah dalam Gereja Katolik Roma oleh Paus Leo XIII.[1] Thomas Aquinas juga disebut Thomas dari Aquino (bahasa Italia: Tommaso d'Aquino). Aquinas dilahirkan di Roccasecca dekat Napoli, Italia. Dalam keluarga bangsawan Aquino. Ayahnya ialah Pangeran Landulf dari Aquino dan ibunya bernama Countess Teodora Carracciolo. Kedua orang tuanya adalah orang Kristen Katolik yang saleh. Thomas, pada umur lima tahun diserahkan ke biara Benedictus di Monte Cassino agar dibina untuk menjadi seorang biarawan. Setelah sepuluh tahun Thomas berada di Monte Cassino, ia dipindahkan ke Naples. Di sana ia belajar mengenai kesenian dan filsafat (1239-1244). Selama di sana, ia mulai tertarik pada pekerjaan kerasulan gereja, dan berusaha untuk pindah ke Ordo Dominikan, suatu ordo yang sangat dominan pada abad itu. Keinginannya tidak direstui oleh orang tuanya sehingga ia harus tinggal di Roccasecca setahun lebih lamanya. Namun, karena tekadnya pada tahun 1245, Thomas resmi menjadi anggota Ordo Dominikan. (lihat dalam http://id.wikipedia.org/wiki/Thomas_Aquinas)

keadilan khusus adalah keadilan yang didasarkan atas persamaan atau proporsionalitas.

Keadilan khusus, dapat dibagi menjadi:

- Keadilan distributif (*justitia distributiva*), yaitu keadilan yang diterapkan pada lapangan hukum publik.
- Keadilan Komulatif (*justitia commulativa*), yaitu keadilan yang mempersamakan antara prestasi dan kontra prestasi.
- Keadilan vindikatif (*justitia vindicativa*), yaitu keadilan dalam menjatuhkan hukuman atau ganti rugi dalam tindak pidana. [61]

Hans Kelsen[62] berpandangan bahwa suatu tata sosial adalah tata yang adil. Pandangan ini bermakna bahwa tata tersebut mengatur perbuatan manusia dengan tata cara yang dapat memberikan kebahagiaan bagi seluruh masyarakat. Keadilan adalah kebahagiaan sosial yang tidak bisa

[61] Darji Darmodiharjo dan Sidharta, 1995, *Pokok-Pokok Filsafat Hukum : Apa dan Bagaimana Filsafat Hukum Indonesia*, Genta Publishing, Yogyakarta, hlm. 102

[62] Ide mengenai Teori Hukum Murni (*the Pure Theory of Law*) diperkenalkan oleh seorang filsuf dan ahli hukum terkemuka dari Austria yaitu Hans Kelsen (1881-1973). Kelsen lahir di Praha pada 11 Oktober 1881. Keluarganya yang merupakan kelas menengah Yahudi pindah ke Vienna. Pada 1906, Kelsen mendapatkan gelar doktornya pada bidang hukum. Kelsen memulai kariernya sebagai seorang teoritisi hukum pada awal abad ke-20. Oleh Kelsen, filosofi hukum yang ada pada waktu itu dikatakan telah terkontaminasi oleh ideologi politik dan moralitas di satu sisi, dan telah mengalami reduksi karena ilmu pengetahuan di sisi yang lain. Kelsen menemukan bahwa dua pereduksi ini telah melemahkan hukum. Oleh karenanya, Kelsen mengusulkan sebuah bentuk kemurnian teori hukum yang berupaya untuk menjauhkan bentuk-bentuk reduksi atas hukum. Yurisprudensi ini dikarakterisasikan sebagai kajian kepada hukum, sebagai satu objek yang berdiri sendiri, sehingga kemurnian menjadi prinsip-prinsip metodolgikal dasar dari filsafatnya. Perlu dicatat bahwa paham anti-reduksionisme ini bukan hanya merupakan metodoligi melainkan juga substansi. Kelsen meyakini bahwa jika hokum dipertimbangkan sebagai sebuah praktik normatif, maka metodologi yang reduksionis semestinya harus dihilangkan. Akan tetapi, pendekatan ini tidak hanya sebatas permasalahan metodologi saja. (lihat dalam http://id.wikipedia.org/wiki/Teori_Hukum_Murni)

ditemukan manusia sebagai individu dan berusaha mencarinya dalam masyarakat. Oleh karena itu, kerinduan manusia pada keadilan pada hakekatnya adalah kerinduan terhadap kebahagiaan. Keadilan tersebut hanya dapat diperoleh dari tatanan. Menurut Hans Kelsen hukum yang dapat memberikan keadilan adalah tatanan hukum yang positif, yaitu tatanan yang dapat bekerja secara sistematis. Dengan demikian, keadilan adalah keadilan yang sudah tertuang dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku.[63]

Thomas Hobbes,[64] berpandangan bahwa keadilan sama dengan hukum positif yang dibuat oleh penguasa. Pandangan ini mengandung konsekwensi bahwa norma hukum positif adalah satu-satunya alat untuk menilai baik dan buruk, adil dan tidak adil. Hobbes terkenal dengan teori kontrak sosialnya, dimana menurutnya masyarakat telah melakukan kesepakatan atau kontrak untuk menyerahkan kedaulatannya kepada penguasa. Pendapat yang hampir sama dengan Hobbes adalah pendapat

[63] Anthon F. Susanto, 2010, *Dekonstruksi Hukum ; Eksplorasi Teks dan Model Pembacaan*, Genta Publishing, Yogyakarta, hlm. 89

[64] Thomas Hobbes dari Malmesbury (lahir di Malmesbury, Wiltshire, Inggris, 5 April 1588 – meninggal di Derbyshire, Inggris, 4 Desember 1679 pada umur 91 tahun) adalah seorang filsuf Inggris yang beraliran empirisme. Pandangannya yang terkenal adalah konsep manusia dari sudut pandang empirisme-materialisme, serta pandangan tentang hubungan manusia dengan sistem negara. Hobbes memiliki pengaruh terhadap seluruh bidang kajian moral di Inggris serta filsafat politik, khususnya melalui bukunya yang amat terkenal "Leviathan". Hobbes tidak hanya terkenal di Inggris tetapi juga di Eropa Daratan. Selain dikenal sebagai filsuf, Hobbes juga terkenal sebagai ahli matematika dan sarjana klasik. Ia pernah menjadi guru matematika Charles II serta menerbitkan terjemahan *Illiad* dan *Odyssey* karya Homeros. (lihat dalam http://id.wikipedia.org/wiki/Thomas_Hobbes)

Immanuel Kant[65] yang berpandangan bahwa pembentukan hukum dilakukan karena rawannya pelanggaran hak-hak pribadi. Perbedaan antara keduanya adalah Hobbes berpendapat bahwa yang berdaulat adalah kekuasaan, sedangkan Kant berpendapat bahwa yang berdaulat adalah hukum dan keadilan. Menurut Kant setiap orang bebas untuk berekspresi

[65] Immanuel Kant dilahirkan pada tahun 1724 di Königsberg dari pasangan Johann Georg Kant, seorang ahli pembuat baju zirah (baju besi), dan Anna Regina Kant.Ayahnya kemudian dikenal sebagai ahli perdagangan, namun di tahun 1730-1740, perdangangan di Königsberg mengalami kemerosotan.Hal ini memengaruhi bisnis ayahnya dan membuat keluarga mereka hidup dalam kesulitan.Ibunya meninggal saat Kant berumur 13 tahun, sedangkan ayah Kant meninggal saat dia berumur hampir 22 tahun. Pendidikan dasarnya ditempuh Kant di Saint George's Hospital School, kemudian dilanjutkan ke Collegium Fredericianum, sebuah sekolah yang berpegang pada ajaran Pietist. Keluarga Kant memang penganut agama Pietist, yaitu agama di jerman yang mendasarkan keyakinannya pada pengalaman religius dan studi kitab suci. Pada tahun 1740, Kant menempuh pendidikan di University of Königsberg dan mempelajari tentang filosofi, matematika, dan ilmu alam. Untuk meneruskan pendidikannya, dia bekerja sebagai guru privat selama tujuh tahun dan pada masa itu, Kant mempublikasikan beberapa naskah yang berkaitan dengan pertanyaan ilmiah. Pada tahun 1755-1770, Kant bekerja sebagai dosen sambil terus mempublikasikan beberapa naskah ilmiah dengan berbagai macam topik. Gelar profesor didapatkan Kant di Königsberg pada tahun 1770. Immanuel Kant adalah filsuf modern yang paling berpengaruh. Pendirian aliran rasionalisme dan empirisme sangat bertolak belakang. Rasionalisme berpendirian bahwa rasio merupakan sumber pengenalan atau pengetahuan, sedangkan empirisme berpendirian sebaliknya bahwa pengalaman menjadi sumber tersebut. Tokoh utama Kritisisme adalah Immanuel kant yang melahirkan Kantianisme. Kant kerap dipandang sebagai tokoh paling menonjol dalam bidang filsafat setelah era yunani kuno. Perpaduannya antara rasionalisme dan empirisme yang ia sebut dengan kritisisme, ia mengatakan bahwa pengalaman kita berada dalam bentuk-bentuk yang ditentukan oleh perangkat indrawi kita, maka hanya dalam bentuk-bentuk itulah kita menggambarkan eksitensi segala hal. Kant dengan pemikirannya membangun pemikiran baru, yakni yang disebut denagan kritisisme yang dilawankan terhadap seluruh filsafat sebelumnnya yang ditolaknya sebagai dogmatisme. Artinya, filsafat sebelumnnya yang ditolaknya sebagai dogmatism. Artinya, filsafat sebelum dianggap kant domatis karena begitu saja kemampuan rasio manusia dipercaya, padahal batas rasio harus diteliti dulu . (lihat dalam http://afidburhanuddin.wordpress.com/2013/09/21/filsafat-immanuel-kant-3/).

dan melakukan tindakan apapun sepanjang tidak mengganggu hak-hak orang lain.[66]

Keadilan adalah salah satu topik dalam filsafat yang paling banyak dikaji. Teori hukum alam mengutamakan *the search for justice* sejak Socrates hingga Francois Geny tetap mempertahankan keadilan sebagai mahkota hukum.[67] Masalah keadilan menarik ditelaah karena banyak hal terkait di dalamnya, baik moralitas, sistem kenegaraan, dan kehidupan bermasyarakat. Keadilan menjadi pokok pembicaraan sejak filsafat Yunani. Dalam Islam, mendapat porsi kajian penting.[68] Persoalan keadilan juga masuk dalam ranah teologi, terutama keadilan Ilahiyah dan tanggung jawab manusia.

Gustav Radbruch, sebagaimana dikutip Achmad Ali menyimpulkan adanya 3 (tiga) tujuan ideal hukum, yaitu: keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum.[69] Salah satu tujuan hukum adalah memberi kemanfaatan.

---

[66] Andrea Ata Ujan, 2009, *Filsafat Hukum Membangun Hukum, Membela Keadilan*, Kanisius, Yogyakarta, hlm. 45-46

[67] Theo Huijbers, 1995, *Filsafat Hukum Dalam Lintasan Sejarah*, Kanisius, Yogyakarta, hlm. 196.

[68] Islam sebagai agama diharapkan perannya menegakkan dan mengembangkan etika keadilan. Hal yang sama terjadi dalam perdebatan diantara pemikir Islam, seperti yang terlihat dalam teori maslaha yang selalu menjadi topik yang tidak hentinya dikaji oleh para ahli filsafat dan agamawan terutama pada saat membahas tentang persoalan *maqasid tasyir* atau *maqasid syari'ah*. Musa Asya'rie, 1994, *Agama, Kebudayaan dan Pembangunan Menyongsong Era Industrialisasi*, IAIN Sunan Kalijaga Press, Yogyakarta, hlm. 99.

[69] Tetapi tidak mudah mewujudkan ketiga tujuan tersebut sekaligus. Kerapkali terjadi kontradiktif, kepastian hukum berbenturan dengan kemanfaatan dan keadilan ataupun sebaliknya. Karena itu diperlukan asas prioritas untuk mengeliminirnya, yang kemudian oleh Achmad Ali, dilengkapi menjadi asas prioritas yang kasuistis. Bahwa terhadap kasus A mungkin prioritasnya pada kemanfaatan, kasus B kepastian hukum dan kasus C keadilan hukum. Achmad Ali, 1996, *Menguak Tabir Hukum (Suatu Kajian Filosofis dan Sosiologis)*, Chandra Pratama, Jakarta, hlm. 95. Bismar

Putusan hakim yang memberi efek jera kepada pelaku tindak pidana akan dapat menurunkan tingkat kriminal. Untuk itulah peranan hukum sebagai *a tool of social engineering* seperti dikemukakan Roscoe Pound mengenai bagaimana hukum berfungsi dalam masyarakat.

Sanksi hukum berupa pidana, diancamkan kepada pelaku kejahatan. Sanksi pidana umumnya adalah alat pemaksa agar seseorang mentaati norma yang berlaku, dimana tiap norma mempunyai sanksi dan pada tujuan akhirnya diharapkan upaya pembinaan.[70]

Berkaitan dengan prinsip keadilan, John Rawl menyebutkan: *The procedure for determining the just result must actually be carried out: for in these cases there is no independent criterions by reference to which a definite outcome can be know to be just. Clearly we cannot say that a particular state of affairs is just because it could have been reached by*

Siregar mengatakan hakim tidak boleh kaku melaksanakan peraturan hukum demi kepastian hukum, tetapi wajib arif dan bijaksana, wajib memperhatikan nilai-nilai keadilan yang terdapat dalam masyarakat dan Bismar Siregar menghimbau para hakim untuk tidak menumpukan kepada kepastian hukum. Tegas urutan menjalankan peradilan yaitu yang pertama keadilan, kebenaran, ketertiban dan kepastian hukum. Lihat Bismar Siregar, 1986, *Keadilan Hukum Dalam Dalam Berbagai Aspek Hukum Nasional,* Rajawali, Jakarta, hlm.158.

[70] *Ibid.*, hlm. 46. Harus ada tujuan lebih jauh dari hanya pidana saja, teori ini mengharapkan hukuman dapat memperbaiki pelaku kejahatan. Teori ini menekankan pemidanaan itu masih lebih baik dari pada tidak menjatuhkan pidana. Manfaat pidana untuk sarana pencegahan atau pengurangan dari sesuatu yang lebih jahat. Teori utilitarian hendak mencari keseimbangan akan perlunya hukuman. Jika efek penjeraan dari hukuman itu tidak ada, maka hukuman itu tidak perlu lebih jauh. Pemahaman teori ini mengatakan bahwa tidak mutlak suatu kejahatan itu harus diikuti dengan suatu pidana melainkan harus dipersoalkan manfaat dari suatu pidana bagi si penjahat itu sendiri maupun bagi masyarakat. Sehingga teori inipun mengarahkan agar dikemudian hari kejahatan yang dilakukan oleh seseorang tidak diulangi kembali baik oleh si pelaku maupun oleh orang lain. Andi Hamzah, 2003, *Sistem Pidana dan Pemidanaan Indonesia,* Pradnya Paramita, Jakarta, hlm. 26.

following a fair procedure. This would permit far too much and would lead to absurdly consequences.[71]

Prosedur atau cara menuju adil haruslah dijalankan sebab tidak ada kriteria independen acuan agar hasil nyata bisa adil. John Rawls juga menyatakan tidak bisa mengatakan kondisi tertentu adalah adil karena ia bisa dicapai dengan mengikuti prosedur yang *fair*. Hal ini akan terlampau banyak membiarkan dan mengarah pada konsekuensi yang tidak adil. Keadilan pada hakikatnya memperlakukan seseorang sesuai haknya. Hak setiap orang diakui dan diperlakukan sesuai harkat dan martabatnya, sama derajatnya, dan sama hak dan kewajiban, tanpa membedakan suku, keturunan, dan agama.

Plato membagi keadilan menjadi keadilan individual dan keadilan bernegara.[72] Menurut Aristoteles keadilan dibagi dalam 5 (lima) bentuk, yaitu: 1) keadilan komutatif, yaitu perlakuan terhadap seseorang tanpa melihat jasa yang dilakukannya; 2) keadilan distributif, yaitu perlakuan terhadap seseorang sesuai dengan jasa yang telah dibuatnya; 3) keadilan kodrat alam, yaitu memberi sesuatu sesuai dengan yang diberikan orang lain kepada kita; 4) keadilan konvensional, yaitu seseorang yang telah mentaati segala peraturan perundang-undangan yang telah diwajibkan; 5)

[71] John Rawls, 1972, *A Theory of Justice*, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, hlm. 86.

[72] Jan Hendrik Raper, 1991, *Filsafat Politik Plato*, Rajawali, Jakarta, hlm. 81.

keadilan menurut teori perbaikan adalah seseorang yang telah berusaha memulihkan nama baik orang lain yang telah tercemar.

Thomas Aquinas (filsuf hukum alam) membedakan keadilan dalam 2 (dua) kelompok, yaitu keadilan umum atau keadilan menurut kehendak undang-undang demi kepentingan umum dan keadilan khusus yang didasarkan kesamaan atau proporsionalitas.

Pada umumnya keadilan dan kata adil digunakan dalam 4 (empat) hal: keseimbangan, persamaan dan non diskriminasi, pemberian hak kepada yang berhak, dan pelimpahan wujud berdasarkan tingkat dan kelayakan.

1) Keadilan Sebagai Keseimbangan

Adil adalah keadaan seimbang. Apabila melihat suatu sistem atau himpunan yang memiliki beragam bagian tujuan tertentu, maka mesti ada sejumlah syarat, ukuran yang tepat tiap bagian dan pola kaitan antar bagian tersebut. Dengan terhimpunnya semua syarat, himpunan ini bisa bertahan, memberikan pengaruh, dan memenuhi tugas yang diletakkan untuknya.

Setiap masyarakat melakukan aktivitas ekonomi, politik, pendidikan, hukum, dan kebudayaan, serta didistribusikan di antara anggota masyarakat dan dimanfaatkan secara proporsional. Keseimbangan sosial mengharuskan memperhatikan neraca kebutuhan.

Keadaan tercipta secara seimbang, objek dan partikelnya diletakkan dalam ukuran semestinya.

2) Keadilan Dalam Persamaan

Keadilan adalah persamaan dan penahan diskriminasi dalam bentuk apapun. Ketika dikatakan berbuat adil, orang itu memandang semua individu sama, setara, tanpa melakukan pembedaan dan pengutamaan. Keadilan sama dengan persamaan.

3) Keadilan Dalam Memberikan Hak

Keadilan ialah pemeliharaan hak individu dan pemberian hak kepada yang layak menerimanya. Kezaliman adalah pelenyapan dan pelanggaran hak pihak lain. Keadilan harus dihormati dalam hukum, setiap individu berjuang menegakkannya. Keadilan bersandar pada 2 (dua) hal:

Pertama, hak dan prioritas, yaitu adanya berbagai hak dan prioritas sebagai individu bila dibandingkan dengan sebagian lain. Apabila seseorang mengerjakan sesuatu yang membutuhkan hasil, misalnya, ia memiliki prioritas atas buah pekerjaannya. Penyebab timbulnya prioritas dan preferensi itu adalah pekerjaan dan aktivitasnya sendiri. Demikian pula halnya dengan bayi, ketika dilahirkan oleh ibunya, ia memiliki klaim prioritas atas air susu ibunya. Sumber

prioritas itu adalah rencana penciptaan dalam bentuk sistem keluarnya air susu ibu untuk bayi tersebut.

Kedua, karakter khas manusia, yang tercipta dalam bentuk yang dengannya manusia menggunakan ide atau metode agar bisa mencapai tujuan. Ringkasnya, agar tiap individu masyarakat bisa meraih kebahagiaan yang terpelihara. Pengertian keadilan manusia seperti itu diakui oleh kesadaran semua orang. Sedangkan titiknya yang berseberangan adalah kezaliman yang ditolak oleh kesadaran semua orang. Pengertian keadilan dan kezaliman ini pada satu sisi bersandar pada asas prioritas dan presedensi, dan pada sisi lain bersandar pada asas watak manusia yang menggunakan sejumlah konvensi untuk merancang apa yang seharusnya, dan tidak seharusnya serta mereka-reka baik dan buruk.

4) Pelimpahan Wujud

Pengertian keadilan yang dimaksud ialah tindakan memelihara kelayakan dalam pelimpahan wujud, dan tidak mencegah limpahan dan rahmat pada saat kemungkinan untuk mewujudkan dan menyempurnakan pada itu telah tersedia. Semua *maujud*, pada tingkatan wujud yang mana pun, memiliki keletakan khas terkait kemampuannya menerima emanasi tersebut. Mengingat zat Ilahi adalah kesempurnaan mutlak dan kebaikan mutlak yang senantiasa memberi emanasi, maka

Dia pasti akan memberikan wujud atau kesempurnaan wujud kepada setiap *maujud* sesuai dengan yang mungkin diterimanya.

Dalam posisi lain, aliran yang dikenal rasional dalam mengatakan dasar Mu'tazilah adalah bahwa manusia, sebagai yang bebas, bertanggung jawab di hadapan Allah SWT. Selanjutnya, baik dan buruk merupakan kategori rasional yang dapat diketahui melalui nalar, tak bergantung pada wahyu. Allah SWT telah menciptakan akal manusia sedemikian rupa, sehingga mampu melihat yang baik dan buruk secara objektif.

Ini merupakan akibat wajar dari tesis pokok mereka bahwa keadilan Allah tergantung pada pengetahuan objektif tentang baik dan buruk, sebagaimana ditetapkan oleh nalar, apakah sang pembuat hukum menyatakannya atau tidak. Golongan Mu'tazilah menyatakan kemujaraban nalar naluri sebagai sumber pengetahuan etika dan spiritual, dengan menegakkan bentuk objektivisme rasionalis.[73]

Untuk mengetahui bagaimana teori keadilan yang dikemukakan oleh John Rawls, filsof kenamaan dari Amerika. Penulis akan mencoba mengeksplorasinya guna mendapatkan pemahaman yang jelas mengenai gagasannya tentang teori kontrak sosial konvensional yang pernah digagas oleh John Locke, J. J. Rousseau, dan Immanuel Kant.

[73] Mumtaz Ahmad, 1994, *Masalah-Masalah Teori Politik Islam*, Mizan, Bandung, hlm. 154.

Keadilan menurut John Rawls adalah ukuran yang harus diberikan untuk mencapai keseimbangan antara kepentingan pribadi dan kepentingan bersama. Menurutnya ada 3 (tiga) prinsip keadilan yaitu: (1) kebebasan yang sama yang sebesar-besarnya, (2) perbedaan, (3) persamaan yang adil atas kesempatan. Pada kenyataannya, ketiga prinsip itu tidak dapat diwujudkan secara bersama-sama karena dapat terjadi prinsip yang satu berbenturan dengan prinsip yang lain.[74]

John Rawls memprioritaskan prinsip kebebasan yang sama secara leksikal berlaku terlebih dahulu dari pada prinsip kedua dan ketiga.

> *A Theory of Justice* dianggap sebagai karya besarnya tentang etika yang membahas tentang keadilan sosial. Buku ini, sejak terbit pertama tahun 1971 sampai 1997, telah cetak ulang sebanyak lebih dari 22 kali. Dalam kata pengantarnya, John Rawls mengemukakan tujuan tentang penulisan buku tersebut dengan menjelaskan posisi sosio etiknya dan sebuah pembelaan mengenai pandangan dan ruang lingkup moral bagi individu dalam masyarakat. Rawls mengemukakan idenya bahwa institusi-institusi sosio politik merupakan target yang sesuai bagi penilaian moral. Teori yang dibangunnya menawarkan sebuah metode yang cocok untuk memecahkan sebuah problem yang berkaitan dengan moralitas.[75]

Rawls bagi kaum liberal adalah *the founding father,* Amartya Sen, seorang pemenang Nobel bidang ekonomi mengatakan Rawls adalah tokoh besar filsafat politik di era sekarang.

> Kritik Rawls terhadap utilitarianisme klasik dan intuisionisme merupakan salah satu titik berangkat utamanya dalam menyusun sebuah teori keadilan secara menyeluruh. Keadilan hanya bisa dipahami jika ia diposisikan sebagai keadaan yang hendak diwujudkan

[74] John Rawls, *Op, Cit,* hlm. 61.
[75] *Ibid.*

> oleh hukum. Upaya untuk mewujudkan keadilan dalam hukum tersebut merupakan proses yang dinamis yang memakan banyak waktu. Upaya ini seringkali juga didominasi oleh kekuatan yang bertarung dalam kerangka umum tatanan politik untuk mengaktualisasikannya.[76]

John Rawls mengambil sebagian konsep filsafat dari ketiga gurunya: John Locke, J. J. Rousseau, dan Immanuel Kant. Teori moral pada hak dan hukum alamiah ia kutip dari John Locke, teori kontrak sosial ia kutip dari J. J. Rousseau, dari Immanuel Kant, John Rawls mengambil sesuatu yang menghasilkan transformasi moral bagi peserta yang melakukan kontrak serta imperatif kategori. John Rawls mengemukakan gagasannya dengan tujuan mengemukakan konsepsi keadilan yang menggeneralisir dan membawa pada tingkat abstraksi yang lebih tinggi mengenai teori kontrak sosial yang telah digagas oleh pendahulunya.

Untuk mewujudkan gagasannya John Rawls menganjurkan agar dapat memikirkan posisi asal (*original position*), sebagai kontrak untuk ke dalam sebuah masyarakat khusus atau membangun sebuah bentuk pemerintahan tertentu.

> Prinsip itulah yang diperhatikan oleh orang yang bebas dan rasional untuk kepentingan mereka, Prinsip ini untuk mengatur kesepakatan selanjutnya, prinsip tersebut menentukan jenis kerja sama sosial apa yang bisa dimasuki dan bentuk pemerintahan yang bisa dibangun.

[76] Carl Joachim Friedrich, 2004, *Filsafat Hukum Persfektif Historis*, Nuansa dan Nusamedia, Bandung, hlm. 239.

> Cara yang berkaitan dengan ini oleh John Rawls disebut dengan *justice as fairness*.[77]

Menurut John Rawls terdapat dua prinsip keadilan yang akan dipilih pada posisi awal, yaitu:

> Pertama, setiap orang mempunyai hak yang sama terhadap kebebasan dasar yang paling luas sesuai dengan kebebasan sejenis yang dimiliki orang lain. Kedua, perbedaan sosio religius dan ekonomi harus diatur agar perbedaan menjadi keuntungan bagi setiap orang dan posisi, kedudukan, status, ruang yang terbuka bagi setiap orang dapat diwujudkan. John Rawls lebih menekankan pada keadilan sosial, hal ini terkait munculnya pertentangan antara kepentingan individu dan negara pada saat itu. Rawls melihat kepentingan utama keadilan adalah jaminan stabilitas hidup manusia dan keseimbangan kehidupan pribadi dan kehidupan bersama.[78]

Rawls berpendapat yang menyebabkan ketidakadilan adalah situasi sosial, sehingga perlu diperiksa kembali mana prinsip keadilan yang dapat digunakan untuk membentuk situasi masyarakat yang baik. Paling tidak ada 3 (tiga) syarat supaya manusia dapat sampai pada posisi asli, yaitu:

> *Pertama*, diandaikan tidak diketahui, manakah posisi yang akan diraih seorang di kemudian hari. Tidak diketahui manakah bakatnya, intelegensinya, kesehatannya, kekayaannya, dan aspek sosial yang lain, *kedua*, diandaikan prinsip keadilan dipilih secara konsisten untuk memegang pilihannya, dan ketiga, diandaikan tiap orang suka mengejar kepentingan individu dan kemudian kepentingan umum.

[77] Frank N Mc Gill, 1990, *Masterpiece of World Philosophy*, Harper CP, New York, hlm. 679.

[78] Rawls percaya bahwa struktur masyarakat ideal yang adil adalah struktur dasar masyarakat yang asli, yang hak dasar, kebebasan, kekuasaan, kewibawaan, kesempatan, pendapatan, dan kesejahteraan terpenuhi. Hari Chand, 1994, *Modern Jurisprudence*, International Law Book Review, Kuala Lumpur, hlm. 278.

Ketiga, adalah kecenderungan alami manusia yang harus diperhatikan dalam menemukan prinsip keadilan.[79]

Teori keadilan akan menjawab masalah pemidanaan terhadap pelaku tindak pidana di bidang perpajakan dapat berorientasi pada nilai keadilan, sehingga memenuhi apa yang menjadi tujuan pemidanaan.

2. *Middle Theory* (Teori Tengah): Teori Sistem Hukum

Penegakan hukum merupakan usaha mewujudkan ide dan konsep menjadi kenyataan. Pembicaraan proses penegakan hukum ini menjangkau pula sampai kepada pembuatan hukum. Perumusan pikiran pembuat undang-undang (hukum) yang dituangkan dalam peraturan hukum akan turut menentukan bagaimana penegakan hukum itu dijalankan.[80]

Teori sistem hukum[81] yang dikemukakan Lawrence M Friedman menyatakan hukum mencakup 3 (tiga) komponen yaitu substansi hukum *(legal substance),* struktur hukum *(legal structure),* budaya hukum *(legal culture).*[82]

---

[79] Darji Darmodiharjo dan Shidarta, 1995, *Pokok-pokok Filsafat Hukum, Apa dan Bagaimana Filfsafat Hukum Indonesia*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, hlm. 146.

[80] Satjipto Rahardjo, 2009, *Penegakan Hukum, Suatu Tinjauan Sosiologis,* Genta Publishing, Yogyakarta, hlm. 154. Inti dan arti penegakan hukum terletak pada kegiatan menyerasikan hubungan nilai yang dijabarkan dalam kaedah dan mengejawantah dan sikap tindak sebagai rangkuman penjabaran nilai tahap akhir, untuk menciptakan, memilihara dan mempertahankan kedamaian pergaulan hidup. Penegakan hukum sebagai suatu proses yang pada hakekatnya merupakan diskresi menyangkut pembuatan keputusan yang tidak secara ketat diatur oleh kaedah hukum, akan tetapi mempunyai unsur penilaian pribadi dan pada hakekat diskresi berada diantara hukum dan moral. Dalam arti luas penegakan hukum melibat semua subjek hukum dalam setiap hubungan hukum, sesuatu dengan mendasar pada aturan norma hukum, berarti menegakkan aturan hukum. Dalam arti sempit, dari segi subjeknya itu, penegakan hukum sebagai upaya aparatur penegakan hukum menjamin dan memastikan hukum berjalan seharusnya dengan menggunakan daya paksa. Soerjono Soekanto. *Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Penegakan Hukum, Op, Cit,* hlm. 7.

[81] Sistem hukum merupakan kesatuan menyeluruh dari tatanan-tatanan yang terdiri dari bagian-bagian atau unsur-unsur yang satu sama lain saling berhubungan dan berkaitan secara erat atau dengan kata lain saling terintegrasi dalam suatu sistem. Untuk mencapai suatu tujuan sistem tersebut perlu

Substansi hukum meliputi aturan hukum, norma dan pola perilaku nyata manusia yang berada dalam sistem termasuk produk yang dihasilkan, mencakup keputusan yang mereka keluarkan atau aturan baru yang mereka susun. Mengenai hal ini Friedman, menyatakan *subtance is what we call the actual rules or norms used by institutions,(or as the case may be) the real observable behavior patterns of actors within the system*.[83] (Subtansi adalah apa yang kita kenal dengan peraturan atau norma aktual yang digunakan oleh institusi, (atau sebagai kans mungkin) pola tingkah laku yang dapat observasi secara nyata di dalam sistem).

---

kerja sama antar bagian-bagian atau unsur-unsur tersebut menurut rencana dan pola tertentu. Dalam sistem hukum yang baik tidak boleh terjadi pertentangan- pertentangan atau tumpang tindih antara bagian-bagian yang ada. Jika pertentangan atau kontradiksi tersebut terjadi, sistem itu sendiri yang menyelesaikan hingga tidak berlarut. Hukum yang merupakan sistem tersusun atas sejumlah bagian yang masing-masing juga merupakan sistem yang dinamakan subsistem. Kesemuanya itu bersama-sama merupakan satu kesatuan yang utuh. J. B. Daliyo, 1997, *Pengantar Hukum Indonesia*. Prenhalindo, Jakarta, hlm. 35.

[82] Lawrence M Friedman, 1969, *The Legal System: A Sosial Science Perspektive*, Russel Soge Foundation, New York, hlm. 1. Substansi hukum *(legal substance)*; merupakan aturan-aturan, norma-norma dan pola prilaku nyata manusia yang berada dalam sistem itu termasuk produk yang dihasilkan oleh orang yang berada di dalam sistem hukum itu, mencakup keputusan yang mereka keluarkan atau aturan baru yang mereka susun. 2. Sturktur hukum *(Legal structure)*; merupakan kerangka, bagian yang tetap bertahan, bagian yang memberikan semacam bentuk dan batasan terhadap keseluruhan instansi-instansi penegak hukum. Di Indonesia yang merupakan struktur dari sistem hukum antara lain; institusi atau penegak hukum seperti, wilayatul hisbah, advokat, polisi, jaksa dan hakim. 3, Budaya hukum *(legal culture);* merupakan suasana pikiran sistem dan kekuatan sosial yang menentukan bagaimana hukum itu digunakan, dihindari atau disalahgunakan oleh masyarakat. Ketiga komponen tersebut saling mempengaruhi satu sama lainnya, maka dapat dikaji bagaimana bekerjanya hukum dalam praktek sehari-hari. Hukum merupakan budaya masyarakat, oleh karena itu tidak mungkin mengkaji hukum secara satu atau dua sistem hukum saja, tanpa memperhatikan kekuatan sistem yang ada dalam masyarakat. Teori sistem hukum ini menganalisa masalah penerapan substansi hukum, struktur hukum dan budaya hukum.

[83] *Ibid.*, hlm. 17.

Komponen struktur dari suatu sistem hukum mencakup berbagai institusi (lembaga) yang diciptakan oleh sistem hukum dengan berbagai macam fungsi dalam mendukung bekerjanya sistem hukum tersebut. Salah satu diantara institusi tersebut adalah peradilan. Mengenai hal ini Friedman menulis: *Structure is the body, the framework, the longlasting shape of the system; the way courts of police depatements are organized, the lines of jurisdication, the table of organization.*[84] (Struktur adalah bodi atau kerangka, bentuk sistem yang bermotif, cara pengorganisasian pengaturan departemen kepolisian, garis-garis yurisdiksi, bagan organisasi). Komponen struktur hukum dalam hal ini mencakup berbagai institusi yang diciptakan oleh sistem hukum dengan berbagai macam fungsinya dalam rangka mendukung bekerjanya sistem hukum tersebut.

Friedman membedakan budaya hukum ini meliputi 2 (dua), yaitu: 1) budaya hukum eksternal *(eksternal legal culture)*; 2) budaya hukum internal *(internal legal culture)*. Mengenai hal ini Friedman menyatakan w*e can distinguish between an external and an internal legal culture. The external legal culture is the legal culture of those members of society who perform specialized legal tasks. Every society has a legal culture but only societes with legal specialists have an internal legal culture.*[85]

Efektivitas hukum diartikan sebagai keberhasilgunaan hukum, berkenaan dengan keberhasilan pelaksanaan hukum. Pendekatan tentang makna efektivitas

[84] *Ibid*.
[85] *Ibid.*, hlm. 225.

sebuah hukum beragam, bergantung pada sudut pandang yang dibidiknya. Menurut Soerjono Soekanto berbicara mengenai derajat efektivitas suatu hukum ditentukan antara lain:

Oleh taraf kepatuhan warga masyarakat terhadap hukum, termasuk para penegak hukumnya. Sehingga dikenal suatu asumsi, bahwa taraf kepatuhan hukum yang tinggi merupakan suatu indikator berfungsinya suatu sistem hukum, serta berfungsinya hukum merupakan pertanda bahwa hukum tersebut telah mencapai tujuan hukum, yaitu berusaha mempertahankan dan melindungi masyarakat dalam pergaulan hidup.[86]

Teori efektivitas hukum merupakan teori yang mengkaji dan menganalisis, kegagalan dan faktor yang mempengaruhi dalam pelaksanaan dan penerapan hukum.[87] Teori efektivitas hukum antara lain dikemukakan oleh Bronislaw Malinowski, Lawrance M. Friedman, Soerjono Soekanto, Clearance J. Dias, Howard, Mummers, Satjipto Rahardjo dan Tan Kamelo. Ada tiga fokus kajian teori efektivitas hukum, yang meliputi : Keberhasilan dalam pelaksanaan hukum; kegagalan di dalam pelaksanaannya; dan faktor yang mempengaruhi.[88]

Keberhasilan hukum apabila norma hukum itu ditaati dan dilaksanakan oleh masyarakat maupun penegak hukum, maka pelaksanaan hukum itu dikatakan efektif atau berhasil di dalam implementasi. Kegagalan pelaksanaan

[86] Soerjono Soekanto, *Sosiologi: Suatu Pengantar*, Rajawali Pres, Bandung, 1996, halaman 62.
[87] Salim H S dan Erlies Septiana Nurbani, 2013, *Penerapan Teori Hukum Pada Penelitian Tesis dan Disertasi*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, hlm. 3.
[88] *Ibid.*

hukum adalah ketentuan hukum yang ditetapkan tidak mencapai maksudnya atau tidak berhasil dalam implementasinya. Faktor yang mempengaruhi hal yang ikut menyebabkan atau mempengaruhi di dalam pelaksanaan dan penerapan hukum tersebut. Faktor yang mempengaruhi dapat dikaji dari aspek keberhasilannya; dan aspek kegagalannya.

Faktor yang mempengaruhi keberhasilan itu, meliputi substansi hukum, struktur hukum, kultur, dan fasilitasnya. Norma hukum dikatakan berhasil apabila ditaati dan dilaksanakan oleh masyarakat maupun penegak hukum.[89] Faktor yang mempengaruhi kegagalan hukum adalah norma hukum yang kabur, penegak hukum yang korup, atau masyarakat tidak taat dan fasilitas yang minim.[90] Masalah kepatuhan atau ketaatan hukum telah menjadi faktor dalam menakar efektif tidaknya sesuatu yang ditetapkan.[91] Ada 5 (lima) faktor berpengaruh dalam penegakan hukum, yaitu:[92]

---

[89] *Ibid*, hlm. 4

[90] *Ibid*. Derajat efektivitas suatu hukum ditentukan antara lain oleh taraf kepatuhan masyarakat terhadap hukum, termasuk penegak hukum. Sehingga dikenal asumsi bahwa taraf kepatuhan hukum yang tinggi merupakan suatu indikator berfungsinya sistem hukum. Berfungsinya hukum merupakan pertanda bahwa hukum telah mencapai tujuan hukum, yaitu berusaha mempertahankan dan melindungi masyarakat dalam pergaulan hidup. Soerjono Soekanto, *Op, Cit,* hlm. 19

[91] *Ibid*, hlm. 20. Soerjono Soekanto mengungkapkan efektivitas hukum adalah segala upaya yang dilakukan agar hukum yang ada dalam masyarakat benar-benar hidup dalam masyarakat, dan agar kaidah hukum atau sebuah peraturan berfungsi bahkan hidup dalam tatanan kehidupan masyarakat. kaidah hukum atau peraturan tersebut haruslah memenuhi tiga unsur sebagai berikut: Hukum berlaku secara yuridis apabila penentuannya didasarkan pada kaidah yang lebih tinggi tingkatannya (Hans Kelsen), atau bila terbentuk menurut cara yang telah ditentukan atau ditetapkan (W. Zevenberger), atau apabila menunjukkan hubungan keharusan antara suatu kondisi dan akibatnya (J. H. A.Logeman); Hukum berlaku secara sosiologis, apabila kaidah tersebut efektif, artinya kaidah tersebut dapat dipaksakan berlakunya oleh penguasa (teori kekuasaan), atau diterima dan diakui oleh masyarakat (teori pengakuan); dan Hukum tersebut berlaku secara filosofis; artinya sesuai dengan cita-cita hukum sebagai nilai positif tertinggi. *Ibid*, hlm. 57.

[92] Soerjono Soekanto, 1993, *Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum,* Raja Grapindo Persada, Jakarta, hlm. 1.

a. Faktor hukum, yaitu peraturan perundang-undangan.

Suatu peraturan yang baik, dapat berlaku secara yuridis, sosiologis, dan filosofis. Suatu peraturan hukum dikatakan berlaku secara yuridis adalah peraturan hukum yang berlaku secara piramida. Hukum membentangkan proses yang bertahap, dari norma yang paling tinggi, yang paling abstrak dan makin ke bawah semakin konkrit. Suatu peraturan hukum berlaku secara sosiologis bilamana peraturan hukum tersebut diakui oleh masyarakat, kepada siapa peraturan hukum tersebut ditujukan atau diperlakukan. Suatu peraturan berlaku secara filosofis apabila peraturan hukum tersebut sesuai dengan cita-cita hukum sebagai nilai positif yang tertinggi. Apabila peraturan hukum tidak memiliki ketiga unsur keberlakuan itu, bisa menjadi peraturan hukum yang mati, atau dirasakan sebagai tirani karena tidak berakar.

b. Faktor penegak hukum yang membentuk maupun menerapkan hukum.

Penegak hukum mencakup segala elemen yang secara langsung atau tidak langsung berkecimpung di bidang penegakan hukum, adalah mereka yang mempunyai peranan yang sangat menentukan keberhasilan usaha penegakan hukum dalam masyarakat, seperti polisi, jaksa, hakim, pengacara dan lain-lain.

c. Faktor sarana atau fasilitas yang mendukung penegakan hukum.

Sarana atau fasilitas sangat menentukan dalam penegakan hukum, tanpa sarana atau fasilitas yang memadai, penegakan hukum tidak akan lancar, penegakan hukum tidak akan baik dalam menjalankan peranannya. Sarana atau fasilitas tersebut antara lain tenaga manusia yang berpendidikan dan propesional, organisasi yang baik, peralatan yang memadai, keuangan yang cukup dan sebagainya.

d. Faktor masyarakat, yaitu lingkungan dimana hukum berlaku.

   Salah satu faktor yang mempengaruhi proses penegakan hukum adalah kesadaran hukum masyarakat, semakin tinggi kesadaran hukum masyarakat, maka akan semakin memungkinkan penegakan hukum yang baik, sebaliknya semakin rendah tingkat kesadaran hukum masyarakat, akan semakin sukar melaksanakan penegakan hukum.

e. Faktor kebudayaan, yaitu sebagai hasil karya, cipta dan rasa yang didasarkan prakarsa didalam pergaulan hidup masyarakat.

Bekerjanya hukum tidak serta merta terjadi begitu saja, karena bukanlah hasil karya pabrik yang langsung dapat bekerja, melainkan memerlukan langkah yang memungkinkan hukum bekerja.[93] Ada 4 (empat) langkah mengupayakan hukum dapat bekerja dan berfungsi (secara efektif) yaitu:[94]

a. Adanya pejabat/aparat penegak hukum;

[93] Satjipto Rahardjo, 1996, *Ilmu Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung, hlm. 70.
[94] *Ibid*, hlm. 72.

b. Adanya orang (individu/masyarakat) yang melakukan perbuatan hukum, baik yang mematuhi atau melanggar hukum;

c. Orang tersebut mengetahui adanya peraturan;

d. Orang tersebut sebagai subjek maupun objek hukum bersedia untuk berbuat sesuai hukum.

Tan Kamello, memperkenalkan model pembentukan hukum. Masalah kepatuhan atau ketaatan hukum menjadi faktor pokok menakar efektif tidaknya hukum.[95] Efektivitas adalah segala upaya yang dilakukan agar hukum yang ada dalam masyarakat benar-benar hidup dalam masyarakat, artinya hukum tersebut berlaku secara yuridis, sosiologis dan filosofis.

Dalam kehidupan masyarakat terdapat interaksi sosial. Ada suatu aturan sebagai pedoman yang mengatur hubungan atau pergaulan unsur sosial dalam struktur masyarakat dengan bertujuan mencapai kedamaian hidup antar pribadi, meliputi ketertiban, keserasian dan ketentraman hidup. Warga masyarakat tidak

[95] Tan Kamello, 2012, *Memperkenalkan Model Sistem Pembangunan Hukum di Indonesia*, Universitas Sumatera Utara, Medan, hlm. 95, Sistem hukum Indonesia harus dibangun dengan model yang memperhatikan unsur-unsur yang terkait satu sama lain sebagai berikut:

1. Pembentukan kesadaran publik (*Public awareness*);
2. Mempersiapkan rancangan hukum (*Draft of law*);
3. Menciptakan undang-undang atau substansi hukum (*Substantive of law*);
4. Melakukan sosialisasi hukum (*Sosialization of law*);
5. Mempersiapkan struktur hukum (*Structure of law*);
6. Menyediakan fasilitas hukum (*Facility of law*);
7. Menegakkan hukum (*Law Enforcement*);
8. Membentuk kultur hukum (*Culture of law*);
9. Melakukan kontrol hukum (*Control of law*);
10. Menghasilkan kristalisasi hukum (*Crystalization of Law*);
11. Melahirkan nilai hukum (*Value of law*).

akan mungkin hidup teratur tanpa hukum untuk memenuhi kebutuhan manusia akan keteraturan dan ketentraman.[96]

Terkait dengan efektivitas hukum dalam masyarakat, bahwa efektif tidaknya suatu sistem hukum ditentukan oleh 5 (lima) syarat, yaitu:[97]

a. Mudah-tidaknya makna atau isi aturan hukum itu dipahami;
b. Luas-tidaknya kalangan dalam masyarakat yang mengetahui isi aturan hukum yang bersangkutan;
c. Efisien dan efektif-tidaknya mobilisasi aturan hukum yang dicapai dengan bantuan aparat administrasi dan warga masyarakat yang harus berpartisipasi dalam memobilisasi hukum;
d. Tersedianya mekanisme penyelesaian sengketa yang mudah dihubungi dan dimasuki warga masyarakat serta efektif;
e. Adanya anggapan dan pengakuan di anggota masyarakat bahwa aturan dan pranata hukum memang memiliki daya kemampuan yang efektif.

Teori tersebut relevan dengan pembahasan masalah disertasi ini yang mengarah kepada cita hukum bangsa Indonesia[98] yang berakar Pancasila sebagai landasan kefilsafatan dalam menata kerangka dan struktur negara sebagaimana dirumuskan dalam UUD Negara Republik Indonesia 1945.

3. *Applied Theori* (Teori Terapan): Teori Hukum Progresif

Pandangan positivisme muncul akibat perkembangan masyarakat modern yang ditandai majunya tingkat sosial ekonomi akibat industrialisasi. Cara berfikir

[96] Purnadi Purbacaraka dan Soerjono Soekanto, 1986, *Perihal Kaedah Hukum*, Alumni, Bandung, hlm. 86.

[97] Ronny Hanitijo Soemitro, 1989, *Studi Hukum dan Kemiskinan*, Penerbit Tugu Muda, Semarang, hlm. 46.

[98] Cita hukum adalah gagasan, karsa, cipta dan pikiran berkenaan dengan hukum atau persepsi tentang makna hukum, yang dalam intinya terdiri atas 3 (tiga) unsur: keadilan, kehasilgunaan (*doelmatigheid*) dan kepastian hukum. Bernard Arief Sidharta, 2009, *Refleksi Tentang Struktur Ilmu Hukum*, Mandar Maju, Bandung, hlm. 181

masyarakat zaman modern pada umumnya bersifat rasionalistis dan individualistis.[99]

Dalam hal suatu keputusan hukum berorientasi pada mencari keadilan atau kemanfaatan, meskipun dalam aturan hukum hakim diharuskan memutus sebagaimana dakwaan jaksa penuntut umum, maka sudah selayaknya hukum merespons perkembangan dengan memberi pertimbangan hukum yang berorientasi pada tujuan kemanfaatan bagi masyarakat dalam perkataan lain hukum yang baik seharusnya menawarkan sesuatu yang lebih daripada sekedar keadilan prosedural. Hukum yang baik harus berkompeten dan juga adil hukum yang seperti itu seharusnya mampu mengenali keinginan publik dan punya komitmen terciptanya keadilan substantif.

Progresif berasal dari kata *progress* yang berarti kemajuan. Hukum hendaknya mampu mengikuti perkembangan zaman, mampu menjawab problematika yang berkembang dalam masyarakat, serta mampu melayani

[99] Theo Huijbers, *Op, Cit*, hlm. 67. Bahwa masyarakat, terutama masyarakat modern, sangat membutuhkan adanya kepastian dalam berinteraksi dan tugas itu diletakkan di pundak hukum. Kepastian hukum menjadi semacam idiologi dalam kehidupan berhukum, sehingga diperlukan suatu pemahaman yang kritis mengenai kata tersebut. Dengan menjadi idiologi, terjadi kecenderungan untuk mencampuradukkan antara pernyataan dan kebenarannya. Kepastian hukum (*rechtssicherkeit*/*security*/*rechtszekerheid*) adalah sesuatu yang baru, yaitu sejak hukum itu dituliskan, dipositifkan, dan menjadi publik. Kepastian hukum menyangkut masalah *law being written down*, bukan tentang keadilan dan kemanfaatan. Kepastian hukum adalah *sicherkeit des rechts selbst* (kepastian tentang hukum itu sendiri), sehingga terlihat bahwa hukum hadir bukan lagi untuk melayani masyarakat dan mendatangkan kesejahteraan bagi manusia, melainkan hadir demi dirinya sendiri. Lihat: Satjipto Rahardjo, 2006, *Hukum Dalam Jagat Ketertiban*, UKI Press, Jakarta, hlm. 133.

masyarakat dengan menyandarkan pada aspek moralitas dari sumber daya aparat penegak hukum sendiri.[100]

Gagasan hukum progresif bertolak dari pandangan bahwa hukum harus dilihat sebagai ilmu, hukum tidak hanya dianggap selesai setelah tersusun sebagai peraturan perundangan dengan kalimat tertata rapi dan sistematis, akan tetapi harus mengalami proses pemaknaan sebagai pendewasaan atau pematangan, sehingga hukum dapat menunjukkan jati dirinya sebagai sebuah ilmu, yaitu selalu berproses untuk mencari kebenaran.[101]

Tokoh yang melahirkan teori hukum progresif adalah Satjipto Rahardjo, teori ini berawal dari keprihatinan terhadap keterpurukan hukum di Indonesia, beberapa kritik dilontarkan baik berupa wacana lisan maupun tulisan antara lain dikatakan hukum itu sudah cacat sejak dilahirkan, hal ini sejatinya sebuah tragedi hukum. Masyarakat diatur hukum yang penuh cacat, karena ketidakmampuannya merumuskan secara tepat hal yang ada dalam masyarakat.[102]

Hukum harus dilihat secara utuh menyeluruh yang menekankan pada sifat substantif dan transedental dengan mendasarkan pada fakta sosial yang tidak

[100] Satjipto Rahardjo, 2008, *Membedah Hukum Progresif*, Peneribit Buku Kompas, Jakarta, hlm. ix.

[101] Ari Wibowo, 2013, *Mewujudkan Keadilan Melalui Penerapan Hukum Progresif*, Aswaja Pressindo, Yogyakarta, hlm. 7.

[102] Satjipto Rahardjo, *Hukum dalam Jagat Ketertiban*, *Op, Cit.*, hlm. iv.

lepas dari nilai agama, etik dan moral, dan tidak hanya dalam wujud norma yang tertulis saja.[103]

Hukum progresif adalah bagian dari proses pencarian kebenaran yang tidak pernah berhenti, yang bertolak dari realitas empirik tentang bekerjanya hukum di masyarakat, berupa ketidakpuasan dan keprihatinan terhadap kinerja dan kualitas penegakan hukum dalam *setting* Indonesia akhir abad ke-20. Dalam proses pencarian itu Satjipto Rahardjo berkesimpulan bahwa salah satu penyebab menurunnya kinarja dan kualitas penegak hukum di Indonesia adalah dominasi paradigma positivisme dengan sifat formalitasnya yang melekat.[104]

Dalam kaitannya dengan sistem peradilan pidana, kegagalan dalam penegakan hukum dan pemberdayaan hukum ditengarai oleh sikap *submissive* terhadap kelengkapan hukum yang ada, seperti prosedur, doktrin dan asas hukum Indonesia, selain itu juga disebabkan ketidakmampuan *criminal justice system* dalam mengemban tugasnya. Sehingga muncul pertanyaan tentang sejauhmana efisiensi lembaga peradilan sebagai institusi tempat mencari keadilan, serta lembaga penegak hukum lainnya yang berakibat pada ketidakpuasan terhadap eksistensi lembaga peradilan itu sendiri.

Di sisi lain penegakan hukum adalah suatu proses untuk mewujudkan keinginan hukum menjadi kenyataan. Keinginan hukum adalah pikiran badan

---

[103] Turiman, *Memahami Hukum Progresif Prof. Satjipto Rahardjo Dalam Paradigma Thawaf (Sebuah Kontemplasi Bagaimana Mewujudkan Teori Hukum yang Membumi/Grounded Theory Meng-Indonesia*) dalam http://eprint.undip.ac.id.

[104] Satjipto Rahardjo, *Membedah Hukum Progresif, Op, Cit.*, hlm. 22.

pembuat undang-undang yang dirumuskan dalam peraturan hukum. Perumusan pikiran pembuat hukum yang dituangkan dalam peraturan hukum akan turut menentukan bagaimana penegakan hukum itu dijalankan, dimana proses penegakan hukum itu akan berpuncak pada pelaksanaannya oleh para pejabat penegak hukum.[105]

Dalam kaitannya antara peranan peraturan perundang-undangan dengan pelaksanaannya oleh para penegak hukum, Satjipto Rahardjo mengemukakan:

> Keberhasilan atau kegagalan penegak hukum dalam melaksanakan tugasnya sudah dimulai sejak peraturan hukum dibuat. Misalnya, badan legislatif membuat peraturan yang sulit dilaksanakan dalam masyarakat, maka sejak saat itu badan tersebut telah menjadi arsitek kegagalan para penegak hukum dalam menerapkan peraturan tersebut. Hal ini, misalnya dapat terjadi karena peraturan tersebut memerintahkan dilakukannya sesuatu yang tidak didukung oleh sarana yang mencukupi. Akibatnya, tentu saja peraturan tersebut gagal dijalankan oleh penegak hukum.[106]

Pada bagian lain, dalam kaitannya dengan fungsi hukum dan lembaga hukum dalam masyarakat, Satjipto Rahardjo mengemukakan bahwa:

> Pengkajian terhadap hukum dari sudut studi hukum dan masyarakat, selalu ingin menegaskan *fungsi* apa yang sesungguhnya dijalankan oleh hukum atau lembaga hukum dalam masyarakat. Penegasan fungsi ini tidak hanya dilihat dari sudut ketentuan hukum yang mengaturnya, melainkan juga dari apa yang ditentukan oleh masyarakat sendiri mengenainya.[107]

Hukum merupakan mekanisme yang mengintegrasikan kekuatan dan proses dalam masyarakat, pengadilan merupakan lembaga pendukung

---

[105] Satjipto Rahardjo, *Penegakan Hukum, Suatu Tinjauan Sosiologis, Op. Cit.*, hlm. 24.
[106] *Ibid.*, hlm. 25.
[107] Satjipto Rahardjo, 1980, *Hukum, Masyarakat dan Pembangunan*, Alumni, Bandung, hlm. 105.

mekanisme itu, dalam lembaga ini sengketa diselesaikan.[108] Sistem hukum akan bekerja jika terdapat kekuatan sosial (*social forces*)[109] yang menggerakkan hukum. Kekuatan sosial terdiri dari elemen nilai dan sikap sosial yang dinamakan budaya hukum (*legal culture*).[110] Istilah budaya hukum juga digunakan oleh Daniel S. Lev dalam tulisannya berjudul *Judicial Institutions and Legal Culture in Indonesia* (Lembaga-lembaga Peradilan dan Budaya Hukum Indonesia),[111]

> Ia menerapkan konsep budaya hukum untuk menganalisis pola perubahan sistem hukum Indonesia sejak revolusi, uraian Lev berkisar pada dua konsep, yaitu konsep sistem hukum dan konsep budaya hukum. Menurut Lev suatu sistem hukum itu terdiri atas proses formal yang membentuk lembaga formal bersama dengan proses informal yang mengelilinginya, sedangkan budaya hukum sebagai nilai yang terkait dengan hukum dan proses hukum, dimana budaya hukum mencakup dua komponen pokok yang sangat berkaitan, yaitu nilai hukum substantif dan keacaraan.[112]

Nilai hukum keacaraan mencakup sarana pengaturan sosial maupun pengelolaan konflik dalam masyarakat. Nilai ini merupakan landasan budaya sistem hukum dan membantu menentukan ruang sistem yang diberikan kepada lembaga hukum, politik, agama dan lainnya di masyarakat.[113]

---

[108] *Ibid.*, hlm. 106.

[109] *Social forces* merupakan abstraksi yang tidak secara langsung menggerakkan sistem hukum, tetapi perlu diubah menjadi tuntutan formal untuk menggerakkan bekerjanya sistem hukum di pengadilan. Lawrence M Friedmam, *Legal Theory, Op, Cit*, hlm. 15. Lihat pula Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum, Op. Cit.*, hlm. 154.

[110] *Ibid.*

[111] Daniel S Lev, 1990, *Hukum dan Politik di Indonesia, Kesinambungan dan Perubahan*, Terjemahan Nirwono dan A E Priyono, LP3ES, Jakarta, hlm. 118.

[112] *Ibid.*, hlm. 119.

[113] Satjipto Rahardjo, 1980, *Hukum dan Masyarakat*, Angkasa, Bandung, hlm. 87.

Gagasan hukum progresif menekankan pada kualitas aparat penegak hukum, bahwa hukum tidak akan berjalan baik jika tidak didukung oleh faktor lain seperti sarana, dana, kebijakan instansi dan yang terpenting aparat penegaknya. Aturan sebaik apapun tanpa diikuti kualitas intelektual dan integritas yang baik, maka keadilan sulit untuk diwujudkan. Justru meskipun hukumnya jelek tetapi kualitas aparatnya baik maka keadilan akan terwujud.

Kebijakan hukum pidana dapat dilaksanakan melalui beberapa tahapan, yaitu tahapan formulasi (tahap penegakan hukum *in abstracto* oleh badan pembuat undang-undang), tahap aplikasi yaitu tahap penerapan hukum pidana *inconcreto* oleh aparat penegak hukum mulai dari kepolisian, sampai ke pengadilan dan tahap eksekusi, yaitu tahap pelaksanaan hukum pidana secara konkret oleh aparat penegak hukum pidana.[114] Dalam bukunya ilmu hukum, Satjipto Rahardjo berpendapat, bahwa dalam menjalankan fungsinya sebagai pengatur kehidupan bersama manusia, hukum harus menjalani suatu proses yang panjang dan melibatkan berbagai aktifitas dengan kualitas yang berbeda-beda. Dalam garis besarnya aktifitas tersebut berupa pembuatan hukum dan penegakan hukum.

Seiring dengan berkembangnya waktu, dalam menjembatani berbagai kepentingan yang semakin dinamis dan semakin kompleks. Hukum tertulis akan terus berubah sesuai dengan perkembangan zaman dan perkembangan manusia. Dikatakan Sudarto, bahwa sumber hukum pidana ada yang tertulis dan ada yang

[114] Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung, hlm. 175-176

tidak tertulis (hukum pidana adat). Agar supaya orang dapat mengetahui bagaimana hukumnya tentang suatu persoalan, maka aturan hukum itu harus dirumuskan. [115]

Adanya sanksi pidana di dunia perpajakan pada dasarnya bukan merupakan bentuk balas dendam terhadap pelaku yang tidak kooperatif dan tertib membayar pajak miliknya, namun sebagai sarana dalam meningkatkan kesadaran dan ketaatan masyarakat selaku wajib pajak, sehingga pada akhirnya mampu meningkatkan penerimaan negara di bidang perpajakan. Kebijakan formulasi hukum di bidang perpajakan secara substansi menyangkut pembaharuan administrasi perpajakan dengan maksud meningkatkan kepatuhan wajib pajak serta strategi dalam menanggulangi pelanggaran dan berbagai bentuk ketidakpatuhan terhadap kewajiban di bidang perpajakan.

Keadilan menjadi tujuan akhir dari proses penegakan hukum. Oleh karena itu ajaran hukum progresif ini mengutamakan sikap empati, kepedulian dan dedikasi dari para aparat penegak hukum untuk tegaknya keadilan, karena aparat penegak hukumlah sebagai ujung tombak penegak keadilan dimaksud.[116]

G. Kerangka Pemikiran Disertasi

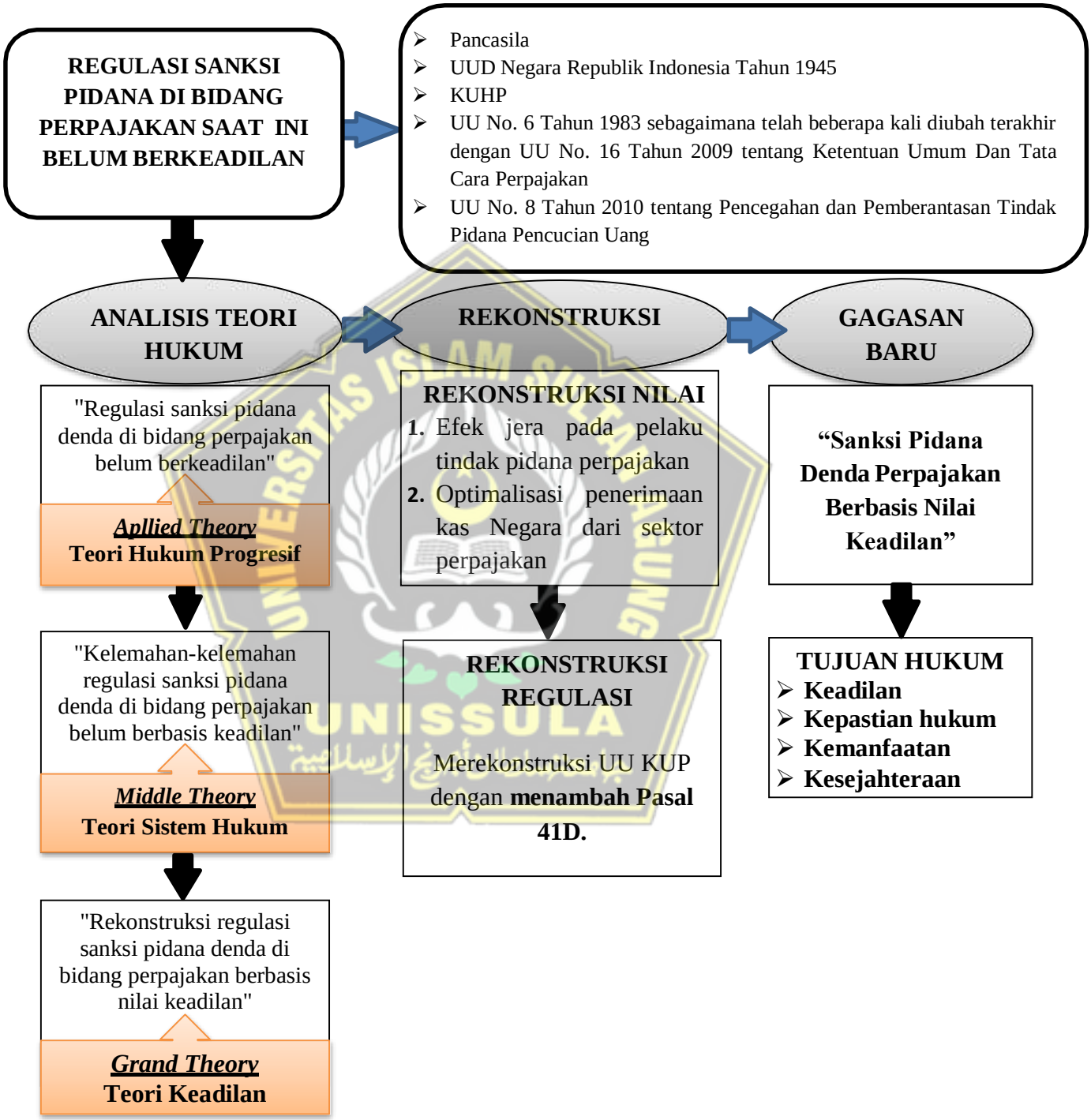
Kerangka pemikiran dalam penelitian ini sebagai peta yang berguna sebagai petunjuk arah dalam penyelesaian disertasi, adalah sebagai berikut:

---

[115] Sudarto, 1990, *Hukum Pidana I, Yayasan Sudarto d/a Fakultas Hukum Undip*, Semarang, hlm. 50.

[116] Mahrus Ali, *Sistem Peradilan Pidana Progresif: Alternatif dalam Penegakkan Hukum Pidana*, Jurnal Hukum, Volume 14 Nomor 2 Edisi April 2007, Universitas Islam Indonesia, Yogyakarta, halaman 215.

Gambar Diagram 1.6.
Skema Kerangka Pemikiran Disertasi



H. Metode Penelitian

Metode adalah proses, prinsip, dan tata cara memecahkan suatu masalah, sedangkan penelitian merupakan suatu kegiatan ilmiah yang berkaitan dengan analisis dan konstruksi yang dilakukan secara metodologis, sistematis, dan konsisten.[117]

1. Paradigma Penelitian: Paradigma Konstruktivisme

Paradigma yang digunakan di dalam penelitian ini adalah paradigma konstruktivisme. Paradigma konstruktivisme ialah paradigma yang hampir merupakan antitesis dari paham yang meletakkan pengamatan dan objektivitas dalam menemukan suatu realitas atau ilmu pengetahuan. Paradigma ini memandang ilmu sosial sebagai analisis sistematis terhadap *socially meaningful action* melalui pengamatan langsung dan terperinci terhadap pelaku sosial yang bersangkutan menciptakan dan memelihara atau mengelola dunia sosial mereka.[118]

Paradigma ini menyatakan bahwa (1) dasar untuk menjelaskan kehidupan, peristiwa sosial dan manusia bukan ilmu dalam kerangka positivistik, tetapi justru dalam arti *common sense*. Menurut mereka, pengetahuan dan pemikiran awam berisikan arti atau makna yang diberikan individu terhadap pengalaman dankehidupannya sehari-hari, dan hal tersebutlah yang menjadi awal penelitian ilmu-ilmu sosial; (2) pendekatan yang digunakan adalah induktif, berjalan dari

[117] Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, UI Press, Jakarta, 1986, hlm. 42.

yang spesifik menuju yang umum, dari yang konkrit menuju yang abstrak, (3) ilmu bersifat idiografis bukan nomotetis, karena ilmu mengungkap bahwa realitas tertampilkan dalam simbol-simbol melalui bentuk-bentuk deskriptif; (4) pengetahuan tidak hanya diperoleh melalui indra karena pemahaman mengenai makna dan interpretasi adalah jauh lebih penting; dan (5) ilmu tidak bebas nilai.

Kondisi bebas nilai tidak menjadi sesuatu yang dianggap penting dan tidak pula mungkin dicapai. Menurut Patton, para peneliti konstruktivis mempelajari beragam realita yang terkonstruksi oleh individu dan implikasi dari kontruksi tersebut bagi kehidupan mereka dengan yang lain dalam konstruksivis, setiap individu memiliki pengalaman yang unik. Dengan demikian, penelitian dengan strategi seperti ini menyarankan bahwa setiap cara yang diambil individu dalam memandang dunia adalah valid, dan perlu adanya rasa menghargai atas pandangan tersebut. Peneliti menggunakan paradigma konstruktivis karena peneliti ingin mendapatkan pengembangan pemahaman yang membantu proses interpretasi suatu peristiwa. Sedangkan subjek penelitian seorang khalayak profesional yang dianggap sudah memiliki pengalaman terhadap permasalahan yang dikaji dan menarik untuk diteliti.

2. Metode Pendekatan

Karena permasalahan yang diangkat dalam penelitian ini antara lain bersifat *socio legal*, maka pendekatan utama yang dipakai adalah pendekatan *socio legal* (*socio legal approach*), dalam konteks ini institusi hukum tidak

dipahami sebagai entitas normatif, melainkan akan dipandang sebagai bagian dari keseluruhan sistem sosial yang berada dalam kondisi saling terkait dengan variabel sosial yang lain, dengan demikian fokus penelitian ini adalah membuat deskripsi tentang realitas sosial dan hukum, serta berusaha memahami dan menjelaskan logika keterhubungan logis antara keduanya. [119]

Oleh karena itu, kenyataan hukum dan kenyataan dalam masyarakat akan dikaji secara bersamaan dan berimbang, dimana satu sisi akan diteliti semua keadaan yang ditimbulkan oleh hukum dalam masyarakat, dan pada bagian yang lain akan diteliti proses kemasyarakatan yang mendukun ataupun tidak mendukung atau melemahkan keberlakuan hukum.

Bahan atau materi penelitian diperoleh melalui pendekatan yuridis sosiologis yang didukung oleh data primer dan sekunder. Penggunaan pendekatan yuridis dilakukan karena kajian dalam penelitian ini adalah kajian ilmu hukum oleh karena itu harus dikaji dari aspek hukumnya, dengan cara melihat dari segi peraturan perundang-undangan yang berlaku seperti: UUD Negara Republik Indonesia 1945, KUHP (Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Pajak kemudian mengalami perubahan kedua dengan Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, perubahan ketiga dengan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan yang terakhir pada

[119] Satjipto Rahardjo, Hukum, *Masyarakat dan Pembangunan*, Alumni, Bandung, 1976, hlm. 17

perubahan keempat dengan Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-undang Nomor 7 Tahun 1992 tentang Perbankan, Undang-undang Nomor 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan, Undang-undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, dan UU No. 20 Tahun 2001 tentang Perubahan Atas UU No. 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, Undang-undang Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang.

Penelitian hukum normatif disebut juga penelitian hukum doktrinal yaitu hukum dikonsepsikan sebagai apa yang tertulis di dalam peraturan perundang-undangan (*law in books*) atau hukum dikonsepsikan sebagai kaidah atau norma yang merupakan patokan berperilaku manusia yang dianggap pantas.[120] Sedangkan pendekatan yuridis sosiologis yang dilakukan dalam penelitian ini adalah untuk melihat secara langsung fakta-fakta yang ada di lapangan.

3. Spesifikasi Penelitian

Spesifikasi Penelitian ini adalah penelitian deskriptif analitis yang merupakan penelitian untuk menggambarkan dan menganalisa masalah yang ada dan termasuk dalam jenis penelitian kepustakaan *(library research)* yang akan disajikan secara deskriptif.

Penelitian ini bersifat eksploratif, deskriptif/eksplanatoris, karena

[120] Muslan Abdurrahman, *Sosiologi dan Metode Penelitian Hukum* (Malang: UMM Press, 2009), hlm. 127

penelitian yang akan dilakukan ini ditujukan untuk mencari atau menemukan data-data yang dibutuhkan untuk menjawab permasalahan, yang kemudian akan dijabarkan atau dijelaskan atau dipaparkan untuk memberikan gambaran yang komprehensif dan holistik tentang jawaban atas permasalahan yang dibahas.

4. Jenis Data

Penelitian lapangan dilakukan dalam rangka memperoleh data primer yang menunjang data sekunder, sehingga dari data primer akan dapat diketahui pelaksanaan sanksi pidana denda dalam tindak pidana pajak di Indonesia. Data primer diperoleh melalui wawancara, dan pengamatan.[121]

Data primer (sebagai data empiris) adalah data dari penelitian di lembaga penegak hukum (sub-sub sistem peradilan pidana) yang difokuskan di Jawa Tengah. Hal tersebut didasarkan pada pemikiran bahwa banyak ditemukan adanya kejahatan yang dilakukan dalam bidang pajak. Dengan demikian, paling tidak aparat penegak hukum yang ada tersebut pernah "bersinggungan" dengan tindak pidana bidang pajak. Sehubungan dengan itu, lembaga atau instansi yang penulis tetapkan adalah di Direktorat Jenderal Pajak RI, Mahkamah Agung RI dan Kejaksaan Agung RI sebagai tempat penelitian yang ada di pusat. Selanjutnya lembaga atau instansi yang penulis tetapkan sebagai tempat penelitian wilayah adalah: Direktorat Jenderal Pajak Repubik Indonesia, Mahkamah Agung Republik Indonesia, Kejaksaan Agung Republik Indonesia, Direktorat Jenderal

[121] *Ibid.*, h. 112

Pajak Jawa Tengah, Pengadilan Tinggi Propinsi Jawa Tengah, Kejaksaan Tinggi Propinsi Jawa Tengah, Advokat-advokat di Propinsi Jawa Tengah.

Data sekunder yang diteliti adalah sebagai berikut:

1. Bahan hukum primer yaitu bahan hukum yang mengikat.
2. Bahan hukum sekunder, yaitu bahan hukum yang memberikan penjelasan tentang bahan hukum primer berupa: dokumen atau risalah perundang-undangan;
3. Bahan hukum tersier yang memberikan penjelasan lebih mendalam mengenai bahan hukum primer maupun bahan hukum sekunder antara lain:
   a. Ensiklopedia Indonesia;
   b. Kamus hukum;
   c. Kamus bahasa Inggris – Indonesia;
   d. Kamus besar bahasa Indonesia;
   e. Berbagai majalah maupun jurnal hukum.

5. Metode Pengumpulan Data

Sesuai dengan sumber data yang menggunakan data primer dan data sekunder dalam penelitian ini, maka metode pengumpulan data dilakukan melalui studi pustaka, wawancara, dan observasi.

Wawancara merupakan suatu proses interaksi dan komunikasi yang ditentukan oleh interaksi dan mempengaruhi arus informasi. Faktor-faktor yang berinteraksi dan mempengaruhi tersebut adalah pewawancara, subjek/responden,

topik penelitian yang tertuang dalam pedoman wawancara, dan situasi wawancara.[122]

Dasar observasi ialah pertanyaan yang diajukan peneliti terhadap lingkungan. Apa yang diamati bergantung pada pertanyaan yang dikemukakan berhubung dengan apa yang ingin dicari jawabannya. Apa yang diobservasi adalah jawaban atas pertanyaan yang timbul pada peneliti. J.P Spradley menyebut dalam setiap situasi sosial terdapat tiga komponen yakni ruang, pelaku, dan kegiatan.[123]

Pengumpulan data primer dilakukan dengan teknik wawancara (*interview*) dan dokumentasi. Teknik wawancara (*interview*) dilakukan dengan mengadakan tanya jawab langsung pada informan atau narasumber. Informan atau narasumber yang dimaksudkan adalah instansi dan praktisi yang terlibat langsung yaitu:

1. Direktorat Jenderal Pajak Repubik Indonesia
2. Mahkamah Agung Republik Indonesia
3. Kejaksaan Agung Republik Indonesia
4. Direktorat Jenderal Pajak Jawa Tengah
5. Pengadilan Tinggi Propinsi Jawa Tengah
6. Kejaksaan Tinggi Propinsi Jawa Tengah
7. Advokat-advokat di Propinsi Jawa Tengah

[122]Muslan Abdurrahman, *Op.cit*., h. 114

[123] *Ibid.*, h. 118

Tipe wawancara yang dilakukan adalah wawancara tak terarah (*non-directive interview*). Tujuan dari pemilihan tipe wawancara ini adalah supaya mampu menggali lebih dalam informasi-informasi dari informan tentang segala sesuatu yang ingin dikemukakannya. Dengan cara itu, akan diperoleh gambaran yang lebih luas tentang fokus permasalahan karena informan bebas meninjau berbagai aspek menurut pendirian dan pikirannya sendiri, dan dengan demikian akan dapat memperkaya pandangan peneliti.

6. Metode Analisis Data

Analisis data merupakan hal yang sangat penting dalam suatu penelitiandalam rangka memberikan jawaban terhadap masalah yang diteliti. Sebelum analisis dilakukan, terlebih dahulu diadakan pemeriksaan dan evaluasi terhadap semua data yang adauntuk mengetahui validitasnya. Selanjutnya diadakan pengelompokan terhadap data yang sejenis untuk kepentingan analisis dan penulisan. Sedangkan evaluasi dilakukan terhadap data dengan pendekatan deskriptif kualitatif.

Data yang terkumpul dipilah-pilah dan diolah, kemudian dianalisis dan ditafsirkan secara normatif, logis dan sistematis dengan menggunakan metode induktif dan deduktif. Dengan metode ini diharapkan akan diperoleh kesesuaian antara pelaksanaan pelaksanaan sanksi pidana kejahatan dalam tindak pidana pajak dan cara penyelesaiaannya.

Untuk analisis data kualitatif dilakukan analisis data dengan tahapan yang

dikembangkan oleh Sugiyono, dapat dijelaskan secara ringkas sebagai berikut[124] :

a. Reduksi Data (*Data Reduction*)

   Dalam tahap ini dilakukan pemilihan, dan pemusatan perhatian untuk penyederhanaan, abstraksi, dan transformasi data kasar yang diperoleh.

b. Penyajian Data (*Data Display*)

   Penyajian dapat diartikan sebagai sekumpulan informasi tersusun yang memberi kemungkinan adanya penarikan kesimpulan dan pengambilan tindakan. Penyajian data dalam kualitatif biasanya disajikan dalam bentuk uraian teks naratif tetapi bisa dilengkapi dengan matriks, bagan, grafik dan jaringan. Penyajian data juga termasuk dari bagian menganalisis. Merancang deretan dan kolom sebuah data kualitatif dan dan memutuskan jenis dan bentuk data yang harus harus dimasukkan kedalam matrik merupakan kegiatan analisis.

c. Penarikan Kesimpulan dan Verifikasi (*Conclusion Drawing and Verification*). Penelitian berusaha menarik kesimpulan dan melakukan verifikasi dengan mencari makna setiap gejala yang diperolehnya dari lapangan, mencatat keteraturan dan konfigurasi yang mungkin ada, alur kausalitas dari fenomena, dan proposisi.

Dengan menggunakan jenis analisis dan penyajian hasil yang baik, dalam menganalisis data ini peneliti juga harus mengoreksi atas informasi yang belum

[124] Sugiyono, *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, R & D*, Alfabeta, Bandung, 2009, hal. 247

jelas kepada pihak-pihak yang memiliki pengetahuan yang luas tentang permasalahan dan area penelitian.

Untuk memperoleh kepercayaan atau kebenaran terhadap hasil penelitian, peneliti sebaiknya mengikuti cara kerja yang digunakan oleh Lincoln dan Guba[125] yang mengemukakan ada empat kriteria yang digunakan untuk memeriksa keabsahan data, yaitu kepercayaan (*credibility*), keteralihan (*transferability*), ketergantungan (*dependability*), dan kepastian (*confirmability*). Proses analisis data digunakan model interaktif, yang dilakukan berbentuk siklus, melalui empat komponen analisis, yaitu pengumpulan data, reduksi data, sajian data dan penarikan simpulan atau verifikasi. Proses awal, penelitian mengumpulkan data yaitu melakukan proses seleksi subjek/ informan, membuat fokus penelitian, kemudian melakukan wawancara, observasi, dan pendokumentasian data-data yang diperoleh di lembaga peradilan.

Langkah selanjutnya reduksi data yaitu memilih data, mengabstraksi data dari lapangan, membuang data yang tidak penting, dan menyajikan kembali data-data sebagai informasi untuk memberikan simpulan penelitian. Proses reduksi data dilakukan terus sampai laporan akhir penelitian selesai disusun. Penyajian data dilakukan dengan mengorganisir informasi, dan mendeskripsikan informasi dalam bentuk narasi kalimat yang memungkinkan simpulan penelitian dapat dilakukan. Penyajian data harus mengacu pada permasalahan penelitian yang telah dirumuskan. Selain dalam bentuk narasi, penyajian data juga disusun dalam

[125] *Ibid*, hlm. 248

bentuk matriks, tabel, skema, dan gambar.

Langkah selanjutnya melakukan penarikan simpulan dan atau verifikasi. Berdasarkan reduksi data dan sajian data kemudian dilakukan penarikan simpulan penelitian. Agar simpulan cukup mantap dan benar-benar bisa dipertanggungjawabkan, maka simpulan perlu diverifikasi. Upaya verifikasi, dilakukan dengan melihat kembali catatan-catatan lapangan, atau melakukan replikasi dalam satuan data yang lain.

Dari analisis data akan diperoleh gambaran yang mengidentifikasikan pengertian-pengertian pokok atau dasar dalam hukum yaitu masyarakat hukum, subyek hukum, hak dan kewajiban, peristiwa hukum, hubungan hukum dan obyek hukum.

I. Originalitas Penelitian

Berdasarkan penelusuran dan inventarisasi kepustakaan yang telah dilakukan, penelitian sebelumnya yang berkaitan dengan hukum pidana bidang pajak pernah dilakukan oleh peneliti sebelumnya yang membedakan dengan penelitian yang akan dilakukan seperti disajikan pada tabel berikut:

Tabel 1.7.

Originalitas Penelitian

No	Nama Penyusun	Judul Disertasi	Hasil Temuan Penelitian	Kebaruan Penelitian Promovendus
1	Simon Nahak	Politik Hukum Dalam Pemidanaan	Rekonstruksi politik hukum dalam pemidanaan terhadap pelaku tindak pidana perpajakan yang	Promovendus fokus menganalisis regulasi sanksi pidana denda di bidang perpajakan saat ini yang belum

		Terhadap Pelaku Tindak Pidana Perpajakan	berbasis pada pidana alternative denda terhadap pelaku pidana perpajakan	berkeadilan. Dalam regulasi UU no. 6 tahun 1983 sbgmn diubah terakhir dengan UU Nomor 16 Tahun 2009, bahwa di Pasal 39 s/d 41C tidak mencantumkan adanya pidana penjara pengganti denda. Apabila mengacu pada *Lex Specialis Derogate Legi Generalis*, tentunya apabila tidak diatur aturan khusus, maka menggunakan aturan umum. Padahal aturan umum di dalam Pasal 30 KUHP apabila pengganti denda hanya 6 bulan kurungan tentunya tidak berkeadilan. Promovendus sebagaimana dalam disertasi ini telah merekonstruksi UU KUP dengan menambah bunyi Pasal 41D. Rekonstruksi tersebut bertujuan untuk efek jera pada pelaku tindak pidana perpajakan, selain itu untuk mengoptimalikan penerimaan kas

				Negara dari sektor perpajakan.
2	Diajeng Kusuma Ningrum	Kebijakan Formulasi Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Sebagai Upaya Peningkatan Penerimaan Negara	Pelaksanaan Kebijakan formulasi hukum pidana dalam meningkatkan efek jera terhadap pelaku pidana perpajakan dan peningkatan pendapatan pajak	Perbedaannya, promovendus dalam disertasi ini merekonstruksi regulasi sanksi pidana denda di bidang perpajakan berbasis nilai keadilan. Promovendus merekonstruksi UU KUP dengan menambah bunyi Pasal 41D. Hasil rekonstruksi tersebut bertujuan untuk efek jera pada pelaku tindak pidana di bidang perpajakan, selain itu untuk mengoptimalikan penerimaan kas negara dari sektor perpajakan.
3	Ruben Achmad	Aspek Hukum Pidana Dalam Tindak Pidana Perpajakan	Membahas mengenai pertanggungjawaban pidana serta sanksi pidana secara umum terkait tindak pidana perpajakan	Dalam disertasi ini, promovendus fokus menganalisis pertanggungjawaban pidana perorangan. Promovendus tidak menganalisis tentang pertanggungjawaban korporasi. Promovendus merekonstruksi regulasi sanksi pidana denda di bidang perpajakan berbasis nilai

				keadilan. Promovendus merekonstruksi UU KUP dengan menambah bunyi Pasal 41D, bertujuan untuk efek jera pada pelaku tindak pidana bidang perpajakan, selain itu untuk mengoptimalikan penerimaan kas negara dari sektor perpajakan..
4	Salman Luthan Program Pasca sarjana Universitas Indonesia, Jakarta, 2007.	Kebijakan Penal Mengenai Kriminalisasi di Bidang Keuangan, Studi Terhadap Pengaturan Tindak Pidana dan Sanksi Pidana Dalam Undang Undang Perbankan, Perpajakan, Pasar Modal dan Pencucian Uang	Kebijakan Penal Mengenai Pengaturan Tindak Pidana dan Sanksi Pidana Dalam Undang Undang Perbankan, Perpajakan, Pasar Modal dan Pencucian Uang	Promovendus merekonstruksi regulasil dalam UU KUP antara lain akan memberikan sanksi perampasan harta kekayaan dari para wajib pajak yang ngemplang. Ada perampasan harta kekayaan. Jika tidak dapat dilakukan, akan diganti dengan pidana penjara pengganti denda. Promovendus merekonstruksi UU KUP dengan menambah bunyi Pasal 41D yang bertujuan untuk efek jera pada pelaku tindak pidana di bidang perpajakan dan untuk mengoptimalikan

				penerimaan kas negara dari sektor perpajakan. Promovendus memberi saran agar Aparat Penegak Hukum mengoptimalkan penerapan Tindak Pidana Pencucian Uang (TPPU) dalam tindak pidana perpajakan.

J. Sistematika Penulisan Disertasi

Penyusunan dan pembahasan disertasi ini dibagi dalam 6 (enam) bab, yaitu:

Bab I merupakan Pendahuluan, yang menguraikan Latar belakang masalah, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, kerangka teori, kerangka pemikiran disertasi, metode penelitian, originalitas penelitian, dan sistematika penulisan disertasi.

Bab II berisi Tinjauan Pustaka, yang menguraikan Rekonstruksi Hukum, Tindak Pidana Umum yang meliputi Definisi Tindak Pidana dan Unsur Tindak Pidana dan Jenis Tindak Pidana, Tindak Pidana Umum, Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan, Penegakan Hukum Pidana Perpajakan, Sistem Peradilan Pidana, Pembaharuan Hukum Acara Pidana, Konsep Sanksi Pidana Denda, Konsep Sanksi Pidana Denda Dalam Perspektif Islam .

Bab III berisi Kajian tentang Regulasi Sanksi Pidana Di Bidang Perpajakan

Saat Ini Belum Berkeadilan, meliputi: Konstruksi Hukum Pidana di Bidang Perpajakan, Studi Kasus Penerapan Sanksi Pidana Terhadap Tindak Pidana Perpajakan, serta Regulasi Sanksi Pidana Di Bidang Perpajakan Saat Ini Belum Berkeadilan.

Penerapan Sanksi Pidana Denda di Bidang Perpajakan, sub judul yang terdiri Pengaturan Sanksi Pidana dalam UU Perpajakan, Jenis-Jenis Tindak Pidana Perpajakan, Tindak Pidana Perpajakan dan Ancaman Hukuman, Penyidikan Dalam Tindak Pidana Perpajakan. Studi Kasus Penerapan Regulasi Sanksi Pidana Di Bidang Perpajakan, terdiri dari: Penerapan Sanksi Pidana di bidang Perpajakan (Studi Putusan Pengadilan Negeri Nomor 1079/Pid.B/2009/PN.DPS tanggal 20 Januari 2010) dan Penerapan Sanksi Pidana di bidang Perpajakan (Studi Putusan Nomor 53/Pid.Sus/2018/PT SMG jo. nomor 788/Pid.Sus/2017/PN Smg). Regulasi Sanksi Pidana Denda Di Bidang Perpajakan Dalam Perspektif Keadilan

Bab IV berisi Kelemahan-kelemahan regulasi sanksi pidana denda di bidang perpajakan saat ini, yang terdiri dari Kelemahan Struktur Hukum (*Legal Structure*), Kelemahan Substansi Hukum (*Legal Substance*) dan Kelemahan Kultur Hukum (*Legal Culture*).

Bab V berisi Rekonstruksi Regulasi Sanksi Pidana Denda Bidang Perpajakan Berbasis Nilai Keadilan, yang terdiri: Perbandingan di Beberapa Negara Tentang Sanksi Pidana Denda Di Bidang Perpajakan*;* Sistem Hukum

Pancasila Sebagai Prinsip Penerapan Sanksi Pidana Denda Di Bidang Perpajakan*;* Rekonstruksi Regulasi Sanksi Pidana Denda Di Bidang Perpajakan Berbasis Nilai Keadilan terdiri: Rekonstruksi Nilai, Rekonstruksi Regulasi, dan Temuan Baru.

Bab VI yang merupakan bab Penutup yang berisi Simpulan, saran-saran dan Implikasi Kajian Disertasi yang terdiri: Implikasi Secara Teoritis dan Implikasi Secara Praktis.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Tinjauan Rekonstruksi Hukum

Kata "rekonstruksi" berasal dari kata "re" dalam Bahasa Indonesia berarti: sekali lagi; kembali; reformasi. Sedangkan kata "konstruksi" dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) memiliki arti yaitu: susunan (model, tata letak) suatu bangunan.[126]

Sehingga maksud dari rekonstruksi yakni membangun kembali, mereformasi, membenahi menuju ke arah yang lebih baik (kemaslahatan) lagi. Sesuatu yang kurang pas/ sesuai/ ideal/ sudah tidak mengikuti perkembangan, sudah semestinya direkonstruksi, dibenahi mengingat sesuatu hal yang kurang relevan untuk digunakan tidak menutup kemungkinan membutuhkan pembaharuan.

Pembaharuan atau 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 sebagaimana penjelasan diatas memiliki arti suatu system atau bentuk. Beberapa pakar mendifinisikan rekontruksi dalam berbagai interpretasi B.N Marbun

[126] Departemen Pendidikan Nasional, 2007, *Kamus Besar Bahasa Indonesia*, edisi Ketiga, Balai Pustaka, Jakarta.

mendifinisikan secara sederhana penyusunan atau penggambaran kembali dari bahan-bahan yang ada dan disusun kembali sebagaimana adanya atau kejadian semula[127].

Menurut B.N Marbun, Rekonstruksi adalah pengembalian sesuatu ketempatnya yang semula; Penyusunan atau penggambaran kembali dari bahan-bahan yang ada dan disusun kembali sebagaimana adanya atau kejadian semula.[128]

Menurut James P. Chaplin, *Reconstruction* merupakan penafsiran data psikoanalitis sedemikian rupa, untuk menjelaskan perkembangan pribadi yang telah terjadi, beserta makna materinya yang sekarang ada bagi individu yang bersangkutan[129].

Menurut Ali Mudhofir, Rekonstruksionisme adalah 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 baru[130].

Rekonstruksi yang berarti membangun atau pengembalian kembali sesuatu berdasarkan kejadian semula, dimana dalam rekonstruksi tersebut terkandung nilai-nilai primer yang harus tetap ada dalam aktifitas membangun kembali sesuatu sesuai dengan kondisi semula. Untuk kepentingan pembangunan kembali sesuatu, apakah itu peristiwa, fenomena-fenomena sejarah masa lalu, hingga pada konsepsi pemikiran yang telah dikeluarkan oleh pemikir-pemikir terdahulu, kewajiban para rekonstruktor

[127] B.N. Marbun, 1996, *Kamus Politik*, Pustaka Sinar Harapan, Jakarta, hlm. 469.
[128] *Ibid.*
[129] James P. Chaplin, 1997, *Kamus Lengkap Psikologi*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, hlm. 421
[130] Ali Mudhofir, 1996, *Kamus Teori dan Aliran dalam Filsafat dan Teologi*, Gajahmada University Press, Yogyakarta, hlm.213

adalah melihat pada segala sisi, agar kemudian sesuatu yang coba dibangun kembali sesuai dengan keadaan yang sebenarnya dan terhindar pada subjektifitas yang berlebihan, dimana nantinya dapat mengaburkan susbstansi dari sesuatu yang ingin kita bangun tersebut.

Anthony Giddens salah seorang tokoh pemikir ilmu sosial, yang mengatakan bahwa teori sosial memerlukan adanya rekonstruksi, ia menyusun gagasan untuk merekonstruksi teori sosial dengan jalan melakukan kritik terhadap tiga mazhab pemikiran sosial terpenting yakni; sosiologi interpretatif, fungsionalisme dan strukturalisme. Giddens bermaksud mempertahankan pemahaman yang diajukan oleh tiga tradisi tersebut, sekaligus menemukan cara mengatasi berbagai kekurangannya serta menjembatani ketidaksesuaian antara ketiganya. Rancangan tersebut mencakup rekonseptualisasi atas konsep-konsep tindakan, struktur dan sistem dengan tujuan mengintegrasikannya menjadi pendekatan teoretis baru. Rekonseptualisasi atas konsep tindakan, struktur dan sistem diawali dengan memandang praktek-praktek sosial yang terus berlangsung sebagai segi analitis terpenting[131].

Makna rekonstruksi dapat dipahami dengan pembaharuan atau reaktualisasi, yang memiliki tiga kandungan makna, yaitu:

(1) Merekonstruksi atau memperbaharui dengan hal yang sudah pernah ada sebelumnya (menghidupkan kembali);

[131] Peter Beilharz (ed), 2002, *Teori-teori Sosial ; Observasi Kritis terhadap Para Filosof Terkemuka*, Pustaka Pelajar, Yogyakarta, hlm.192-193.

(2) Merekonstruksi atau memperbaharui sesuatu yang sudah kadaluarsa (tambal sulam);

(3) Merekonstruksi atau memperbaharui dengan bentuk yang baru sama sekali/kreasi-inovatif.[132]

Pembangunan atau perubahan itu pada dasarnya menghendaki agar rakyat berbuat dan bertingkah laku secara baru. Berbagai kualifikasi bisa disebutkan untuk menunjukkan adanya kebaruan dalam tingkah laku itu, seperti: dari kaula jajahan menjadi bangsa yang merdeka; dari kesadaran kedaerahan yang sempit menjadi satu bangsa. Salah satu cara untuk melembagakan perubahan itu adalah melalui perombakan sistem hukum yang lama menjadi baru yang didasarkan pada dasar-dasar serta cita-cita hukum dan kemasyarakatan yang baru pula.[133]

Terhadap rekonstruksi kebijakan hukum pidana di Indonesia, dalam pidato pengukuhan guru besar pada Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, Barda Nawawi Arief, mengemukakan bahwa pembaharuan hukum pidana Indonesia pada hakekatnya berarti suatu reorientasi dan reformasi hukum pidana positif dilihat dari konsep nilai-nilai sentral bangsa Indonesia (dari aspek sosio-filosofik, sosio-politik, dan sosio-kultural) yang melandasi kebijakan sosial, kebijakan kriminal dan kebijakan penegakan hukum di Indonesia.[134]

---

[132] Abu Husain Ahmad bin Faris bin Zakaria, 1979, *Mu'jam Maqayis al-Lughah*, Vol.1, Dar al-Fikr li al-Thaba'ah wa al-Nasyr, Beirut, hlm. 306.

[133] Satjipto Rahardjo, 1983, *Masalah Penegakan Hukum Suatu Tinjauan Sosiologis*, Sinar Baru, Bandung, hlm. 117.

[134] Barda Nawawi Arief, 1994, *Beberapa Aspek Pengembangan Ilmu Hukum Pidana (MenyongsongGenerasi Baru Hukum Pidana*), Pidato Pengukuhan Guru Besar pada Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, Semarang, 25 Juni 1994.

B. Tinjauan Negara Hukum

Berbeda secara fundamental dengan penelitian-penelitian sebelumnya, yaitu kebanyakan peneliti memandang negara hukum sebagi suatu teori hukum, dalam penelitian ini peneliti justru berpendapat bahwa negara hukum itu hanyalah semata-mata suatu konsep. Konsep itu, hanyalah bagian dari suatu teori, yang berisi prepososi dan jalinan konsep.[135]

Negara hukum itu lebih kepada suatu konsep, bukan suatu teori. Dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 misalnya, negara hukum itu merupakan konsep yang diidentikkan, atau diberi kata asing yang sepadan dengan itu, dalam hal ini yaitu *rechtsstaat*. Hampir semua penulis yang membicarakan konsepsi ini, selalu memadankan konsep negara hukum dengan konsep-konsep padanan lainnya yang dipergunakan dalam literatur di dunia Barat, yaitu *the rule of law*, dan lain sebagainya. Di bawah ini, peneliti merasa perlu untuk memaparkan secara mendalam suatu tinjauan pustaka atas konsep negara hukum dimaksud.

Konsep Negara Hukum adalah semacam suatu *umbrella provision*, atau konsep besar yang memayungi konsepsi lainnya seperti hak-hak asasi manusia, sebagai unsur yang tidak dapat dipisahkan manakala suatu negara hendak disebut sebagai Negara Hukum. Suatu negara yang berdasarkan atas hukum harus menjamin persamaan (*equality*) setiap individu.

---

[135] Pemahaman tentang Teori demikian itu ijumpai dalam Aminuddin Ilmar, *Konstruksi Teori dan Metode Kajian Ilmu Hukum*, Cetakan Pertama, Hasanuddin University Press, Makasar, 2009, hlm., 10.

Termasuk dalam konsep kemerdekaan individu itu adalah hak untuk menggunakan hak asasinya (c*onditio sine quanon*). Prinsip seperti itu didahulukan dalam kerangka pikir bernegara hukum mengingat, dalam pemikiran Barat, yang sudah barang tentu berbeda dengan kerangka pikir Teori Keadilan Bermartabat[136], Negara Hukum lahir sebagai hasil perjuangan individu untuk melepaskan dirinya dari keterikatan serta tindakan sewenang-wenang penguasa[58].

Negara Indonesia adalah tidak sama dengan negara hukum dalam pengertian *rechtsstaat*. Asas funamental negara hukum Indonesia, dinyatakan para Pendiri Negara dan juga setelah Reformasi di dalam Bab I, Pasal 1 ayat (3) hasil perubahan keempat UUD Negara Republik Indonesia 1945. Sedangkan perkembangan konsep Negara Hukum yang dinyatakan di dalam Konstitusi Republik Indonesia di atas merupakan produk dari sejarah di Barat. Hal itu dikarenakan rumusan atau pengertian negara hukum itu, di Barat terus berkembang dengan mengikuti sejarah perkembangan umat manusia di Barat. Negara Hukum Barat, pada prinsipnya menghendaki segala tindakan atau perbuatan penguasa dalam negara mempunyai dasar hukum yang jelas. Dalam Negara Hukum berlaku prinsip bahwa semua tindakan penguasa harus ada legalitasnya. Termasuk dalam hal ini, yaitu eksistensi mediasi penal dalam sistem hukum di Indonesia.

---

[136] Pembahasan yang cukup mndalam dan secara khusus untuk membandingkan mengenai perbadaan antara *the rule of law, rechsstaat*, dan negara hukum ditemukan dalam Teguh Prasetyo, (2015), hlm., 183.

[58] Juhaya S. Praja, *Aliran-Aliran Filsafat & Etika*, Prenada Media, Jakarta, 2008, hlm., 134.

Mengikuti konsepsi hukum Barat, maka, dalam konsep negara hukum itu, legalitas, termasuk legalitas mediasi penal, harus didasarkan; baik pada hukum tertulis saja, sedangkan dalam negara hukum Indonesia, dimungkinkan legalitas pada hukum tidak tertulis (hukum adat).

Legalitas tindakan penguasa di dalam kerangka pikir Negara Hukum itu dimaksudkan supaya orang bisa mendapatkan keadilan dan kepastian hukum. Kerangka pikir yang demikian itu dimengerti sebagai suatu cita Negara Hukum. Cita Negara Hukum yang paling diinginkan adalah eksistensi Negara Hukum untuk kesejahteraan masyarakat[59]. Negara Hukum memandang dunia sekitarnya sebagai tempat pergerakan senantiasa. Tidak hanya itu, dunia, atau lebih spesifiknya adalah Negara merupakan tempat kemajuan yang tidak berkeputusan. Dalam kemajuan yang tidak berkeputusan itu, hal-hal yang baru itu mendapat tempatnya dengan menghancurkan dan menggantikan yang lama karena dikte rasionalitas (*the dictate of the Law*) itu sendiri. Sejak dari awal dalam disertasi ini, hal seperti itu disebut dengan perubahan paradigma.

Llewellyn misalnya, seorang penggagas kerangka pikir realisme mengatakan dalam *The Normative, The Legal and The Law Jobs* (1940)[60], bahwa dalam Dunia ini (Negara), arena perjuangan yang tidak berkeputusan itu terjadi

[59] Philipus M. Hadjon. *Loc.. Cit*, Khusus pembahasan tujuan negara sejahtera dalam perspektif Hukum Pidana, **periksa** Bambang Poernomo, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, Liberty, Yogyakarta, 1988, hlm., 15. Bandingkan pula dengn Teguh Prasetyo, 2013, *Ibid*., hlm., 101.

[60] Teguh Prasetyo dan Abdul Halim Barkatullah., 2002, *Op. Cit*, hlm., 126.

secara dialektis. Ada tesa kemudian ada antitesa dan selanjutnya sintesa. Setelah sintesa, masih ada lagi upaya untuk mempertanyakan sintesa tersebut.

Akibatnya sesuatu yang sudah menjadi sintesa itu kemudian menjadi tesa untuk dipersoalkan oleh antitesa. Begitu seterusnya proses itu berjalan tanpa henti antara dua aliran (termasuk aliran filsafat hukum) yang bertentangan. Korelasi yang dialektif juga dapat saja menimpa cara penyelesaian sengketa dan perkara yang berlangsung di dalam sistem hukum. Ada kemungkinan, tadinya sangat dominan pendekatan litigasi, namun kemudian hal itu harus berhadap-hadapan dengan aspirasi untuk menggunakan sarana non-litigasi, seperti yang ada dengan mediasi penal.

Jika seandainya tidak ada perjuangan antara yang banyak dengan yang banyak, maka tidak ada kemajuan; demikian ajaran realisme hukum. Segala barang yang fana, segala keadaan yang sementara, adalah tingkat berturut-turut daripada suatu gerakan yang mahabesar. Perjuangan itu adalah bapa dari segalanya, raja dari segalanya[61]. Dalam perspektif realisme Hatta, yang dalam perspektif Teori Keadilan Bermartabt dapat disebut sebagai suatu wujud *Volksgeist* Indonesia, tidak terhindarkan orang dapat mengatakan bahwa perjuangan Kemerdekaan Indonesia itu sendiri adalah suatu realisme hukum.

Satu dari pencetus gagasan tentang negara adalah Plato seorang filsuf Yunani terkenal dan merupakan guru dari Aristoteles. Plato hidup di Athena sebagai guru sekolah filsafat dalam rumah yang disebut *Akademia*. Dalam jaman modern ini,

[61] Mohammad Hatta, *Alam Pikiran Yunani*, Edisi kedua, Sinar Grafika, Jakarta, 1980, hlm., 16.

rumah atau taman Akademos Plato itu disebut dengan civitas akademika di Universitas. Bagi Plato, ilmu itu penting bagi filsafat pintu gerbang bagi Akademia. Pada pintu gerbang tersebut tertulis kalimat: *"Janganlah orang masuk ke sini jika ia tidak mengetahui geometri".*[62] Di era Yunani Kuno, filsafat hukum Yunani menemukan problema tentang hukum dan alam, tentang *nomos* dan *physis.* Pada mulanya *nomos* merupakan adat kebiasaan sakral, adat kebiasaan sakral itu berlaku dan dianggap benar di *polis* (negara kota Yunani Kuno). [63]

Menurut Plato hukum adalah pikiran yang masuk akal (*reason thought, logismos*) yang dirumuskan dalam keputusan negara (*laws*). Plato menolak anggapan bahwa otoritas dari hukum semata-mata bertumpu pada kemauan dari kekuatan yang memerintah (*governing power*)*[64]*, terkecuali kekuatan yang memerintah itu adalah Hukum. Sedangkan Aristoteles seperti telah dikemukakan merupakan murid Plato, menyebutkan bahwa cita-cita manusia dalam suatu negara atau dalam dunia yang mutlak itu adalah sebagai berikut:[65] cita-cita untuk mengejar kebenaran (*idée der warheid*); cita-cita untuk mengejar kesusilaan (*idée der zodelijkheid*); cita-cita manusia untuk mengejar keindahan (*idée der schonheid)*; dan cita-cita untuk mengejar keadilan (*idée der gerechtigheid*)[66]. Bagi Aristoteles yang memerintah dalam Negara bukanlah manusia melainkan pikiran manusia (*reason*) yang

---

[62] The Liang Gie, *Pengantar Filsafat Ilmu*, Liberty, Yogyakarta, 2007, hlm., 5.

[63] Theo Huijbers, *Filsafat Hukum dalam Lintasan Sejarah*, Kanisius, Yogyakarta, 1995, hlm., 22.

[64] Lili Rasjidi dan Ira Thania Rasjidi, *Dasar-Dasar Filsafat dan Teori Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung,2007, hlm., 18.

[65] Nukthoh Arfawie Kurde, *Telaah Kritis Teori Negara Hukum*, Pustaka Pelajar, Yogyakarta, 2005, hlm., 1.

[66] *Ibid*.

berkeadilan. Sedangkan penguasa di dalam suatu Negara hanya pemegang hukum dan keseimbangan saja. Lembaga-lembaga hukum diisi oleh para penguasa, termasuk para hakim Peninjauan Kembali dalam konteks penulisan Disertasi ini. Lembaga-lembaga itu diisi untuk menjamin keadilan kepada warga negaranya. Satu dari warga itu, bisa jadi yang dimaksudkan adalah pencari keadilan di dalam sistem hukum. Keadilan merupakan syarat bagi tercapainya kebahagiaan hidup untuk warga negaranya. Sedangkan hal yang menjadi dasar daripada keadilan itu perlu diajarkan rasa susila (moral) kepada setiap manusia agar ia menjadi warga negara yang baik[67].

Dalam pergulatan pemikiran mengenai hukum, puncak dialektika hukum itu, terutama di Eropa Kontinental telah melahirkan Negara Hukum (*rechtsstaat*), sedangkan di Eropa dan Anglo-Saxon melahirkan *the rule of law*. Konsep Negara Hukum (*Eropa Kontinental*) pun tidak berhenti pada pemikiran klasik saja. Konsep itu terus mengalami perkembangan antara lain seperti yang dipelopori oleh beberapa pemikir yang perlu penulis kemukakan di bawah ini:

1. Immanuel Kant[68]

Negara hukum sebagai kerangka pikir Immanuel Kant dituangkannya dalam buku yang berjudul "*Metaphysishe Anfangsgrunde Rechtslehre*"

[67] Moh. Kusnardi dan Harmaily Ibrahim, *Pengantar Hukum Tata Negara Indonesia*, Budi Chaniago, Jakarta,1988, hlm., 153.

[68] Immanuel Kant (1724-1804) merupakan salah satu tokoh pencerahan Eropa pada abad ke-18. Kontribusi Kant pada pergerakan politik masih bisa ditemukan sampai dewasa ini. Kant berangkat dengan memperkenalkan secara filosofis martabat manusia (*human dignity*) atau hak sebagai manusia. Hak itu menjadi dasar dari hak asasi lainnya. Hak sebagai manusia berarti kebebasan individu dan kesetaraan. Matthias Lutz Bachmann dari Universitas Frankfurt Am Main, Jerman mengungkapkan, " Dengan gagasan filosofisnya yaitu bentuk "*Republic",* federasi Negara-negara merdeka dan keramahtamahan universal (*cosmopolitan right*), tujuan poilitik Kant adalah membuat kedamaian abadi antara individu dan antar negara".

(1798)[69]. Kant memahami bahwa Negara Hukum hanya sebagai negara penjaga malam (*nachtwakerstaat*). Tugas negara penjaga malam itu, menurut Kant, hanya menjamin ketertiban dan keamanan masyarakat.

Negara penjaga malam disini sifatnya pasif. Negara tidak ada campur tangan dalam bidang ekonomi. Negara penjaga malam juga memiliki tugas untuk menjamin kedudukan hukum dari individu-individu dalam masyarakat atau *laissez faire laissez aller*[70]*".*

Untuk dapat disebut sebagai Negara Hukum Immanuel Kant mengajukan beberapa persyaratan pokok. Dua unsur pokok dari syarat Negara Hukum kerangka pikiran Immanuel Kant dimaksud yaitu: 1. adanya perlindungan terhadap hak-hak asasi manusia; 2. adanya pemisahan kekuasaan dalam Negara.

Dengan demikian munculnya tipe Negara Hukum yang pertama yang hanya bertindak memisah kalau terjadi perselisihan diantara warganegara dalam menyelenggarakan kepentingannya disebut sebagai: negara jaga malam atau n*achtwachter staat* atau negara polisi atau *"l'etat genda.* Negara Hukum versi Kant ini sangat membatu dalam memberikan pembenaran kepada penulisan bahwa penyelesaian pada perkara pidana melalui mediasi penal juga seharusnya dan sejatinya diakui di dalam semua sistem hukum yang berlaku,

[69] Ian Adams, *Ideologi Politik Mutakhir Konsep, Ragam, Kritik dan Masa Depannya*, Qalam, Yogyakarta, 2004, hlm., 27.

[70] Bambang Sutiyoso, *Aspek-Aspek Perkembangan Kekuasaan Kehakiman di Indonesia*, UII Press, Yogyakarta, 2005, hlm., 27.

termasuk di Indonesia mengingat Indonesia adalah negara hukum yang menjunjung tinggi hak-hak asasi manusia.

Seperti dapat dilihat dalam uraian di atas, hak-hak asasi manusia adalah unsur pertama dalam negara hukum versi Kant. Hak dari demua pencari keadilan untuk memperoleh kesempatan untuk perkaranya diselesaikan dalam proses sampai dengan proses yang disebut dengan *ultimum remidium*.

Kaitan dengan itu, Indonesia sebagai Negara Hukum mengakui dalam Pasal 18 Ayat (1) UU Nomor 39 Tahun 1999 tentang Hak Asasi Manusia bahwa setiap orang, yaitu semua pencari keadilan berhak diberikan kesempatan untuk mendapatkan keadilan melalui sarana-sarana hukum, baik yang bersifat litigasi maupun non-litigasi..

Hanya saja, mengingat sifat dari Negara Hukum Kant itu adalah pasif, hal ini dapat saja menguntungkan dalam memperoleh keadilan melalui mediasi, sebagai sarana penyelesaian sengketa alternatif, dan bahkan kini, sarana penyelesaian sengketa itu, seperti telah dikemukakan di atas, telah dimasukkan dalam penyelesaian sengekta lititasi, seperti dapat dilihat dalam berbagai peraturan yang telah dikemukakan di atas. Mediator, yang mungkin saja adalah unsur dalam pejabat yang berwenang atau negara merasa menunggu saja.

2. Friedrich Julius Stahl

Selain dua unsur Negara Hukum menurut Kant diatas, Friedrich Julius Stahl menambah dua unsur pokok lagi mengenai Negara Hukum yaitu[71]: Setiap tindakan Negara harus berdasarkan Undang-Undang yang dibuat terlebih dahulu.

Unsur Negara Hukum versi Stahl ini mendikte bahwa Negara baru dapat bertindak menyelenggarakan kepentingan rakyat, termasuk dapat memberikan peluang mediasipenal, kalau sudah ada Undang-Undang untuk tindakan tersebut. Kerangka pemikiran Stahl mengenai Negara Hukum ini kurang begitu menolong menjustifikasi eksistensi mediasi penal, khususnya dalam menyeklesaikan perkara penipuan yang dikaji dalam penelitian ini.

Kerangka pikir Stahl ini justru lebih berpihak pada semua masalah harus diselesaikan melalui proses litigasi. Beruntung bahwa dalam kerangka pikir Stahl itu dikemukakan suatu perkembangan pemikiran. Dikatakan bahwa setelah pemikiran Stahl di atas, selanjutnya ada koreksi.

Koreksi itu dilatarbelakangi oleh pertimbangan bahwa berhubung untuk membuat suatu peraturan undang-undang membutuhkan proses yang lama dan sering kali bahwa Undang-Undang ketinggalan dari kebutuhan masyarakat, maka sering, Pemerintah dalam hal ini termasuk Penyidik sebagai

[71] Padmo Wahyono, *Beberapa Teori Ketatanegaraan*, Universitas Indonesia, Jakarta, 1984, hlm., 2.

pejabat mengambil kepolisian (POLRI), mengambil kebijakan (diskresi) sendiri untuk menyelesaikan melalui mediasi penal.

Jika itu terjadi di lingkungan pemerintahan Eksekutif, maka pemerintah, barangkali yang dimaksudkan di sini yaitu Kepala Kepolisian, harus membuat Peraturan untuk melaksanakan Undang-Undang dalam rangka beradaptasi dengan perkembangan yang terjadi di dalam masyarakat. Kerangka pikir Stahl yang mengalami perkembangan itu sepintas lalu terlihat bertentangan dengan prinsip Negara Hukum Kant di atas. Karena yang membuat peraturan itu bukan badan legislatif, tetapi eksekutif.

3. Kranenburgh

Filsuf hukum Kranenburgh memberi pengertian tentang Negara Hukum secara lebih progresif. Pengertian Negara hukum yang demikian itu dikemukakan Kranenburgh dalam bukunya "*Algameine Staatlehre*". Menurut Kranenburgh, negara adalah sebagai suatu organisasi yang timbul karena kehendak bangsanya sendiri yang merupakan gerakan kemerdekaan dari segala bentuk absolut penguasa[74].

Memperhatikan postulat Teori Keadilan, maka konsep negara hukum yang demikian itu, lebih cocok dan hampir dapat disejajarkan dengan *Volksgeist* Indonesia.Kerangka konsepsional mengenai Negara Hukum versi Kranenburgh itu, sekalipun tidak terlalu kompleks namun menolong dalam memberikan justifikasi terhadap keberadaan mediasi penal.

[74] Kranenburg, *Algameine Staatlehre*",Tjeenk Willink & Zoon NV, Haarlem, 1960, hlm., 39.

Disamping kerangka pemikiran dalam konsep Negara Hukum, di dalam tinjauan pustaka, dijumpai pula istilah *Rule of law*. Istilah *the Rule of Law* itu sebetulnya adalah konsepsi Negara Hukum versi Inggris. Konsep itu saat ini berkembang di Negara Indonesia. Konsepsi itu diperkenalkan oleh A.V. Dicey, dalam bukunya *Law and the Constitution* (1952), dimana ciri the *Rule of law* adalah sebagai supremasi hukum (*supremacy of law*) [75] dari *regular law* untuk menentang pengaruh dari *arbitrary power* dan meniadakan kesewenang-wenangan *prerogatif* atau *discretionary authorithy* yang luas dari pemerintah. Unsur *the rule of law* ala Dicey itu dapat dipergunakan untuk menjustifikasi eksistensi mediasi penal di Indonesia.

Berdasarkan ciri-ciri tersebut di atas, dapat dikemukakan bahwa *the rule of law* mengandung arti sebagai berikut: *Pertama* dalam pengertian Pemerintahan oleh hukum. Adapun pengertian Pemerintahan oleh hukum itu berarti ada supremasi yang mutlak atau keutamaan yang absolut daripada hukum sebagai lawan daripada pengaruh kekuasaan yang sewenang-wenang. Sejalan dengan kerangka pikir yang demikian, perihal ajaran Negara Hukum atau Negara berdasarkan atas Hukum ini Bagir Manan mengemukakan: ajaran Negara berdasarkan atas hukum atau *de rechtsstaat* dan *the rule of law* mengandung esensi bahwa hukum adalah *supreme* dan kewajiban bagi setiap

[75] A.V. Dicey, *An Introduction to Study o f Law of the Constitution,* Macmillan & Co, London, 1959, hlm., 117; Dikutip dari Philipus M. Hadjon, *Perlindungan Hukum Bagi Rakyat,* hlm., 80.

penyelenggara negara atau pemerintahan untuk tunduk pada hukum atau *subject to the law*.

Selanjutnya menurut Bagir Manan, tidak ada kekuasaan di atas hukum atau *above to the law*. Semuanya ada di bawah hukum atau *under the rule of law.* Dengan kedudukan hukum yang *supreme* itu tidak boleh ada kekuasaan yang sewenang-wenang atau *arbitrary power* serta penyalahgunaan kekuasaan atau *misuse of power*, baik pada kerajaan maupun republik yang secara maknawi tunduk pada hukum mengandung pengertian pembatasan kekuasaan seperti halnya ajaran pemisahan kekuasaan atau pembagian kekuasaan[76].

Sebagai suatu negara hukum, sudah selayaknya prinsip-prinsip dari negara hukum harus dihormati dan dijunjung tinggi, agar terjadi proses penegakan hukum dalam sistem peradilan yang menjamin kepastian dan keadilan hukum[77].

Perlu ditambahkan pula bahwa prinsip-prinsip yang berkaitan dengan negara hukum di atas menuntut semua orang sama tanpa adanya perbedaan yang didasarkan atas ras (keturunan), agama, kedudukan sosial dan kekayaan atau *equality before the law*, lahir sebagai reaksi akibat perlakuan tiran yang dijalankan oleh para bangsawan Anglo Saxon di Inggris.

Dengan kata lain bahwa ekspresi atau *equality before the law* lahir dari sistem *common law* Inggris[78]. Berdasarkan hal itu maka jelas bahwa istilah

[76] Bagir Manan, *Lembaga Kepresidenan*, Makalah, diterbitkan atas kerja sama Pusat Studi Hukum UII dengan Gama Media, Yogyakarta, 1999, hlm., 11.

[77] *Ibid.*

rechtsstaat yang digunakan dalam Penjelasan UUD RI 1945; sekali pun tidak identik dengan konsep negara hukum Eropa Kontinental, dan tidak identik dengan konsep negara hukum (*rule of law*) namun apa yang dituntut baik dari Negara Hukum, *Rechtsstaat*, maupun *the Rule of Law* adalah sama.

Oleh sebab itu Indonesia sebagai Negara Hukum sebagaimana dinyatakan dalam Pembukaan (*Preambule)* dalam UUD 1945 wajib menaati cita negara hukum dalam konsep Negara Hukum (*Rechtsstaat*) yang unsur-unsurnya tidak jauh berbeda dengan yang ada dalam konsep *the rule of law*, maupun *rechtsstaat*.

Adapun ciri-ciri Negara Hukum Indonesia yang secara esensial sama dengan ciri *Rule of law*, yang diperkenalkan oleh A.V. Dicey, dalam bukunya *Law and Constitution* (1952), bahwa ciri-ciri Negara Hukum adalah merupakan supremasi hukum (*supremacy of law*). Artinya, tidak ada kekuasaan sewenang-wenang (*absence of arbitrary power*). Ciri selanjutnya yaitu, kedudukan yang sama dalam hukum (*equality before the law*) dan terjaminnya hak-hak asasi manusia oleh Undang-Undang[79]. Harus diakui anggapan umum yang berlaku bahwa *the rule of law* sebagai konsep Anglo Saxon memang tidak menjadikan peraturan perundang-undangan sebagai sendi utama sistem hukumnya.

Sendi utama sistem hukum Anglo Saxon adalah yurisprudensi. Sistem hukum Anglo Saxon berkembang dari kasus-kasus konkret yang kemudian berubah menjadi

---

[78] Bhardwaj, H.R, *Crime, Criminal Justice & Human Rights*, New Delhi, Konark Publisher, Pvt, Ltd, 2001, hlm. 5.

[79] Miriam Budiardjo, *Dasar-Dasar Ilmu Poiltik*, Gramedia, Jakarta, 1977, hlm. 58.

kaidah dan asas hukum. Karena itu sistem ini sering disebut sebagai sistem hukum yang berdasarkan kasus (*case law sistem*).[80]

Mengingat sendi utama seperti itu tidak berarti bahwa Anglo Saxon yang *rule of law* dapat mengabaikan Undang-Undang. Di Inggris, sebagaimana penulis kemukakan di sana sini dalam Disertasi ini, Undang-Undang itu *supreme*, berdaulat. Konsep *rule of law* ini juga tidak membedakan kedudukan antara pejabat Negara (termasuk hakim) dengan rakyatnya.

Baik rakyat maupun pejabat pemerintah apabila melakukan pelanggaran hukum sama-sama diselesaikan melalui peradilan biasa/umum. Dengan demikian, putusan hakim mendapatkan tempat yang terhormat sebagai jaminan tertinggi dalam melindungi hak warganegara dalam segala hal yang muncul dari hukum.[81]

Kerangka berpikir seperti ini sangat realisme sentris. Karena menitikberatkan pada peranan hakim dalam pembentukan hukum, dengan tetap menjunjung tinggi Undang-Undang. Dalam konteks *the rule of law*, Gray mengatakan: "..., *the courts, with the consent of the state, have been constantly applying rues that were not in existence and were, therefore, not knowable by parties when the causes of the controversy between them occurred*"[82].

---

[80] Bagir Manan, *Dasar-Dasar Perundang-Undangan Indonesia*, Ind-Hill-Co, Jakarta, 1992, hlm. 7.

[81] *Ibid.*

[82] Surya Prakash Sinha, *Op. Cit.*, hlm. 259.

C. Pengertian Tindak Pidana dan Unsur-Unsur Tindak Pidana

1. Pengertian Tindak Pidana

Istilah tindak pidana merupakan terjemahan dari "*strafbaar feit*", di dalam kitab Undang-undang Hukum Pidana tidak terdapat penjelasan mengenai apa sebenarnya yang dimaksud dengan *strafbaar feit* itu sendiri. Biasanya tindak pidana disinonimkam dengan delik, yang berasal dari bahasa latin yakni kata *delictum.* Dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia tercantum sebagai berikut:

"Delik adalah perbuatan yang dapat dikenakan hukum karena merupakan pelanggaran terhadap undang-undang tindak pidana".[137]

Menurut Hans Kelsen, Delik adalah suatu kondisi dimana sanksi diberikan berdasarkan norma hukum yang ada.[138]

Moeljatno, menerjemahkan istilah *strafbaar feit* dengan perbuatan pidana. Menurut pendapatnya istilah "perbuatan pidana" menunjuk kepada makna adanya suatu kelakuan manusia yang menimbulkan akibat tertentu yang dilarang hukum di mana pelakunya dapat dikenakan sanksi pidana. Dapat diartikan demikian karena kata "perbuatan" tidak mungkin berupa kelakuan alam, karena yang dapat berbuat dan hasilnya disebut perbuatan itu adalah hanya manusia.[139]

Tindak pidana adalah perbuatan yang oleh aturan hukum dilarang dan diancam dengan pidana, di mana pengertian perbuatan di sini selain perbuatan

---

[137] Teguh Prastyo, *Hukum Pidana*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2012, hlm. 47.

[138] Asshiddiqie Jimly, Ali Safa'at M, *Teori Hans Kelsen Tentang Hukum, Konpres*, Jakarta, 2012, hlm, 46.

[139] *Ibid*, hlm. 48.

yang bersifat aktif (melakukan sesuatu yang sebenarnya dilarang oleh hukum) juga perbuatan yang bersifat pasif (tidak berbuat sesuatu yang sebenarnya diharuskan oleh hukum).[140]

Pembentuk undang-undang telah menggunakan perkataan *strafbaar feit*, untuk menyebutkan apa yang kita kenal sebagai tindak pidana di dalam kitab Undang-undang hukum pidana tanpa memberikan suatu penjelasan mengenai apa yang sebenarnya yang dimaksud dengan perkataan *strafbaar feit* tersebut. Pada dasarnya semua istilah itu merupakan terjemahan dari bahasa Belanda: "*Strafbaar Feit*", sebagai berikut:

a. Delik (*delict*).
b. Peristiwa pidana (E.Utrecht).
c. Perbuatan pidana (Moeljanto).
d. Perbuatan-perbuatan yang dapat dihukum.
e. Hal yang diancam dengan hukum.
f. Perbuatan-perbuatan yang diancam dengan hukum.
g. Tindak pidana (Sudarto dan diikuti oleh pembentuk undang-undang sampai sekarang).[141]

Pompe memberikan pengertian tindak pidana menjadi 2 (dua), yaitu:

a. Definisi menurut teori adalah suatu pelanggaran terhadap norma, yang dilakukan karena kesalahan si pelanggar dan diancam dengan pidana untuk mempertahankan tata hukum dan menyelamatkan kesejahteraan umum.
b. Definisi menurut hukum positif adalah suatu kejadian/feit yang oleh peraturan undang-undang dirumuskan sebagai perbuatan yang dapat dihukum.[142]

[140] Teguh Prastyo, Op Cit, hlm. 50.
[141] Tri Andrisman, *Hukum Pidana*, Universitas Lampung, Bandar Lampung, 2011, hlm. 69.

Keterangan Simons yang dikutip oleh Moeljanto adalah bahwa s*trafbaar feit* adalah kelakuan (*handeling*) yang diancam dengan pidana, yang bersifat melawan hukum, yang berhubungan dengan kesalahan dan yang dilakukan oleh orang yang mampu bertanggung jawab.[143]

Van Hamel juga merumuskan bahwa *strafbaar feit* adalah kelakuan orang (*menselijk gedraging)* yang dirumuskan dalam wet yang bersifat melawan hukum, yang patut dipidana dan dilakukan dengan kesalahan.[144]

Menurut Barda Nawawi Arief, tindak pidana adalah perbuatan melakukan atau tidak melakukan sesuatu yang oleh peraturan perundang-undangan dinyatakan sebagai perbuatan yang dilarang dan diancam dengan pidana. Adapun jenis-jenis tindak pidana dibedakan atas dasar tertentu, antara lain sebagai berikut:[145]

a. Menurut Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) dibedakan antara lain kejahatan yang dimuat dalam Buku II dan pelanggaran yang dimuat dalam Bukum III. Pembagian tindak pidana menjadi "kejahatan" dan "pelanggaran" itu bukan hanya merupakan dasar bagi pembagian KUHP menjadi Buku II dan Buku III melainkan juga merupakan dasar bagi seluruh sistem hukum pidana di dalam perundang-undangan secara keseluruhan.

---

[142] *Ibid*, hlm. 70.
[143] Moeljatno, *Asas-asas Hukum Pidana*, Rineka Cipta, Jakarta, 2000, hlm. 56.
[144] *Ibid.*
[145] Barda Nawawi Arief, *Kebijakan Hukum Pidana*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung, 2002, hlm. 37.

b. Cara merumuskanya, dibedakan dalam tindak pidana formil (*Formeel Delicten*) dan tindak pidana meteril (*materil delicten*). Tindak pidana formil adalah tindak pidana yang dirumuskan bahwa larangan yang dirumuskan itu adalah melakukan perbuatan tertentu. Misalnya Pasal 362 KUHP yaitu tentang pencurian. Tindak pidana materil inti laranganya adalah pada menimbulkan akibat yang dilarang, karena itu siapa yang menimbulkan akibat yang dilarang itulah yang dipertanggungjawabkan dan dipidana.

c. Dilihat dari bentuk kesalahan, tindak pidana dibedakan menjadi tindak pidana sengaja (*dolus delicten*) dan tindak pidana tidak sengaja (*culpose delicten*). Contoh tindak pidana kesengajaan (*dolus*) yang diatur di dalam KUHP antara lain Pasal 338 KUHP (pembunuhan) yaitu dengan sengaja menyebabkan hilangnya nyawa orang lain, Pasal 354 yang dengan sengaja melukai orang lain. Pada delik kelalaian (*culpa*) orang juga dapat dipidana jika ada kesalahan, misalnya Pasal 359 KUHP yang menyebabkan matinya seseorang, contoh lainya seperti yang diatur dalam Pasal 188 dan Pasal 360 KUHP.

d. Berdasarkan macam perbuatanya, tindak pidana aktif (positif), perbuatan aktif juga disebut perbuatan materil adalah perbuatan untuk mewujudkanya diisnyaratkan dengan adanya gerakan tubuh orang yang berbuat, misalnya Pencurian (Pasal 362 KUHP) dan Penipuan (Pasal 378 KUHP)

Tindak pidana pasif dibedakan menjadi 2 (dua) macam:

a. Tindak pidana murni adalah tindak pidana yang dirumuskan secara formil atau tindak pidana yang pada dasarnya unsur perbuatanya berupa pasif, misalnya diatur dalam Pasal 224, Pasal 304, dan Pasal 552 KUHP.

b. Tindak pidana tidak murni adalah tindak pidana yang pada dasarnya berupa tindak pidana positif, tetapi dapat dilakukan secara tidak aktif atau tindak pidana yang mengandung unsur terlarang tetapi dilakukan dengan tidak berbuat, misalnya diatur dalam Pasal 338 KUHP, ibu tidak menyusui bayinya sehingga anak tersebut meninggal.

Berdasarkan hal tersebut di atas, dapat diketahui bahwa jenis-jenis tindak pidana terdiri dari tindak pidana kejahatan dan tindak pidana pelanggaran, tindak pidana formil dan tindak pidana materil, tindak pidana sengaja dan tindak pidana tidak disengaja serta tindak pidana aktif dan tindak pidana pasif.

2. Unsur-Unsur Tindak Pidana

Setiap tindak pidana yang terdapat dalam kitab Undang-undang Hukum Pidana itu menurut Lamintang pada umunya dapat kita jabarkan kedalam unsur-unsur yang pada dasarnya dapat kita bagi menjadi dua macam unsur, yakni: unsur-unsur *Subyektif* dan unsur-unsur *Obyektif*.[146] Yang dimaksud dengan unsur-unsur *Subyektif* itu adalah unsur-unsur yang melakat pada diri si pelaku atau yang

[146] P.A.F. Lamintang, *Dasar-dasar Hukum Pidana Indonesia*, Cetakan III, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung, 1997, hlm. 193.

berhubungan dengan diri si pelaku, dan termasuk ke dalamnya yaitu segala sesuatu yang terkandung di dalam hatinya. Sedang yang dimaksud dengan unsur-unsur *Obyektif* itu adalah unsur-unsur yang ada hubunganya dengan keadaan-keadaan, yaitu di dalam keadaan-keadaan mana tindakan-tindakan dari si pelaku itu harus dilakukan. Menurut Lamintang unsur-unsur *Subyektif*, dari suatu tindak pidana itu adalah:

a. Kesengajaan atau tidak kesengajaan (*dolus* atau *culpa*);
b. Maksud atau *voornemen* pada suatu percobaan atau *poging* seperti yang dimaksud di dalam Pasal 53 ayat 1 KUHP;
c. Macam-macam maksud atau *oogmerk* seperti yang terdapat misalnya di dalam kejahatan-kejahatan pencurian, penipuan, pemerasan, pemalsuan dan lain-lain;
d. Merencanakan terlebih dahulu atau *voorbedachte read* seperti yang misalnya yang terdapat di dalam kejahatan pembunuhan menurut Pasal 340 KUHP;
e. Perasaan takut atau *vress* seperti yang antara lain terdapat di dalam rumusan tindak pidana menurut Pasal 308 KUHP.

Unsur-unsur *Subyektif* dari suatu tindak pidana itu adalah:

a. Sifat melanggar atau *wederrechtelijkheid*;
b. Kualitas dari se pelaku, misalnya "keadaan sebagai seseorang pegawai negeri" di dalam kejahatan jabatan menurut Pasal 415 KUHP atau "keadaan

sebagaipengurus atau komisaris dari perseroan terbatas" di dalam kejahatan menurut Pasal 398 KUHP;

c. Kausalitas, yakni hubungan antara sesuatu tindakan sebagai penyebab dengan sesuatu kenyataan sebagai akibat.[147]

Menurut Moeljanto, unsur tindak pidana adalah:

a. Perbuatan;
b. Yang dilarang (oleh aturan hukum);
c. Ancaman pidana (bagi yang melanggar hukum).[148]

Perbuatan manusia saja yang boleh dilarang, oleh aturan hukum. Berdasarkan kata majemuk perbuatan pidana, maka pokok pengertian ada pada perbuatan itu, tapi tidak dipisahkan dengan orangnya. Ancaman (diancam) dengan pidana menggambarkan bahwa tidak mesti perbuatan itu dalam kenyataanya benar-benar dipidana. Pengertian diancam pidana merupakan pengetian umum, yang artinya pada umumnya dijatuhi pidana.

Menurut bunyi batasan yang dimuat Vos, dapat ditarik unsur-unsur tindak pidana adalah.

a. Kelakuan manusia;
b. Diancam dengan pidana;
c. Dalam peraturan perundang-undangan.[149]

---

[147] *Ibid*, hlm. 194

[148] Adami Chazawi, *Pelajaran Hukum Pidana*, Bagian 1, PT. Raja Grapindo Persada. Jakarta, 2007, hlm. 79

Batasan yang dimuat Jonkers (penganut paham monisme) dapat dirinci unsur-unsur tindak pidana adalah:

a. Perbuatan (yang);
b. Melawan hukum (yang berhubungan dengan);
c. Kesalahan (yang dilakukan oleh orang yang dapat);
d. Dipertanggungjawabkan.

Sementara itu, Schravendijk dalam batasan yang dimuatnya secara panjang lebar itu, jika dirinci terdapat unsur-unsur sebagai berikut:

a. Kelakuan (orang yang);
b. Bertentangan dengan keinsyafan hukum;
c. Dincam dengan hukuman;
d. Dilakukan oleh orang (yang dapat);
e. Dipersalahkan/kesalahan.[150]

Walaupun rincian dari tiga rumusan di atas tampak berbeda-beda, namun pada hakekatnya pada persamaanya, yaitu: tidak memisahkan antara unsur-unsur mengenai perbuatanya dengan unsur yang mengenai diri orangnya.

[149] *Ibid*, hlm. 81.
[150] *Ibid*, hlm. 81.

D. Tindak Pidana Perpajakan

Perihal mengenai tindak pidana di bidang perpajakan lebih jelas dapat dilihat pada Pasal 38, 39, 39A, 40, 41, 41A, 41B, 41C, 42, 43, dan 43A Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009. Sementara itu menurut Pasal 38 Undang-Undang Nomor 2009, yang dimaksud dengan pidana perpajakan yaitu:

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

Selanjutnya Pasal 39 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 menyatakan, bahwa:

1. Setiap orang yang dengan sengaja:
    a. Tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
    b. Menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan pengusaha Kena Pajak;
    c. Tidak menyampaikan surat pernberitahuan;

d. Menyampaikan surat pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
e. Menolak untuk melakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;
f. Memperlihatkan pembukuan pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
g. Tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperhatikan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;
h. Tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pemgolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi online di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 (11); atau
i. Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat, menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang bayar.

Selanjutnya pada Pasal 39 ayat (3) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 dinyatakan bahwa:

Setiap orang yang melakukan percohaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dirnaksud pada ayat (1) huruf d, dalam rangka rnengajukan perrnohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang lakukan banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan

E. Sanksi Pidana

Moeljatno membedakan istilah "pidana" dan "hukuman". Beliau tidak setuju terhadap istilah-istilah konvensional yang menentukan bahwa istilah "hukuman" berasal dari kata "*straf*" dan istilah "dihukum" berasal dari perkataan "*wordt gestraft*". Beliau menggunakan istilah yang inkonvensional, yaitu "pidana"untuk kata "*straf*" dan "diancam dengan pidana" untuk kata "*word gestraft*". Hal ini disebabkan apabila kata "*straf*" diartikan "hukuman", maka kata "*straf recht*" berarti "hukum-hukuman". Menurut Moeljatno, "dihukum" berarti diterapi hukum, baik hukum

perdata maupun hukum pidana. “Hukuman” adalah hasil atau akibat dari penerapan hukum tadi yang mempunyai arti lebih luas, sebab dalam hal ini tercakup juga keputusan hakim dalam lapangan hukum perdata.[151]

Hal di atas juga selaras dengan yang dikemukakan oleh Sudarto, bahwa “penghukuman” berasal dari kata “hukum” atau “memutuskan tentang hukumnya” (*berechten*). “Menetapkan hukum” untuk suatu peristiwa tidak hanya menyangkut bidang pidana saja, akan tetapi juga hukum perdata. Selanjutnya juga dikemukakan oleh beliau, bahwa istilah penghukuman dapat disempitkan artinya, yakni penghukuman dalam perkara pidana yang kerap kali sinonim dengan “pemidanaan” atau “pemberian /penjatuhan pidana” oleh hakim. Menurut beliau “penghukuman” dalam arti yang demikian mempunyai makna sama dengan “*sentence*” atau “*veroordeling*”[152].

Akhirnya dikemukakan Barda Nawawi Arief, bahwa istilah “hukuman” kadang kadang digunakan untuk pengganti perkataan “*straf*”, namun menurut beliau, istilah “pidana” lebih baik daripada hukuman. Menurut Wirjono Prodjodikoro, kata “hukuman” sebagai istilah tidak dapat menggantikan kata “pidana”, sebab ada istilah “hukum pidana” disamping “hukum perdata” seperti ganti kerugian berupa pembayaran sejumlah uang atau penyitaan barang[153]. Dalam kesempatan yang lain, Sudarto berpendapat bahwa istilah dan makna pidana tidak dapat dipisah lepaskan

[151]Moeljatno, *Membangun Hukum Pidana*, Bina Aksara, Jakarta, 1985, hlm. 40.
[152]Sudarto, *Kapita Selekta Hukum Pidana,* Alumni, Bandung, 1981, hlm. 72
[153]Wirdjono Prodjodikoro, *AsasAsas Hukum Pidana di Indonesia*, Eresco, Bandung, 2003, hlm. 1.

dengan hukum pidana, karena pidana adalah bagian atau komponen penting dari hukum pidana[154].

Hukum pidana seringkali dianggap sebagai *Ultimum remedium* dan juga residu dari bidang hukum lain, setelah bidang hukum dianggap tidak mampu menyelesaikan konflik yang timbul dalam masyarakat, maka di situlah hukum pidana mulai di fungsikan. Dalam penjatuhan sanksi, memang penjatuhan pidana merupakan satu-satunya pilihan, tidak ada pilihan lain. Tapi *asas ultimum remedium* disini diartikan sebagai penggunaan hukum pidana tetaplah harus merupakan pilihan terakhir.

Ini berkaitan dengan sanksi pidana yang secara relatif dapat dikategorikan sebagai bentuk pelanggaran HAM. Oleh karena pada dasarnya penjatuhan pidana melanggar hak asas manusia maka penetapan suatu perbuatan sebagai tindak pidana (kriminalisasi) harus dilakukan secara sangat hati-hati dan selektif. Secara umum tujuan pemidanaan mempunyai tujuan ganda yaitu [155].

1. Tujuan perlindungan masyarakat untuk merehabilitasi dan mensosialisasika si terpidana, mengembalikan keseimbangan yang terganggu aibat tindak pidana (reaksi adat) sehingga konflik yang ada dapat selesai.

[154]Sudarto, *Hukum Pidana I*, Fakultas Hukum Undip, Semarang, 1988, hlm 9

[155] M. Arif Setiawan, *"Kajian Kritis Teori-teori Pembenaran Pemidanaan*", Makalah Jurnal Hukum Ius Quia Isutum Edisi No. 11 Vol. 6-1999 UII Yogyakarta, 1999 hlm 107

2. Tujuan yang bersifat spiritual pancasila yaitu bahwa pemidanaan bukan dimaksudkan untuk menderitakan dan dilarang untuk merendahkan martabat manusia.

Tujuan tersebut telah digariskan dalam Pasal 51 Rancangan KUHP 2008 yang menyatakan Tujuan pemidanaan adalah.

1. Untuk mencegah dilakukannya tindak pidana dengan menegakkan norma hukum dari pengayoman masyarakat.
2. Memasyarakatkan terpidana dengan mengadakan pembinaan sehingga menjadikannya orang baik dan berguna.
3. Menyelesaikan konflik yang ditimbulkan oleh tindak pidana , memulihkan keseimbangan dan mendatangkan rasa damai dalam masyarakat.
4. Membebaskan rasa bersalah pada pidana.
5. Pemidanaan tidak dimaksudkan untuk menderitakan dan tidak diperkenakan merendahkan martabat manusia.

Tujuan pemidanaan menurut rancangan kitab undang-undang hukum pidana tahun 2015 diatur dalam Pasal 55 yang berbunyi antara lain.

(1) Pemidanaan bertujuan:

a. mencegah dilakukannya tindak pidana dengan menegakkan norma hukum demi pengayoman masyarakat;
b. memasyarakatkan terpidana dengan mengadakan pembinaan sehingga menjadi orang yang baik dan berguna;

c. menyelesaikan konflik yang ditimbulkan oleh tindak pidana, memulihkan keseimbangan, dan mendatangkan rasa damai dalam masyarakat; dan

d. membebaskan rasa bersalah pada terpidana;

(2) Pemidanaan tidak dimaksudkan untuk menderitakan dan merendahkan martabat manusia.

Secara keilmuan bentuk pidana dapat dibedakan berdasarkan objek yang dapat dipidana. SR. Sianturi membagi bentuk bentuk pidana kedalam beberapa bentuk, yaitu.

1. Pidana jiwa; pidana mati.
2. Pidana badan pelaku : pencambukan dengan rotan, pemotongan bagian badan (misal jari tangan), di cap Bara (brandmerk) dan lain sebagainya).
3. Pidana kemerdekaan ; pidana penjara, pidana tutupan, pidana kurungan, pembuangan, pengasingan, pengusiran, penawanan).
4. Pidana kehormatan pelaku misalnya pencabutan hak tertentu, pencabutan surat izin mengemudi, pengumuman putusan hakim, teguran, dll).
5. Pidana atas harta benda / kekayaan; pidana denda, perampasan barang tertentu, membayar harga suatu barang yang tidak belum dirampas sesuai taksiran dll)[156].

Selain pidana tersebut diatas, hakim juga dapat menjatuhkan putusan yang berbentuk perintah, antara lain.

[156] SR Sianturi, *Asas-Asas Hukum Pidana di Indonesia dan Penerapannya*, Ahaem-Petehaem, Jakarta, 1986, Hlm 452

1. Perintah untuk menempatkan seseorang yang sakit / cacat jiwa dalam rumah sakit jiwa (Pasal 44 KUHP) dalam pengembangannya juga pengobatan paksa bagi seorang psychoopaat.
2. Pendidikan paksa dan pengembalian seseorang anak yang belum cukup umur kepada orang tuanya (Pasal 45 KUHP).

Bentuk pidana yang diatur dalam KUHP dimuat dalam Pasal 10 yang terdiri dari pidana pokok dan pidana tambahan[157]:

Pidana pokok terdiri dari.

1. Pidana mati.
2. Pidana penjara.
3. Pidana kurungan.
4. Pidana denda.

Pidana tambahan terdiri dari.

1. Pencabutan hak-hak tertentu.
2. Perampasan barang-barang tertentu.
3. Pengumuman putusan hakim.

F. Pengertian dan Ruang Lingkup Sistem Pemidanaan

Secara teoritik pengertian dan ruang lingkup sistem pemidanaan dilihat dari sudut fungsional/luas dan substantif/sempit. Sistem pemidanaan dari sudut fungsional/luas**,** merupakan keseluruhan sistem (aturan perundang-undangan) mengenai bagaimana hukum pidana itu ditegakkan atau dioperasionalkan secara

[157] Kitab Undang-Undang Hukum Pidana

konkret sehingga seseorang dijatuhi sanksi (hukum) pidana. Dengan pengertian demikian, sistem pemidanaan identik dengan sistem penegakan hukum pidana yang terdiri dari sub-sistem Hukum Pidana Materiil/Substantif, sub-sistem Hukum Pidana Formil dan sub sistem Hukum Pelaksanaan Pidana.[158]

Sistem pemidanaan dari sudut substantif/sempit merupakan keseluruhan aturan perundang-undangan yang berkaitan dengan pidana dan pemidanaan. L.H.C Hulsman mengemukakan makna sistem pemidanaan dengan "*The sentencing system is the statutory rules relating to penal sanction and punishment*.[159] Dalam makna demikian sistem pemidanaan terkait dengan ketentuan pidana, karenanya dia merupakan suatu proses pemberian atau penjatuhan pidana oleh hakim, sehingga dia mencakup keseluruhan ketentuan perundang-undangan yang mengatur bagaimana hukum pidana ditegakkan atau dioperasionalisasikan secara konkret sehingga seseorang dijatuhi sanksi (hukum) pidana.[160]

Pengertian sistem pemidanaan yang dikemukakan oleh L.H.C Hulsman di atasmeliputi "Aturan Umum"/"*General Rules"* dan "Aturan Khusus"/"*Special Rules*". Keterjalinan antara kedua aturan tersebut ada dalam rumusan Pasal 103 KUHP berbunyi; "Ketentuan-ketentuan dalam Bab I sampai dengan Bab VIII buku ini juga berlaku bagi perbuatan-perbuatan yang oleh ketentuan perundang-undangan lainnya diancam dengan pidana, kecuali jika oleh undang-undang ditentukan lain".

---

[158]*Ibid,* hlm., 2.

[159] Barda Nawawi Arief, 2007, *Perkembangan Sistem Pemidanaan di Indonesia,* Penerbit Pustaka. Magister, Semarang.

[160]*Ibid.*

Bab I sampai dengan Bab VIII berada dalam Buku Kesatu KUHP dan terdiri dari rumusan Pasal 1 sampai dengan Pasal 85, sedang Bab IX terdiri dari Pasal 86 sampai dengan Pasal 101.[161] Ketentuan Pasal 1 sampai dengan Pasal 85 KUHP merupakan sub–sistem dari kebijakan sistem pemidanaan merupakan suatu keterjalinan yang utuh, artinya rumusan ketentuan jenis pidana tidak dapat dipisah-lepaskan dengan ketentuan tentang pedoman dan aturan pemidanaan.

L.H.C Hulsman mengemukakan makna sistem pemidanaan sebagaimana dikutip oleh Barda Nawawi Arief, bahwa "*The sentences system is the statutory rules relating to penal sanction and punishment*.[162] Sistem pemidanaan merupakan keseluruhan aturan perundang-undangan yang berkaitan dengan pidana dan pemidanaan. Dalam makna demikian, Barda Nawawi Arief mengatakan bahwa dalam sistem pemidanaan terkait dengan sanksi pidana dan pemidanaan, karenanya dia merupakan suatu proses pemberian atau penjatuhan pidana oleh hakim, sehingga dia mencakup keseluruhan ketentuan perundang-undangan yang mengatur bagaimana hukum pidana ditegakkan atau dioperasionalisasikan secara konkret sehingga seseorang dijatuhi sanksi (hukum) pidana.[163] Operasionalisasi hukum pidana secara konkret merupakan proses yang melibatkan hukum pidana materiil, hukum pidana formil dan hukum pelaksanaan pidana.[164]

---

[161]Moeljatno, 1999, *Kitab Undang-Undang Hukum Pidana*, Bumi Aksara, Jakarta, hlm. 40. Catatan, bahwa Bab IX Buku I KUHP/*WvS* sebenarnya terdiri dari Pasal 86 sampai dengan Pasal 102, namun perlu diketahui bahwa Pasal 102 telah dihapus berdasarkan Staatsblad 1920 Nomor 382.

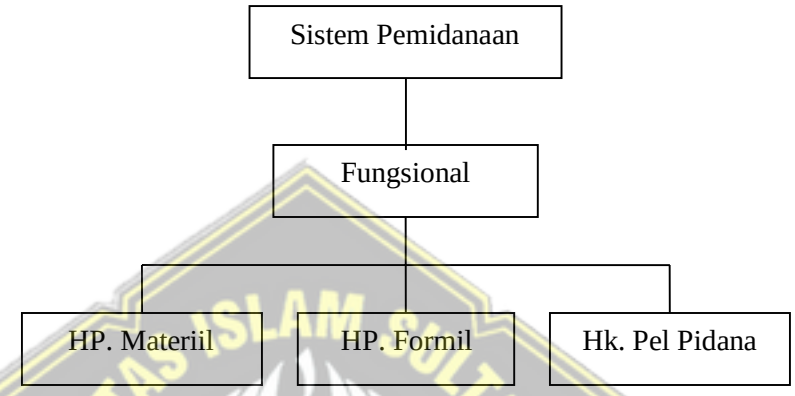
[162]*Ibid*, hlm. 1.

[163]*Ibid.*

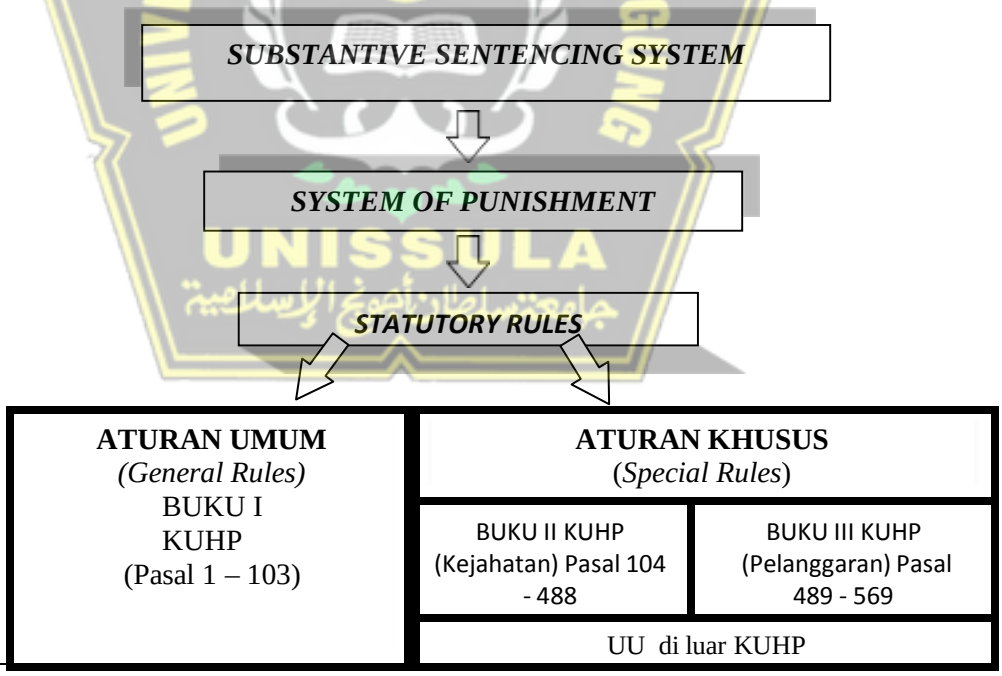
[164]*Ibid.*

Ruang lingkup sistem pemidanaan di atas dapat juga dipahami dari bagan berikut ini.

Gambar 2.2.
Sistem Pemidanaan Dalam Arti Luas[165]



Gambar 2.3.
Sistem Pemidanaan Dalam Arti Sempit[166]



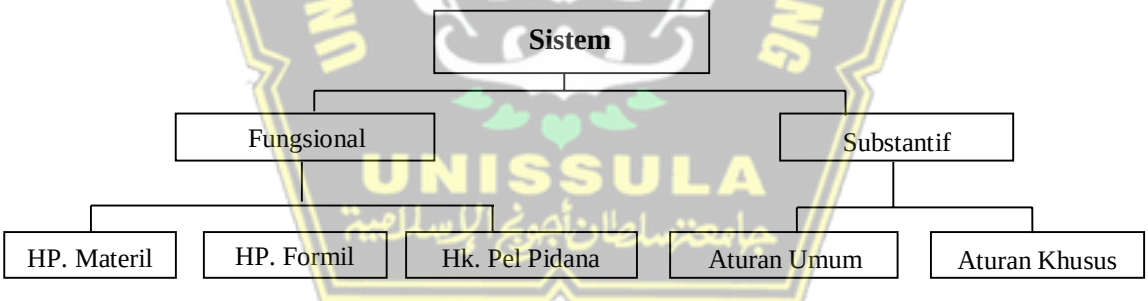
[165]Barda Nawawi Arief, 2007, *Perkembangan Sistem Pemidanaan di Indonesia*, Penerbit Pustaka Magister, Universitas Diponegoro, Semarang, hlm. 3.

[166]Barda Nawawi Arief, 2007, *Perkembangan Sistem Pemidanaan di Indonesia*, Penerbit Pustaka Magister, Universitas Diponegoro, Semarang, hlm. 5.

Ruang lingkup sistem pemidanaan yang dianalisis dalam disertasi ini adalah sistem pemidanaan dari sudut substantif/sempit dimana diatur keseluruhan aturan perundang-undangan yang berkaitan dengan pidana dan pemidanaan. Dalam makna demikian sistem pemidanaan terkait dengan ketentuan pidana, karenanya dia merupakan suatu proses pemberian atau penjatuhan pidana oleh hakim, sehingga mencakup keseluruhan ketentuan perundang-undangan yang mengatur bagaimana hukum pidana ditegakkan atau dioperasionalisasikan secara konkret sehingga seseorang dijatuhi sanksi (hukum) pidana.

Formil dan sub sistem Hukum Pelaksanaan Pidana.[167] Adanya keterjalinan utuh terjadi antara ketiga sub sistem tersebut dalam operasionalisasinya.

Gambar 2.4.
Sistem Pemidanaan dalam Arti Luas dan Sempit[168]



Sistem pemidanaan demikian dimaknai sebagai pengertian yang luas sebagai keseluruhan sistem (aturan perundang-undangan) mengenai bagaimana hukum pidana itu ditegakkan atau dioperasionalkan secara konkret sehingga seseorang dijatuhi sanksi (hukum) pidana. Dengan pengertian demikian, maka sistem

[167] *Ibid*, hlm. 2.
[168] *Ibid*, hlm. 3.

pemidanaan identik dengan sistem penegakan Hukum Pidana yang terdiri dari sub-sistem Hukum Pidana Materiil/Substantif, sub-sistem Hukum Pidana

Dalam pengertian sempit, sistem pemidanaan dilihat dari sudut normative / subjektif, yaitu dilihat dari norma-norma hukum (pidana). Sistem pemidanaan demikian sebagai keseluruhan sistem (aturan perundangan) untuk pemidanaan. Keseluruhan sistem (aturan perundang-undangan) untuk pemberian/penjatuhan dan pelaksanaan pidana.[169] Sebagai suatu sistem, tersirat adanya keterjalinan utuh antara aturan perundang-undangan yang tertuangkan dalam KUHP dengan aturan perundang-undangan yang dirumuskan dalam ketentuan pidana di luar KUHP. Keterjalinan tersebut pada hakikatnya merupakan sistem pemidanaan, yang terdapat dalam aturan umum (*general rules*) dan aturan khusus (*special rules*). Aturan penutup dalam rumusan Pasal 103 KUHP berbunyi; "Ketentuan-ketentuan dalam Bab I sampai dengan Bab VIII buku ini juga berlaku bagi perbuatan-perbuatan yang oleh ketentuan perundang-undangan lainnya diancam dengan pidana, kecuali jika oleh undang-undang ditentukan lain". Bab I sampai dengan Bab VIII berada dalam Buku Kesatu KUHP dan terdiri dari rumusan Pasal 1 sampai dengan Pasal 85, sedang Bab XIX terdiri dari Pasal 86 sampai dengan Pasal 101. Pasal 1 sampai dengan Pasal 85 KUHP merupakan sub–sistem pemidanaan, dengan sendirinya merupakan suatu keterjalinan yang utuh, artinya rumusan pasal yang satu tidak dapat dipisah-lepaskan dengan pasal yang lain.

[169]*Ibid*, hlm. 4.

Sudarto mengemukakan pandangannya mengenai sistem pemidanaan, sebagai proses panjang yang melibatkan aparat kepolisian, kejaksaan, pengadilan dan lembaga pemasyarakatan, sehingga terjadi keterjalinan antara hukum pidana formil, hukum pidana materiil dan hukum pelaksanaan pidana.[170]

Menurut Sudarto, bahwa istilah penghukuman dalam perkara pidana sinonim dengan "pemidanaan atau pemberian/penjatuhan pidana oleh hakim." Hakim dalam memutuskan suatu perkara guna menjatuhkan pidana kepada seseorang harus dilalui jalan panjang dan bersifat komplek serta membutuhkan teknik-teknik tertentu yang harus dikuasai oleh aparat penegak hukum baik kepolisian, kejaksaan maupun pengadilan.[171]

Barda Nawawi Arief berpendapat, bahwa sistem pemidanaan dapat juga disebut sebagai "sistem penegakan hukum pidana."[172] Penegakan hukum pidana merupakan suatu sistem berarti terdapat keterjalinan mata rantai antar institusi aparat penegak hukum. Pemegang peran dalam institusi aparat penegak hukum adalah penguasa/aparat penegak hukum yang menjadi *adressat*/alamat yang dituju oleh hukum pidana di samping warga masyarakat. Barda Nawawi Arief menegaskan, bahwa sasaran/*adressat* hukum pidana tidak hanya perbuatan jahat dari warga masyarakat tetapi juga perbuatan (dalam arti; kewenangan/kekuasaan)

---

[170] Sudarto, tt, *Masalah Penghukuman dan Gagasan Pemasyarakatan*, Badan Penyediaan Bahan Kuliah, Universitas Diponegoro, Semarang , hlm. 1-2.

[171] *Ibid*.

[172] Barda Nawawi Arief, 2007, *RUU KUHP Baru, Sebuah Restrukturisasi/Rekonstruksi Hukum Pidana Indonesia* , Penerbit Pustaka Magister, Universitas Diponegoro, Semarang, hlm. 2.

penguasa/aparat penegak hukum.[173] Kewenangan penguasa/ aparat penegak hukum meliputi:

1. Kekuasaan menetapkan hukum pidana, disebut kekuasaan formulatif atau legislatif mengenai perbuatan apa yang dapat dipidana dan sanksi apa yang dapat dikenakan;
2. Kekuasaan untuk menerapkan hukum pidana, disebut kekuasaan aplikatif atau judikatif;
3. Kekuasaan untuk menjalankan atau melaksanakan hukum pidana, disebut kekuasaan eksekutif atau administratif[174]

Aparat penegak hukum pidana yang memiliki kewenangan atau kekuasaan formulatif menurut Undang-undang Dasar 1945 adalah Dewan Perwakilan Rakyat dan Presiden. Pasal 20 Ayat (1) UUD NRI Tahun 1945 (rumusan hasil amandemen pertama) berbunyi; "Dewan Perwakilan Rakyat memegang kekuasaan membentuk undang-undang". Kekuasaan membentuk undang-undang oleh Dewan Perwakilan Rakyat ini dilakukan bersama Presiden. Pasal 20 Ayat (2) UUD NRI Tahun 1945 (rumusan amandemen pertama) menegaskan, bahwa "Setiap rancangan undang-undang dibahas oleh Dewan Perwakilan Rakyat dan Presiden untuk mendapat persetujuan bersama". Persetujuan bersama antara Dewan Perwakilan Rakyat dan

[173] Barda Nawawi Arief, 1994, *Beberapa Aspek Pengembangan Ilmu Hukum Pidana (Menyongsong Generasi Baru Hukum Pidana Indonesia)*, Universitas Diponegoro, Semarang, hlm. 5.

[174] Eko Soponyono, 2010, *Kebijakan Sistem Pemidanaan yang Berorientasi pada Korban*, Disertasi, Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Diponegoro, Semarang dikutip dari Barda Nawawi Arief, 1994, *Beberapa Aspek Pengembangan Ilmu Hukum Pidana...Ibid.*

Presiden atas rancangan undang-undang merupakan syarat sahnya rancangan tersebut menjadi undang-undang dan pengesahannya oleh Presiden.

Kebijakan menarik perlu dikemukakan dalam kekuasaan formulatif ini, bahwa kekuatan hukum "persetujuan bersama" ternyata lebih tinggi daripada kekuatan hukum "pengesahan oleh Presiden" atas rancangan undang-undang yang telah disetujui bersama. Pasal 20 Ayat (5) UUD NRI Tahun 1945 (rumusan hasil amandemen kedua) menegaskan, bahwa : "Dalam hal rancangan undang-undang telah disetujui bersama tersebut tidak disahkan oleh Presiden dalam waktu tiga puluh hari semenjak rancangan undang-undang tersebut sah menjadi undang-undang dan wajib diundangkan."[175]

Aparat penegak hukum (pidana) yang memiliki kewenangan aplikatif, meliputi Aparat Kepolisian, Aparat Kejaksaan, dan Aparat Pengadilan. Aparat Penegak Hukum tersebut merupakan sub-sistem dari Sistem Peradilan Pidana.

Aparat Penegak Hukum yang memiliki kewenangan eksekutif, meliputi Aparat Kejaksaan dan Aparat Lembaga Pemasyarakatan.

Setelah menguraikan segala hal yang berhubungan dengan sistem pemidanaan atau sistem penegakan hukum pidana, maka dapat disimpulkan, bahwa ruang lingkup sistem pemidanaan meliputi sub-sistem hukum pidana materiil/substantif, sub-sistem hukum pidana formil/prosedural dan sub-sistem hukum pelaksanaan pidana/administratif. Pemahaman mengenai ruang lingkup sistem pemidanaan melalui pengkajian terhadap pengertian "sistem hukum pidana" dilihat dari sudut

[175] Eko Soponyono, 2010, *Ibid.*

"sistem penegakan hukum pidana" yang kemudian dikenal dengan istilah "sistem pemidanaan". Lebih jauh lagi Barda Nawawi Arief mengemukakan, bahwa sistem pemidanaan meliputi:

1. Substansi hukum pidana mencakup; hukum pidana materiil dan KUHP sebagai aturan induk sub-sistem hukum pidana materiil/substantif, hukum pidana formil dan KUHAP sebagai aturan induk sub-sistem hukum pidana formil/prosedural serta hukum pelaksanaan pidana dan Undang-undang No. 12 Tahun 1995 tentang Pemasyarakatan sebagai aturan induk sub-sistem hukum pelaksanaan pidana/administratif.
2. Struktur hukum pidana mencakup; lembaga, sistem manajemen/tatalaksana dan mekanimenya serta sarana/prasarana pendukung dari sistem penegakan hukum pidana (sistem peradilan pidana)
3. Budaya hukum pidana mencakup; masalah kesadaran hukum, perilaku hukum dan ilmu hukum pidana.[176]

G. Tujuan Pemidanaan

Tujuan Pidana dalam literatur Bahasa Inggris disingkat 3R & 1D yaitu:

1) *Reformation,* yang berarti memperbaiki atau merehabilitasi penjahat menjadi orang baik berguna bagi masyarakat;
2) *Restraint* maksudnya mengasingkan pelanggar dari masyarakat;
3) *Retribution,* yang berarti pembalasan terhadap pelanggar karena telah melakukan kejahatan;

[176] Barda Nawawi Arief, *Op.Cit.*, hlm. 2.

4) *Deterrence*, berarti menjera atau mencegah sehingga baik terdakwa sebagai individual maupun orang lain yang potensial menjadi penjahat akan jera atau takut melakukan kejahatan, melihat pidana yang dijatuhkan kepada terdakwa.[177]

Pada dasarnya penjatuhan pidana atau pemidanaan dibagi atas tiga teori, yaitu:

1. **Teori Absolut atau Teori Pembalasan (*vergeldings theorien)***

Penganutnya: Vos, Immanuel Kant, Hegel, Herbart, Stahl, Leo Poltak.

Teori absolutatau teori pembalasan ini menyatakan bahwa pemidanaan bertujuan untuk:

1. Tujuan pidana semata-mata adalah untuk pembalasan;
2. Pembalasan adalah tujuan utama dan di dalamnya tidak mengandung sarana-sarana untuk tujuan lain misalnya untuk kesejahteraan masyarakat;
3. Kesalahan merupakan satu-satunya syarat untuk adanya pidana;
4. Pidana harus disesuaikan dengan kesalahan si pelanggar;
5. Pidana melihat ke belakang, merupakan pencelaan yang murni dan tujuannya tidak untuk memperbaiki, mendidik, atau memasyarakatkan kembali si pelanggar.[178]

[177] Didik Endro Purwoleksono, 2009, *Kontoversi Hukuman Mati, Perbedaan Pendapat Hakim Konstitusi*, PT. Gramedia Kompas, Jakarta, hlm. 251.

[178] Muladi dan Barda Nawawi Arief, 1994, *Teori-teori dan Kebijakan Pidana*, Alumni, Bandung, hlm. 17.

Menurut Andi Hamzah[179] Teori Absolut atau Teori Pembalasan (*vergeldings theorien*) mengatakan bahwa pidana tidaklah bertujuan untuk yang praktis, seperti memperbaiki penjahat. Kejahatan itu sendirilah yang mengandung unsur-unsur untuk dijatuhkannya pidana. Pidana secara mutlak ada, karena dilakukan suatu kejahatan. Tidaklah perlu untuk memikirkan manfaat menjatuhkan pidana itu. Setiap kejahatan harus berakibat dijatuhkan pidana kepada pelanggar.

Dalam kitab suci Al-Qur'an surah An Nisa' Ayat 93 yang artinya:



Artinya:

"Dan barangsiapa yang membunuh seorang mukmin dengan sengaja, maka balasannya adalah jahannam; kekal ia di dalamnya dan ALLAH murka kepadanya, dan mengutuknya serta menyediakan azab yang besar baginya." (QS. An Nisa': 93)

Kutipan ayat di atas menunjukkan bahwa di dalamnya terkandung makna pembalasan di dalam suatu pidana.[180]

Vos menunjukkan bahwa teori pembalasan atau absolut ini terbagi atas pembalasan subjektif dan pembalasan objektif. Pembalasan subjektif ialah

[179] Andi Hamzah, 2008, *Asas-Asas Hukum Pidana*, Rineka Cipta, Jakarta, hlm. 31.

[180] Adami Chazawi, 2015, *Pelajaran Hukum Pidana Bagian I*, PT RajaGrafindo, Jakarta, hlm. 158.

pembalasan terhadap kesalahan pelaku. Pembalasan objektif ialah pembalasan terhadap apa yang telah diciptakan oleh pelaku di dunia luar. Keduanya tidak perlu dipertentangkan. Selanjutnya Vos menunjuk contoh pembalasan objektif, di mana dua orang pelaku yang seorang menciptakan akibat yang lebih serius dari yang lain dan akan dipidana lebih berat.[181]

Kelemahan teori absolut adalah:[182]

a. Dapat menimbulkan ketidakadilan. Misalnya pada pembunuhan tidak semua pelaku pembunuhan dijatuhi pidana mati, melainkan harus dipertimbangkan berdasarkan alat-alat bukti yang ada;
b. Apabila yang menjadi dasar teori ini adalah untuk pembalasan, maka mengapa hanya negara saja yang memberikan pidana.

2. Teori *Utilitarian*/Teori Tujuan/Teori Relatif (*doeltheorien)*

Penganutnya: von Feurbach, Muller, Utrecht, van Hamel, von Lists.

Teori *utilitarian* menyatakan bahwa pemidanaan bertujuan untuk:

a. Pencegahan (*prevention*);
b. Pencegahan bukan akhir tetapi sebagai sarana untuk mencapai tujuan yang lebih tinggi yaitu kesejahteraan manusia;

[181] Andi Hamzah, *Loc. Cit.*

[182] Amir Ilyas, 2012, *Asas-Asas Hukum Pidana: Memahami Tindak Pidana dan Pertanggungjawaban Pidana Sebagai Syarat Pemidanaan*, Mahakarya Rangkang, Yogyakarta, hlm. 101-102

c. Hanya pelanggaran-pelanggaran hukum yang dapat dipersalahkan kepada pelaku saja (misalnya karena sengaja atau *culpa*) yang memenuhi syarat adanya pidana;
d. Pidana harus ditetapkan berdasar tujuannya sebagai alat untuk pencegahan kejahatan;
e. Pidana melihat ke muka (bersifat prospektif) pidana dapat mengandung unsur pencelaan tetapi baik unsur pencelaan maupun unsur pembalasan tidak dapat diterima apabila tidak membantu pencegahan kejahatan untuk kepentingan kesejahteraan masyarakat.[183]

Teori relatif atau tujuan (*doeltheorien*) menurut Adami Chazawi berpokok pangkal pada dasar bahwa pidana adalah alat untuk menegakkan tata tertib (hukum) dalam masyarakat. Tujuan pidana ialah tata tertib masyarakat, dan untuk menegakkan tata tertib itu diperlukan pidana.

Pidana adalah alat untuk mencegah timbulnya suatu kejahatan, dengan tujuan agar tata tertib masyarakat tetap terpelihara. Ditinjau dari sudut pertahanan masyarakat itu tadi, pidana merupakan suatu yang terpaksa perlu (*noodzakelijk*) diadakan. Untuk mencapai tujuan ketertiban masyarakat tadi, maka pidana itu mempunyai tiga macam sifat, yaitu:

1. bersifat menakut-nakuti (*afschrikking*);
2. bersifat memperbaiki (*verbetering/reclasering*);

[183] Muladi dan Barda Nawawi Arief, 1994, *Teori-teori dan Kebijakan Pidana,* Alumni, Bandung, hlm. 17.

3. bersifat membinasakan (*onschadelijk maken*).

Sementara itu, sifat pencegahannya dari teori ini ada dua macam, yaitu:

1. pencegahan umum (*general preventie*), dan
2. pencegahan khusus (*speciale preventie*).[184]

Kelemahan teori relatif adalah:

a. Dapat menimbulkan ketidakadilan pula. Misalnya untuk mencegah kejahatan itu dengan jalan menakut-nakuti, maka mungkin pelaku kejahatan yang ringan dijatuhi pidana yang berat sekadar untuk menakut-nakuti saja, sehingga menjadi tidak seimbang. Hal mana bertentangan dengan keadilan.
b. Kepuasan masyarakat diabaikan. Misalnya jika tujuan itu semata-mata untuk memperbaiki sipenjahat, masyarakat yang membutuhkan kepuasan dengan demikian diabaikan.[185]
c. Sulit untuk dilaksanakan dalam praktik, misalnya terhadap residiv.[186]

3. **Teori Gabungan *(verenigingstheorien)***

Penganutnya: Pompe, van Bemmelen, Grotius, Rossi, Zevenbergen. Ide dasar dari teori gabungan ini, pada jalan pikiran bahwa pidana itu hendaknya merupakan gabungan dari tujuan untuk pembalasan dan

[184] Adami Chazawi, *Op. Cit.*, hlm. 161-162.
[185] Amir Ilyas, *Op.Cit.*, hlm. 101-102.
[186] Didik Endro Purwoleksono, 2009, *Kontoversi Hukuman Mati, Perbedaan Pendapat Hakim Konstitusi*, PT. Gramedia Kompas, Jakarta, hlm. 253.

perlindungan masyarakat, yang diterapkan secara kombinasi sesuai dengan tindak pidana yang dilakukan dan keadaan si pembuatnya.

Aliran teori gabungan ini berusaha untuk mencoba memuaskan semua penganut teori pembalasan maupun tujuan. Untuk perbuatan yang jahat, keinginan masyarakat untuk membalas dendam direspon, yaitu dengan dijatuhi pidana penjara terhadap penjahat/narapidana, namun teori tujuanpun pendapatnya diikuti, yaitu terhadap penjahat/narapidana diadakan pembinaan, agar sekeluarnya dari penjara tidak melakukan tindak pidana lagi.[187] Teori gabungan ini mengombinasikan teori pembalasan dan teori tujuan.

Teori gabungan ini muncul dengan mengemukakan:

(a) Pidana bertujuan membalas kesalahan dan mengamankan masyarakat. Tindakan bermaksud mengamankan dan memelihara tujuan, jadi pidana dan tindakan, keduanya bertujuan mempersiapkan untuk mengembalikan terpidana ke dalam kehidupan masyarakat;

(b) Keadilan mutlak yang diwujudkan dalam pembalasan, tetapi yang berguna bagi masyarakat;

(c) Dasar tiap-tiap pidana ialah penderitaan yang beratnya sesuai dengan beratnya perbuatan yang dilakukan oleh terpidana.[188]

[187] http://digilib.unila.ac.id/16457/11/BAB%20II.pdf diakses 27 Oktober 2016 jam 20:54 WIB.

[188] Didik Endro Purwoleksono, *Op.Cit.*, hlm. 253.

Terkait dengan sifat, fungsi dan tujuan Hukum Pidana, masalah pengaturan sanksi pidana dalam peraturan perundang-undangan, dikenal apa yang disebut dengan istilah *ultimum remedium* dan *primum remedium.*

a. *Ultimum Remedium,* maknanya bahwa sanksi pidana dipergunakan manakala sanksi-sanksi yang lain sudah tidak berdaya. Dengan perkataan lain, dalam suatu UU sanksi pidana dicantumkan sebagai sanksi yang terakhir, setelah sanksi perdata, maupun sanksi administratif.
b. *Primum Remedium,* maknanya adalah sanksi pidana dipergunakan sebagai senjata utama atau yang pertama kali diancamkan dalam suatu ketentuan UU. Sanksi hukum pidana yang tajam inilah yang membedakan dengan sanksi-sanksi dalam hukum-hukum yang lain.[189]

4. Teori Rehabilitasi

Teori ini berbeda dengan teori pembalasan maupun teori utilitarian. Kedua teori tadi memandang bahwa pidana dapat dibenarkan jika si pelaku dapat menggunakan "*freedom of choice*" dan dia lebih memilih perbuatan kriminal daripada perbuatan non-kriminal. Menurut teori rehabilitatif *"criminal behaviour*" adalah: "....*the consequence ofinfluences over which individual offenders lack any meaningful degree of control.*" Jadi pelaku kejahatan dilukiskan sebagai seseorang yang ditarik atau digerakkan untuk

[189]*Ibid,* hlm. 255.

melakukan kejahatan oleh suatu kekuatan di luar kemauan bebasnya (*free choice*).[190]

Dengan demikian tujuan penghukuman menurut teori ini adalah: "*...the objective of treating the offender rather than to punish with the objective either of giving the offender his or her just desert (that is, following a retributive theory) or of seeking to prevent crime throuh such mechanisms as defference and in capacitation (in the wolrd, following a utilatirian theory.*

Jadi secara singkat perbedaan antara teori-teori di atas adalah:

No.	Teori-teori Pemidanaan	Tujuan
1.	Teori Absolut/pembalasan	Memberi balasan yang setimpal
2.	Teori Relatif/tujuan	Mencegah kejahatan
3.	Teori Gabungan	- Memberi balasan - Mencegah kejahatan - Memperbaiki
4.	Teori Rehabilitasi	Mengobati si pelaku

H. Pengertian Kebijakan

Kata dasar kebijakan adalah "bijak" yang berarti selalu menggunakan akal budinya; pandai, mahir. Kebijakan merupakan rangkaian konsep dan asas yang menjadi garis besar dan dasar rencana dalam pelaksanaan suatu pekerjaan, kepemimpinan dan cara bertindak (tentang pemerintahan organisasi dan sebagainya);

[190] Topo Santoso, 2016, *Asas-Asas Hukum Pidana Islam*, PT. Rajagrafindo Persada, Jakarta, hlm. 26 dikutip dari Thomas and Bishop, *Rehabilitative Theory*, hlm. 82. *Rhehabilitative theory* ini berkaitan dengan teori determinisme, sementara teori-teori sebelumnya berkaitan dengan teori indeterminisme.

pernyataan cita-cita, tujuan, prinsip atau maksud sebagai garis pedoman untuk manajemen dalam usaha mencapai sasaran; garis haluan.[191]

Kata dasar "bijak" dalam bahasa Inggris berarti; *able,smart, experienced, wise,* sedangkan kebijakan berarti *wisdom* dan *policy*.[192]

Kata *policy* sebagaimana terumuskan di atas, makna aslinya terkait dengan:

1. *government or polity, political wisdom or cunning,*
2. *wise, expedient or prudent conduct or management, conduct or management,*
3. *a principle, plan, or couse of action, as pursued by a government, organization, individual, etc. (foreign policy*)[193]

Dengan demikian dalam pengertian kebijakan terkandung berbagai hal:

1. Rangkaian konsep dan asas sebagai dasar rencana pelaksanaan suatu pekerjaan;
2. Merupakan cara bertindak di bidang pemerintahan;
3. Sebagai pernyataan cita-cita tujuan atau prinsip;
4. Sebagai pedoman manajemen dalam usaha mencapai sasaran dan juga merupakan garis haluan.
5. Keempat hal di atas di samping dilandasi penggunaan akal budi, juga kemampuan atau kepandaian.[194]

Istilah "kebijakan" diambil dari istilah Inggris *"policy"* atau istilah Belanda "*politick*". Dalam Ensiklopedi Populer Politik Pembangunan Pancasila,[195] politik diberi makna:

---

[191] Departemen Pendidikan Nasional, 2007, *Kamus Besar Bahasa Indonesia*, edisi Ketiga, Balai Pustaka, Jakarta, hlm. 115.

[192] John M. Echols dan Hassan Shadily, 2006, *Kamus Inggris Indonesia*, Cetakan XXVIII, PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, hlm. 79.

[193] Eko Soponyono, 2010, *Kebijakan Sistem Pemidanaan Yang Berorientasi Pada Korban*, Disertasi, Program Doktor Ilmu Hukum (PDIH) Fakultas Hukum Universitas Diponegoro (Undip), Semarang, hlm. 62-63, dikutip dari Simon and Schuster, 1997, *Webster's New World College Dictionary*, Macmillan, Inc, Cleveland, Ohio, hlm. 1045.

[194] Eko Soponyono, *Ibid*, hlm. 63,

a. Seni mengatur dan mengurus negara dan ilmu kenegaraan;
b. Semua kebijakan/tindakan yang bermaksud mengambil bagian dalam urusan kenegaraan/pemerintahan termasuk yang menyangkut penetapan bentuk, tugas dan lingkup urusan negara;
c. Politik (*politic*) mencakup beraneka macam kegiatan dalam suatu sistem masyarakat yang terorganisasikan (terutama negara; *polity*), yang menyangkut pengambilan keputusan (*decision making*) baik mengenai tujuan-tujuan sistem itu sendiri maupun mengenai pelaksanaannya. Pengambilan keputusan mengenai tujuan sistem tersebut menyangkut pemilihan antara beberapa alternatif dan penentuan prioritas. Keputusan mengenai pelaksanaan menyangkut beraneka kebijaksanaan (*policy*) umum maupun konkret. Untuk pelaksanannya diperlukan kekuasaan (*power*) dan wewenang (*authority*) yang dalam pertentangan kepentingan-kepentingan (*conflict of interests*) dapat memakai cara meyakinkan (*persuasion*) atau bila perlu, paksaan (*coercion*). Dengan demikian bagaimanapun juga, politik berhubungan dengan kekuasaan.
d. Sebagai usaha yang semata-mata membina dan menggunakan kekuasaan. Walaupun dalam kenyataannya sering demikian, namun kekuasaan atas manusia lain tidak boleh menjadi tujuan *an sich*, melainkan hanya sarana. Pembinaan dan penggunaan kekuatan harus dinilai menurut tujuan dan maksud yang mau dicapai dengannya dan menurut cara memperoleh serta menggunakannya dan pula menurut apakah cara pemakaiannya sesuai dengan kemauan orang yang bersangkutan atau tidak. Sebab seseorang (dewasa) tidak boleh dipaksa supaya menerima apa yang dianggap orang lain baik bagi mereka. Jadi, rakyat tidak boleh dianggap tidak tahu menahu untuk mengetahui dan mengurus kepentingan yang sebenarnya, sehingga harus ditetapkan. Kebebasan untuk menentukan nasibnya sendiri merupakan nilai yang lebih tinggi daripada kemajuan materiil. Perbudakan pada kemakmuran materiil kalah nilainya dibandingkan dengan kemerdekaan biarpun dalam keterbatasan barang yang tersedia. Maka tindakan politis harus dipertanggungjawabkan terhadap yang mempunyai negara yaitu rakyat dan akhirnya kepada Sang Pencipta rakyat itu. Jadi politik harus dinilai secara etis juga. Bahwa pada akhirnya tinjauan politik sebagai kegiatan yang berhubungan dengan negara tidak bisa lain kecuali kesejahteraan bersama seluruh rakyat.
e. Dalam arti yang lebih luas, politik diartikan sebagai cara atau kebijaksanaan (*policy*) untuk mencapai tujuan tertentu.
f. Dengan demikian dalam pelaksanaannya politik melibatkan kekuasaan, penguasa dan kekuatan. Kenyataan ini tidak boleh semata-mata menjadi tujuan tetapi sebagai sarana yang pada akhirnya harus mendatangkan

---

[195] Barda Nawawi Arief, 2003, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung, hlm. 53.

> kesejahteraan bersama seluruh rakyat. Sudarto bahkan lebih tegas mengatakan, bahwapolitik mau tidak mau adalah subjektif, tergantung dari pandangan seseorang yang ber "politik" itu.[196]

Implikasi terhadap konsep kebijakan publik yang secara rinci akan dijelaskan di bawah ini:[197]

Pertama, kebijakan publik lebih merupakan tindakan yang sengaja dilakukan dan mengarah pada tujuan tertentu daripada sekedar sebagai bentuk perilaku atau tindakan menyimpang yang serba acak (*at random),* asal-asalan, dan serba kebetulan melainkan tindakan yang direncanakan *(by planed).*

Kedua, kebijakan pada hakikatnya terdiri atas tindakan-tindakan yang saling berkait dan berpola, mengarah pada tujuan tertentu yang dilakukan oleh pejabat-pejabat pemerintah, dan bukan keputusan-keputusan yang berdiri sendiri. Misalnya, kebijakan tidak hanya mencakup keputusan untuk membuat undang-undang dalam bidang tertentu, melainkan diikuti dengan keputusan-keputusan / petunjuk-petunjuk teknis pelaksanaan yang lebih detail, bersangkut paut dengan proses implementasi dan mekanisme pemaksanaan pemberlakuannya.

Ketiga, kebijakan itu ialah apa yang nyatanya dilakukan pemeritah dalam bidang-bidang tertentu. Sebuah kebijakan idealnya disertai dengan tindakan-tindakan tegas dan konkret untuk mengimplementasikannya.

---

[196]Sudarto, 1983, *Hukum Pidana dan Perkembangan Masyarakat,* Sinar Baru, Bandung. hlm. 93.

[197] Solichin Abdul Wahab, 2016, *Analisis Kebijakan Dari Formulasi ke Penyusunan Model-Model Implementasi Kebijakan Publik,* Cetakan Kelima, PT. Bumi Aksara, Jakarta, hlm. 20 -22.

Keempat, kebijakan publik mungkin berbentuk positif, mungkin pula negatif. Dalam bentuknya yang positif, kebijakan publik mungkin akan mencakup beberapa bentuk tindakan pemerintah yang dimaksudkan untuk memengaruhi penyelesaian atas masalah tertentu. Sementara dalam bentuknya yang negatif, ia kemungkinan meliputi keputusan-keputusan pejabat-pejabat pemerintah untuk tidak bertindah, atau tidak melakukan tindakan apapun dalam masalah-masalah dimana campur tangan pemerintah itu sebenarnya amat diperlukan.

Hasil akhir kebijakan adalah akibat-akibat atau dampak (langsung) yang benar-benar dirasakan oleh masyarakat, baik yang diharapkan yang benar-benar dirasakan oleh masyarakat, baik yang diharapkan (*intended)* maupun yang tidak diharapkan (*unintended*), sebagai konsekuensi logis dari adanya tindakan atau tidak adanya tindakan pemerintah dalam bidang-bidang atau masalah-masalah tertentu yang ada di masyarakat. Seorang analis kebijakan publik akan berusaha untuk meneliti apakan kebijakan publik tertentu telah berhasil mencapai apa yang seharusnya dicapaiya dengan cara, membandingan antara tujuan formal (normatif) dari program dengan realita, prestasi, atau kinerja yang dicapai.[198]

I. Pengertian dan Ruang Lingkup Kebijakan Hukum Pidana

Pengertian kebijakan atau politik hukum pidana, Sudarto, mengemukakan definisinya:

1. Kebijaksanaan dari negara dengan perantaraan badan-badan yang berwenang untuk menetapkan peraturan-peraturan yang dikehendaki, yang diperkirakan bisa

[198] Solicihin Abdul Wahab, *Ibid,* hlm. 32-33.

digunakan untuk mengekspresikan apa yang terkandung dalam masyarakat dan untuk mencapai apa yang dicita-citakan;

2. Untuk bidang hukum pidana melaksanakan politik hukum pidana berarti usaha mewujudkan peraturan perundang-undangan pidana sesuai dengan keadaan dan situasi pada suatu waktu dan untuk masa-masa yang akan datang.[199]

Sudarto lebih lanjut mengemukakan bahwa pembentukan undang-undang merupakan proses sosial dan proses politik yang sangat penting artinya dan mempunyai pengaruh luas, karena ia akan memberi bentuk dan mengatur atau mengendalikan masyarakat. Undang-undang ini digunakan oleh penguasa untuk mencapai dan mewujudkan tujuan-tujuan tertentu. Dengan demikian dapatlah dikatakan bahwa undang-undang mempunyai dua fungsi:

1) Fungsi untuk mengekspresikan nilai-nilai, dan
2) Fungsi instrumental.[200]

Berpangkal tolak dari kedua fungsi inilah sebaiknya politik hukum pidana dijalankan tanpa mengingkari adanya fungsi lain, misalnya sifat atau pengaruh simbolik dari undang-undang tertentu.

Terhadap makna politik hukum pidana sebagaimana dirumuskan Sudarto dalam poin dua (2) di atas, Barda Nawawi Arief menegaskan bahwa dilihat sebagai bagian dari politik hukum, maka politik hukum pidana mengandung arti bagaimana mengusahakan atau membuat dan merumuskan suatu perundang-undangan pidana

[199] Sudarto, *Loc.Cit.*
[200] *Ibid.*

yang baik. Bagi Marc Ancel istilah "*Penal Policy*" dikatakan sebagai suatu ilmu sekaligus seni yang bertujuan untuk memungkinkan hukum positif dirumuskan secara lebih baik. Peraturan hukum positif dalam definisi Marc Ancel adalah peraturan perundang-undangan hukum pidana. Dengan demikian istilah "*penal policy*" menurut Marc Ancel adalah sama dengan istilah kebijakan atau politik hukum pidana.

Pengertian kebijakan atau politik hukum pidana dapat dilihat dari politik hukum maupun dari politik kriminal. Menurut Sudarto, "Politik Hukum" adalah:

a. Usaha untuk mewujudkan peraturan-peraturan yang baik sesuai dengan keadaan dan situasi pada suatu saat.[201]
b. Kebijakan dari negara melalui badan-badan yang berwenang untuk menetapkan peraturan-peraturan yang dikehendaki yang diperkirakan bisa digunakan untuk mengekspresikan apa yang terkandung dalam masyarakat untuk mencapai apa yang dicita-citakan.[202]

Bertolak dari pengertian demikian, Sudarto, selanjutnya menyatakan bahwa melaksanakan "politik hukum pidana" berarti mengadakan pemilihan untuk mencapai hasil perundang-undangan pidana yang paling baik dalam arti memenuhi syarat keadilan dan daya guna.[203] Dalam kesempatan lain beliau menyatakan, bahwa melaksanakan "politik hukum pidana" berarti, "usaha mewujudkan peraturan

[201] Barda Nawawi Arief, 2011, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana (Perkembangan Penyusunan Konsep KUHP Baru)*, Cetakan Ketiga, Kencana Prenada Media Group, Jakarta, hlm. 26 dikutip dari Sudarto, 1981, *Hukum dan Hukum Pidana*, Alumni, Bandung, hlm. 159.

[202] *Ibid*, dikutip dari Sudarto, 1983, *Hukum Pidana dan Perkembangan Masyarakat*, Sinar Baru, Bandung, hlm. 20.

[203] *Ibid*, dikutip dari Sudarto, 1981, *Hukum dan Hukum Pidana*, Alumni, Bandung, hlm.161.

perundang-undangan pidana yang sesuai dengan keadilan dan situasi pada suatu waktu dan untuk masa-masa yang akan datang."[204]

Sementara A. Mulder mengemukakan istilah "*Strafrechtspolitiek*" yang merupakan garis kebijakan untuk menentukan:

b. Seberapa jauh ketentuan-ketentuan pidana yang berlaku perlu dirubah atau diperbaharui;
c. Apa yang dapat diperbuat untuk mencegah terjadinya tindak pidana;
d. Cara bagaimana penyidikan, penuntutan peradilan dan pelaksanaan pidana harus dilakukan.[205]

Definisi Mulder di atas bertolak dari pengertian sistem hukum pidana dan menurut Marc Ancel, setiap masyarakat yang terorganisir memiliki sistem hukum pidana yang terdiri:

a. Peraturan-peraturan hukum dan sanksinya;
b. Suatu prosedur hukum pidana; dan
c. Suatu mekanisme pelaksanaan (pidana).[206]

Peraturan-peraturan hukum pidana dan sanksinya masuk dalam kategori hukum pidana substantif, suatu prosedur hukum pidana masuk dalam kategori hukum pidana formil dan suatu mekanisme pelaksanaan (pidana) masuk dalam kategori

[204]*Ibid*, dikutip dari Sudarto, 1983, *Hukum Pidana dan Perkembangan Masyarakat*, Sinar Baru, Bandung, hlm. 93 dan 109.

[205] Barda Nawawi Arief,2003, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung, hlm. 29-30. Lihat juga Barda Nawawi Arief, 2011, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana (Perkembangan Penyusunan Konsep KUHP Baru)*, Cetakan Ketiga, Kencana Prenada Media Group, Jakarta, hlm. 27.

[206]*Ibid.*

hukum pelaksanaan pidana. Dengan demikian kebijakan hukum pidana dalam arti luas mencakup ketiga kategori hukum pidana tersebut. L.H.C. Hulsman mengatakan bahwa *the sentencing sistem is the statutory rules relating to the penal sanction and punishment*.[207]Dua hal yang terkait dalam definisi sistem pemidanaan yaitu sanksi pidana dan pemidanaan.

Secara sistematis jalinan antara sistem pemidanaan dan sistem peradilan pidana dapat dibuat bagan sebagai berikut:

Gambar 2.1.
Jalinan Keterkaitan Antara Sistem Pemidanaan dan Sistem Peradilan Pidana[208]



[207]*Ibid.*, hlm. 144.

[208] Eko Soponyono, 2010, *Kebijakan Sistem Pemidanaan Yang Berorientasi Pada Korban*, Disertasi, Program Doktor Ilmu Hukum (PDIH) Fakultas Hukum Universitas Diponegoro (Undip), Semarang.

Pemidanaan dalam arti luas merupakan proses pemberian atau penjatuhan pidana oleh hakim. Sebagai suatu proses pemberian atau penjatuhan pidana, maka pemidanaan pada dasarnya adalah suatu sistem. Sebagai suatu sistem, maka sistem pemidanaan mencakup keseluruhan sistem perundang-undangan yang mengatur bagaimana hukum pidana ditegakkan secara konkret sehingga seseorang dijatuhi sanksi (hukum) pidana. Ini berarti bahwa semua aturan perundang-undangan mengenai Hukum Pidana Substantif, Hukum Pidana Formal dan Hukum Pelaksanaan Pidana dapat dilihat sebagai satu kesatuan sistem pemidanaan.[209]

Dengan demikian eksistensi ketiga peraturan perundang-undangan tersebut merupakan sub sistem dari sistem pemidanaan. Sistem pemidanaan dioperasionalisasikan melalui suatu mekanisme Sistem Peradilan Pidana. Muladi mengatakan bahwa di dalam Sistem Peradilan Pidana terkandung gerak sistemik dari sub-sub sistem pendukungnya yaitu Kepolisian, Kejaksaan, Pengadilan dan Lembaga Koreksi (Lembaga Pemasyarakatan) yang secara keseluruhan merupakan satu kesatuan (totalitas) yang berusaha mentransformasikan masukan (*input*) menjadi keluaran (*out put*) yang menjadi tujuan Sistem Peradilan Pidana berupa resosialisasi pelaku tindak pidana (jangka pendek), pencegahan kejahatan (jangka menengah) dan kesejahteraan sosial (jangka panjang).[210]

Hukum Pidana Substantif memuat aturan-aturan yang menetapkan dan merumuskan perbuatan-perbuatan yang dapat dipidana, aturan-aturan yang memuat

[209] *Ibid.*

[210] Muladi, 1995, *Kapita Selekta Peradilan Pidana*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang, hlm. 1

syarat-syarat untuk menjatuhkan pidana dan ketentuan mengenai pidana.[211] Hukum pidana formal mengatur kekuasaan negara dengan perantaraan alat-alat perlengkapannya melaksanakan untuk mengenakan pidana.[212]

Hukum Pelaksanaan Pidana memuat ketentuan-ketentuan yang memungkinkan penjatuhan sanksi pidana itu dilakukan. Peraturan perundang-undangan pidana tidak dapat beroperasi dengan sendirinya, karena dia hanya dapat beroperasi melalui orang. Untuk itu dibutuhkan peraturan-peraturan yang memungkinkan undang-undang pidana itu dilaksanakan. Mengenai hal ini Sudarto mengatakan bahwa kita belum punya undang-undang pelaksanaan pidana (*Straf-vollzuggesetz*) yang ada ialah *Gestichtenreglement* (*Staatsblad* 1917-708) yang telah mendapat perubahan dan *Dwang opvoeding-regeling* (*staatsblad* 1917-741) dan *voorzievingen betreffende Landswerkinrichtingen* (Staatsblad 1936-160). Aturan-aturan tersebut merumuskan mengenai pelaksanaan pidana penjara, kurungan, tindakan terhadap anak yang melakukan tindak pidana di bawah umur 16 tahun dan tindakan terhadap tuna karya yang malas bekerja dan tanpa penghasilan mengganggu ketertiban umum dengan meminta-minta dan bergelandangan atau tindak laku yang asosial. Sudarto berasumsi, bila jenis-jenis pidana dalam konsep KUHP baru disetujui dan ditetapkan menjadi undang-undang dan apabila saat itu tidak sekaligus ada undang-undang pelaksanaan pidana, maka akan timbul kekisruhan dalam

[211] Sudarto, 1990, *Hukum Pidana I*, Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang, hlm. 10.
[212] *Ibid.*

pelaksanaannya dan efek yang dikehendaki dengan terbentuknya Undang-Undang Nasional tersebut akan sama sekali tidak ada, bahkan mungkin akan berefek buruk.[213]

Kebijakan sistem pemidanaan merupakan bagian dari kebijakan hukum pidana oleh karenanya dia juga merupakan usaha mewujudkan perundang-undangan pidana yang sesuai dengan keadaan dan situasi pada suatu waktu dan untuk masa-masayang akan datang. Dengan demikian kebijakan sistem pemidanaan juga merupakan bagian dari pembaharuan hukum pidana.

Barda Nawawi Arief mengemukakan, bahwa hakikat pembaharuan hukum pidana mengandung makna suatu upaya untuk melakukan reorientasi dan reformasi hukum pidana yang sesuai dengan nilai-nilai sentral sosio-politik, sosio-filosofik dan sosio-kultural masyarakat Indonesia yang melandasi kebijakan sosial, kebijakan kriminal dan kebijakan hukum di Indonesia. Secara singkat dapatlah dikatakan bahwa pembaharuan hukum pidana dan hakikatnya harus ditempuh dengan pendekatan yang berorientasi pada kebijakan ("*policy-oriented approach*") dan sekaligus pendekatan yang berorientasi pada nilai (*"value-oriented approach*") kebijakan pemidanaan. Barda Nawawi Arief tegaskan bahwa pembaharuan Hukum Pidana harus dilakukan dengan pendekatan kebijakan, karena memang pada hakikatnya ia hanya merupakan bagian dari suatu langkah kebijakan atau "*policy*" (yaitu bagian dari politik hukum/penegakan hukum, politik hukum pidana, politik kriminal dan politik sosial). Di dalam setiap kebijakan (*policy*) terkandung pula pertimbangan nilai. Oleh karena

[213]*Ibid*, hlm. 59-60.

itu pembaharuan hukum pidana harus pula berorientasi pada pendekatan nilai.[214] Sudah barang tentu terhadap kebijakan sistem pemidanaan pun harus perlu berorientasi pada pendekatan nilai. Meskipun Sudarto tidak memberikan definisi pembaharuan hukum pidana, namun dalam salah satu tulisan beliau yang membahas "Makna Pembaharuan Hukum Pidana" diuraikan, apabila hukum pidana dipandang secara fungsional, dalam arti bagaimana perwujudan dan bekerjanya hukum pidana itu dalam masyarakat, maka dapat dilihat adanya tiga fase, ialah:

a) pengancaman pidana terhadap perbuatan (yang tidak disukai) oleh pembentukan undang-undang;
b) penjatuhan pidana kepada seseorang (korporasi) oleh hakim atas perbuatan yang dilakukan oleh orang (korporasi) tersebut;
c) pelaksanaan pidana oleh aparat eksekusi pidana (misalnya lembaga pemasyarakatan) atas orang yang telah dijatuhi pidana tersebut.[215]

Tentang pembaharuan hukum pidana, Sudarto katakan, bahwa tidak hanya meliputi hukum pidana materiil (substantif) saja, meskipun harus diakui, bahwa bagian hukum pidana yang memuat pengancaman dengan pidana terhadap suatu perbuatan orang (korporasi) merupakan bagian yang penting. Kriminalisasi perbuatan-perbuatan yang tidak disukai masyarakat dan penentuan syarat-syarat apa yang harus dipenuhi sebelum seseorang dapat dipidana beserta pengancaman pidananya merupakan masalah yang sangat penting dan tidak mudah, yang kadang-

[214] Barda Nawawi Arief, *Op.Cit.*, hlm. 32.
[215] Sudarto, *Op.Cit.*, hlm. 62.

kadang tidak disadari benar oleh kebanyakan orang. Dengan demikian, pembaharuan hukum pidana yang menyeluruh harus meliputi pembaharuan hukum pidana materiil (substantif), hukum pidana formil dan hukum pelaksanaan pidana.[216] Hukum pelaksaan pidana sebagaimana diatur dalam Pasal 10 KUHP terdiri dari pidana pokok (Pidana Mati, Pidana Penjara, Pidana Kurungan, Pidana Denda, dan Pidana Tutupan) dan pidana tambahan (pencabutan hak-hak tertentu, perampasan barang-barang tertentu, dan pengumuman putusan hakim).

J. Sanksi Pidana Di Bidang Perpajakan Dalam Perspektif Islam

Dalam melaksanakan upaya pembangunan nasional untuk mencapai tujuan negara maka negara tentunya membutuhkan adanya sarana dan prasarana yang mendukung keberlangsungan hidup rakyatnya dan negara tersebut. Untuk pemenuhan biaya tersebut pemerintah mempunyai cara dengan jalan mencetak uang sendiri ataupun dengan meminjam. Selain itu pemerintah juga mempunyai sumber penghasilan dari perusahaan negara, barang-barang milik pemerintah atau yang dikuasai pemerintah, denda-denda dan perampasan untuk kepentingan umum. Selain hal itu peran serta masyarakat secara bersama-sama dalam berbagai bentuk merupakan sumbangsih yang sangat penting, yang salah satunya adalah pajak.[217]

Pajak dipungut oleh Negara untuk memenuhi kebutuhan kasnya berdasarkan Undang-Undang. Sebab, pajak merupakan hak Negara dan kewajiban warga Negara. Dengan kata lain pajak merupakan perikatan yang lahir dari Undang-Undang yang

[216] Sudarto, *Ibid*, hlm. 63 dan 107.

[217] Y. Sri Pudyatmoko, 2006, *Pengantar Hukum Pajak*, edisi revisi, Andi Offset, Yogyakarta, hlm. 1

mewajibkan seseorang yang telah memenuhi syarat yang ditentukan dalam Undang-Undang untuk membayar suatu jumlah tertentu kepada Negara yang dapat dipaksakan, dengan tidak mendapatkan imbalan yang secara langsung yang digunakan untuk membiayai penyelenggaraan Negara.[218]

Menurut Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Pajak adalah konstribusi wajib kepada Negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan Negara bagi besar-besarnya kemakmuran rakyat. Dalam konteks ini lembaga satu-satunya yang diperbolehkan memungut pajak adalah pemerintah.

Menurut MJH. Smeeths,[219] pajak adalah prestasi Pemerintah yang terutang melalui norma-norma umum, yang dapat dipaksakan tanpa adanya kontra prestasi yang dapat ditunjukan dalam hal individual, maksudnya adalah membiayai pengeluaran Pemerintah.

Menurut bahasa, pajak dalam bahasa Arab disebut dengan "dharibah". Kata "dharibah" berarti mewajibkan, menetapkan, menentukan, menerangkan atau membebankan, dan lain-lain. Kata "dharibah" memang mempunyai banyak arti, namun mayoritas ulama menggunakan kata "dharibah" untuk menyebut harta yang dipungut sebagai suatu kewajiban.[220]

---

[218] *Ibid.*, hlm. 174
[219] Bohari, 2006, *Pengantar Hukum Pajak*, PT. Grafindo Persada, Jakarta, hlm. 24.
[220] Gusfahmi, 2011, *Pajak Menurut Syariah*, Rajawali Pers, Jakarta, hlm.28

Dalam pandangan Islam, pajak merupakan keuangan publik atau sumber pendapatan negara yang digunakan sebagai alat pemenuhan kebutuhan Negara dan masyarakat secara umum. Jika sumber-sumber utama pendapatan Negara seperti infaq, zakat, sedekah, ghanimah (harta yang diperoleh dari rampasan perang) dan lain-lain tidak mampu memenuhi kebutuhan tersebut, maka penguasa dapat menetapkan pajak sebagai pendapatan tambahan untuk mengisi kekosongan atau kekurangan kas Negara.[221]

Pada masa pemerintahan Khalifah Umar bin Khattab, atas ijtihad Umar, pada masa itu mulai diterapkan adanya kharaj/pajak bumi dan „ushr/pajak impor ekspor karena pada masa itu mulai ada progam-progam pembangunan.[222] Pada masa itu juga Umar mendirikan Baitul Mal atau kas Negara. Apa yang dilakukan Umar bin Khatab ini dapat dijadikan hujjah hukum.

Pajak memang bukan kewajiban agama seperti zakat yang memang diwajibkan dan akan berdosa bila tidak membayarnya. Pajak merupakan salah satu bentuk ijtihad guna mewujudkan kemaslahatan baik bagi masyarakat dan Negara. Sehingga, pelaksanaannya harus dilakukan dengan ketentuan yang sudah menjadi peraturannya. Adapun alasan keharusan kaum muslimin membayar pajak yang ditetapkan oleh Negara disamping zakat, terdapat dalam QS. Al-Baqarah: 177:

[221] *Ibid.*, hlm. 131

[222] Ibrahim Hosen, 1991, *Hubungan Zakat dan Pajak di dalam Islam*, PT. Bina Rena Pariwara, Jakarta, hlm. 142.



Artinya:

Bukanlah menghadapkan wajahmu ke arah timur dan barat itu suatu kebajikan, akan tetapi Sesungguhnya kebajikan itu ialah beriman kepada Allah, hari Kemudian, malaikat-malaikat, kitab-kitab, nabi-nabi dan memberikan harta yang dicintainya kepada kerabatnya, anak-anak yatim, orang-orang miskin, musafir (yang memerlukan pertolongan) dan orang-orang yang meminta-minta; dan (memerdekakan) hamba sahaya, mendirikan shalat, dan menunaikan zakat; dan orang-orang yang menepati janjinya apabila ia berjanji, dan orang-orang yang sabar dalam kesempitan, penderitaan dan dalam peperangan. mereka Itulah orang-

orang yang benar (imannya); dan mereka Itulah orang-orang yang bertakwa. (QS. Al-Baqarah: 177)

Imam Al Qurtubhi menafsirkan ayat ini (dan memberikan harta yang dicintainya…") bahwa jika kaum muslimin sudah menunaikan zakat dan memiliki kebutuhan dan keperluan yang harus ditanggulangi, maka wajib mengeluarkan harta untuk keperluan tersebut.[223] Untuk keperluan tersebut di sini berarti keperluan untuk membayar pajak.

Menurut Monzer Kahf (seorang ahli ekonomi Islam), pemungutan pajak dalam Islam harus memenuhi hal penting yaitu:[224]

1. Pajak yang dikeluarkan harus sesuai dengan kemampuan wajib pajak
2. Orang yang miskin tidak mendapat kewajiban membayar pajak
3. Pajak hanya dapat dilaksanakan apabila sudah disetujui oleh wakil rakyat
4. Hasil pemungutan pajak harus digunakan sesuai dengan ketentuan *syari"ah*

Dari pendapat Monzer Kahf dapat ditarik kesimpulan bahwa pemungutan pajak dalam Islam menekankan aspek kehati-hatian dan keadilan. Pajak tidak boleh melebihi kemampuan rakyat untuk membayarnya, juga jangan sampai membuat mereka tidak mampu memenuhi kebutuhan pokok sehari-hari.

Direktorat Jenderal Pajak yang (selanjutnya disebut DJP) merupakan Direktorat Jenderal yang berada di bawah Menteri Keuangan yang memiliki tugas merumuskan dan melaksanakan kebijakan dan standarisasi teknis di bidang

[223] Didin Hafidhuddin, 2002, *Zakat dalam Perekonomian Modern*, Gema Insani, Jakarta, hlm. 61.

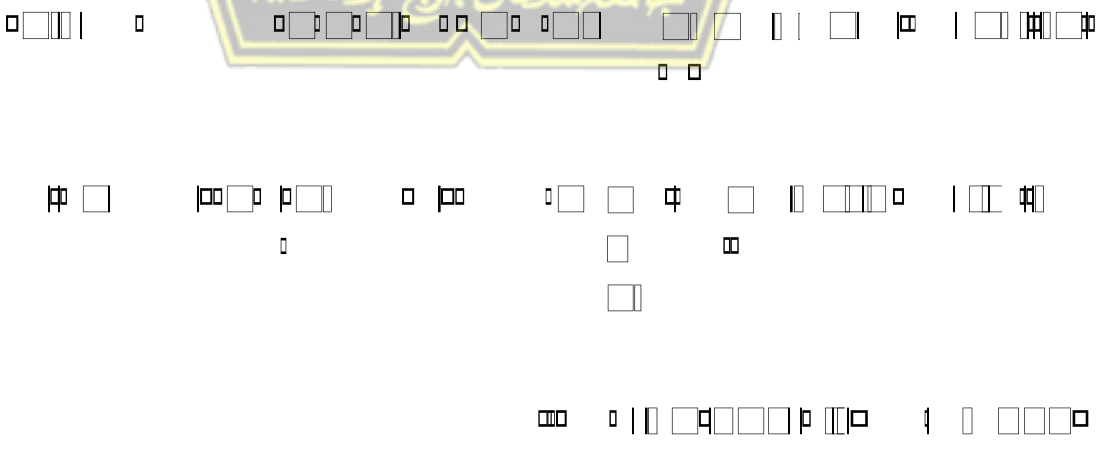
[224] Widi Widodo, 2010, *Moralitas, Budaya, dan Kepatuhan Pajak,* Alfabeta, Bandung, hlm. 83

perpajakan sesuai dengan kebijakan yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan dan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Upaya penagihan pajak merupakan hal yang sangat penting, sebab pajak yang dari sisi ekonomi merupakan peralihan kekayaan dari wajib pajak ke dalam kas Negara dapat dipandang sebuah pengurangan kekayaan. Secara tidak langsung seseorang (wajib pajak) akan berusaha untuk tidak memenuhi kewajiban tersebut. Entah itu melalui cara-cara penghindaran pajak maupun dengan penyiasatan tertentu.

Dalam hal ini apabila wajib pajak tidak memenuhi kewajibannya, maka harus dilakukan upaya agar wajib pajak tetap memenuhi kewajibannya. Tidak terpenuhinya kewajiban perpajakan dapat terjadi karena wajib pajak atau penanggung pajak tidak ada niat atau kemauan untuk memenuhi kewajibannya.

Dalam agama Islam kepatuhan terhadap pemerintah untuk menaati peraturannya terdapat dalam QS. An-Nisa' :59



Artinya:

Hai orang-orang yang beriman, taatilah Allah dan taatilah Rasul (Nya), dan ulil amri di antara kamu. kemudian jika kamu berlainan Pendapat tentang sesuatu, Maka kembalikanlah ia kepada Allah (Al Quran) dan Rasul (sunnahnya), jika kamu benar-benar beriman kepada Allah dan hari kemudian. yang demikian itu lebih utama (bagimu) dan lebih baik akibatnya. (QS. An-Nisa': 59).

Dengan ayat di atas Allah memerintahkan kita untuk taat kepada-Nya dan Rasul-Nya dengan melaksanakan perintah keduanya yang wajib dan yang sunnah serta menjauhi larangannya. Allah juga memerintahkan untuk taat kepada para pemimpin, dimana para pemimpin adalah orang yang memegang kekuasaan, yaitu pemerintah. Kemudian Allah juga memerintahkan agar mengembalikan segala perkara yang diperselisihkan manusia dari perkara yaitu dikembalikan pada Al-Qur'an dan Sunnah Rasul-Nya.

Dalam mengisi khas Negara pada Masa Umar bin Khattab juga sudah dilakukan penagihan pajak secara tegas. Selalu ada pengawasan terhadap pemasukan kas Negara, sehingga penagihan pajak benar-benar dilakukan dengan baik. Bila ada yang terlambat membayar pajak Umar bin Khattab tidak segan-segan memberi peringatan kepada masyarakat yang telat membayar pajak.[225]

Diriwayatkan bahwa Umar bin Khattab pernah ingin menghukum Said bin Amir, gubernur Himsh ketika terlambat membayar pajak, Umar berkata,"Mengapa kamu terlambat membayar pajak?" maka Said menjawab,"

[225] Didin Hafidhuddin, *Zakat dalam Perkembangan Ekonomi Modern*, hlm 87.

Engkau memerintahkan kami agar petani tidak membayar lebih dari empat dinar, dan kami tidak menambahnya, akan tetapi kami terlambat menunggu penghasilan mereka." Umar berkata,"Aku tidak akan memecatmu selama engkau hidup."[226]

Selain itu Umar bin Khattab juga pernah memberi peringatan kepada Amru bin Ash sebagai gubernur Mesir pada masa itu dan mengirimnya surat agar segera membayar kewajiban pajaknya yang terlambat untuk dibayar. Adapun kutipan surat yang diberikan Umar bin Khattab adalah sebagai berikut: "aku tahu bahwa ada pajak yang harus engkau bayar, maka penuhilah pajak dan ambillah dari haknya."[227]

Dari uraian di atas, apa yang dilakukan Umar ini sebelum dilakukannya upaya penagihan dengan penyanderaan. Umar tidak menerima alasan orang-orang yang menghindar dari membayar apa yang wajib bagi mereka kepada baitul mal. Umar juga memerintahkan untuk mengambil lagi tanah kena pajak dari orang yang enggan membayar kewajiban pajaknya, karena tanah tersebut adalah milik umat Islam. Contohnya, diriwayatkan bahwa Utbah bin Farqad membeli tanah kena pajak, lalu dia meminta Umar untuk menggugurkan

[226] Jaribah bin Ahmad Al-Haritsi, 2006, *Al Fiqh Al-Iqtishadi Li Amiril Mukminin Umar bin Al-Khattab*, Terj. Asmuni Sholihan, *Fikih Ekonomi Umar bin Al-Khattab*, Khalifa, Jakarta, hlm.627

[227] *Ibid.*

kewajiban pajaknya, maka Umar berkata kepadanya,"Tunaikanlah sebagaimana seharusnya, atau kembalikan kepada pemiliknya!"[228]

Dalam perpajakan Indonesia penyanderaan ini merupakan upaya pemerintah Indonesia sebagai upaya pemerintah menyelamatkan khas Negara. Mengingat pajak sangat penting untuk rakyat sehingga perlu adanya penegakkan hukum yang tegas.

[228] *Ibid.*, hlm. 169

BAB III

REGULASI SANKSI PIDANA DENDA DI BIDANG PERPAJAKAN SAAT INI BELUM BERKEADILAN

A. Penerapan Sanksi Pidana Denda Di Bidang Perpajakan

Pajak mempunyai peranan yang sangat penting dalam kehidupan bernegara, khususnya di dalam pelaksanaan pembangunan karena pajak merupakan sumber pendapatan negara untuk membiayai semua pengeluaran termasuk pengeluaran pembangunan.[229]

Pajak adalah iuran kepada kas Negara berdasarkan Undang-Undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal (kontraprestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum oleh pemerintah.[230] Salah usaha untuk mewujudkan kemandirian suatu bangsa atau negara dalam pembiayaan pembangunan yaitu menggali sumber dana yang berasal dari dalam negeri berupa pajak. Pajak digunakan untuk membiayai pembangunan yang berguna bagi kepentingan bersama.[231]

---

[229] Kementerian Keuangan, Direktorat Jenderal Pajak, *Fungsi Pajak*, https://www.pajak.go.id , diakses pada tanggal 10 Januari 2021, Jam 16.30 WIB.

[230] Tri Wibowo, *Efektivitas Sanksi Pidana Pajak Dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (Studi di Pengadilan Pajak Jakarta)*, Direktorat Jenderal Pajak, Departemen Keuangan.

[231] *Ibid.*

Pajak sebagai sumber pendapatan negara mempunyai fungsi sebagai berikut:[232]

1. Fungsi Anggaran *(Budgetair)*

Sebagai sumber pendapatan negara, pajak berfungsi untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara. Untuk menjalankan tugas-tugas rutin negara dan melaksanakan pembangunan, negara membutuhkan biaya. Biaya ini dapat diperoleh dari penerimaan pajak. Dewasa ini pajak digunakan untuk pembiayaan rutin seperti belanja pegawai, belanja barang, pemeliharaan, dan lain sebagainya. Untuk pembiayaan pembangunan, uang dikeluarkan dari tabungan pemerintah, yakni penerimaan dalam negeri dikurangi pengeluaran rutin. Tabungan pemerintah ini dari tahun ke tahun harus ditingkatkan sesuai kebutuhan pembiayaan pembangunan yang semakin meningkat dan ini terutama diharapkan dari sektor pajak.

2. Fungsi Mengatur *(Regulerend)*

Pemerintah bisa mengatur pertumbuhan ekonomi melalui kebijaksanaan pajak. Dengan fungsi mengatur, pajak bisa digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan. Contohnya dalam rangka menggiring penanaman modal, baik dalam negeri maupun luar negeri, diberikan berbagai macam fasilitas keringanan pajak. Dalam rangka melindungi produksi dalam negeri, pemerintah menetapkan bea masuk yang tinggi untuk produk luar negeri.

3. Fungsi Stabilitas

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

4. Fungsi Redistribusi Pendapatan

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

[232] *Ibid.*

Rochmat Soemitro, mengemukakan bahwa pajak adalah peralihan kekayaan dari sektor swasta dan ke sektor publik berdasarkan Undang-Undang yang dapat dipaksakan dengan tidak mendapat imbalan (*tegenprestatie*) yang secara langsung dapat ditunjukan, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran umum dan yang digunakan sebagai alat pendorong, penghambat atau pencegah untuk mencapai tujuan yang ada di luar bidang keuangan negara.[233]

Sistem pemungutan pajak di Indonesia adalah *Self Assessment System*, dimana Wajib Pajak diberi kepercayaan untuk menghitung, memperhitungkan dan membayar sendiri pajak yang terutang. Dengan demikian, maka "*Voluntary Compliance*" (kepatuhan sukarela) dari Wajib Pajak menjadi tujuan dari sistem ini.[234] Adapun konsekuensi dari diterapkannya sistem ini adalah Pemungutan pajak meletakkan tanggung jawab pemungutan sepenuhnya kepada wajib pajak. Sementara perlawanan terhadap proses pemungutan pajak merupakan suatu fenomena yang sering terjadi baik dengan memanfaatkan celah hukum (*Tax Avoidance*) maupun melalui upaya penyelundupan pajak (*Tax Evasion*).[235]

Wajib Pajak diberikan keleluasaan yang luas dalam pelaksanaan kewajiban perpajakannya, maka Direktorat Jenderal Pajak (DJP) juga mempunyai fungsi dalam pelaksanaan sistem ini yaitu secara optimal melaksanakan fungsi pengawasan dan

---

[233] Rochmat Soemitro, 1988, *Penghantar Singkat Hukum Pajak*, Eresco, , Bandung, hlm. 12, dalam Tri Wibowo, *Op. Cit.*

[234] Untung Sukardji, tanpa tahun, *Sistem SAS Dalam Perpajakan*, hlm. 2, Artikel Internet: http://www.google.com diakses 23 Juli 2020

[235] Tri Wibowo, "Efektivitas Sanksi Pidana Pajak Dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (Studi di Pengadilan Pajak Jakarta)", Direktorat Jenderal Pajak, Departemen Keuangan, Jurnal Dinamika Hukum Vol. 9 No. 3 September 2009, hlm. 205.

penegakan hukum atas terjadinya segala bentuk penyimpangan kewajiban perpajakan baik berupa pelanggaran administratif maupun tindak pidana.[236]

Problem hukum yang perlu menjadi perhatian di masa datang adalah pengaturan dan penegakan hukum mengenai penyelesaian sengketa pajak yang berpotensi merugikan terhadap pendapatan negara dan tindak pidana di bidang perpajakan serta penyalahgunaan dana yang bersumber dari pendapatan negara yang berasal dari pajak.[237]

Dalam doktrin hukum, peraturan perundang-undangan mengenai pajak termasuk ranah hukum administrasi negara sehingga problem hukum yang muncul terkait dengan pelanggaran peraturan perpajakan dan penegakan hukumnya dilakukan melalui mekanisime penyelesaian hukum administrasi. Meskipun termasuk hukum administrasi, peraturan perundang-undangan tentang pajak memiliki ciri yang berbeda dengan hukum administrasi yang lain, karena sifat hukum pajak adalah memberikan wewenang secara luas kepada negara untuk memungut pajak dari wajib pajak. Negara memiliki wewenang untuk menentukan wajib pajak dan memaksa kepada wajib pajak untuk memenuhi kewajibannya. [238]

Meskipun negara memiliki wewenang yang luas, corak hukum administrasi dan peraturan perundang-undangan tentang perpajakan memberikan ruang bagi wajib pajak untuk mengajukan keberatan terhadap pajak dibebankan kepada wajib pajak

[236] *Ibid.*

[237] Mudzakkir, *Pengaturan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Dan Hubungannya Dengan Hukum Pidana Umum Dan Khusus Criminal Justice Regulation In The Taxation Field Criminal And Its Relation To General And Special Criminal Law,* Jurnal Legislasi Indonesia, Vol. 8 No. 1 - April 2011, hlm. 46.

[238] *Ibid.*

karena ada dugaan terjadinya kesalahan dalam perhitungan jumlah pajak yang harus dibayarkan. Jika tidak dapat selesaikan, maka perselisihan mengenai perhitungan pajak tersebut dikenal sebagai sengketa pajak, dapat diajukan ke Pengadilan Pajak. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak dalam Pasal 1 angka 5 menentukan:

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

Hukum pajak mengatur hubungan antara negara sebagai pemegang yurisdiksi pemajakan dengan warga negara sebagai pembayar pajak dalam pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan. Hukum Pajak termasuk Hukum Publik dan tergolong dalam Hukum Tata Usaha Negara.[239]

Mekanisme penyelesaian persengketaan pajak tersebut menunjukkan kuatnya corak hukum adminisitrasi dari persengketaan perpajakan sehingga persoalan hukum adminisirasi perpajakan diselesaikan melalui mekanisme hukum adminisitrasi dengan pejabat publik yang bersangkutan dan jika tidak dapat diselesaikan, dapat diajukan ke Pengadilan Pajak.

Salah satu lembaga peradilan dalam sistem peradilan Indonesia adalah Pengadilan Pajak. Secara normatif, eksistensi Pengadilan Pajak diatur dalam UU No. 14 Tahun 2002 merupakan UU yang mencabut Undang-Undang Nomor 17 Tahun

[239] Anshari Ritonga, 2017, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak & Perpajakan Indonesia*, hlm. 31.

1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak. Salah satu pertimbangan yang mendasari lahirnya UU No. 14 Tahun 2002 adalah "d. bahwa Badan Penyelesaian Sengketa Pajak belum merupakan badan peradilan yang berpuncak di Mahkamah Agung; dan e. bahwa karenanya diperlukan suatu Pengadilan Pajak yang sesuai dengan sistem kekuasaan kehakiman di Indonesia dan mampu menciptakan keadilan dan kepastian hukum dalam penyelesaian Sengketa Pajak".

Perlunya suatu lembaga peradilan dalam penyelesaian sengketa pajak merupakan amanat dari Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). Dalam Pasal 27 ayat (1) Undang-Undang KUP disebutkan bahwa, "Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada badan peradilan pajak terhadap keputusan mengenai keberatannya yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak". Sehingga, peradilan pajak merupakan implementasi acara prosedur, proses dan sistem kegiatan pengadilan dalam memutus kasus perpajakan dan konsekuensi hukumnya.[240]

Terkait dengan eksistensi Pengadilan Pajak, setidak-tidaknya ada 2 (dua) hal yang melatarbelakangi perlunya Pengadilan Pajak, yakni:[241]

1. Keberadaan Pengadilan Pajak bertujuan untuk menegakkan konsep negara hukum yang menghendaki adanya penegakkan hukum oleh lembaga

[240] Bahari U, 2001, *Pengantar Hukum Pajak*, Raja Grafindo Persada, hlm. 165.
[241] Galang Asmara, 2006, *Peradilan Pajak Dan Lembaga Penyanderaan (Gijzeling) Dalam Hukum Pajak di Indonesia*, LaksBang Pressindo, Yogyakarta, hlm. 3.

peradilan. Hukum yang ditegakkan di sini adalah hukum dalam bidang perpajakan yang terkait dengan penegakan hak dan kewajiban negara dan rakyat dalam rangka pemungutan pajak oleh negara terhadap rakyatnya atau penduduk negara.

2. Pengadilan Pajak berfungsi sebagai salah satu lembaga perlindungan hukum terutama berfungsi di dalam memberikan perlindungan terhadap Wajib Pajak dan penanggung pajak dari tindakan Pemerintah di dalam memungut pajak terhadap rakyat.

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

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

Mengingat perhitungan pajak sebagai titik awal sengketa pajak dan segala bentuk pelanggaran hukum di bidang pajak yang melibatkan 2 (dua) pihak, yaitu petugas pajak dan pihak wajib pajak, maka titik rawan terjadinya penyimpangan atau pelanggaran hukum adalah pada hubungan antara kedua pihak tersebut. Dengan demikian, keberadaaan Pengadilan Pajak yang independen, objektif, transparan, dan

profesional mutlak diperlukan untuk mencegah terjadinya penyimpangan dan sekaligus menjadi pintu masuk untuk mendeteksi gelagat terjadinya penyimpangan atau pelanggaran hukum lain dalam perhitungan pajak dan pembayaran pajak.[242]

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

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

Sanksi pidana sebagai sanksi negatif seolah-olah dianggap satu-satunya sarana yang strategis untuk menyelesaikan segala bentuk ketidakpatuhan terhadap perundang-undangan. Hal itu tidaklah menjadi persoalan penting jika formulasi

[242] Mudzakkir, *Loc. Cit.*

pidana itu taat asas dari sistem pemidanaan, namun akan menjadi persoalan yang serius jika penyimpangan sistem pemidanaan suatu Undang-Undang itu dibuat pada tahap formulasinya tidak mengikuti "kaedah" yang sepatutnya dalam ketentuan hukum pidana.

Dengan diformulasinya sanksi pidana dalam UU KUP sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan, diharapkan menimbulkan kesadaran wajib pajak untuk memenuhi kewajibannya. Undang-Undang KUP merupakan per-undang-undangan yang tergolong hukum administrasi yang menggunakan ketentuan sanksi pidana, maka ketentuan pidana atau sistem pemidanaan yang ada dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan merupakan bagian khusus (sub sistem) dari keseluruhan sistem pemidanaan. Maka konsekuensinya sistem pemidanaan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan harus terintegrasi dalam aturan umum (*general rules*), jika tidak membuat aturan khusus (*special rules*) yang menyimpang atau berbeda dengan aturan umum.

Pasal 38 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Perpajakan menyatakan, bahwa setiap orang yang karena kealpaannya:

a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
b. menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga

dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dan perbuatan tersebut merupakan perbuatan setelah perbuatan yang pertama kali sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13A, didenda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 satu) tahun.

Sementara Pasal 39 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Perpajakan menyatakan, bahwa:

(1) Setiap orang yang dengan sengaja:

a. tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
b. menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
c. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;
d. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
e. menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;

f. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;

g. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;

h. tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi on-line di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11); atau

i. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut. sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

(2) Pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan.

(3) Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/ atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan.

Untuk pengenaan sanksi, atas pelanggaran terhadap kewajiban administrasi perpajakan yang dilakukan Wajib Pajak dapat dikenakan sanksi administrasi. Sedangkan pelanggaran yang menyangkut tindak pidana perpajakan dikenakan sanksi pidana.

Dari hasil penelitian, bahwa sanksi pidana di bidang perpajakan dalam Pasal 38 dan Pasal 39 UU No. 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang terangkum dari pendapatnya para pejabat pajak. Sebenarnya filosofisnya bukan pada sanksinya, tetapi pada kepatuhan membayar pajak sehingga ada peningkatan penerimaan negara. Penerimaan negara meningkat apabila ada

kesadaran dari masyarakat tentang pajak dan cara untuk meningkatkan kesadaran adalah dengan cara penyuluhan dan pelayanan yang baik sehingga apabila masyarakat sudah paham dan sadar akan pajak, baru sanksi dalam Pasal 38, 39 UU KUP diterapkan".

Dalam Praktek perpajakan, seringkali terjadi kesalahan maupun tindakan penyimpangan yang dilakukan oleh pegawai instansi perpajakan maupun warga negara (Wajib Pajak) yang masuk dalam ranah hukum administrasi dan hukum pidana. Dalam hal ini pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh wajib pajak, sepanjang pelanggaran tersebut masuk dalam tindakan administrasi perpajakan maka akan dikenakan sanksi berupa administrasi, sedangkan apabila yang menyangkut tindak pidana maka sanksi pidana dapat dijatuhkan.

Untuk mengkaji dan mengetahui secara pasti bahwa telah terjadinya suatu tindak pidana dalam bidang perpajakan maka diperlukan pemeriksaan untuk mencari, meng-inventaris, mengolah data dan informasi lainnya untuk melihat kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

1. Pengaturan Sanksi Pidana dalam UU Perpajakan

Sanksi pidana dalam UU KUP diatur dalam Pasal 38, Pasal 39, Pasal 39A, Pasal 41, Pasal 41A, Pasal 41B dan Pasal 41C. Dalam ketentuan tersebut, dapat ditetapkan hukuman penjara dan denda.

Untuk lebih jelasnya akan diurai satu persatu pengaturan sanksi pidana dalam Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, sebagai berikut:

Pasal 38

Setiap orang yang karena kealpaannya:

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

Dalam Pasal 38 tersebut, bahwa pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan, dikenai sanksi administrasi dengan menerbitkan surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenai sanksi pidana.

Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud dalam pasal ini bukan merupakan pelanggaran administrasi melainkan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan.

Pasal 39

(1) Setiap orang yang dengan sengaja:
    a. tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
    b. menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;

c. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;
d. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
e. menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;
f. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
g. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;
h. tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi on-line di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11); atau
i. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut. sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

(2) Pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan.

(3) Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan dan paling banyak 4

(empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/ atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan.

Pengertian Pasal 39 tersebut, bahwa dalam ayat (1) Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud pada ayat ini yang dilakukan dengan sengaja dikenai sanksi yang berat mengingat pentingnya peranan penerimaan pajak dalam penerimaan negara. Dalam perbuatan atau tindakan ini termasuk pula setiap orang yang dengan sengaja tidak mendaftarkan diri, menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak, atau menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak.

Sedangkan dalam Pasal 39 ayat (2), menjelaskan bahwa untuk mencegah terjadinya pengulangan tindak pidana di bidang perpajakan, bagi mereka yang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun sejak selesainya menjalani sebagian atau seluruh pidana penjara yang dijatuhkan, dikenai sanksi pidana lebih berat, yaitu ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana yang diatur pada ayat (1).

Selanjutnya pada Pasal 39 ayat (3), menjelaskan Penyalahgunaan atau penggunaan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak, atau penyampaian Surat Pemberitahuan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap dalam rangka mengajukan permohonan restitusi pajak dan/atau kompensasi pajak atau pengkreditan pajak yang tidak benar sangat merugikan negara. Oleh karena itu, percobaan melakukan tindak pidana tersebut merupakan delik tersendiri.

Dalam Pasal 41 ayat (1), Pejabat yang karena kealpaanya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan hal sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah).

Pasal 41 ayat (1), Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajibannya atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling banyak Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah).

Pasal 41A, Setiap orang yang wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 tetapi dengan sengaja tidak memberi keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah).

Pasal 41B, Setiap orang yang dengan sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan denda paling banyak Rp75.000.000,00 (tujuh puluh lima juta rupiah).

Pasal 41C, 1). Setiap orang yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35A ayat (1) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak

Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah); 2) Setiap orang yang dengan sengaja menyebabkan tidak terpenuhinya kewajiban pejabat dan pihak lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35A ayat (1) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda paling banyak Rp800.000.000,00 (delapan ratus juta rupiah); 3) Setiap orang yang dengan sengaja tidak memberikan data dan informasi yang diminta oleh Direktur Jenderal Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35A ayat (2) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda paling banyak Rp800.000.000,00 (delapan ratus juta rupiah); 4) Setiap orang yang dengan sengaja menyalahgunakan data dan informasi perpajakan sehingga menimbulkan kerugian kepada negara dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).

2. Jenis-Jenis Tindak Pidana Perpajakan

Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) adalah Suatu skema transaksi yang ditujukan untuk meminimalkan beban pajak dengan memanfaatkan kelemahan-kelemahan *(loophole*) ketentuan perpajakan (pemanfaatkan celah hukum). Cirinya adalah berupaya meminimalkan beban pajak dengan cara: tidak secara jelas melanggar ketentuan perpajakan dan cenderung menafsirkan ketentuan pajak tidak sesuai dengan maksud dan tujuan pembuat undang-undang.

Penggelapan Pajak (*Tax Evasion*) adalah upaya penyelundupan pajak, suatu skema memperkecil pajak yang terutang dengan cara melanggar ketentuan

perpajakan (*illegal*), misalnya: tidak melaporkan sebagian penjualan, memperbesar biaya dengan cara fiktif, memungut pajak tetapi tidak menyetor.

Dilihat berdasarkan kualifikasi pelanggaran perpajakan, maka terdapat 2 (dua) model penegakan hukum dalam bidang perpajakan, yaitu:

a. Penegakkan hukum ringan *(Soft Law Enforcement)* dikenakan atas pelanggaran yang bersifat administrasi, yaitu berupa denda dan/atau bunga (sanksi administrasi umum), misalnya telat lapor SPT tahunan Orang pribadi dikenakan denda Rp. 100.000,-
b. Penegakkan hukum berat *(Hard Law Enforcement)* dikenakan atas tindak pidana perpajakan, sanksi yang dikenakan adalah sanksi administrasi khusus dan sanksi pidana.

3. Tindak Pidana Perpajakan dan Ancaman Hukuman

Ketentuan mengenai regulasi perpajakan diatur dalam Undang Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU Perpajakan) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan undang-undang nomor 16 tahun 2009. Tindak pidana di bidang perpajakan merupakan suatu tindakan yang melanggar peraturan perundang-undangan perpajakan yang menimbulkan kerugian keuangan Negara dimana pelaku yang melakukannya diancam dengan hukum pidana berupa pidana penjara, pidana kurungan dan pidana denda.

Apabila diperinci, ketentuan sanksi pemidanaan dalam tindak pidana perpajakan yang terdapat dalam Perundang-undangan perpajakan mengatur mengenai:

a. Perbuatan-perbuatan apa yang dapat diancam dengan hukuman;
b. Mengenai siapa saja yang dapat dijatuhi hukuman/sanksi;
c. Bentuk dan hukuman apa yang dapat diterapkan.

Pengaturan mengenai ketentuan pidana bagi Warga Negara (Wajib Pajak) dalam UU Perpajakan diatur dalam Pasal 38, Pasal 39 dan Pasal 39A. Untuk itu akan dijelaskan ketentuan pidana beserta ancaman hukumannya di bawah ini.

Pasal 38 UU Perpajakan isinya mengatur sebagai berikut:

Setiap orang yang karena kealpaannya:

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

Pengaturan pidana dalam Pasal 39 ayat (1), (2), (3) UU Perpajakan mengatur mengenai:

(1) Setiap orang yang dengan sengaja:

a. tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
b. menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
c. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;
d. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
e. menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;
f. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
g. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;
h. tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan

data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi on-line di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11); atau

i. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

(2) Pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan.

(3) Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda

paling sedikit 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan.

Sedangkan pengaturan pidana yang terdapat dalam Pasal 39A UU Perpajakan mengatur mengenai: Setiap orang yang dengan sengaja:

1). menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya; atau
2). menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak

dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.

Pasal 38 UU KUP mengatur mengenai kealpaan atau kelalaian (culpa). Sedangkan pasal 39 ayat (1) dan 39A mengatur mengenai kesengajaan. Dalam pasal 38 UU KUP pada pokoknya mengatur mengenai delik yang dilakukan karena kealpaannya dan hanya terbatas pada penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) secara tidak benar atau tidak lengkap. Kealpaan dalam hal ini

merupakan ketidaksengajaan, terjadinya kelalaian, tidak berhati-hati dalam menyampaikan SPT, atau kurang mencermati kewajibannya sehingga perbuatan tersebut dapat berdampak terhadap kerugian pendapatan Negara yang berasal dari pajak. Beberapa unsur penting dalam pasal 38 UU KUP yaitu: Perbuatan tersebut dilakukan oleh orang karena kealpaannya menimbulkan kerugian terhadap pendapatan Negara dan perbuatan itu bukan perbuatan pertama atau perbuatan ulangan.

Berdasarkan Pasal 38 UU KUP ancaman pidananya berupa denda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. Sedangkan pidana alternatifnya adalah pidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun.

Dalam Pasal 39 ayat (1) dan 39A UU KUP mengatur mengenai delik yang dilakukan dengan unsur kesengajaan (dollus). Dalam Pasal 39 ayat (1) UU KUP menitikberatkan terhadap orang atau badan hukum yang melalaikan kewajiban perpajakannya, sehingga unsur utama dalam pasal ini yaitu: Perbuatan tersebut dilakukan oleh orang atau badan hukum; karena dengan kesengajaan; menimbulkan kerugian terhadap pendapatan Negara. Sejalan dengan rumusan Pasal 39 ayat (1), pada ayat (2) mengarah terhadap pengulangan delik atau recidive yang juga diancam dengan sanksi pidana. Dalam pasal 39 ayat (3) bertujuan untuk mengatur mengenai delik percobaan yang hanya meliputi suatu

perbuatan menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP dan/atau NPPKP.

Sedangkan dalam Pasal 39A merupakan delik kesengajaan yang menitik beratkan terhadap kewajiban wajib pajak (WP) sebagai pemotong atau pemungut pajak (termasuk PPN dan PPh pemotongan maupun pemungutan). Pasal ini mencantumkan tidak adanya pembuktian terhadap pendapatan Negara.

4. Penyidikan Dalam Tindak Pidana Perpajakan

Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan merupakan serangkaian tindakan yang dilakukan penyidik untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tindak pidana di bidang perpajakan yang terjadi serta menemukan tersangkanya.

Sebelum dilakukan penyidikan dalam tindak pidana perpajakan, maka terlebih dahulu dilakukan proses pemeriksaan bukti permulaan yang dilakukan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan. Hal ini dilakukan berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 18/PMK.03/2013 Tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. Peraturan tersebut menjelaskan bahwa “Bukti Permulaan sebagai keadaan, perbuatan, dan/atau bukti berupa keterangan, tulisan, atau benda yang dapat memberikan petunjuk adanya dugaan kuat bahwa sedang atau telah terjadi suatu tindak pidana

di bidang perpajakan yang dilakukan oleh siapa saja yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara".

Pemeriksaan bukti permulaan dapat dilaksanakan berdasarkan hasil analisis data, informasi, laporan, pengaduan, laporan kegiatan intelijen, pengembangan pemeriksaan bukti permulaan, atau pengembangan penyidikan, yang dapat dilaksanakan baik untuk seluruh jenis pajak maupun satu jenis pajak." Pemeriksaan bukti permulaan dilakukan oleh kantor wilayah atau Direktorat Intelijen dan Penyidikan berdasarkan hasil pemeriksaan bukti permulaan. Setelah itu berdasarkan hasil pemeriksaan bukti permulaan maka dapat diketahui tindak lanjut yang akan dilakukan.

Pejabat Pegawai Negeri Sipil (PPNS) dalam lingkungan Direktorat Jenderal Pajak memiliki kewenangan dalam mengusut dan melakukan penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku. Hal tersebut dijelaskan dalam ketentuan Pasal 44 Undang-undang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan yang isinya menjelaskan sebagai berikut:

a. Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan hanya dapat dilakukan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik tindak pidana di bidang perpajakan.
b. Wewenang penyidik sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah:

1). menerima, mencari, mengumpulkan, dan meneliti keterangan atau laporan berkenaan dengan tindak pidana di bidang perpajakan agar keterangan atau laporan tersebut menjadi lebih lengkap dan jelas;

2). meneliti, mencari, dan mengumpulkan keterangan mengenai orang pribadi atau badan tentang kebenaran perbuatan yang dilakukan sehubungan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;

3). meminta keterangan dan bahan bukti dari orang pribadi atau badan sehubungan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;

4). memeriksa buku, catatan, dan dokumen lain berkenaan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;

5). melakukan penggeledahan untuk mendapatkan bahan bukti pembukuan, pencatatan, dan dokumen lain, serta melakukan penyitaan terhadap bahan bukti tersebut;

6). meminta bantuan tenaga ahli dalam rangka pelaksanaan tugas penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan;

7). menyuruh berhenti dan/atau melarang seseorang meninggalkan ruangan atau tempat pada saat pemeriksaan sedang berlangsung dan memeriksa identitas orang, benda, dan/atau dokumen yang dibawa;

8). memotret seseorang yang berkaitan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;

9). memanggil orang untuk didengar keterangannya dan diperiksa sebagai tersangka atau saksi;

10). menghentikan penyidikan; dan/atau

11). melakukan tindakan lain yang perlu untuk kelancaran penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan menurut ketentuan peraturan perundang-undangan.

Penyidik sebagaimana dimaksud pada ayat (1) memberitahukan dimulainya penyidikan dan menyampaikan hasil penyidikannya kepada penuntut umum melalui penyidik pejabat Polisi Negara Republik Indonesia sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Hukum Acara Pidana.

Dalam rangka pelaksanaan kewenangan penyidikan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), penyidik dapat meminta bantuan aparat penegak hukum lain.

Penyidikan tindak pidana perpajakan dilaksanakan berdasarkan surat perintah penyidikan yang ditandatangani oleh Dirjen Pajak atau Kepala kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak. Apabila dianggap perlu maka penyidik pajak dapat meminta bantuan penegak hukum lainnya apabila perkara yang ditangani begitu rumit dan membutuhkan penyelesaian masalah oleh penegak hukum.

Penyidik tindak pidana perpajakan harus memberitahukan kepada Jaksa Penuntut Umum apabila memulai penyidikan dan wajib menyampaikan hasil atau laporan penyidikannya kepada Jaksa penuntut umum, hal ini berdasarkan

ketentuan pasal 44 ayat (3) UU Perpajakan yang menjelaskan, bahwa "Penyidik sebagaimana dimaksud pada ayat (1) memberitahukan dimulainya penyidikan dan menyampaikan hasil penyidikannya kepada penuntut umum melalui penyidik pejabat Polisi Negara Republik Indonesia sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Hukum Acara Pidana".

Selanjutnya Jaksa penuntut umum yang akan menentukan apakah masalahnya sudah matang untuk diajukan ke pengadilan atau tidak dilanjutkan ke pengadilan. Dalam proses penyidikan, di dalamnya mengandung 2 (dua) hal yaitu: *pertama*, Penyidikan yang berakhir dengan diserahkannya hasil penyidikan ke pengadilan atau untuk kepentingan penerimaan negara atas permintaan Menteri Keuangan, *Kedua*, hasil penyidikan tidak diproses di pengadilan/dihentikan, dengan catatan wajib pajak yang disidik telah melunasi utang pajaknya dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak.

B. Studi Kasus Penerapan Regulasi Sanksi Pidana Di Bidang Perpajakan

1. Penerapan Sanksi Pidana di bidang Perpajakan (Studi Putusan Pengadilan Negeri Nomor 1079/Pid.B/2009/PN.DPS tanggal 20 Januari 2010)

Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) mengamanatkan bahwa "setiap Wajib Pajak wajib mengisi Surat Pemberitahuan serta menyampaikannya ke kantor Direktorat Jenderal Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar atau dikukuhkan". Pengisian SPT ini haruslah dengan benar, jelas, dan

lengkap. Karena diamanatkan dalam UU dan bersifat wajib, berarti mengikat kepada seluruh Wajib Pajak. SPT Wajib Pajak disebut benar jika tidak ada lagi perubahan pajak terutang atau besarnya kerugian. UU KUP merupakan hukum publik, sehingga setiap warga negara wajib mematuhi dan melaksanakan.

UU KUP menyatakan bahwa pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan, dikenakan sanksi administrasi. Sedangkan bila menyangkut tindak pidana, dikenakan sanksi pidana. Hukum pada umumnya diartikan sebagai keseluruhan peraturan atau kaidah dalam kehidupan bersama, keseluruhan tentang tingkah laku yang berlaku dalam suatu kehidupan bersama yang dapat dipaksakan pelaksanaanya dengan suatu sanksi yang berjalan secara efektif.

Perkembangan pembentukan Undang-undang dalam bidang perpajakan dimulai setelah Indonesia merdeka, yang diawal dari lahirnya Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Pajak kemudian mengalami perubahan dengan Undang-Undang No. 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan direvisi dengan perubahan ketiga dengan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 dan yang terakhir pada perubahan keempat dengan Undang-Undang No. 16 Tahun 2009.

Aturan mengenai kewajiban setiap wajib pajak untuk menyampaikan SPT, yang diancam dengan sanksi pidana bagi yang tidak mematuhinya. Wajib pajak yang tidak memasukkan SPT, namun sampai saat ini tidak ada wajib pajak yang

dipidana karena pelanggaran tersebut. Masyarakat sangat jarang mendengar adanya pengadilan atas kasus-kasus pidana pajak. Hanya beberapa kasus pidana pajak yang terekspos beberapa waktu yang lalu, misalnya kasus faktur pajak fiktif dan kasus penggelapan transaksi valas. Dalam hal ini menggambarkan sangat sedikitnya tindak pidana pajak yang terjadi (artinya wajib pajak jarang melakukan tindak pidana pajak), atau karena fiskus sulit menemukan tindak pidana yang dilakukan oleh wajib pajak, atau karena sulitnya membawa kasus pidana pajak sampai ke pengadilan.

Sebenarnya jika isi laporan pajak kurang benar, itu ancaman sanksi hukumannya berdasarkan undang-undang pajak adalah sanksi denda atau ancaman sanksi penjara juga.

Ancaman pelanggaran kaedah norma di bidang perpajakan bisa berupa sanksi administrasi berupa "denda 200%" dan/atau ancaman sanksi pidana penjara. Dalam praktiknya, Pengadilan Pajak memaknai tindak pidana perpajakan sebagai "tidak hapusnya sanksi denda sekalipun wajib pajak dihukum pidana penjara karena membuat laporan pajak yang tidak benar secara sengaja".

Sementara dalam kasus lainnya sebagaimana pernah terjadi, dengan dilunasinya denda administrasi perpajakan, maka wajib pajak dapat terhindar dari ancaman sanksi pidana (asas pidana sebagai *ultimum remedium*: ketika kerugian Negara di bidang pajak telah dipulihkan, ancaman pidana menjadi tertutup).

Oleh karenanya, segera tunjukkan itikad baik dengan melunasi sanksi denda pajak, agar Wajib Pajak tidak sampai masuk ke dalam tahap pemidanaan, mengingat hukuman pidana tidak menghapus hubungan perikatan berupa beban pajak terutang. yang juga perlu dipahami, sanksi pidana tambahan berupa "pidana denda", berbeda dengan sanksi "administrasi berupa denda", meski keduanya mengatur perihal penjatuhan penjatuhan hukuman denda.

Bila laporan pajak dibuat secara keliru karena ketidaktauan normative perpajakan, mungkin sanksi pidana berupa denda masih dapat diberlakukan tanpa pemidanaan penjara. namun bila terdapat faktor seperti unsur kesengajaan, seperti diketahui adanya "pembukuan versi ganda", maka dapat dipastikan sanksi denda dan sanksi penjara akan dijatuhkan secara pararel (kumulatif) oleh pengadilan pidana maupun pengadilan pajak, sehingga tidak dapat diremehkan oleh wajib pajak perorangan maupun korporasi, terutama bagi PKP terhadap kewajiban penyetoran PPN.

Terdapat pula sebuah kaedah hukum berupa *"judge made law"* yang normanya tidak terkandung dalam undang-undang, namun dibentuk dari praktik kebiasaan peradilan sebagai *best practice*, bahwasanya nilai denda administrasi pajak tidak boleh mengacu pada tuntutan Jaksa Penuntut Umum sebagaimana dakwaan di persidangan pidana, namun adalah hasil pemeriksaan Majelis Hakim perkara pidana yang telah berkekuatan hukum tetap. Nilai yang disebutkan

terakhir itulah yang menjadi dasar bagi kantor Pajak untuk menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar.

Adapun latar belakang perkara ini, sebelumnya telah terbit Putusan Pengadilan Negeri Nomor 1079/Pid.B/2009/PN.DPS tanggal 20 Januari 2010, dimana terdakwa Sdr. XY sebagai Direktur Pemohon Banding telah terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana perpajakan yaitu secara bersama-sama tidak menyampaikan surat pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap dan tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara. oleh karena itu, kepada terdakwa Sdr. XY, atas perbuatan pidana yang bersangkutan, telah dijatuhi pidana selama 1 tahun penjara, dengan masa percobaan selama 2 tahun. putusan pengadilan pidana tersebut hanya menegenai perbuatan tindak pidana yang telah dilakukan Sdr. XY, dengan demikian, jumlah pajak yang terutang masih harus ditagih melalui Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (hak keperdataan Negara).

Wajib pajak mengajukan upaya hukum banding, dimana terhadap Majelis Hakim Pengadilan Pajak membuat pertimbangan serta amar putusan.

Menurut Terbanding penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar a quo didasarkan adanya ‘keterangan lain’ berupa Putusan Pengadilan Negeri Denpasar Nomor 1079/Pid.B/2009/PN.DPS. tanggal 20 Januari 2010, atas nama Direktur, yaitu: Sdr. XY.

Sesuai Peraturan Pemerintah No. 80 tahun 2007 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, dinyatakan:

Pasal 7 ayat (1) huruf a:

> 'Dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, Bagian tahun Pajak, atau Tahun Pajak, Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dalam hal terdapat pajak yang tidak atau kurang dibayar berdasarkan: Hasil Penelitian terhadap keterangan lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (1) Undang-Undang.'

Pasal 7 ayat (2) huruf d:

'Keterangan lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a termasuk:

a. risalah mengenai data perpajakan terkait dengan Wajib Pajak yang tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (3) Undang-Undang dan setelah ditegur secara tertulis Surat Pemberitahuan tidak disampaikan pada waktunya sebagaimana ditentukan dalam Surat Teguran;
b. risalah mengenai temuan Pemeriksaan Bukti Permulaan terkait dengan pembuatan lapran sumir dalam hal berdasarkan hasil pemeriksaan Bukti Permulaan tidak ditemukan adanya indikasi tindak pidana di bidang perpajakan;
c. risalah mengenai temuan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dalam hal penyidikan dihentikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 44A Undang-Undang;
d. Putusan pengadilan yang telah memperoleh hukum tetap terhadap Wajib Pajak yang dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan atau tindak pidana lainnya yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara.

Putusan Pengadilan Negeri Denpasar Nomor 1079/Pid.B/2009/PN.DPS. tanggal 20 Januari 2010, atas nama Direktur yaitu: Sdr. XY adalah putusan yang berkekuatan hukum tetap, karena tidak diajukan banding dan kasasi oleh para pihak yang bersengketa.

Sesuai ketentuan Pasal 13 ayat (1) Undang-Undang KUP jo. Pasal 7 ayat (2) huruf d Peraturan Pemerintah Nomor 80 tahun 2007, Putusan Pengadilan Negeri Denpasar yang telah berkekuatan hukum tetap adalah merupakan unsur keterangan lain, sehingga unsur adanya keterangan lain sebagai dasar penerbitan SKPKB Pajak Penghasilan tahun pajak 2005 terbukti atau terpenuhi.

Berdasarkan uraian di atas, Majelis berpendapat bahwa penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan tahun pajak 2006 Nomor …. tanggal 15 September 2010 sudah sesuai dengan ketentuan yang berlaku."

Terhadap dalil Penggugat yang menyatakan pengenaan PPh Tahun Pajak 2006 dengan ditetapkan dalam SKPKB tersebut bersifat ganda, karena atas subjek yang sama (Penggugat) kewajiban perpajakannya telah diputus dengan denda pidana dalam putusan PN Denpasar, maka Majelis berpendapat sebagai berikut:

Pada prinsipnya menurut ketentuan perpajakan tidak ditemukan adanya penetapan pajak yang bersifat berganda yaitu artinya Surat Ketetapan Pajak

atas objek pajak, subjek pajak dan masa atau tahun pajak yang sama tidak dapat diterbitkan Surat Ketetapan Pajak dua kali.

Berdasarkan Pasal 38 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000, dalam penjelasannya dinyatakan sebagai berikut:

> ‘Pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan dikenakan sanksi administrasi. Sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan, dikenakan sanksi pidana. Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud dalam pasal ini, bukan merupakan pelanggaran administrasi, tetapi merupakan tindak pidana.

Dengan adanya sanksi pidana tersebut, diharapkan tumbuhnya kesadaran Wajib Pajak untuk mematuhi kewajiban perpajakan seperti yang ditentukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Kealpaan yang dimaksud dalam Pasal ini berarti tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan kewajibannya, sehingga perbuatan tersebut menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara.

Dengan penjelasan tersebut di atas jelas bahwa perbuatan Penggugat yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenakan sanksi pidana karena bukan merupakan pelanggaran administrasi, tetapi merupakan pelanggaran pidana. Adapun pelanggaran Penggugat terhadap kewajiban

perpajakan sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan, dikenakan sanksi administrasi yang berupa penerbitan Surat Ketetapan Pajak.

Sanksi denda pidana yang dijatuhkan adalah berdasarkan perbuatan pidana yang dilakukan Penggugat, sedangkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar yang diterbitkan adalah berdasarkan fakta hukum adanya data fiscal yang terungkap dari Putusan Pengadilan negeri Denpasar (keterangan lain) dimana terdapat pajak terutang kurang dibayar.

Berdasarkan fakta-fakta persidangan Majelis berkesimpulan Tergugat belum pernah menerbitkan SKPKB Pajak Penghasilan Tahun Pajak 2006 sebelumnya selain Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan tahun pajak 2006 Nomor …. tanggal 15 September 2010 yang menjadi sengketa dalam perkara ini, sehingga berdasarkan hal tersebut unsur pengenaan pajak yang bersifat berganda tidak ada atau tidak terpenuhi.

Terhadap jumlah yang ditagih dalam SKPKB yang dinyatakan Penggugat tidak benar bahwa Putusan Pengadilan Negeri Denpasar Nomor 1079/PidB/2009/PN.Dps, tanggal 20 Januari 2010 atas nama Sdr. XY, sebagai Pimpinan Outlet/ Direktur Pemohon Banding telah dijadikan dasar penerbitan:

1) SKPKB PPh Badan tahun 2005 Nomor …. tanggal 15 September 2010
2) SKPKB PPh Badan tahun 2006 Nomor …. tanggal 15 September 2010
3) SKPKB PPN tahun 2005 Nomor …. tanggal 15 September 2010
4) SKPKB PPN tahun 2005 Nomor …. tanggal 15 September 2010

dengan rincian sebagai berikut: ……;

Dalam putusan Pengadilan Negeri Denpasar Nomr: 1079/PidB/2009/PN.Dps, tanggal 20 Januari 2010 tersebut pada halaman 36 dalam uraian pembuktian kerugian pada pendapatan Negara pada point Ad.5 Unsur: Dapat menimbulkan kerugian pada Pendapatan Negara, di dalam alenia kedua menyatakan:

Menimbang bahwa terdakwa Sdr. XY, telah menandatangani dan menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) PPh Badan tahun pajak 2005 dan 2006 serta SPT Masa PPN masa pajak Januari 2005 s/d Desember 2006 atas nama Pemohon Banding NPWP: …… yang isinya tidak benar dengan cara membuat pembukuan ganda dimana hanya Pembukuan dan Laporan Keuangan Type A saja yang digunakan sebagai dasar pengisian SPT, baik SPT Tahunan PPh Badan maupun SPT Masa PPN, sehingga telah menimbulkan kerugian pada pendapat Negara sebesar Rp 18.699.036.276,- ;

Berdasarkan pertimbangan tersebut di atas, Majelis Hakim berpendapat bahwa Unsur Ad. 5 “Dapat menimbulkan kerugian pada Pendapatan Negara” telah pula secara sah menurut hukum dan meyakinkan telah terpenuhi dan terbukti pada diri dan perbuatan yang dilakukan oleh Terdakwa.

Dalam Putusan Pengadilan Negeri Denpasar *aquo* dalam halaman satu alenia terakhir disebutkan: ‘bahwa ia terdakwa Sdr. XY baik secara sendiri-sendiri melakukannya, maupun bersama-sama dengan YY (terdakwa dalam berkas perkara terpisah pada hari dan tanggal yang sudah tidak lagi ditentukan, yaitu pada hari-hari yang termasuk di dalam tahun 2004 dan tahun 2006 bertempat di kantor Pemohon Banding (Tiara Grosir) di Jalan Cokroaminoto No. 16 Denpasar, atau di suatu tempat lain yang setidak-tidaknya masih termasuk daerah hukum Pengadilan Negeri Denpasar, telah dengan sengaja menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan atau membantu, untuk menyampaikan surat pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap atau tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara.

Dalam putusan Pengadilan Negeri Denpasar aquo pada halaman 38, baris kedua dinyatakan: Terdakwa melakukan perbuatannya hanya mengikuti kebijaksanaan yang telah ditetapkan oleh Wakil Komisaris Back Office TD Group (YY).

Dalam putusan Pengadilan Negeri Denpasar aquo pada halaman 39 baris ke 1 Sampai ke 6, Majelis Hakim telah menjatuhkan putusan berupa:

1. Menjatuhkan pidana karena itu terhadap Terdakwa tersebut dengan pidana penjara selama 1 (satu) tahun:

2. Menyatakan bahwa pidana tersebut tidak akan dijalankan, terkecuali di kemudian hari ada perintah lain dalam putusan Hakim karena Terdakwa dipersalahkan melakukan suatu tindak pidana atau mencukupi suatu syarat sebelum habis berakhir dengan masa percobaan selama 2 (dua) tahun.

Putusan Pengadilan Negeri Denpasar aquo pada halaman 10 pada alenia 2 dinyatakan: Menimbang, bahwa setelah surat dakwaan tersebut selesai dibacakan di persidanagan atas pertanyaan Hakim Ketua, Terdakwa menyatakan telah mengerti akan maksud surat dakwaan tersebut, akan tetapi Terdakwa menyatakan tidak mengajukan eksepsi dan tidak keberatan perkaranya dilanjutkan.

Dalam putusan Pengadilan Negeri Denpasar aquo pada halaman 10 pada alenia 3 dinyatakan: 'Menimbang, bahwa Terdakwa menyatakan tidak ada mengajukan sanksi yang meringankan *(ade charge).*'

Dalam persidangan Jaksa Penuntut Umum untuk membuktikan dakwaannya telah mengajukan saksi-saksi diantaranya Saksi Ahli Teguh Harianto, S.E., yang bekerja di kantor Wilayah DJP Bali yang menjelaskan tentang kerugian Negara yang terjadi atas PPh Badan Tahun 2005 dan 2006 serta PPN tahun 2005 dan 2006 dengan rincian sebagai berikut:

Kerugian Negara yang terjadi atas PPh Badan sebagai berikut:

- Tahun 2005 Rp 915.661.200,-

- Tahun 2006 Rp 1.233.788.400,-

Total PPh Badan Rp 2.149.449.600,-

Kerugian Negara yang terjadi atas PPN sebagai berikut:

- Tahun 2005 Rp 8.228.830.605,-
- Tahun 2006 Rp 8.320.756.071,-

Total PPN Rp 16.549.586.676,-

Kerugian Negara seluruhnya berjumlah Rp 18.699.036.276,-

Majelis memandang terdakwa Sdr. XY, tidak mengajukan saksi yang meringankan terutama untuk jumlah kerugian Negara disebabkan tuntutan Jaksa Penuntut Umum hanya pidana penjara saja (tidak ada pidana denda), sehingga Majelis memandang jumlah kerugian Negara yang tidak dibantah oleh Sdr. XY, tetap sama seperti jumlah hitungan dari Jaksa Penuntut Umum karena Sdr. XY tidak akan dijatuhi pidana denda.

Tentang kerugian Negara yang diakibatkan oleh perbuatan terdakwa Sdr. XY, untuk Pemohon banding tersebut adalah bersama-sama dengan perbuatan komisaris Pemohon Banding yaitu Sdr. ZZ, bahwa sesuai dengan putusan Pengadilan Negeri Denpasar Nomor 1144/Pid.B/2009/PN.Dps, tanggal 18 Mei 2009 atas perkara Sdr. ZZ, dalam pertimbangannya sebagai berikut:

Halaman 219:

Terhadap penjatuhan denda dalam perkara ini, meskipun sifatnya kumulatif yang harus dijatuhkan kepada terdakwa dalam kapasitasnya sebagai wakil komisaris perusahaan TD Group dan uang yang tidak

disetorkan pajak iti adalah tidak dinikmati sendiri oleh Terdakwa, melainkan untuk kepentingan operasional TD Group dan juga telah ada pengakuan lewat surat yang dikirimkan oleh Lisa Megawati yang bertindak selaku Direktur TD Group, melalui Jaksa Penuntutr Umum di persidangkan ada menyerahkan surat bukti penitipan uang sebesar RP. 5.000.000,000,- (Lima Miliar Rupiah) yang berhubungan dengan hutang pajak dari beberapa perusahaan yang tergabung dalam TD Group sebesar 3x Rp 6.037.577.318,- = Rp 18.112.731.954, melalui terdakwa sebagai komisaris.

Perhitungan jumlah kerugian Negara menurut putusan Pengadilan Negeri Denpasar Nomor 1144/Pid.B/2009/PN.Dps tanggal 18 Mei 2009 atas perkara Sdr. YY dalam pertimbangan hukumnya antara lain menyatakan sebagai berikut:

Halaman 211:

Saksi Sdr. MS. telah memberikan keterangan di depan persidangan, bahwa yang bersangkutan adalah Consultant Hukum di bidang Pajak dan saksi pernah melakukan audit terhadap TD Group berdasarkan pembukuan yang ada bahwa total kerugian Negara atas PPh Badan Tahun 2005 dan 2006 adalah sebesar Rp. 1.921.510.907,- sedangkan PPN Masa Januari s/d Desember 2005 dan Januari s/d Desember 2006 sebesar Rp 4.116.066.411,- sehingga total kerugian Negara yang harus disetor ke kas Negara oleh TD Group adalah sebesar Rp 6.037.577.318,-

Halaman 213:

Majelis setelah membaca dan membandingkan hasil perhitungan pemeriksa pajak dengan hasil perhitungan saksi yang meringankan yaitu Sdr. MS, memperoleh fakta-fakta, bahwa team pemeriksa pajak belum ada menghitung asset perusahaan TD Group yaitu sekitar Rp 26.123.873.783,- sehingga dengan demikian secara logika dapat menerima perhitungan kerugian Negara yang dilakukan oleh perusahaan TD Group, menurut Majelis dipandang adil dan patut, maka jumlah denda yang harus dibayar oleh TD Group melalui terdakwa selaku wakil Komisaris adalah sebesar 3 x Rp. 6.037.577.318,- = Rp. 18.112.731.954,-

Jumlah kerugian Negara yang juga disebut sebagian jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar sebesar Rp. 6.037.577.318,- dalam putusan Pengadilan Negeri Denpasar Nomor 1144/Pid.B/2009/PN.Dps tanggal 18 Mei 2009 dipertahankan oleh Putusan Banding Pengadilan Tinggi Denpasar Nomor 75/PID/2009/PT.DPS tanggal 27 Juli 2009 dan putusan kasasi Mahkamah Agung Nomor 323 K/PID/2010 tanggal 30 September 2010 hanya di tingkat banding dan kasasi dendanya diturunkan dari 3 (tiga) kali menjadi 2 (dua) kali jumlah kerugian Negara.

Selanjutnya berdasarkan putusan Pengadilan Negeri Denpasar dengan Putusan Nomor 1144/Pid.B/2008/PN.Dps tanggal 18 Mei 2009 atas Sdr. ZZ serta penjelasan kedua belah pihak dalam persidangan diketahui bahwa jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar (perhitungan kerugian Negara) sebesar

Rp. 6.037.577.318 sebagai dasar Majelis Hakim untuk menjatuhkan denda pidana kepada Sdr. ZZ berasal dari hasil perhitungan saksi yang meringankan yaitu saksi Sdr.MS, dengan perincian sebagai berikut:

1. PPh. (Pajak Penghasilan) yang kurang dibayar adalah sebagai berikut: …..:
2. PPN yang kurang dibayar adalah sebagai berikut: ……;

Jumlah kerugian sebagaimana dimaksud dalam putusan Pengadilan Negeri di atas adalah jumlah pokok pajak yang harus disetor ke kas Negara."

Selanjutnya berdasarkan pemeriksaan Majelis atas perhitungan kerugian Negara di atas diketahui bahwa terdapat selisish (perbedaan) perhitungan jumlah nilai kerugian Negara antara jumlah perincian kerugian Negara TD Group dengan jumlah total kerugian Negara TD Group yaitu sebesar Rp. 332,00 (tiga ratus tiga puluh dua Rupiah) dimana menurut jumlah perincian kerugian Negara TD Group adalah sebesar Rp. 6.037.576.986,- dengan perincian sebagai berikut: ……'

Sedangkan menurut jumlah kerugian Negara TD Group adalah sebesar Rp. 6.037.577.318,- dengan rincian sebagai berikut: …..;

Namun demikian walaupun terdapat perbedaan selisih perhitungan jumlah kerugian Negara sebesar Rp. 332,- tersebut Majelis tetap mengacu jumlah kerugian Negara sebagai dasar penentuan pengenaan denda pidana atas terdakwa Iskak Tegoeh sebagaimana yang tercantum dalam putusan

Pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap (putusan Kasasi Mahkamah Agung) yaitu sebesar Rp. 6.037.577.318,-

Selanjutnya Majelis memandang karena perkara pidana Sdr. XY dan Sdr. ZZ, atas Pemohon Banding adalah perkara yang sama dan terbukti sebagai pelaku utama adalah Sdr. ZZ dan Sdr. XY, hanya mengikuti kebijaksanaan yang ditetapkan oleh Sdr. ZZ, maka Majelis berpendapat tentang kerugian Negara adalah harus atas satu jumlah yang sama."

Namun ternyata putusan Sdr. XY tentang kerugian Negara jumlahnya berbeda dengan putusan Sdr. ZZ.

Perbedaan tersebut menurut pandangan Majelis terjadi karena tuntutan Jaksa Penuntut Umum pada perkara Sdr. XY, atas kerugian Negara dalam Pemohon Banding tidak ada bantahan dari terdakwa karena Terdakwa tidak dituntut pidana denda, sehingga terdakwa tidak perlu mengajukan saksi ahli untuk penghitungan kerugian Negara."

Dalam perkara Sdr. ZZ atas kerugian Negara dalam Peohon Banding dilakukan bantahan terdakwa karena terdakwa dituntut oleh Jaksa Penuntut Umum berupa pidana denda yang harus dibayarnya."

Berdasarkan hal tersebut Majelis berpendapat bahwa kerugian Negara yang paling adil adalah apabila tuntutan Jaksa Penuntut Umum tersebut dikuatkan oleh Saksi Ahli dari Jaksa Penuntut Umum dan dibantah oleh saksi ahli terdakwa.

Berdasarkan uraian di atas Majelis berpendapat bahwa untuk perkara yang sama atas suatau entitas usaha yang sama (Pemohon Banding) yang dilakukan oleh 2 (dua) orang terdakwa seharusnya jumlah kerugian tidak berbeda, namun karena putusan atas pelaku utama (Sdr. ZZ) dari pengadilan tingkat pertama (Pengadilan Negeri Denpasar) dan tingkat banding (Pengadilan Tinggi Denpasar) dan tingkat kasasi (Mahkamah Agung) tidak memutuskan kerugian Negara yang sama dengan putusan pengadilan negeri Denpasar atas terdakwa Sdr. XY, maka Majelis mengacu pada jumlah kerugian Negara adalah putusan Sdr. ZZ, bukan Sdr. XY."

Dalam sidang saksi ahli (Prof. Dr. Gunadi) seharusnya nilai SKPKB mengacu pada jumlah dari putusan Mahkamah Agung, bukan tuntutan dari Jaksa Penuntut Umum.

Selanjutnya saksi ahli (Prof. Dr. Gunadi) mengutip pendapat Brotodihardjo (2008) yang menyatakan bahwa jika tindak pidana yang dimaksud ditemukan dan terbukti merugikan pada pendapatan Negara sudah selayaknya sebagai konsekuensinya dapat dikenakan hukuman berupa pembayaran berlipat ganda meliputi: (a) utang pajak beberapa tahun sesuai perbuatannya, (b) denda pidana, dan (c) kenaikan pajak yang harus dibayar.

Dalam hukum pajak terdapat dua jenis hukuman atau sanksi, yaitu: (a) sanksi adminitrasi yang dikenakan dan dieksekusi Ditjen Pajak sendiri dalam bentuk tambahan pajak terutang yang dapat berupa denda, bunga, atau

kenaikan (baik jumlah maupun tariff), dan (b) sanksi pidana yang diputus pengadilan dan dieksekusi kejaksaan yang dapat berupa pidana kurungan atau penjara dan pidana denda."

Selanjutnya saksi ahli mengutip pendapat Santoso Brotodihardjo (1998) yang menyatakan bahwa di atas pelaku tindak pidana di bidang perpajakan yang terbukti melakukan kejahatan perpajakan dapat dikenakan kewajiban pembayaran yang dapat berlipat ganda berupa pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, denda pidana, dan kenaikan lainnya."

Jumlah kerugian Negara berupa pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar tidak sama dengan yang dimaksud oleh putusan Mahkamah Agung, sesuai dengan prinsip tranparansi dan good governance, seyogyanya karena permohonan Wajib Pajak atau jabatannya sesuai dengan Pasal 36 Undang-Undang KUP, Dirjen Pajak dapat mengurangkan atau membetulkan Surat Ketetapan Pajak yang dimaksud.

Majelis melihat Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Tahun Pajak 2006 Nomor …. 10 tanggal 15 September 2010 diterbitkan dengan memakai dasar perhitungan putusan Pengadilan Negeri Denpasar atas nama Sdr. XY, yang besarnya pidana denda seperti tuntutan Jaksa Penuntut Umum pada putusan Pengadilan Negeri Denpasar atas nama Sdr. XY, yang besarnya pidana denda sebesar Rp. 18.112.731.954,- ., maka atas hal tersebut Majelis tidak sependapat dan seharusnya Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar

Pajak Penghasilan Tahun Pajak 2006 tersebut mengacu kepada putusan kasasi Mahkamah Agung atas nama Sdr. ZZ, yang besarnya pidana denda adalah sebesar Rp. 12.075.154.636,-

Majelis melihat yang menjadi subyek pajak atau subyek hukum pada putusan Pengadilan Negeri Denpasar adalah Sdr. XY, yang sesuai Akte Notaris …., SH. Nomor 40 tanggal 17 April 2000 adalah Direktur penggugat yaitu Pemohon Banding, dan atas perkara pidananya terbukti Penggugat melakukan pelanggaran pidana bersama Sdr. ZZ, yang dalam akte tersebut bukan sebagai pengurus Pemohon Banding namun sebagai pemegang saham 16% saham Perseroan dan sebagai Wakil Komisaris Back Office, yang demikian dapat diartikan juga sebagai subjek pajak yang atas perbuatannya tersebut menimbulkan/ mengakibatkan kerugian pada pendapatan Negara sehingga besarnya kerugian Negara tersebut dapat diacu untuk dasar penerbitan SKP untuk Penggugat. Hal tersebut sebagai Corporate Reability (pertanggungjawaban kolektif) berupa vicarious liability (perusahaan bertanggungjawab atas perbuatan pidana karyawannya).

Sanksi pidana aquo dijatuhkan berdasarknan perbuatan pidana yang dilakukan oleh subyek pajak atau subyek hukum yaitu Penggugat, sedangkan atas Surat ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Tahun Pajak 2006 Nomor 10 tanggal 15 September 2010 diterbitkan berdasarkan fakta hukum data fiscal yang terungkap bahwa selama tahun 2005 sengaja tidak dilaporkan

oleh Penggugat yang mengakibatkan pajak yang terutang kurang dibayar dan atas hal tersebut juga dikenakan denda administrasi berupa bunga sebesar 48% dari jumlah pajak yang kurang dibayar."

Atas hal tersebut majelis berpendapat berdasarkan asas Premium Remedium dengan memperhatikan pendapat para ahli hukum JE Sahetapy, Andy Hamzah, Bambang Poernomo, Barda Nawawi Arief, dan Sudarto, maka tindak pidana pajak adalah merupakan delik yang disebut insinguler, yang artinya ada penerapan sanksi administrasi dan juga ada penerapan sanksi pidana, dan kedua sanksi tersebut bisa dilakukan bersamaan sehingga tidak berarti berurutan ataupun double. Snksi administrasi dan sanksi pidana bisa diterapkan bersama-sama sepanjang dalam perkara tersebut terdapat unsur pidana.

Dalam Pasal 13 Undang-undang KUP menyatakan Tergugat (Direktur Jenderal Pajak) dapat menerbitkan SKPKB apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar, sementara dalam Pasal 38 dan 39 Undang-Undang KUP terdapat ancaman pidana bagi yang menyampaikan SPT yang isinya tidak benar atau tidak lengkap. Bahwa perbuatan dalam Pasal-Pasal tersebut sam-sama menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara namun dikenakan sanksi yang berbeda, dimana untuk Pasal 13 menggunakan sanksi administrasi berupa bunga, sementara Pasal 38 dan Pasal 39 adalah lebih ke sanksi pidana.

Berdasarkan uraian dan ketentuan di atas Majelis berpendapat bahwa dasar penerbitan Surat ketetapan Pajask Kurang Bayar Penghasilan Tahun Pajak 2006 Nomor …. tanggal 15 September 2010, sudah sesuai dengan ketentuan yang berlaku namun demikian perhitungan jumlah Pajak kurang dibayar yang terdapat dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Nomor …. tanggal 15 September 2010 Tahun Pajak 2006, seharusnya mengikuti putusan kasasi mahkamah Agung (perkara pidana).

Selanjutnya walaupun terdapat selisih (perbedaan) perhitungan jumlah nilai kerugian Negara antara jumlah perincian kerugian Negara TD Group dengan jumlah total kerugian Negara TD Group yaitu sebesar Rp. 332,- dimana untuk perhitungan kerugian Negara TD Group sebagai dasar penentuan pengenaan denda pidana atas terdakwa Iskak Tegoeh sebagaimana yang tercantum dalam putusan Pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap (putusan kasasi Mahkamah Agung) yaitu sebesar Rp. 6.037.577.318,- namun untuk penghitungan kerugian Negara pemohon Banding yang terdapat dalam perincian kerugian Negara TD Group yaitu sebagai berikut:

- Kerugian Negara atas PPN 2005 = (Rp. 40.265.177,-)
- Kerugian Negara atas PPN 2006 = Rp. 725.712.113,-
- Kerugian Negara atas PPh 2005 = Rp. 221.053.779,-
- Kerugian Negara atas PPh 2006 = Rp. 1.211.432.497,-

  Total Kerugian Negara Pemohon Banding = Rp. 1.211.432.497,-

Berdasarkan pemeriksaan Majelis atas perincian perhitungan jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar (jumlah kerugian Negara) sebagaimana diuraikan di atas ketahui bahwa jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar untuk pajak Penghasilan Tahun Pajak 2006 untuk Pemohon Banding adalah sebesar Rp. 304.931.782,-.

Majelis Hakim memutuskan mengabulkan sebagian permohonan gugatan Penggugat terhadap Surat Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor …. tanggal 9 April 2012 tentang Pengurangan atau Pembatalan Ketetapan Pajak yang Tidak Benar atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Nomor ….. tanggal 15 September 2010 Tahun Pajak 2006, sehingga Pajak Penghasilan tahun 2006 dihitung kembali menjadi sebagai berikut:

- Jumlah Pokok Pajak Rp 304.931.782
- Sanksi Adiministrasi Pasal 13 ayat (2) UU KUP Rp. 146.367.255,-
- Jumlah pajak yang harus dibayar Rp. 451.299.037,-

2. Penerapan Sanksi Pidana di bidang Perpajakan (Studi Putusan Nomor 53/Pid.Sus/2018/PT SMG jo. nomor 788/Pid.Sus/2017/PN Smg)

Pengadilan Tinggi Jawa Tengah, yang memeriksa dan mengadili perkara pidana sebagaimana dalam tindak pidana perpajakan dalam Putusan Nomor 53/Pid.Sus/2018/PT SMG , Terdakwa ditahan dalam tahanan Rumah Tahanan Negara oleh:

a. Tahanan Penyidik, sejak tanggal 09 Oktober 2017 sampai dengan tanggal 11 Oktober 2017;
b. Tahanan Penuntut Umum, sejak tanggal 12 Oktober 2017 sampai dengan tanggal 31 Oktober 2017;
c. Tahanan Hakim, sejak tanggal 25 Oktober 2017 sampai dengan tanggal 23 Nopember 2017;
d. Perpanjangan Tahanan Wakil Ketua Pengadilan Negeri Semarang, sejak tanggal 24 Nopember 2017 sampai dengan 22 Januari 2018;
e. Tahanan Hakim Tinggi Pengadilan Tinggi Jawa Tengah, sejak tanggal 15 Januari 2018 sampai dengan tanggal 13 Pebruari 2018;
f. Perpanjangan Tahanan Wakil Ketua Pengadilan Tinggi Jawa Tengah, sejak tanggal 14 Pebruari 2018 sampai dengan tanggal 14 April 2018.

Adapun latar belakang perkara ini, sebelumnya telah terbit Putusan Pengadilan Negeri nomor 788/Pid.Sus/2017/PN Smg., dimana terdakwa **INDRA IFITRIANTO** bersama-sama dengan DAFANI alias FERY, ARI KUSRINI dan JOKO BUDISUSILO (yang penuntutannya dalam berkas perkara terpisah), pada suatu waktu antara bulan April 2010 sampai dengan bulan November 2014 atau setidak-tidaknya pada waktu lain dari tahun 2010 sampai dengan tahun 2014 bertempat di sebuah mal di Senayan Jakarta Selatan, di RESTO SEA FOOD di area Bandara Soekarno Hatta, di DELMAN RESTO Jalan Gedong Batu,

Semarang, di Hotel Puri Mega Jalan Pramuka, Jakarta Timur, di restoran cepat saji Mc. D Tebet maupun di sekitar Jl. Pramuka, Jakarta Timur atau setidak-tidaknya pada suatu tempat lain di mana Pengadilan Negeri Semarang masih berwenang mengadili perkara Terdakwa tersebut, karena tempat kediaman sebagian besar saksi yang dipanggil lebih dekat pada tempat Pengadilan Negeri tersebut, maupun secara sendiri, sebagai *pihak lain yang turut serta melakukan atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan, dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya*, telah melakukan beberapa perbuatan yang ada hubungannya sedemikian rupa sehingga harus dipandang sebagai satu perbuatan berlanjut.

Perbuatan yang dilakukan oleh Terdakwa berawal pada tahun 2009, Terdakwa INDRA IFITRIANTO yang mengetahui tentang ilmu akuntansi dan perpajakan, dan berprofesi sebagai konsultan pajak, dihubungi oleh seseorang yang bernama KUAT GUNAWAN yang menginformasikan bahwa PT RAJAWALI MITRA SELARAS membutuhkan bantuan tenaga konsultan pajak. Pada saaat itu, ada pembicaraan awal dan kesepakatan antara Terdakwa INDRA IFITRIANTO dengan KUAT GUNAWAN, di antaranya sebagai berikut :

a. Bahwa KUAT GUNAWAN bisa membantu Terdakwa INDRA IFITRIANTO mencarikan klien yang salah satunya PT RAJAWALI MITRA SELARAS dan

ikut menawarkan faktur pajak fiktif yang Terdakwa INDRA IFITRIANTO terbitkan/jual.

b. Atas penjualan faktur pajak fiktif yang melalui KUAT GUNAWAN, maka Terdakwa INDRA IFITRIANTO akan memberikan fee sebesar 5% kepada KUAT GUNAWAN.

Kemudian Terdakwa INDRA IFITRIANTO oleh KUAT GUNAWAN diajak bertemu dan berkenalan dengan JOHANES ANTONIUS A. RORING alias JOHNNY selaku pemilik dan direktur PT RAJAWALI MITRA SELARAS dimana pada akhirnya untuk perpajakan PT RAJAWALI MITRA SELARAS ditangani oleh Terdakwa INDRA IFITRIANTO.

Selanjutnya JOHANES ANTONIUS A. RORING alias JOHNNY sering mengeluh kepada Terdakwa INDRA IFITRIANTO mengenai masalah beban PPN yang besar, dimana kemudian Terdakwa INDRA IFITRIANTO menawarkan agar PT. RAJAWALI MITRA SELARAS menggunakan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya untuk mengurangi atau mengecilkan beban PPN tersebut.

Oleh JOHANES ANTONIUS A. RORING alias JOHNNY, Terdakwa INDRA IFITRIANTO diperkenalkan ke RICKY.S.RUMENGAN yang merupakan pemilik PT. ELSI, PT VIRQUARIA dan CV. ELSI & Co. yang memiliki masalah yang sama, yaitu mengenai masalah beban PPN yang besar. Pada saat itu, Terdakwa INDRA IFITRIANTO menawarkan agar

RICKY.S.RUMENGAN menggunakan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya untuk mengurangi atau mengecilkan beban PPN tersebut.

Pada pertemuan antara JOHANES ANTONIUS A. RORING alias JOHNNY dan RICKY.S.RUMENGAN dengan Terdakwa INDRA IFITRIANTO, ada pembicaraan awal dan kesepakatan antara Terdakwa INDRA IFITRIANTO dengan JOHANES ANTONIUS A. RORING alias JOHNNY dan RICKY.S.RUMENGAN yang akan membeli/menggunakan Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya tersebut, di antaranya sebagai berikut :

a. Pada saat itu Terdakwa INDRA IFITRIANTO menyampaikan kepada kliennya bahwa Terdakwa INDRA IFITRIANTO memilik relasi di kantor pajak sehingga faktur pajak yang Terdakwa INDRA IFITRIANTO jual dijamin aman;
b. Kemudian klien Terdakwa INDRA IFITRIANTO tersebut menyetujui dan secara teknis penghitungan dan pemesanannya akan dikerjakan oleh Terdakwa INDRA IFITRIANTO.
c. Harga jual faktur pajak yang Terdakwa INDRA IFITRIANTO jual kepada JOHANES ANTONIUS A. RORING alias JOHNNY, direktur PT. RAJAWALI MITRA SELARAS, dan kepada RICKY. S. RUMENGAN,

direktur PT. VIRQUARIA dan PT. ELSI, yaitu antara 30% s.d. 35% dari nilai PPN yang tercantum dalam Faktur Pajak.

Dengan adanya kesepakatan antara Terdakwa INDRA IFITRIANTO dengan JOHANES ANTONIUS A. RORING alias JOHNNY dan RICKY. S. RUMENGAN, kliennya tersebut, maka akhirnya sejak tahun 2010 s.d. tahun 2013, Terdakwa INDRA IFITRIANTO menerbitkan/menjual faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya kepada JOHANES ANTONIUS A. RORING alias JOHNNY dan RICKY. S. RUMENGAN.

Proses penerbitan/penjualan Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya yang diterbitkan/dijual oleh Terdakwa INDRA IFITRIANTO tersebut dilakukan dengan cara sebagai berikut:

a. Bahwa berawal Terdakwa INDRA IFITRIANTO membuat perkiraan penghitungan PPN kurang bayar yang akan dijadikan dasar dalam pencantuman Harga Barang/Dasar Pengenaan Pajak (DPP) di Faktur Pajak Masukan untuk perusahaan pembeli faktur pajak tersebut;
b. Berdasarkan perkiraan penghitungan PPN kurang bayar tersebut, Terdakwa INDRA IFITRIANTO membeli faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya kepada DAFANI;
c. Kemudian beberapa hari kemudian faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya tersebut jadi, dokumen berupa Faktur Pajak, Nota Penjualan, Surat Jalan dan Kuitansi a.n. PKP Penerbit terkait

penjualan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya tersebut oleh DAFANI diserahkan kepada Terdakwa;

d. Dokumen berupa Faktur Pajak, Nota Penjualan, Surat Jalan & Kuitansi a.n. PKP Penerbit terkait penjualan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya tersebut, Terdakwa INDRA IFITRIANTO terima langsung dari DAFANI di tempat Dangdut Hotel Mega Puri atau melalui kurirnya DAFANI yang bernama MURSYID;

e. Kemudian dokumen tersebut oleh Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** diserahkan kepada pembeli faktur pajak dengan cara sebagai berikut:

1). Diserahkan kepada JOHANES ANTONIUS A. RORING alias JOHNNY secara langsung dengan cara bertemu langsung di kantornya JOHANES ANTONIUS A. RORING alias JOHNNY di dekat GT Jatibening dekat Kali Malang; dan

2). Diserahkan kepada RICKY.S.RUMENGAN secara langsung dengan cara bertemu langsung di Mc-D Tebet atau di Manggarai, dan terkadang oleh DAFANI melalui kurirnya yang bernama MURSYID yang langsung menyerahkannya kepada RICKY.S.RUMENGAN di daerah Manggarai.

f. Bahwa mekanisme penerimaan pembayaran atas penerbitan/ penjualan Faktur Pajak tersebut yaitu sebagai berikut:

1). Diterima secara tunai langsung dari KUAT GUNAWAN, kemudian Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** memberikan fee kepada KUAT GUNAWAN secara tunai atau terkadang transfer;

2). Biasanya uang pembayaran atas pembelian faktur pajak tersebut Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** terima dari KUAT GUNAWAN di kantor PT RAJAWALI MITRA SELARAS di daerah sekitar GT Jatibening dekat Kalimalang.

Rincian Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya yang telah Terdakwa INDRA IFITRIANTO jual kepada CV ELSI & Co, PT VIRQUARIA, PT ELSI dan PT RAJAWALI MITRA SELARAS tersebut adalah sebagai berikut:

a. Faktur pajak yang diterbitkan/dijual kepada CV ELSI & Co dengan NPWP 01.301.352.9-015.000 :

No	Nama PKP Penerbit	NPWP	Tahun Pajak	Nilai PPN
1	CV. JAYA MANDIRI AGUNG	02.009.987.5-004.000	2011-2013	373,605,966
2	CV. GEMILANG JAYA MANDIRI	02.312.632.9-004.000	2013	45,039,791
				418,645,757

b. Faktur pajak yang diterbitkan/dijual kepada PT VIRQUARIA dengan NPWP 01.317.779.5-018.000

No	Nama PKP Penerbit	NPWP	Tahun Pajak	Nilai PPN
1	CV. BESTRI SELARAS	023125347-004.000	2011-2012	264,574,419
2	PT. CITRA RAYA	21.059.961.9-	2012-2013	111,074,155

	MANDIRI	004.000		
3	CV. KARYA INDAH	02.010.249.7-004.000	2013	15,700,000
				391,348,574

c. Faktur pajak yang diterbitkan/dijual kepada PT ELSI dengan NPWP 02.635.603.0-015.000:

No	Nama PKP Penerbit	NPWP	Tahun Pajak	Nilai PPN
1	PT GITA PERMATA GEMILANG	02.312.440.7-004.000	2011-2012	320,405,470
2	PT DUTA CAKRA BUANA	01.823.687.7-004.000	2012-2013	456,373,142
3	PT DWI PUTRA MANDIRI	01.674.721.4-004.000	2013	84,446,265
				861,224,877

d. Faktur pajak yang diterbitkan/dijual kepada PT RAJAWALI MITRA SELARAS dengan NPWP 02.906.945.7-015.000 :

No	Nama PKP Penerbit	NPWP	Tahun Pajak	Nilai PPN
1	LAUTAN EMAS	02.460.227.8-086.000	2011-2012	77,298,320
2	DUTA AGUNG UTAMA	02.312.514.9-004.000	2011	4,844,195
3	PARAMITA DUTA RAYA	01.850.500.8-005.000	2012	31,201,540
4	CEMERLANG DWI LESTARI	02.313.176.6-004.000	2011	4,000,125
5	CITRA RAYA MANDIRI	21.059.961.9-004.000	2011	6,334,890
6	DAYA MITRA KARYA	02.313.011.5-004.000	2011	5,400,803
7	SARANA SENTRA USAHA	02.312.763.2-004.000	2011	16,854,400
8	KARYA INDAH	02.010.249.7-004.000	2010-2011	40,781,955
9	PUTRA TIMUR	01.850.496.9-	2011	120,657,720

	SELATAN	005.000		
10	BERDIKARI KARYA MANDIRI	02.312.388.8-004.000	2011	34,828,975
11	MULYA SAKTI MANDIRI	02.312.880.4-004.000	2011-2012	187,957,920
12	NISKALA SARIZA RAYA	02.319.273.5-005.000	2011-2012	49,819,940
				579,980,783

Dalam kurun waktu bulan Juni 2014 s.d September 2014, Terdakwa INDRA IFITRIANTO pernah menjual secara langsung faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya kepada PT SHOOZ INDONESIA, dengan rincian faktur pajak sebagai berikut:

No	Nama PKP Penerbit	NPWP	Tahun Pajak	Nilai PPN
1	PT. PACU ARGA MAS	01.327.442.8-005.000	2014	20,000,000
2	PT. PRADIMA TRIMARTHA	02.448.479.2-005.000	2014	12,000,000
				32,000,000

Pada tahun 2010, ARI KUSRINI masih bekerja sebagai Tax Accounting di Radio IBC tersebut, teman ARI KUSRINI yang bernama HENRY yang bekerja sebagai Accounting di Jakarta bercerita bahwa HENRY memiliki teman konsultan pajak di Jakarta yang bernama OGI DARMAWAN SUTIONO dan menanyakan apakah ARI KUSRINI memiliki kenalan seseorang yang bisa menyediakan atau menjual atau menerbitkan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya. Atas hal tersebut kemudian ARI KUSRINI menghubungi temannya yang bernama Pak KAMAL yang bekerja di bidang yang

sama sebagai accounting. Pada saat itu Pak KAMAL mengatakan bahwa istrinya yang bernama YUNI punya kenalan yang bisa memasok faktur pajak fiktif yang bernama **INDRA IFITRIANTO**.

Kemudian ARI KUSRINI beserta dengan Pak KAMAL, HENRY, dan OGI DARMAWAN SUTIONO datang ke Jakarta dan bertemu dengan Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** di sebuah mal di Senayan Jakarta Selatan. Pada saat itulah, ARI KUSRINI bertemu dan berkenalan dengan Terdakwa **INDRA IFITRIANTO**, yang mengaku bekerja sebagai konsultan pajak di Jakarta dan bisa menyediakan atau menjual faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya. Pada saat pertemuan itu, Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** juga mengatakan bahwa memiliki kenalan orang dalam pajak yang akan membackup masalah faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya ini, yaitu DAFANI.

Setelah adanya pertemuan tersebut, akhirnya sejak bulan Januari 2011 s.d Juni 2012, atau atau setidak-tidaknya pada waktu lain dalam tahun 2010 sampai dengan tahun 2012, Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** menerbitkan/menjual faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya langsung kepada OGI DARMAWAN SUTIONO.

Proses penerbitan/penjualan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya langsung kepada OGI DARMAWAN SUTIONO oleh Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** tersebut adalah sebagai beirkut:

a. OGI DARMAWAN SUTIONO memesan faktur dengan memberikan data berupa lembaran kertas dan bertemu di rumah makan yang OGI DARMAWAN SUTIONO tentukan, atau beberapa kali melalui email;
b. Setelah itu, data pesanan itu Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** teruskan kepada DAFANI secara langsung dengan cara bertemu di parkiran depan Gedung LIA di Jl. Pramuka Jakarta Timur;
c. Setelah faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya dan bukti lapor SPT dari DAFANI diterima oleh Terdakwa **INDRA IFITRIANTO,** kemudian oleh Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** diberikan ke OGI DARMAWAN SUTIONO secara langsung sekalian Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** ambil uangnya secara tunai dan ada beberapa ada yang secara transfer.

Rincian faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya yang Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** terbitkan/jual kepada OGI DARMAWAN SUTIONO a.n. PKP Pembeli PT ROSAMALA BLESSINDO, PT PT BANYU SUMBER URIP dan PT TRITUNGGAL TOTAL SINERGI tersebut yaitu sebagai berikut:

Faktur pajak yang Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** jual untuk digunakan oleh PKP Pembeli PT ROSAMALA BLESSINDO dengan NPWP 21.087.838.5-002.000 dalam kurun waktu Januari 2011 s.d. Agustus 2012:

No	Nama PKP Penerbit	NPWP	Tahun Pajak	Nilai PPN
1	PT. BOHAL TAMAS	01.302.322.1-005.000	2011	124,586,890
2	CV. PUTRA TIMUR SELATAN	01.850.496.9-005.000	2011	282,224,290
3	PT. BERDIKARI KARYA MANDIRI	02.312.388.8-004.000	2011-2012	305,341,140
4	PT. DUTA AGUNG UTAMA	02.312.514.9-004.000	2011	95,014,110
5	PT. MULYA SAKTI MANDIRI	02.312.880.4-004.000	2011-2012	585,782,294
6	PT. WAHANA KARYA ABADI	02.312.893.7-004.000	2011	95,040,678
7	CV. MANDIRI JAYA	02.313.018.0-004.000	2011-2012	332,278,630
				1,820,268,032

a. Faktur pajak yang Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** jual untuk digunakan oleh PKP Pembeli PT BANYU SUMBER URIP dengan NPWP 21.122.032.2-023.000 dalam kurun waktu Januari 2011 s.d. Juni 2012:

No	Nama PKP Penerbit	NPWP	Tahun Pajak	Nilai PPN
1	PT. HATEKA SAPTA	01.307.171.7-005.000	2011-2012	398,150,254
2	CV. HARAPAN PUTRA	01.337.754.4-044.000	2011	109,053,295
3	CV. KARYA INDAH	02.010.249.7-004.000	2012	229,245,560
4	PT. MULYA SAKTI MANDIRI	02.312.880.4-004.000	2011	231,500,260
				967,949,369

b. Faktur pajak yang Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** jual untuk digunakan oleh PKP Pembeli PT TRITUNGGAL TOTAL SINERGI dengan NPWP 31.183.101.0-005.000 dalam kurun waktu Januari s.d. Juni 2012

No	Nama PKP Penerbit	NPWP	Tahun Pajak	Nilai PPN
1	PT. PERMATA BHAKTY UTAMA	02.313.187.3-004.000	2012	525,884,830

Pada suatu waktu ditahun 2010, ARI KUSRINI bertemu dengan JOKO BUDI SUSILO, dimana pada pertemuan tersebut, JOKO BUDI SUSILO bercerita bila klien JOKO BUDISUSILO pernah mengeluhkan tentang kewajiban bayar PPN yang besar, dimana atas keluhan klien tersebut, JOKO BUDISUSILO menawarkan kepada kliennya, bahwa untuk mengecilkan jumlah bayar PPN dapat melalui cara membeli faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya. Pada saat itu, JOKO BUDISUSILO bertanya apakah ARI KUSRINI memiliki kenalan yang bisa menjual/menerbitkan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya. Pada saat itu ARI KUSRINI teringat jika Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** bisa menyediakan atau menjual faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya, kemudian ARI KUSRINI menghubungi melalui telepon Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** untuk menanyakan hal tersebut.

Dengan adanya permintaan dari JOKO BUDISUSILO tersebut, kemudian ARI KUSRINI beserta dengan JOKO BUDISUSILO dan NUR'AINI karyawan CV DINAMIKA MEDIA PARIWARA serta BAMBANG POERWANTO TEDJO SEPUTRO pemilik UD HARAPAN DIESEL, berangkat ke Jakarta dan bertemu dengan Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** di sekitar Bandara Soekarno-Hatta Jakarta. Pada pertemuan tersebut, Terdakwa **INDRA IFITRIANTO**

menyanggupi untuk menyediakan atau menjual atau menerbitkan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya, yang akan dibeli atau digunakan oleh klien JOKO BUDISUSILO tersebut.

Dari pertemuan tersebut, antara ARI KUSRINI, JOKO BUDISUSILO dan Terdakwa **INDRA IFITRIANTO**, dicapai kesepakatan sebagai berikut:

a. Bahwa harga beli faktur pajak dari Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** adalah sebesar antara 12,5% s.d. 35% dari jumlah PPN;

b. Bahwa harga jual faktur pajak ke klien JOKO BUDISUSILO melalui ARI KUSRINI adalah sebesar 50% kecuali jika ada pembayaran dari pengguna yang terlambat sehingga JOKO BUDISUSILO harus nalangin dengan kartu kreditnya, maka JOKO BUDISUSILO jual s.d. 60%; dan

c. Atas selisih atau merupakan keuntungan jual beli faktur pajak tersebut disepakati dibagi dua yaitu JOKO BUDISUSILO mendapatkan sebesar 50% dan ARI KUSRINI sebesar 50%.

Kemudian setelah adanya kesepakatan tersebut, JOKO BUDISUSILO menemui klien-kliennya dan bercerita bahwa JOKO BUDISUSILO memiliki teman, seorang pengusaha di Jakarta, yang bernama **INDRA IFITRIANTO**, yang punya relasi ke orang kantor pajak, yang bernama DAFANI, dimana Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** tersebut merupakan pengusaha yang ketika beli barang pake PPN dan ketika jual tidak pakai PPN sehingga banyak PPN Masukan yang bisa hangus. Agar PPN masukannya tidak hangus maka JOKO

BUDISUSILO meminta pada kliennya tersebut supaya mau mengkreditkan faktur pajak dari Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** tersebut, dan hanya membayar 50% dari nilai PPN yang ada dalam faktur pajak perusahaan tersebut.

Kemudian dicapailah suatu kesepakatan antara JOKO BUDISUSILO dengan klien-kliennya, bahwa kliennya setuju untuk menggunakan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya dari Terdakwa INDRA IFITRIANTO melalui ARI KUSRINI, dan secara teknis penghitungan dan pemesanannya, JOKO BUDISUSILO yang kerjakan dibantu oleh ARI KUSRINI.

Dengan adanya kesepakatan antara JOKO BUDISUSILO dengan kliennya tersebut, akhirnya sejak tahun 2010 s.d. tahun 2014, JOKO BUDISUSILO membeli faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya dari Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** melalui ARI KUSRINI dan dijual kepada klien milik JOKO BUDISUSILO.

Proses penerbitan/penjualan Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya yang dijual oleh JOKO BUDISUSILO yang dibeli dari Terdakwa INDRA IFITRIANTO melalui ARI KUSRINI tersebut dilakukan dengan cara sebagai berikut:

a. Bahwa berawal JOKO BUDISUSILO mengumpulkan data bahan rekapitulasi kewajiban PPN kliennya dengan memintanya kepada klien;
b. Kemudian dari data atau bahan itu, JOKO BUDISUSILO melakukan rekapitulasi kewajiban PPN keluaran perusahaan dengan memperkirakan

jumlah beban PPN kurang bayarnya, dan menghitung kebutuhan pajak masukan untuk masing-masing perusahaan klien tersebut;

c. Kemudian setelah rekapan jadi, JOKO BUDISUSILO menginformasikan hasilnya kepada kliennya dikantornya untuk mendapatkan persetujuan;

d. Kemudian setelah disetujui oleh klien, JOKO BUDISUSILO membuat konsep pesanan dan mengirimkannya ke ARI KUSRINI melalui email milik JOKO BUDISUSILO: jokoalya@yahoo.com ke email milik ARI KUSRINI dengan alamat: arinjk@yahoo.com; kemudian oleh ARI KUSRINI, email tersebut di teruskan/forward ke email milik Terdakwa **INDRA IFITRIANTO**. Email tersebut berisi nama pembeli (pemesan faktur pajak), uraian barang, kuantitas, nilai barang dan nilai PPN.

e. Setelah itu, data pesanan itu Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** teruskan kepada DAFANI secara langsung dengan cara ketemuan di parkiran depan Gedung LIA di Jl. Pramuka Jakarta Timur;

f. Kemudian beberapa hari kemudian faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya tersebut jadi, dokumen berupa Faktur Pajak, Nota Penjualan, Surat Jalan dan Kuitansi a.n. PKP Penerbit terkait penjualan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya tersebut oleh DAFANI diserahkan kepada Terdakwa **INDRA IFITRIANTO**;

g. Dokumen berupa Faktur Pajak, Nota Penjualan, Surat Jalan & Kuitansi a.n. PKP Penerbit terkait penjualan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya tersebut, Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** terima langsung dari DAFANI di tempat Dangdut Hotel Mega Puri atau melalui kurirnya DAFANI yang bernama MURSYID;

h. Dokumen berupa Faktur Pajak, Nota Penjualan, Surat Jalan & Kuitansi a.n. PKP Penerbit terkait penjualan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya tersebut kemudian oleh Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** dikirim kepada ARI KUSRINI melalui pos atau jasa ekspedisi ke kantor ARI KUSRINI, yaitu di Jl Citarum Tengah Blok E/6 Semarang Timur;

i. Kemudian setelah faktur pajak yang dikirim dari Jakarta melalui pos atau jasa ekspedisi ke kantor ARI KUSRINI datang, oleh ARI KUSRINI disampaikan ke JOKO BUDISUSILO, atau terkadang JOKO BUDISUSILO ambil sendiri atau janjian ketemuan di suatu tempat dengan Terdakwa ARI KUSRINI;

j. Kemudian faktur pajak tersebut JOKO BUDISUSILO buatkan SPT PPN-nya.

Atas proses jual/beli Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya yang dijual oleh JOKO BUDISUSILO yang dibeli dari Terdakwa

INDRA IFITRIANTO melalui ARI KUSRINI tersebut, proses pembayarannya adalah sebagai berikut:

a. Untuk proses pembayarannya atas penjualan faktur pajak yang dilakukan oleh JOKO BUDISUSILO kepada kliennya, dilakukan secara tunai dari klien-nya, dan

b. Untuk proses pembayaran atas pembelian faktur pajak kepada Terdakwa **INDRA INFITRIANTO** melalui Terdakwa ARI KUSRINI, pada awalnya proses pembayaran dilakukan melalui ARI KUSRINI, kemudian sekitar pertengahan tahun 2013, pembayaran atas pembelian Faktur Pajak kepada Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** dilakukan langsung secara transfer oleh JOKO BUDISUSILO ke rekening milik Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** di Bank Mandiri dengan rekening nomor 123-000-542-128-6 atau bank BCA dengan rekening nomor 2111139069.

Rincian Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya yang dijual oleh JOKO BUDISUSILO yang dibeli dari Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** melalui ARI KUSRINI, adalah sebagai berikut:

a. Faktur pajak yang diterbitkan/dijual kepada CV ANUGERAH HARAPAN TERPADU:

No	Nama PKP Penerbit	NPWP	Tahun Pajak	Nilai PPN
1	PT. ADI MUKTI SARANA	019520048-004000	2010	9,206,000
2	PT FAZRI JAYA ABADI	023127764-004000	2011	15,822,344
3	PT METRA KARYA	013213202-	2011	31,322,450

	PERKASA	004000		
4	PT SARANA SENTRA USAHA	023127632-004000	2011	8,436,923
				64,787,717

b. Faktur pajak yang diterbitkan/dijual kepada PT PARTNER PROPERTI

No	Nama PKP Penerbit	NPWP	Tahun Pajak	Nilai PPN
1	CV DWI PUTRA MANDIRI	016747214-004000	2013	7,500,000
2	PT NISKALA SARIZA RAYA	023192735-005000	2013	39,585,000
3	PT PERMATA BHAKTY UTAMA	023131873-004000	2013	82,158,750
				129,243,750

c. Faktur pajak yang diterbitkan/dijual kepada PT AGRA INA JAYA

No	Nama PKP Penerbit	NPWP	Tahun Pajak	Nilai PPN
1	PT WAHANA KARYA ABADI	02.312.893.7-004.000	2011	1,341,000
2	PT TRI MARGA SUKSES AMANTA	02.312.985.1-004.000	2011-2012	25,290,964
3	PT DAYA MITRA KARYA	02.313.011.5-004.000	2011	73,475,400
4	PT BERDIKARI KARYA MANDIRI	02.321.388.8-004.000	2011	19,047,500
				119,154,864

d. Faktur pajak yang diterbitkan/dijual kepada UD. HARAPAN DIESEL (BAMBANG PURWANTO TEDJO SEPUTRO):

No	Nama PKP Penerbit	NPWP	Tahun Pajak	Nilai PPN
1	PT METRA KARYA PERKASA	01.321.320.2-004.000	2010-2011	96,444,680
2	CV. DWI PUTRA MANDIRI	01.674.721.4-004.000	2013	18,894,500
3	PT. DUTA CAKRA BUANA	01.823.687.7-004.000	2013	34,106,000

4	PT ADI NUKTI SARANA	01.952.004.8-004.000	2011	15,048,600
5	CV KARYA INDAH	02.010.249.7-004.000	2011	37,406,045
6	PT KARYA MITRA MANDIRI	02.312.387.0-004.000	2011	8,317,586
7	PT.SARANA SENTRA USAHA	02.312.763.2-004.000	2013	15,954,500
8	PT ARBA DIAN PERMATA	02.312.770.7-004.000	2011-2012	125,912,539
9	CV MITRA SEJAHTERA	02.313.302.8-004.000	2012-2013	165,214,022
10	PT. PRADIMA TRIMARTHA	02.448.479.2-005.000	2014	26,955,597
				544,254,069

e. Faktur pajak yang diterbitkan/dijual kepada CV DINAMIKA MEDIA PARIWARA:

No	Nama PKP Penerbit	NPWP	Tahun Pajak	Nilai PPN
1	PT.HATEKA SAPTA	01.307.171.7-005.000	2011	58,665,000
2	PT.METRA KARYA PERKASA	01.321.320.2-004.000	2010	22,899,500
3	PT.PACU ARGA MAS	01.327.442.8-005.000	2014	158,865,000
4	PT NURJAYA NITYANUSA	01.358.928.8-003.000	2014	141,150,000
5	CV.DWI PUTRA MANDIRI	01.674.721.4-004.000	2014	136,251,818
6	CV. ARIEF MITRA BERSAMA	01.823.544.0-004.000	2014	129,132,016
7	PT.DUTA CAKRA BUANA	01.823.687.7-004.000	2013	64,600,000
8	CV.PUTRA TIMUR SELATAN	01.850.496.9-005.000	2012	189,732,000
9	PT.PARAMITA DUTA RAYA	01.850.500.8-005.000	2014	227,380,000
10	PT.ADI MUKTI SARANA	01.952.004.8-004.000	2013	67,341,000
11	CV. ERNUSA ABADI	02.109.817.3-	2014	101,424,000

		005.000		
12	PT.CATUR KARYA MANDIRI	02.109.861.1-005.000	2014	52,088,000
13	PT.BERDIKARI KARYA MANDIRI	02.312.388.8-004.000	2010 s.d. 2013	205,170,540
14	CV.GEMILANG JAYA MANDIRI	02.312.632.9-004.000	2013	220,532,600
15	PT. SARANA SENTRA USAHA	02.312.763.2-004.000	2013	103,379,500
16	PT.ARBA DIAN PERMATA	02.312.770.7-004.000	2012 s.d. 2013	406,920,700
17	PT.FAZRI JAYA ABADI	02.312.776.4-004.000	2014	81,517,500
18	PT.PRIMA INTI SOLUSINDO	02.312.788.9-004.000	2011 s.d. 2012	202,132,700
19	PT.MULYA SAKTI MANDIRI	02.312.880.4-004.000	2010 s.d. 2013	284,085,000
20	PT.TRIMARGA SUKSES AMANTA	02.312.985.1-004.000	2013	12,125,000
21	PT CEMERLANG DWI LESTAR	12,125,000	2013	82,514,000
22	PT.PERMATA BHAKTY UTAMA	02.313.187.3-004.000	2011 & 2013	340,314,195
				3,288,220,069

f. Faktur pajak yang diterbitkan/dijual kepada PT SUGIH SEHATSENTOSA:

No	Nama PKP Penerbit	NPWP	Tahun Pajak	Nilai PPN
1	PT.BERDIKARI KARYA MANDIRI	02.312.388.8-004.000	2012 & 2013	19,914,000
2	PT.GITA PERMATA GEMILANG	02.312.440.7-004.000	2013	5,715,000
3	PT.WAHANA KARYA ABADI	02.312.893.7-004.000	2014	4,174,000
4	PT.TRI MARGA SUKSES AMANTA	02.312.985.1-004.000	2014	4,613,550
5	CV MITRA SEJAHTERA	02.313.302.8-004.000	2011	13,450,000
				47,866,550

g. Faktur pajak yang diterbitkan/dijual kepada CV D & P KOMUNIKASI:

No	Nama PKP Penerbit	NPWP	Tahun Pajak	Nilai PPN
1	PT METRA KARYA PERKASA	01.321.320.2-004.000	2011	27,033,000
2	CV KARYA INDAH	02.010.249.7-004.000	2011-2013	21,079,700
3	PT FAZRI JAYA ABADI	02.312.776.4-004.000	2011	26,282,750
4	PT.TRIMARGA SUKSES AMANTA	02.312.985.1-004.000	2013	7,745,000
5	CV.MANDIRI JAYA	02.313.018.0-004.000	2011-2013	19,930,500
6	PT BERDIKARI KARYA MANDIRI	02.321.388.8-004.000	2011	5,376,000
7	PT LAUTAN EMAS	02.460.227.8-086.000	2012	24,197,500
8	PT AFB INDONESIA	31.169.725.4-028.000	2012	58,009,988
				189,654,438

Berdasarkan keterangan saksi-saksi dan keterangan Terdakwa INDRA IFITRIANTO diketahui bahwa Faktur Pajak yang diterbitkan atau dijual oleh Terdakwa INDRA IFITRIANTO adalah merupakan Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya karena tidak ada transaksi dan pembayaran yang menyertainya atau dengan kata lain hanya jual beli faktur pajak PPN saja.

Berdasarkan keterangan saksi-saksi dan keterangan Terdakwa INDRA IFITRIANTO diketahui bahwa Terdakwa INDRA IFITRIANTO telah

menerbitkan dan/atau menjual Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya yang dibeli/dipesan untuk perusahaan sebagai berikut:

a. PT RAJAWALI MITRA SELARAS;
b. PT VIRQUARIA;
c. PT ELSI;
d. CV ELSI & Co.;
e. PT SHOOZ INDONESIA;
f. PT ROSAMALA BLESSINDO;
g. PT PT BANYU SUMBER URIP;
h. PT TRITUNGGAL TOTAL SINERGI;
i. CV DINAMIKA MEDIA PARIWARA;
j. PT PARTNER PROPERTI;
k. UD. HARAPAN DIESEL;
l. PT AGRA INA JAYA;
m. CV ANUGERAH HARAPAN TERPADU;
n. PT SUGIH SEHAT SENTOSA; dan
o. CV. D & P KOMUNIKASI.

Berdasarkan keterangan saksi-saksi dan keterangan Terdakwa INDRA IFITRIANTO, diketahui bahwa Terdakwa INDRA IFITRIANTO telah menerbitkan dan/atau menjual Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi

yang sebenarnya, atas nama perusahaan penerbit faktur pajak setidaknya antara lain sebagai berikut:

NO	NPWP Penerbit	Nama Penerbit
1	02.312.788.9-004.000	PT PRIMA INTI SOLUSINDO
2	01.952.004.8-004.000	PT ADI MUKTI SARANA
3	02.312.770.7-004.000	PT ARBA DIAN PERMATA
4	01.823.544.0-004.000	CV ARIEF MITRA BERSAMA
5	01.823.687.7-004.000	PT DUTA CAKRA BUANA
6	01.674.721.4-004.000	CV DWI PUTRA MANDIRI
7	02.312.776.4-004.000	PT FAZRI JAYA ABADI
8	02.312.632.9-004.000	CV GEMILANG JAYA MANDIRI
9	02.312.440.7-004.000	PT GITA PERMATA GEMILANG
10	02.313.011.5-004.000	PT JAYA MITRA KARYA
11	02.010.249.7-004.000	CV KARYA INDAH
12	02.312.387.0-004.000	PT KARYA MITRA MANDIRI
13	02.313.018.0-004.000	CV MANDIRI JAYA
14	01.321.320.2-004.000	PT METRA KARYA PERKASA
15	02.313.302.8-004.000	CV MITRA SEJAHTERA
16	02. 312.880.4-004.000	PT MULYA SAKTI MANDIRI
17	02.313.187.3-004.000	PT PERMATA BHAKTY UTAMA
18	01.850.496.9-005.000	CV PUTRA TIMUR SELATAN
19	02.312.763.2-004.000	PT SARANA SENTRA USAHA
20	02.312.893.7-004.000	PT WAHANA KARYA ABADI
21	02.448.479.2-005.000	PT PRADIMA TRIMARTHA

Terdakwa INDRA IFITRIANTO yang telah dengan sengaja menerbitkan atau menjual Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya tersebut untuk mendapatkan keuntungan yang digunakan untuk keperluan pribadi Terdakwa INDRA IFITRIANTO

Bahwa perbuatan Terdakwa INDRA IFITRIANTO yaitu sebagai berikut:

1. Membeli Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya dari DAFANI;

2. Menjual Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya kepada PT RAJAWALI MITRA SELARAS; PT VIRQUARIA; PT ELSI; CV ELSI & Co.; PT SHOOZ INDONESIA; PT ROSAMALA BLESSINDO; PT PT BANYU SUMBER URIP; PT TRITUNGGAL TOTAL SINERGI; CV DINAMIKA MEDIA PARIWARA; PT PARTNER PROPERTI; UD. HARAPAN DIESEL; PT AGRA INA JAYA; CV ANUGERAH HARAPAN TERPADU; PT SUGIH SEHAT SENTOSA; dan CV. D & P KOMUNIKASI.
3. Menerima order/pesanan Faktur Pajak dari JOHANES ANTONIUS A. RORING alias JOHNNY, RICKY.S.RUMENGAN; PT SHOOZ INDONESIA, JOKO BUDISUSILO melalui ARI KUSRINI, dan meneruskan order/pesanan Faktur Pajak tersebut kepada DAFANI;
4. Menerima Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya dari DAFANI;
5. Meneruskan Faktur Pajak tersebut kepada para pembeli faktur pajak;
6. Menerima pembayaran atas Faktur Pajak yang dijual dari para pembeli faktur pajak
7. Meneruskan atau melakukan pembayaran atas Faktur Pajak yang dibeli oleh Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** kepada DAFANI; dan
8. Menikmati keuntungan atas penjualan Faktur Pajak tersebut, telah menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dari sektor perpajakan sekurang-kurangnya yaitu sebesar jumlah faktur pajak yang tidak berdasarkan

transaksi yang sebenarnya yang Terdakwa **INDRA IFITRIANTO** jual, yaitu sekurang-kurangnya sebesar **Rp. 10,514.004.449,-** *(Sepuluh Milyar Lima Ratus Empat Belas Juta Empat Ribu Empat Ratus Empat Puluh Sembilan Rupiah)*, dengan rincian sebagai berikut:

NO	Nama PKP Pengguna	NPWP Pengguna	Nilai PPN dalam Faktur Pajak TBTS
1	CV ELSI & Co	01.301.352.9-015.000	418,645,757
2	PT ELSI	02.635.603.0-015.000	861,224,877
3	PT RAJAWALI MITRA SELARAS	02.906.945.7-015.000	1,113,501,553
4	PT VIRQUARIA	01.317.779.5-018.000	391,348,574
5	PT BANYU SUMBER URIP	21.122.032.2-023.000	967,949,369
6	PT SHOOZ INDONESIA	03.318.916.8-036.000	32,000,000
7	PT TRITUNGGAL TOTAL SINERGI	31.183.101.0-411.000	525,884,830
8	PT ROSAMALA BLESSINDO	21.087.838.5-451.000	1,820,268,032
9	CV DINAMIKA MEDIA PARIWARA	02.404.988.4-503.000	3,288,220,069
10	PT AGRA INA JAYA	02.154.179.2-504.000	119,154,864
11	PT SUGIH SEHAT SENTOSA	02.625.267.6-504.000	47,866,550
12	CV ANUGERAH HARAPAN TERPADU	02.204.761.7-509.000	64,787,717
13	CV D & P KOMUNIKASI	01.997.126.6-517.000	189,654,438
14	PT PARTNER PROPERTI	02.315.973.4-517.000	129,243,750
15	UD. HARAPAN DIESEL	25.090.354.9-518.001	544,254,069
			10,514,004,449

Perbuatan Terdakwa sebagaimana diatur dan diancam pidana dalam Pasal 39 A huruf a jo. Pasal 43 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 jo. Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-

Undang Nomor 16 Tahun 2009 jo. Pasal 64 ayat (1) Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.

Jaksa Penuntut Umum pada Kejaksaan Negeri Semarang Terdakwa telah menuntut sebagai berikut:

1. Menyatakan terdakwa INDRA IFITRIANTO, SE terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana perpajakan sebagaimana diatur dan diancam pidana dalam Pasal 39 A huruf a jo. Pasal 43 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 jo. Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 jo. Pasal 64 ayat (1) KUHP sebagaimana surat dakwaan;
2. Menjatuhkan pidana penjara terhadap terdakwa INDRA IFITRIANTO, SE selama 4 (empat) tahun dengan dikurangi selama terdakwa berada dalam tahanan sementara dengan perintah agar terdakwa ditahan di Rutan.
3. Membayar denda sebesar 2 x Rp 10.514.004.449,- (sepuluh milyar lima ratus empat belas juta empat ribu empat ratus empat puluh sembilan rupiah) = Rp. 21.028.008.898,- (dua puluh satu milyar dua puluh delapan juta delapan ribu delapan ratus sembilan puluh delapan rupiah) paling lama 1 (satu) bulan setelah putusan mempunyai kekuatan hukum tetap

tidak dibayar, maka harta benda terdakwa disita oleh Jaksa kemudian dilelang untuk membayar pajak kurang bayar atau pajak terhutang.

4. Menyatakan barang bukti seluruhnya dipergunakan untuk perkara lain atas nama Terdakwa JOKO BUDI SUSILO
5. Menghukum Terdakwa untuk membayar biaya perkara sebesar Rp. 10.000, (sepuluh ribu rupiah).

Putusan Pengadilan Negeri Semarang Nomor 788/Pid.Sus/2017/PN Smg. tanggal 10 Januari 2018 yang amarnya berbunyi sebagai berikut:

1. Menyatakan Terdakwa INDRA IFITRIANTO, SE, terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana "Turut serta sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya"; sebagaimana dalam dakwaan tunggal Penuntut Umum;
2. Menjatuhkan pidana kepada Terdakwa INDRA IFITRIANTO, SE, oleh karena itu, dengan pidana penjara selama 3 (tig) tahun dan 6 (enam) bulan dan denda sebesar 2 x Rp 10.514.004.449,- (sepuluh milyar lima ratus empat belas juta empat ribu empat ratus empat puluh sembilan rupiah) = Rp. 21.028.008.898,- (dua puluh satu milyar dua puluh delapan juta delapan ribu delapan ratus sembilan puluh delapan rupiah), dengan ketentuan apabila denda tersebut tidak dibayar maka diganti dengan pidana kurungan selama 4 (empat) bulan;

3. Menetapkan masa penangkapan dan penahanan yang telah dijalani Terdakwa dikurangkan seluruhnya dari pidana yang dijatuhkan;
4. Menetapkan Terdakwa tetap ditahan;
5. Menetapkan barang bukti nomor urut 1 s/d nomor urut 58 sebagaimana dalam daftar barang bukti dikembalikan kepada Penuntut Umum;
6. Membebankan kepada Terdakwa membayar biaya perkara sejumlah Rp. 10.000,- (sepuluh ribu rupiah)

bahwa dengan dibacanya:

1. Akta permintaan banding yang dibuat oleh Panitera Pengadilan Negeri Semarang bahwa pada tanggal 15 Januari 2018, Jaksa Penuntut Umum telah mengajukan permintaan banding terhadap putusan Pengadilan Negeri Semarang Nomor 788/Pid.Sus/2017/PN Smg. tanggal 10 Januari 2018 dan permintaan banding tersebut telah diberitahukan dengan seksama kepada Penasihat Hukum Terdakwa pada tanggal 9 Pebruari 2018;
2. Akta permintaan banding yang dibuat oleh Panitera Pengadilan Negeri Semarang bahwa pada tanggal 15 Januari 2018, Penasihat Hukum Terdakwa telah mengajukan permintaan banding terhadap putusan Pengadilan Negeri Semarang Nomor 788/Pid.Sus/2017/PN Smg. tanggal 10 Januari 2018 dan permintaan banding tersebut telah diberitahukan dengan seksama kepada Jaksa Penuntut Umum pada tanggal 5 Pebruari 2018;
3. Memori banding tanggal 22 Januari 2018, yang diajukan oleh Jaksa Penuntut Umum dan diterima di Kepaniteraan Pengadilan Negeri Semarang, tanggal 25

Januari 2018 serta telah diserahkan salinan resminya kepada Penasihat Hukum Terdakwa pada tanggal 9 Pebruari 2018;

4. Memori banding tanggal 15 Pebruari 2018, yang diajukan oleh Penasihat Hukum Terdakwa dan diterima di Kepaniteraan Pengadilan Negeri Semarang, tanggal 15 Pebruari 2018 serta telah diserahkan salinan resminya kepada Jaksa Penuntut Umum pada tanggal 28 Pebruari 2018;
5. Kontra Memori banding tanggal 15 Pebruari 2018, yang diajukan oleh Penasihat Hukum Terdakwa dan diterima di Kepaniteraan Pengadilan Negeri Semarang, tanggal 15 Pebruari 2018 serta telah diserahkan salinan resminya kepada Jaksa Penuntut Umum pada tanggal 28 Pebruari 2018;
6. Surat Pemberitahuan untuk mempelajari berkas perkara yang dibuat oleh Plt. Panitera Pengadilan Negeri Semarang masing-masing tanggal 5 Pebruari 2018 ditujukan kepada Jaksa Penuntut Umum dan Penasihat Hukum Terdakwa untuk mempelajari berkas perkara tersebut selama 7 (tujuh) hari sebelum pengiriman berkas perkara ke Pengadilan Tinggi Jawa Tengah;

Majelis Hakim Pengadilan Tinggi menimbang, bahwa permintaan banding oleh Jaksa Penuntut Umum dan Penasihat Hukum Terdakwa telah diajukan dalam tenggang waktu dan menurut cara-cara serta syarat-syarat yang ditentukan dalam undang-undang, oleh karena itu permohonan banding tersebut secara formal dapat diterima;

Majelis Hakim Pengadilan Tinggi menimbang, bahwa memori banding yang diajukan oleh Jaksa Penuntut Umum pada pokoknya sebagai berikut:

1. Bahwa pembuktian Pasal 64 ayat(1) KUHP yang dinyatakan tidak terbukti oleh Majelis Hakim tingkat Pertama adalah keliru, karena menurut Jaksa Penuntut Umum perbuatan Terdakwa adalah merupakan perbuatan berlanjut;
2. Mengenai hukuman denda tidak sesuai dengan surat tuntutan Jaksa Penuntut Umum;

Selanjutnya Majelis Hakim Pengadilan Tinggi menimbang, bahwa memori banding yang diajukan oleh Penasihat Hukum Terdakwa pada pokoknya sebagai berikut:

1. Bahwa putusan Pengadilan Negeri Semarang Nomor 788/Pid.Sus/2017/PN Smg. kurang dalam pertimbangan hukumnya;
2. Bahwa Majelis Hakim Pengadilan Negeri Semarang dalam memutus perkara Nomor 788/Pid.Sus/2017/PN Smg. telah salah dalam menerapkan hukum;

Selanjutnya Majelis Hakim Pengadilan Tinggi juga menimbang, bahwa kontra memori banding yang diajukan oleh Penasihat Hukum Terdakwa pada pokoknya sebagai berikut:

1. Bahwa mengenai pembuktian Pasal 64 ayat(1) KUHP Penasihat Hukum Terdakwa sependapat dengan pertimbangan hukum Majelis Hakim tingkat Pertama;

2. Mengenai hukuman denda, Penasihat Hukum Terdakwa sependapat dengan Majelis Hakim tingkat pertama;

Setelah Majelis Hakim Pengadilan Tinggi memeriksa dan meneliti dengan seksama berkas perkara beserta turunan resmi putusan Pengadilan Negeri Semarang Nomor 788/Pid.Sus/2017/PN Smg. tanggal 10 Januari 2018 dan telah membaca, memperhatikan, memori banding yang diajukan oleh Jaksa Penuntut Umum dan Penasihat Hukum Terdakwa serta kontra memori banding yang diajukan oleh Penasihat Hukum Terdakwa yang ternyata dalam memori banding dan kontra memori banding tersebut isinya hanya merupakan pengulangan dan tidak terdapat hal-hal baru yang dapat melemahkan putusan Majelis Hakim Tingkat Pertama, oleh karena itu Majelis Hakim Pengadilan Tinggi berpendapat bahwa berdasarkan bukti-bukti dan fakta-fakta yang diketemukan dalam persidangan di pengadilan tingkat pertama, maka Majelis Hakim Pengadilan Tinggi menilai bahwa putusan Hakim Tingkat Pertama dengan semua pertimbangan hukumnya yang mempersalahkan Terdakwa secara sah dan meyakinkan melakukan tindak pidana sebagaimana dalam dakwaan Jaksa Penuntut Umum yang diatur dan diancam pidana menurut Pasal 39 A huruf a jo. Pasal 43 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 ternyata sudah tepat dan benar, demikian juga mengenai lamanya pidana penjara yang dijatuhkan terhadap Terdakwa, menurut Majelis Hakim Pengadilan Tinggi sudah setimpal dan sudah memenuhi rasa keadilan.

Berdasarkan pertimbangan-pertimbangan tersebut di atas, maka Majelis Hakim Pengadilan Tingkat Banding berpendapat bahwa putusan Majelis Hakim Pengadilan Negeri Semarang telah sesuai menurut hukum, karena itu patut untuk dipertahankan.

Maka berdasarkan pertimbangan tersebut di atas, bahwa putusan putusan Pengadilan Negeri Semarang Nomor 788/Pid.Sus/2017/PN Smg. tanggal 10 Januari 2018 yang dimintakan banding tersebut harus dikuatkan.

Terdakwa berada dalam tahanan dan tidak ada alasan untuk mengeluarkan Terdakwa dari tahanan, maka kepada Terdakwa harus dinyatakan tetap berada dalam tahanan. Lamanya Terdakwa berada dalam tahanan patutlah dikurangkan seluruhnya terhadap pidana yang dijatuhkan. Terdakwa tetap dinyatakan bersalah dan dijatuhi pidana maka kepadanya harus dibebani untuk membayar biaya perkara dalam tingkat banding.

Mengingat, Pasal 39 A huruf a jo Pasal 43 ayat (1) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Jo Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983, sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 dan Undang-undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana serta peraturan perundang-undangan lain yang bersangkutan.

Pada akhirnya Majelis Hakim Pengadilan Tinggi Jawa Tengah mengadili sebagai berikut:

1. Menerima permintaan banding dari Jaksa Penuntut Umum dan Terdakwa;

2. Menguatkan putusan Pengadilan Negeri Semarang Nomor 788/Pid.Sus/2017/PN Smg. tanggal 10 Januari 2018 yang dimintakan banding tersebut;
3. Memerintahkan Terdakwa tetap berada dalam tahanan;
4. Membebankan kepada Terdakwa membayar biaya perkara dalam kedua tingkat peradilan yang dalam tingkat banding sejumlah Rp2.500,00 (dua ribu lima ratus rupiah);

Keputusan tersebut diputus dalam musyawarah Majelis Hakim Pengadilan Tinggi Jawa Tengah pada hari Selasa tanggal 27 Maret 2018 oleh Hesmu Purwanto, S.H., M.H., Wakil Ketua Pengadilan Tinggi Jawa Tengah, selaku Hakim Ketua Majelis, Winaryo, S.H. dan Singgih Budi Prakoso, S.H., M.H. para Hakim Anggota yang ditunjuk untuk memeriksa dan mengadili perkara ini, dan putusan tersebut diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum pada hari Kamis tanggal 5 April 2018 oleh Ketua Majelis tersebut dengan dihadiri oleh Hakim-Hakim Anggota, serta Hj. Ponny Agustini, S.H., M.H. Panitera Pengganti tanpa dihadiri oleh Jaksa Penuntut Umum maupun Terdakwa/ Penasihat Hukum.

C. Regulasi Sanksi Pidana Denda Di Bidang Perpajakan Dalam Perspektif Keadilan

Pasal 1 (1) UU KUP menyebut Wajib Pajak adalah Orang Pribadi atau Badan, meliputi pembayar pajak, pemungut pajak, dan pemotong pajak, yang punya hak dan kewajiban perpajakan sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan

(ketentuan perpajakan). Berbeda dengan ketentuan tersebut, delik pidana pajak tidak secara eksplisit menyebut Wajib Pajak, Orang pribadi atau Badan, tetapi beberapa pasal pidana pajak dalam UU KUP menyebut unsur pelaku tindak pidana pajak (dader) bukan langsung Wajib Pajak Orang Pribadi atau Badan, tetapi 'setiap orang' (Pasal 38, 39, 39A, 41B, dan 43) dan 'seseorang' (Pasal 39(2)). Padahal penjelasan Pasal 38 secara eksplisit menyebut pelaku tindak pidana di bidang perpajakan adalah Wajib Pajak dan Pasal 43 tentang pidana 'penyertaan' *(delnemingen)* pihak lain dalam tindak pidana pajak secara tersurat juga sebut wakil, kuasa, dan pegawai dari Wajib Pajak.

Sebagai UU Tata Cara atau hukum formal/acara perpajakan, tujuan utama UU KUP termasuk memaksimalisasi penerimaan guna pemenuhan jasa publik pemerintah dan menjaga kelancaran arus penerimaan negara. Penambahan sanksi pidana yang berdampak fisik dan finansial dalam UU KUP ditujukan agar efektif menekan Wajib Pajak lebih patuh bayar pajak, bukan untuk memenjarakannya karena malah mengganggu arus penerimaan dan perekonomian negara. Sebab itu, Penjelasan Pasal 13A UU KUP menyebut pemidanaan sebagai upaya terakhir (last resort, ultimum remedium) peningkatan kepatuhan setelah semua upaya administrasi tidak efektif. Namun, berbagai rumusan ketentuan pidana dalam UU KUP bersifat mendua antara *ultimum remedium* dan *primum remedium.*

Pelanggaran aturan pajak, apakah administrasi atau tindak pidana (pelanggaran hukum) sudah berlangsung sejak adanya pungutan pajak,[243] menyebut pelanggaran hukum sebagai tidak melakukan setiap kewajiban atau larangan UU. Misalnya, tidak memenuhi kewajiban menyampaikan SPT yang diisi dengan benar, lengkap, dan jelas. Jika WAJIB PAJAK tidak melakukan apa-apa (tidak menyampaikan SPT) atau menyampaikan SPT tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap dianggap telah melanggar hukum. Pelanggaran itu dapat berdampak signifikan pada ekonomi (mengganggu pertumbuhan), finansial, atau fiskal (menghambat penerimaan negara), dan sosial-psikologis (sukses pelanggaran pajak dapat menyebar ke berbagai sektor dan membudaya antar generasi). Oleh karena itu, pelanggaran hukum pajak harus dicegah sedini mungkin dan diberantas secara efektif dan efisien.

Pasal 103 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) nyatakan ketentuan pemidanaan dalam Buku I berlaku juga atas peristiwa pidana (yang dapat dikenai hukuman pidana) di luar KUHP, kecuali diatur lain dalam UU tertentu. Karena ketentuan pidana umum KUHP juga dapat diberlakukan pada pelanggaran hukum pajak, maka sampai 1925 belum ada aturan pidana dalam UU Perpajakan (Gunadi, 2016, Panduan Komprehensif Ketentuan Umum Perpajakan). Baru pada 1925 sejak Ordonansi Pajak Perseroan 1925 (Ord PPs 1925) berlaku, dalam Pasal 47 Ordonansi tersurat ketentuan pidana pajak (untuk perseroan).

[243] Badrulzaman dan Agustina, 2003, *Perbuatan Melawan Hukum*, Program Pascasarja FHUI, Jakarta, hlm. 27.

Pasal 47 (1) Ord PPs 1925 berbunyi “barang siapa dengan sengaja memasukkan pemberitahuan (SPT) yang tidak benar atau tidak lengkap, dihukum dengan hukuman penjara paling lama 6 bulan, kalau perbuatan itu dapat menimbulkan kerugian pada negara’. Ketentuan pidana dalam pasal ini berisi beberapa unsur pidana, seperti: (i) pelaku, (ii) niat menyengaja, (iii) objek pelanggaran hukum (menyampaikan SPT yang isinya tidak benar dan tidak lengkap); (iv) akibat perbuatan (dapat menimbulkan kerugian pada negara); dan (v) sanksi pidana (hukuman penjara definitif paling lama 6 bulan).

Unsur ‘barang siapa’ merujuk pada manusia biologis sebagai pelaku, padahal ketentuan pidana itu tertuju pada subjek hukum perseroan sebagai manusia hukum atau recht person yang secara perdata juga menjadi subjek hukum pemangku hak dan kewajiban hukum. Delik pidana pajak tidak langsung merujuk pada perseroan sebagai pelaku pelanggaran, tetapi karena terkait penyampaian SPT, yang oleh Pasal 17 (1) Ord PPs 1925 langsung wajib dipenuhi oleh pengurus. Pasal 17 (1) menyatakan pengurus dari perseroan yang telah diserahi SPT wajib mengisi dan menandatangani surat tersebut dengan jelas, pasti dan benar. Karena subjek hukum pendukung kewajiban penyampaian SPT adalah pengurus perseroan (manusia biologis) bukan perseroannya (manusia hukum), maka tepatlah jika penanggung jawab pelaku pelanggaran hukum adalah pengurus manusia biologis perseroan maka dengan rumusan delik pidananya dengan kata ‘barang siapa’.

Ord PPs 1925 berlaku untuk WAJIB PAJAK perseroan (badan hukum) dan badan lainnya, tetapi rumusan pelaku tindak pidana pajaknya memakai 'barang siapa', yaitu pengurus yang diserahi SPT. Istilah 'barang siapa' menurut KBBI adalah padanan dari istilah 'siapa saja' yang merujuk pada orang atau person.

Istilah 'barang siapa' ini dipertahankan dalam ketentuan pidana pajak dalam UU KUP. Namun, mungkin dari bahasa dirasa kurang eufimistis, dalam UU No 16/2000 istilah 'barang siapa' diganti dengan 'setiap orang' sehingga tampak elegan dan dipertahankan dalam UU No 28/2007 dan UU No 16/2009.

Tindak pidana pajak merupakan pelanggaran hukum, karena itu agar berfungsi memberi kepastian dan perlindungan hukum, kemanfaatan dan keadilan hukum pajak harus ditegakkan.[244] Logika hukumnya, jika ada tindak pidana pajak berarti ada akibatnya (kerugian pada pendapatan negara), dan pelaku sendiri atau bersama-sama atau ada yang membantu dalam berbagai bentuknya. Sesuai pasal-pasal pidana dalam UU KUP, pelakunya adalah setiap orang yang karena alpa atau sengaja melakukan pelanggaran hukum perpajakan (tidak memenuhi kewajiban atau melanggar larangan). Karena beberapa pasal pidana dalam UU KUP memakai istilah 'setiap orang', sedang istilah WAJIB PAJAK hanya terdapat dalam penjelasan Pasal 38 dan secara implisit dalam Pasal 43 (tindak pidana penyertaan) untuk memberikan kejelasan dalam pelaksanaan penegakan hukum perlu penafsiran.

[244] Sudikno Mertokusumo, 2008, *Mengenal Hukum (Suatu Pengantar)*, Penerbit Liberty, Yogyakarta, hlm. 15.

Sudikno menyebutkan,[245] bahwa penafsiran sebagai salah satu metode penemuan hukum (recht finding) pemberi penjelasan gamblang teks UU agar ruang lingkup norma dapat ditetapkan pada peristiwa tertentu. Beberapa metode penafsiran guna mengetahui makna UU termasuk: (i) gramatikal/bahasa (menurut bahasa, susunan kata, atau bunyinya); (ii) teleologis/sosiologis (menurut masyarakat saat ini, sesuai hubungan dengan situasi sosial yang ada); (iii) sistematis/logis (tiap UU merupakan bagian dari seluruh sistem perundang-undangan maka penafsiran melalui hubungan dengan UU lain atau ketentuan lain dalam UU sama); (iv) historis (penafsiran dengan meneliti riwayat terjadinya UU); (v) komparatif (berdasar perbandingan hukum); (vi) futuristis (berpedoman pada UU yang belum punya kekuatan hukum); dan (vii) restriktif (penafsiran terbatas gramatikal) atau ekstensif (meluas lampaui gramatikal). Dalam hukum pidana biasanya diikuti penafsiran restriktif.

Sama dengan ketentuan pidana lainnya di Indonesia, sebagai pengikut *civil law regime*, ketentuan tindak pidana pajak masih ikut paham KUHP umum dengan prinsip badan hukum tidak pernah dapat melakukan perbuatan yang bisa dihukum karena hukum pidana melulu ditujukan pada individu (orang pribadi),[246] Pasal 59 KUHP mengakui pelaku tindak pidana adalah manusia (natuurlijk persoon, natural person)[247] mengelaborasi berbagai sebutan hukum manusia, seperti: seorang, setiap orang, barang siapa, mereka, warga negara, Wajib pajak, penanggung pajak, setiap

[245] *Ibid.*
[246] Santosa Brotodihardjo, 1971, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Eresco N.V, Jakarta, hlm. 64.
[247] Zainal Abidin Farid, 2007, *Hukum Pidana I,*

pejabat, pejabat atau tenaga ahli, nakhoda dan penumpang, atau redaksi lainnya. Dalam ranah hukum, para pelaku tindak pidana disebut subjek hukum pidana, yaitu manusia (orang biologis alami, atau dalam UU Pajak disebut orang pribadi). 3 (tiga) unsur hukum pidana adalah:[248] sifat melawan hukum *(unrecht),* kesalahan *(schuld),* dan pidana *(straf).*

Pasal 2 KUHP menyatakan ketentuan pidana dalam perundang-undangan Indonesia ditetapkan untuk setiap orang yang melakukan suatu tindak pidana di negeri ini. Walaupun dalam hukum pajak internasional terminologi orang (person) diartikan termasuk individu dan badan, dan Zainal Abidin Farid[249] mengelaborasi istilah 'setiap orang' termasuk Wajib Pajak (mencakup orang pribadi dan badan), tetapi Anshari Ritonga menyebut,[250] bahwa dalam hukum pajak lebih condong memaknai istilah 'setiap orang ' sebagai orang pribadi. Karena Pasal 123 dan 124 KUHPer menyebut tujuan tiap perserikatan yang terbentuk dari persetujuan/UU bertujuan memberi/berbuat sesuatu atau tidak berbuat, maka secara perdata badan atau badan hukum adalah subjek hukum perdata yang punya hak dan kewajiban hukum.

Keberadaan korporasi sebagai subjek hukum pidana dalam hukum pajak di Indonesia sudah diusulkan dalam RUU KUP yang akan dibahas di DPR. Namun, sebagai Wajib Pajak jika Badan lalai (Pasal 38) atau sengaja (Pasal 39) menyampaikan SPT yang isinya tidak benar atau tidak lengkap dan dapat

[248] Sudarto, 1983, *Hukum dan Perkembangan Masyarakat,*
[249] Zainal Abidin Farid, 2007,
[250] Anshari Ritonga, 2017,

menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dapat dipidana kurungan paling singkat 3 bulan dan paling lama 1 tahun atau denda paling sedikit sekali dan paling banyak dua kali pajak kurang dibayar (kalau alpa); atau pidana penjara paling singkat enam bulan dan paling lama enam tahun dan denda paling sedikit dua kali dan paling banyak empat kali (kalau sengaja). Pertanyaannya, kalau Badan itu bisa dipidana lalu siapa yang akan menjalani hukuman badan dan akan membayar pidana dendanya?

Pasal 32 (1) UU KUP menyatakan dalam menjalankan hak dan kewajiban sesuai ketentuan perpajakan badan diwakili pengurus, sedang ayat (2) menyebut sebagai wakil badan bertanggung jawab secara pribadi dan/atau secara renteng atas pembayaran utang pajak. Sebagai manusia biologis, pengurus dapat memenuhi pidana kurungan atau penjara, sedang yang memenuhi pidana denda adalah badan hukumnya atau bahkan seara pribadi dan/atau renteng pengurus juga berkewajiban.

Sebagai UU Tata Cara atau Acara Perpajakan, tujuan utama UU KUP termasuk memaksimalkan penerimaan guna penyediaan jasa publik pemerintah dan menjaga kelancaran arus pemerimaan negara. Penambahan sanksi pidana dengan dampak fisik dan finansial dalam UU KUP dimaksudkan agar efektif dapat menekan Wajib Pajak mematuhi kewajiban bayar pajak, bukan untuk memidanakannya yang justru mengganggu arus penerimaan dan perekonomian negara. Karena itu, penjelasan Pasal 13 A UU KUP menyebut pemidanaan sebagai upaya terakhir (*last resort, ultimum remedium*) peningkatan kepatuhan setelah semua upaya administrasi

yang dilaksanakan tidak efektif. Sebaliknya, jika pemidanaan pajak dipakai sebagai pintu pertama penegakan hukum maka disebut primum remedium.

Prof Qodri Sitompul dan Prof Eddy O S Hiariej meragukan apakah ultimum remedium yang tersurat dalam penjelasan Pasal 13A yang hanya menyangkut pidana alpa itu sebagai prinsip yang diikuti dalam pemidanaan pajak atau hanya istilah saja? Kalau prinsip, mengapa tidak tercantum dalam batang tubuh *(lex scripta)* dengan jelas *(lex certa)* dan pasti *(lex stricta)* serta ketat dan restriktif?[251]

Rumusan sanksi pidana Pasal 38 UU KUP dengan klausul 'atau' bersifat alternatif mewakili prinsip *ultimum remedium*, sedangkan sanksi Pasal 39 dengan klausul 'dan' bersifat kumulatif dan klausul *min-max (indefinite sentence)* mewakili kelompok *primum remedium* (pemidanaan sebagai tindakan pertama penegakan hukum). Apakah pembentuk UU memang bermaksud menjadikan pidana alpa Pasal 38 sebagai *ultimum remedium*, sedang pidana sengaja Pasal 39 menjadi *primum remedium?*

Walaupun saat ini istilah 'setiap orang' lebih condong dimaknai sebagai manusia biologis pelaku tindak pidana pajak, namun dalam praktik putusan pengadilan (Mahkamah Agung) berdasar *prinsip corporate liability* dan *vicarious liability* pengurus dan pegawai badan (sebagai manusia biologis) dan badan hukum (sebagai *recht person*) sudah sama-sama dikenai pidana (penjara untuk pengurus, denda untuk badan hukumnya). Dengan UU KUP yang baru, yang sudah sesuai

[251] FGD di UGM, 2018, Unsur 'Setiap Orang' dan Ultimatum Remedium dalam Pidana Pajak, https://mucglobal.com/id/news/2028/unsur-setiap-orang-dan-ultimatum-remedium-dalam-pidana-pajak, diunduh pada tanggal 20 September 2020 Jam 09.30 WIB.

dengan spirit PERMA No 13/2016, jika tidak ada hambatan, badan akan menjadi subjek hukum pidana seperti setiap orang.

Adanya sanksi pidana di dunia perpajakan pada dasarnya bukan merupakan bentuk balas dendam terhadap pelaku yang tidak kooperatif dan tertib membayar pajak miliknya, namun sebagai sarana dalam meningkatkan kesadaran dan ketaatan masyarakat selaku wajib pajak, sehingga pada akhirnya mampu meningkatkan penerimaan negara di bidang perpajakan. Kebijakan formulasi hukum di bidang perpajakan secara substansi menyangkut pembaharuan administrasi perpajakan dengan maksud meningkatkan kepatuhan wajib pajak serta strategi dalam menanggulangi pelanggaran dan berbagai bentuk ketidakpatuhan terhadap kewajiban di bidang perpajakan.[252]

Kebijakan hukum pidana di bidang perpajakan pada perkembangannya di sektor pelaksanaannya menimbulkan berbagai persoalan, terutama terkait dengan penerapan ketentuan pasal yang mengatur sanksi pidana. Persoalan tersebut timbul salah satunya dikarenakan penegak hukum dalam melakukan tindakan terhadap suatu perbuatan hukum yang sama menggunakan kebijakan yang berbeda. Pasal 3 ayat (1) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 yang merupakan sarana hukum dalam menertibkan pajak dalam bentuk pengendalian administrasi pemungutan pajak yang menganut *self assessment system* melalui penyampaian Surat Pernberitahuan, dalam kenyataannya tidak berjalan dengan baik. Hal tersebut dapat terlihat dalam proses

[252] http://www.pajak.go.id, *Strategi Meningkatkan Kepatuhan Wajib Pajak*, diakses pada tanggal 12 Februari 2018 pukul 19.00 WIB.

pengajuan SPT atau surat pemberitahuan, apabila terjadi ketidakbenaran dalam pengisian dan penyampaian SPT, maka seharusnya upaya yang dilakukan oleh petugas Direktorat Pajak adalah menerbitkan terlebih dahulu Surat Ketetapan Pajak (SKP) oleh karena tujuan utama dibentuknya undang-undang KUP adalah untuk memaksimalkan penerimaan negara, sehingga kebijakan hukum berbasis ekonomi yang harus dikedepankan. Kenyataan di lapangan menunjukkan, bahwa seringkali petugas Direktorat Pajak langsung melakukan pemeriksaan bukti permulaan dan penyidikan melalui mekanisme peradilan pidana yang semestinya merupakan alternatif terakhir *(ultimum remidium).*

Penyidik Pegawai Negeri Sipil seringkali menggunakan Pasal 39 ayat (1) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983, meskipun wajib pajak yang dianggap lalai tersebut telah memenuhi kewajibannya mernbayar tunggakan pajak. Sebagian perkara di bidang perpajakan yang diajukan oleh Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) Ditjen Pajak ke Penuntut Umum menggunakan ketentuan Pasal 39 Undang•Undang Nomor 16 Tahun 2009.

Selain persoalan di atas, tidak diaturnya pihak yang berwenang dalam melakukan perhitungan kerugian keuangan negara akibat persoalan pajak tidak diatur dalam berbagai peraturan perundang-undangan pajak. Selanjutnya terdapat pula persoalan lain yaitu berkaitan dengan penerapan pidana denda pada kasus pidana perpajakan. Berdasarkan Buku Kesatu KUHP Pasal 30, jika pidana denda tidak dibayar, maka diganti dengan pidana kurungan (pidana subsidair). Pemberlakuan

pidana kurungan sebagai pengganti pidana denda (pidana subsidair) yang ditentukan Buku Kesatu KUHP Pasal 30 tersebut dalam tindak pidana di bidang perpajakan, adalah berdasarkan Pasal 103 KUHP bahwa "Ketentuan-ketentuan dalam Bab I sampai dengan Bab VIII Buku ini, juga berlaku bagi perbuatan-perbuatan yang oleh ketentuan perundang-undangan lainnya diancam pidana, kecuali jika oleh undang-undang ditentukan lain."

Sedangkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) tidak mengatur tentang pidana kurungan pengganti pidana denda. Berdasarkan Pasal 30 KUHP, jika terpidana tidak membayar sama sekali uang denda, maka ia wajib menggantinya dengan menjalani pidana kurungan. Jika terpidana membayar sebagian uang denda, maka ia wajib menjalani pidana kurungan sebagian pula. Kewajiban membayar pidana denda gugur dengan sendirinya jika terpidana menjalani pidana kurungan.

Namun demikian dalam perkara tindak pidana di bidang perpajakan, besarnya pidana denda yang diputus oleh Pengadilan tetap dianggap sebagai "Pajak Terhutang" dan menjadi dasar bagi Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang penghitungannya ditentukan, yaitu pidana denda ditambah sanksi administrasi berupa bunga sebesar 48% (empat puluh delapan persen) dari pajak terhutang (pidana denda) tersebut. Hal tersebut menunjukan bahwa dalam pidana

denda pada kasus pidana pajak tidaklah menerapkan *taxt amnesty* atau peringan sanksi denda yang juga dijadikan sebagai pajak terhutang.

Hal tersebut dapat terlihat pada Pasal 13 ayat (5) KUP, pada pasal tersebut terlihat jelas bahwa walaupun jangka waktu 5 (lima) tahun sebagaimana dimaksud pada ayat(1) telah lewat, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar tetap dapat diterbitkan ditambah sanksi administrasi berupa bunga sebesar 48% (empat puluh delapan persen) dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, apabila Wajib Pajak setelah jangka waktu tersebut dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan atau tindak pidana lainnya yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap. Hal ini menjadi semakin rumit dikarenakan KUHP tidak mengatur ketentuan yang menyatakan bahwa pidana kurungan dapat menggantikan kedudukan pidana denda.

Penerapan dan pelaksanaan pidana denda kepada wajib pajak berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap, bahwa instansi yang berwenang melaksanakan putusan Pengadilan dalam perkara pidana adalah Kejaksaan melalui Jaksa sebagai eksekutor, termasuk eksekusi pidana denda yang jika dibayar oleh terpidana maka uang denda disetor ke Kas Negara sebagai Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) Kejaksaan dan jika tidak dibayar oleh terpidana maka ia wajib menjalani pidana kurungan sebagai pidana pengganti denda.

Di lain pihak, instansi perpajakan dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak juga punya kewenangan untuk menerbitkan SKP penagihan pidana denda, jika dibayar oleh terpidana (Wajib Pajak). Demikian pula perihal eksekusi pelaku tindak pidana di bidang perpajakan, khususnya aturan tentang pidana kurungan sebagai pengganti pidana denda, sampai dengan perubahan terakhir dari UU KUP, yaitu Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 tidak diatur secara tegas oleh Barda Nawawi Arief, memberikan penjelasan bahwa perumusan "tindak pidana" dan "sanksi pidana" baru dapat dijalankan/ ditegakkan/ difungsikan apabila ada peraturan pelaksanaan/ eksekusi sanksinya.[253]

KUHAP (UU No. 8 Tahun 1981) dan UU No. 16 Tahun 2004 tentang Kejaksaan RI, memberikan wewenang yang tegas kepada Jaksa sebagai pelaksana putusan Pengadilan (eksekutor). Pelaksanaan eksekusi oleh Jaksa, berdasarkan Pasal 30 jo. Pasal 103 KUHP jika pidana denda tidak dibayar maka diganti (subsidiair) dengan pidana kurungan. Akan tetapi pelaksanaan eksekusi yang demikian menjadi rancu karena berdasarkan UU KUP Pasal 13 ayat (5) dan penjelasannya, denda itu tetap ditagih oleh petugas pajak (fiskus) kepada terpidana.

Oleh karena itu, prinsip dasar atau prinsip umum yang harus diperhatikan dalam memuat "ketentuan pidana" adalah prinsip harmonisasi kesatuan sistem, baik harmonisasi internal ataupun eksternal. Harmonisasi internal artinya, ada sikronisasi

[253] Barda Nawawi Arief, 2015, *Kebijakan Formulasi Ketentuan Pidana Dalam Peraturan Perundang-undangan*, Pustaka Magister, Semarang, hlm. 86.

atau keselarasan dengan keseluruhan aturan di dalam UU khusus yang bersangkutan. Harmonisasi eksternal artinya, ada sinkronisasi atau keselarasan dengan aturan umum di dalam KUHP yang masih menjadi induk dari keseluruhan sistem hukum pidana materiil (sistem pemidanaan substantif) yang berlaku saat ini.[254]

Bambang Waluyo, menyatakan "Eksekusi dapat dikatakan sebagai tahapan akhir dari suatu peradilan pidana. Bila kita amati UU KUP, kelihatan bahwa undang-undang tersebut tidak mengatur perihal eksekusi pelaku tindak pidanadi bidang perpajakan. Untuk itu, ketentuan pelaksanaan putusan pengadilan dalam perkara tindak pidana di bidang perpajakan tetap berpedoman pada KUHP".[255]

Penegakan hukum terhadap pelaku tindak pidana di bidang perpajakan, termasuk dalam hal pelaksanaan putusan Pengadilan (eksekusi) juga tidak terlepas dari konsep diferensiasi fungsional yang dianut oleh KUHAP, sebagaimana tercermin dari pembagian fungsi dan kewenangan aparat penegak hukum dalam tugas-tugas:

1) Penyelidikan dan penyidikan.
2) Penuntutan.
3) Pemeriksaan disidang Pengadilan; dan
4) Pelaksanaan putusan hakim.[256]

---

[254] *Ibid.*

[255] Bambang Waluyo, 1994, TindakPidana Perpajakan, Pradnya Paramita, Jakarta, hlm. 160

[256] Diferensiasi fungsional adalah penjelasan dan pembagian tugas wewenang antara jajaran aparat penegak hukum secara instansional, sehingga KUHAP meletakan suatu asas "penjernihan" *(clarification)* dan modifikasi *(modification)* fungsi dan wewenang antara setiap institusi penegak hukum. Yahya Harahap, 1993, *Pembahasan, Permasalahan dan Penerapan KUHAP*, Jilid I, Jakarta, Pustaka Kartini, hlm. 45-46.

Sesuai dengan kewenangan Jaksa sebagai eksekutor, jika terpidana (Wajib Pajak) tidak membayar pidana denda, maka diganti dengan subsidiair pidana penjara, artinya si terpidana wajib menjalani pidana penjara di Lembaga Pemasyakatan atau di Rumah Tanahan Negara. Akan tetapi jika subsidiair pidana kurungan tersebut tidak secara tegas dimuat dalam tuntutan/putusan pengadilan, tidak secara otomatis dapat dilaksanakan oleh Jaksa. Hal itu dapat terjadi karena Penuntut Umum dalam tuntutannya dan Hakim dalam putusannya dengan mempertimbangkan rasa keadilan bagi terdakwa terhadap berlakunya UU KUP Pasal 13 ayat (5) dan penjelasannya, tidak memuat subsidiair pidana kurungan pengganti pidana denda.

Putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap *(Inkracht van gewijsde)* tersebut tidak mencantumkan pidana pengganti denda, sehingga apabila setelah jangka waktu melaksanakan pidana badan Terpidana tidak dapat membayar pidana denda, maka akan sangat sulit dilakukan eksekusi oleh Jaksa Eksekutor dan menjadi tunggakan secara terus menerus yang menumpuk di Kejaksaan. Hal ini menjadi semakin rumit, Pidana Denda tidak dapat dieksekusi dikarenakan UU KUP tidak mengatur secara limitatif.

Berdasarkan Buku Kesatu KUHP Pasal 30 jika pidana denda tida dibayar maka diganti dengan pidana kurungan *(pidana subsidiair)*. Pemberlakuan pidana kurungan sebagai pengganti pidana denda *(pidana subsidiair)* yang ditentukan Buku Kesatu KUHP Pasal 30 tersebut dalam perkara tindak pidana di bidang perpajakan, adalah

berdasarkan Pasal 103 KUHP bahwa ketentuan-ketentuan dalam Bab I sampai dengan Bab VIII Buku ini, juga berlaku bagi perbuatan-perbuatan yang oleh ketentuan perundang-undangan lainnya diancam pidana, kecuali jika oleh undang-undang ditentukan lain.[257]

Berdasarkan Pasal 30, jika terpidana tidak membayar sama sekali uang denda, maka wajib menggantinya dengan menjalani pidana kurungan. Jika terpidana membayar sebagian uang denda, maka wajib menjalani pidana kurungan sebagian pula. Kewajiban membayar pidana denda gugur dengan sendirinya jika terpidana menjalani pidana kurungan.

UU KUP sebagai *lex specialis* tidak mengatur secara *eksplisit/ limitative* terhadap pidana pengganti denda. Akan tetapi KUHP sebagai *lex generalis*, dalam Pasal 30 menyatakan: jika terpidana tidak membayar uang denda, maka wajib menggantinya dengan menjalani pidana kurungan.

Dalam regulasi UU KUP tidak mencantumkan pidana pengganti denda, hanya menyebutkan pidana denda 2 (dua) kali pajak terutang atau maksimal 4 (empat) kali pajak terutang. Mengacu pada *Lex Specialis Derogate Legi Generalis*, apabila tidak diatur dalam aturan khusus, maka aturan umum yang digunakan. Padahal aturan umum dalam Pasal 30 KUHP menyebutkan pengganti denda hanya 6 (enam) bulan kurungan.

[257] R Sugandhi, *Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (K.U.H.P) Dengan Penjelasannya*, Usaha Nasional, Surabaya, 1981, hlm. 119.

Putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap *(Inkracht van gewijsde)* tersebut tidak mencantumkan sanksi pidana pengganti denda. Akan menjadi rumit lagi jika Terpidana tidak membayar pidana denda yang nilainya tinggi hingga menyebabkan kerugian negara yang sangat luar biasa. Padahal dalam Pasal 30 KUHP menyebutkan pidana pengganti denda hanya 6 (enam) bulan kurungan. Inilah yang menyebabkan ketidakadilan tersebut.

UNIVERSITAS ISLAM SULTAN AGUNG
UNISSULA
جامعة سلطان أجونج الإسلامية

BAB IV

KELEMAHAN-KELEMAHAN REGULASI SANKSI PIDANA DENDA DI BIDANG PERPAJAKAN BELUM BERBASIS KEADILAN

Dalam UUD Negara Republik Indonesia 1945 tersebut istilah *Rechsstaats* disebutkan pada angka I yang berbunyi: "Indonesia ialah negara yang berdasarkan hukum (*rechsstaat*), tidak berdasarkan kekuasaan belaka (*machsstaat*)". Setelah dilakukan amandemen UUD Negara Republik Indonesia 1945, penjelasan tersebut ditiadakan dan isinya bersifat normatif dimasukkan dalam Pasal-Pasal. Pada perubahan ketiga UUD Negara Republik Indonesia 1945, prinsip negara hukum selanjutnya dicantumkan dalam Pasal 1 ayat (3) yang berbunyi: "Indonesia adalah negara hukum", dengan tanpa menyebutkan istilah "*rechsstaat*" atau "*the rule of law*".

Penegakan hukum merupakan usaha mewujudkan ide dan konsep menjadi kenyataan. Pembicaraan proses penegakan hukum ini menjangkau pula sampai kepada pembuatan hukum. Perumusan pikiran pembuat undang-undang (hukum) yang dituangkan dalam peraturan hukum akan turut menentukan bagaimana penegakan hukum itu dijalankan.[258]

[258] Satjipto Rahardjo, 2009, *Penegakan Hukum, Suatu Tinjauan Sosiologis*, Genta Publishing, Yogyakarta, hlm. 154. Inti dan arti penegakan hukum terletak pada kegiatan menyerasikan hubungan nilai yang dijabarkan dalam kaedah dan mengejawantah dan sikap tindak sebagai rangkuman penjabaran nilai tahap akhir, untuk menciptakan, memilihara dan mempertahankan kedamaian pergaulan hidup. Penegakan hukum sebagai suatu proses yang pada hakekatnya merupakan diskresi menyangkut pembuatan keputusan yang tidak secara ketat diatur oleh kaedah hukum, akan tetapi

Selanjutnya, teori sistem hukum[259] yang dikemukakan Lawrence M Friedman menyatakan, bahwa hukum mencakup 3 (tiga) komponen yaitu substansi hukum *(legal substance)*, struktur hukum *(legal structure)*, budaya hukum *(legal culture)*.[260] Dalam disertasi ini, Penulis akan menguraikan kelemahan-kelemahan regulasi sanksi pidana denda di bidang perpajakan saat ini belum berkeadilan, dengan menggunakan

---

mempunyai unsur penilaian pribadi dan pada hakekat diskresi berada diantara hukum dan moral. Dalam arti luas penegakan hukum melibat semua subjek hukum dalam setiap hubungan hukum, sesuatu dengan mendasar pada aturan norma hukum, berarti menegakkan aturan hukum. Dalam arti sempit, dari segi subjeknya itu, penegakan hukum sebagai upaya aparatur penegakan hukum menjamin dan memastikan hukum berjalan seharusnya dengan menggunakan daya paksa. Soerjono Soekanto. *Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Penegakan Hukum, Op, Cit,* hlm. 7.

[259] Sistem hukum merupakan kesatuan menyeluruh dari tatanan-tatanan yang terdiri dari bagian-bagian atau unsur-unsur yang satu sama lain saling berhubungan dan berkaitan secara erat atau dengan kata lain saling terintegrasi dalam suatu sistem. Untuk mencapai suatu tujuan sistem tersebut perlu kerja sama antar bagian-bagian atau unsur-unsur tersebut menurut rencana dan pola tertentu. Dalam sistem hukum yang baik tidak boleh terjadi pertentangan- pertentangan atau tumpang tindih antara bagian-bagian yang ada. Jika pertentangan atau kontradiksi tersebut terjadi, sistem itu sendiri yang menyelesaikan hingga tidak berlarut. Hukum yang merupakan sistem tersusun atas sejumlah bagian yang masing-masing juga merupakan sistem yang dinamakan subsistem. Kesemuanya itu bersama-sama merupakan satu kesatuan yang utuh. J. B. Daliyo, 1997, *Pengantar Hukum Indonesia*. Prenhalindo, Jakarta, hlm. 35.

[260] Lawrence M Friedman, 1969, *The Legal System: A Sosial Science Perspektive,* Russel Soge Foundation, New York, hlm. 1. Substansi hukum *(legal substance)*; merupakan aturan-aturan, norma-norma dan pola prilaku nyata manusia yang berada dalam sistem itu termasuk produk yang dihasilkan oleh orang yang berada di dalam sistem hukum itu, mencakup keputusan yang mereka keluarkan atau aturan baru yang mereka susun. 2. Sturktur hukum *(Legal structure)*; merupakan kerangka, bagian yang tetap bertahan, bagian yang memberikan semacam bentuk dan batasan terhadap keseluruhan instansi-instansi penegak hukum. Di Indonesia yang merupakan struktur dari sistem hukum antara lain; institusi atau penegak hukum seperti, wilayatul hisbah, advokat, polisi, jaksa dan hakim. 3, Budaya hukum *(legal culture);* merupakan suasana pikiran sistem dan kekuatan sosial yang menentukan bagaimana hukum itu digunakan, dihindari atau disalahgunakan oleh masyarakat. Ketiga komponen tersebut saling mempengaruhi satu sama lainnya, maka dapat dikaji bagaimana bekerjanya hukum dalam praktek sehari-hari. Hukum merupakan budaya masyarakat, oleh karena itu tidak mungkin mengkaji hukum secara satu atau dua sistem hukum saja, tanpa memperhatikan kekuatan sistem yang ada dalam masyarakat. Teori sistem hukum ini menganalisa masalah penerapan substansi hukum, struktur hukum dan budaya hukum.

3 (tiga) komponen teori sistem hukum yang dikemukakan Friedman tersebut, yaitu sebagai berikut:

1. **Kelemahan Struktur Hukum (*Legal Structure*) Dan Dimensi Sistem Kelembagaan**

Terkait struktur hukum/ pranata hukum, bahwa dalam teori Lawrence Meir Friedman hal ini disebut sebagai sistem struktural yang menentukan dapat atau tidaknya hukum itu dilaksanakan dengan baik. Struktur hukum berdasarkan UU No. 8 Tahun 1981 yang terdiri mulai dari Kepolisian, Kejaksaan, Pengadilan dan Badan Pelaksana Pidana (Lapas). Kewenangan lembaga penegak hukum dijamin oleh undang-undang, sehingga dalam melaksanakan tugas dan tanggungjawabnya terlepas dari pengaruh kekuasaan pemerintah dan pengaruh-pengaruh lain. Terdapat adagium yang menyatakan ***"fiat justitia et pereat mundus"*** (meskipun dunia ini runtuh, hukum harus ditegakkan).

Komponen struktur dari suatu sistem hukum mencakup berbagai institusi (lembaga) yang diciptakan sistem hukum tersebut dengan berbagai macam fungsi dalam mendukung bekerjanya sistem hukum. Salah satu diantara institusi adalah peradilan dengan berbagai perlengkapannya.

Mengenai hal ini Friedman menulis,*"....structure is the body, the framework, the longlasting shape of the system; the way courts of police depatements are organized, the lines of jurisdication, the table of*

organization".[261] (Struktur adalah bodi atau kerangka, bentuk sistem yang bermotif, cara pengorganisasian pengaturan Departemen Kepolisian, garis-garis yurisdiksi, bagan organisasi).

Mengingat bahwa kejahatan di bidang perpajakan dari dulu sampai sekarang menjadi sorotan, meskipun kasus pajak atau tindak pidana di bidang pajak tersebut jarang terekspos. Meskipun jarang terekspos, tetapi kejahatan ini sebetulnya ada dan banyak dan memang tidak kasat mata karena kejahatan di bidang perpajakan termasuk kejahatan ekonomi. Pelakunya mempunyai uang banyak dan mempunyai hubungan dekat dengan kekuasaan, mengandung penipuan, penggelapan dan lain sebagainya.

Hukum tidak dapat berjalan atau tegak apabila tidak ada aparat penegak hukum yang kredibilitas, kompeten dan independen. Seberapa bagusnya suatu peraturan perundang-undangan bila tidak didukung dengan aparat penegak hukum yang baik, maka keadilan hanya angan-angan. Lemahnya mentalitas aparat penegak hukum mengakibatkan penegakkan hukum tidak berjalan sebagaimana mestinya. Banyak faktor yang mempengaruhi lemahnya mentalitas aparat penegak hukum diantaranya lemahnya pemahaman agama, ekonomi, proses rekruitmen yang tidak transparan dan lain sebagainya. Sehingga dapat dipertegas bahwa faktor penegak hukum memainkan peran penting dalam memfungsikan hukum. Kalau peraturan sudah baik tetapi kualitas penegak hukum rendah, maka

[261] *Ibid.*

akan ada masalah. Demikian juga, apabila peraturannya buruk sedangkan kualitas penegak hukum baik, kemungkinan munculnya masalah masih terbuka.[262]

Komponen struktur hukum dalam hal ini mencakup berbagai institusi yang diciptakan oleh sistem hukum dengan berbagai macam fungsinya dalam rangka mendukung bekerjanya sistem hukum tersebut.

Untuk mengkaji dan mengetahui secara pasti bahwa telah terjadinya suatu tindak pidana dalam bidang perpajakan maka diperlukan pemeriksaan untuk mencari, meng-inventaris, mengolah data dan informasi lainnya untuk melihat kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Penyidikan tindak pidana perpajakan dilaksanakan berdasarkan surat perintah penyidikan yang ditandatangani oleh Dirjen Pajak atau Kepala kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak. Apabila dianggap perlu, maka penyidik pajak dapat meminta bantuan penegak hukum lainnya apabila perkara yang ditangani begitu rumit dan membutuhkan penyelesaian masalah oleh penegak hukum.

Penyidik tindak pidana perpajakan harus memberitahukan kepada Jaksa Penuntut Umum apabila memulai penyidikan dan wajib menyampaikan hasil atau laporan penyidikannya kepada Jaksa penuntut umum, hal ini berdasarkan ketentuan Pasal 44 ayat (3) UU Perpajakan yang menjelaskan bahwa "Penyidik sebagaimana dimaksud pada ayat (1) memberitahukan dimulainya penyidikan dan

[262] Moeljatno, *Perbuatan Pidana dan Pertanggungjawaban Dalam Hukum Pidana,*Bina Aksara, Jakarta,1993, h. 47.

menyampaikan hasil penyidikannya kepada penuntut umum melalui penyidik pejabat Polisi Negara Republik Indonesia sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Hukum Acara Pidana".

Selanjutnya Jaksa penuntut umum yang akan menentukan apakah masalahnya sudah matang untuk diajukan ke pengadilan atau tidak dilanjutkan ke pengadilan. Dalam proses penyidikan, di dalamnya mengandung 2 (dua) hal yaitu pertama, Penyidikan yang berakhir dengan diserahkannya hasil penyidikan ke pengadilan atau untuk kepentingan penerimaan negara atas permintaan Menteri Keuangan, Kedua hasil penyidikan tidak diproses di pengadilan/dihentikan, dengan catatan wajib pajak yang disidik telah melunasi utang pajaknya dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak.

Betapa kompleks sebenarnya penyelenggaraan keadilan di bidang hukum pidana pajak ini. Dan sebagaimana biasanya proses-proses yang melibatkan badan-badan dalam suatu sistem birokrasi, maka problem utama yang dihadapi adalah efisiensi kerjanya. Kecaman-kecaman yang biasa dilontarkan dalam hubungannya dengan administrasi yang demikian itu adalah ketidaksamaan perlindungan yang diberikan kepada tersangka, sehingga mengalami penderitaan lebih dari yang bisa diterima.[263]

Permasalahan Hukum Pidana di Indonesia semakin berkembang seiring dengan makin pesatnya pertumbuhan masyarakat dan makin tingginya mobilitas

[263] Satjipto Rahardjo, 2012, *Ilmu Hukum*, Alumni, Bandung, h. 196

individu serta makin intensnya hubungan antara individu satu dengan individu yang lain. Kondisi yang demikian akan menimbulkan permasalahan sosial biasa namun juga akan menimbulkan permasalahan pidana. Penegakan hukum pidana secara formal melalui Lembaga Penegakan Hukum akan menghasilkan keadilan yang relatif cenderung hanya keadilan prosedural.

Penegak hukum dalam melakukan tindakan terhadap suatu perbuatan hukum yang sama menggunakan kebijakan yang berbeda. Pasal 3 ayat (1) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 yang merupakan sarana hukum dalam menertibkan pajak dalam bentuk pengendalian administrasi pemungutan pajak yang menganut *self assessment system* melalui penyampaian Surat Pernberitahuan, dalam kenyataannya tidak berjalan dengan baik.

Proses pengajuan SPT atau surat pemberitahuan, apabila terjadi ketidakbenaran dalam pengisian dan penyampaian SPT, maka seharusnya upaya yang dilakukan oleh petugas Direktorat Pajak adalah menerbitkan terlebih dahulu Surat Ketetapan Pajak (SKP) oleh karena tujuan utama dibentuknya undang-undang KUP adalah untuk memaksimalkan penerimaan negara, sehingga kebijakan hukum berbasis ekonomi yang harus dikedepankan.

Kejaksaan mempunyai posisi yang sangat penting dan strategis dalam pengendalian proses perkara pidana. Dikatakan sangat penting dan strategis, karena Kejaksaan berada di poros dan menjadi filter antara proses penyidikan dan pemeriksaan di persidangan Pengadilan atau disebut *dominus litis*. Selain itu

Kejaksaan juga memiliki kewenangan sebagai Pelaksana Putusan Pengadilan yang juga disebut *executive ambtenaar*.

Kebijakan hukum pidana di bidang perpajakan pada perkembangannya di sektor pelaksanaannya menimbulkan berbagai persoalan, terutama terkait dengan penerapan ketentuan pasal yang mengatur sanksi pidana. Persoalan tersebut timbul salah satunya dikarenakan penegak hukum dalam melakukan tindakan terhadap suatu perbuatan hukum yang sama menggunakan kebijakan yang berbeda.

Putusan pidana denda dalam bidang perpajakan sangat sulit dilakukan eksekusi, sehingga menjadi tunggakan secara terus menerus oleh Jaksa Eksekutor. Putusan pengadilan terkait pidana denda pajak, jaksa eksekutor sebagai fungsi eksekusi kesulitan dalam melakukan eksekusi, sehingga terjadi penumpukan dan tunggakan di Kejaksaan.

Terkait penegakan hukum perpajakan, bahwa tindak pidana perpajakan ini adalah *ultimum remidium* yang dimaksimalkan. Tapi ternyata masih ada wajib pajak yang membandel dan menjadi pengemplang pajak. Pencegahan melalui *ultimum remedium*, akan tetapi bagi yang pengemplang pajak tidak bisa ditolerir. Pengemplang pajak perlu dilakukan penindakan-penindakan sesuai aturan-aturan hukum. Dimana dalam UU KUP sendiri belum terjangkau untuk membuat efek jera bagi pengemplang pajak, karena di dalam sanksi pidananya hanya dimuat

minimal 2 (dua) kali sampai dengan 6 (enam) kali pajak terutang. Pengaturannya hanya begitu saja, belum mengatur kelanjutannya.

Penindakan khususnya bagi pengemplang-pengemplang pajak dengan yang dengan kesengajaan yang luar biasa untuk melarikan harta-harta. Penegak hukum harus memaksimalkan pencegahan untuk penerimaan negara yang semaksimal mungkin.

Selain itu, Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) pajak seharusnya perlu melakukan *asset tracing*, sinergitas/ kolaborasi diperlukan dengan instansi terkait Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK), Kementerian Agraria dan Tata Ruang/ Badan Pertanahan Nasional (BPN), Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia RI (Kemenkumham), Perbankan dan lain-lain. PPNS pajak dapat menjerat pelaku koorporasi/ Badan Hukum, dalam rangka memaksimalkan penerimaan uang negara, jika denda tidak bisa dibayar maka asset perusahaan bisa disita. Diperlukannya optimalisasi penerapan TPPU dalam tindak pidana perpajakan.

2. Kelemahan Substansi Hukum (*Legal Substance*)

Berkaitan dengan persoalan tertib pajak, pemerintah beserta segenap instrumennya di bidang perpajakan seringkali melakukan penertiban termasuk membuat berbagai forrnulasi di bidang perpajakan. Hal terkait dapat dilihat pada upaya pemerintah dalam mengeluarkan berbagai ketentuan umum perpajakan, yaitu melalui Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum

dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana yang telah diubah dan disempurnakan melalui Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994, Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dan diubah terakhir Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 yang di dalamnya juga mengatur sanksi pidana.

Tindak pidana di bidang perpajakan merupakan suatu tindakan yang melanggar peraturan perundang-undangan perpajakan yang menimbulkan kerugian keuangan Negara dimana pelaku yang melakukannya diancam dengan hukum pidana berupa pidana penjara, pidana kurungan dan pidana denda.

Apabila diperinci, ketentuan sanksi pemidanaan dalam tindak pidana perpajakan yang terdapat dalam Perundang-undangan perpajakan mengatur mengenai:

1. Perbuatan-perbuatan apa yang dapat diancam dengan hukuman;
2. Mengenai siapa saja yang dapat dijatuhi hukuman/sanksi;
3. Bentuk dan hukuman apa yang dapat diterapkan.

Pengaturan mengenai ketentuan pidana dalam UU KUP diatur dalam Pasal 38, Pasal 39, Pasal 39A, Pasal 40, Pasal 41 A, 41 B dan 41 C.

1. **Pasal 38 UU KUP**, isinya mengatur sebagai berikut:

   Setiap orang yang karena kealpaannya:

   a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau

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

2. **Pasal 39 ayat (1), (2), (3) UU KUP**, pengaturan pidana mengatur mengenai:

(1) Setiap orang yang dengan sengaja:

a. tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;

b. menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;

c. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;

d. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;

e. menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;

f. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;

g. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;

h. tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi on-line di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11); atau

i. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

(2) Pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan.

(3) Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan.

3. **Pasal 39A UU KUP,** Pengaturan pidana yang mengatur mengenai:

Setiap orang yang dengan sengaja: menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang

sebenarnya; atau menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.

4. **Dalam Pasal 40 UU KUP**, Pengaturan pidana yang mengatur:

   Tindak pidana di bidang perpajakan tidak dapat dituntut setelah lampau waktu sepuluh tahun sejak saat terhutangnya pajak, berakhirnya Masa Pajak, berakhirnya Bagian Tahun Pajak, atau berakhirnya Tahun Pajak yang bersangkutan

5. **Dalam Pasal 41 ayat (1) UU KUP**,

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

   Pasal 41 ayat (1), Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajibannya atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan

pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling banyak Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah).

6. **Pasal 41A Undang-Undang KUP**,

Setiap orang yang wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 tetapi dengan sengaja tidak memberi keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah).

7. **Pasal 41B Undang-Undang KUP**,

Setiap orang yang dengan sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan denda paling banyak Rp75.000.000,00 (tujuh puluh lima juta rupiah).

8. **Pasal 41C Undang-Undang KUP**,

1) Setiap orang yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35A ayat (1) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah);
2) Setiap orang yang dengan sengaja menyebabkan tidak terpenuhinya kewajiban pejabat dan pihak lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal

35A ayat (1) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda paling banyak Rp800.000.000,00 (delapan ratus juta rupiah);

3) Setiap orang yang dengan sengaja tidak memberikan data dan informasi yang diminta oleh Direktur Jenderal Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35A ayat (2) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda paling banyak Rp800.000.000,00 (delapan ratus juta rupiah); 4) Setiap orang yang dengan sengaja menyalahgunakan data dan informasi perpajakan sehingga menimbulkan kerugian kepada negara dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).

Kebijakan formulasi hukum di bidang perpajakan secara substansi menyangkut pembaharuan administrasi perpajakan dengan maksud meningkatkan kepatuhan wajib pajak serta strategi dalam menanggulangi pelanggaran dan berbagai bentuk ketidakpatuhan terhadap kewajiban di bidang perpajakan.[264]

Dalam perkara tindak pidana di bidang perpajakan, besarnya pidana denda yang diputus oleh Pengadilan tetap dianggap sebagai "Pajak Terhutang" dan menjadi dasar bagi Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang penghitungannya ditentukan, yaitu pidana denda ditambah

[264] http://www.pajak.go.id, *Strategi Meningkatkan Kepatuhan Wajib Pajak*, diakses pada tanggal 12 Februari 2018 pukul 19.00 WIB.

sanksi administrasi berupa bunga sebesar 48% (empat puluh delapan persen) dari pajak terhutang (pidana denda) tersebut. Hal tersebut menunjukan bahwa dalam pidana denda pada kasus pidana pajak tidaklah menerapkan *taxt amnesty* atau peringan sanksi denda yang juga dijadikan sebagai pajak terhutang.

Hal tersebut dapat terlihat pada Pasal 13 ayat (5) KUP, pada pasal tersebut terlihat jelas bahwa walaupun jangka waktu 5 (lima) tahun sebagaimana dimaksud pada ayat(1) telah lewat, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar tetap dapat diterbitkan ditambah sanksi administrasi berupa bunga sebesar 48% (empat puluh delapan persen) dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar.

Apabila Wajib Pajak setelah jangka waktu tersebut dipidana, karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan atau tindak pidana lainnya yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) tidak mengatur tentang pidana penjara pengganti pidana denda.

Atas suatu perbuatan pelanggaran yang merugikan keuangan negara, terdapat 2 (dua) jalur penyelesaian yaitu diselesaikan secara administratif dengan cara sanksi dan SKP ataupun dengan jalur pidana. Dalam Gambar 1, suatu perbuatan yang yang dilakukan baik secara sengaja maupun alpa dapat

diselesaikan baik dengan administrasi (jalur A) ataupun pidana yang diawali dengan pemeriksaan bukti permulaan (jalur B).

Tabel 4.1.

Penyelesaian Pidana dan Administratif dalam Pelanggaran Perpajakan

No	Pelanggaran	Sanksi Pidana	Sanksi Administrasi
1	Tidak mendaftarkan diri sebagai WP/PKP	Pidana penjara dan denda Pasal 39 (1) huruf a UU KUP	NPWP/PKP jabatan Pasal 2 UU KUP
2	Tidak menyampaikan SPT	Pidana penjara dan denda Pasal 39 (1) huruf c , Pasal 38 ayat (1) UU KUP	Denda administrasi Pasal 7 UU KUP
3	Menyampaikan SPT tidak benar atau tidak lengkap	Pidana penjara dan denda Pasal 39 (1) huruf d, Pasal 38 (2) UU KUP	Penerbitan SKPKB Pasal 13 UU KUP
4	Menolak dilakukan pemeriksaan	Pidana penjara dan denda Pasal 39 (1) huruf e UU KUP	Ditetapkan penghasilan pajaknya secara jabatan sesuai Pasal 29 ayat 3b
5	Memperlihatkan pembukuan/dokumen palsu	Pidana penjara dan denda Pasal 39 (1) huruf f UU KUP	Ditetapkan penghasilan pajaknya secara jabatan sesuai Pasal 29 ayat 3b
6	Tidak menyelenggarakan/ memperlihatkan pembukuan/pencatatan	Pidana penjara dan denda Pasal 39 (1) huruf g UU KUP	Ditetapkan penghasilan pajaknya secara jabatan sesuai Pasal 29 ayat 3b
7	Tidak menyimpan buku, catatan atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan	Pidana penjara dan denda Pasal 39 (1) huruf h UU KUP	Ditetapkan penghasilan pajaknya secara jabatan sesuai Pasal 29 ayat 3b
8	Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut	Pidana penjara dan denda Pasal 39 (1) huruf i UU KUP	Penerbitan SKPKB + sanksi Pasal 13 ayat (3) huruf b

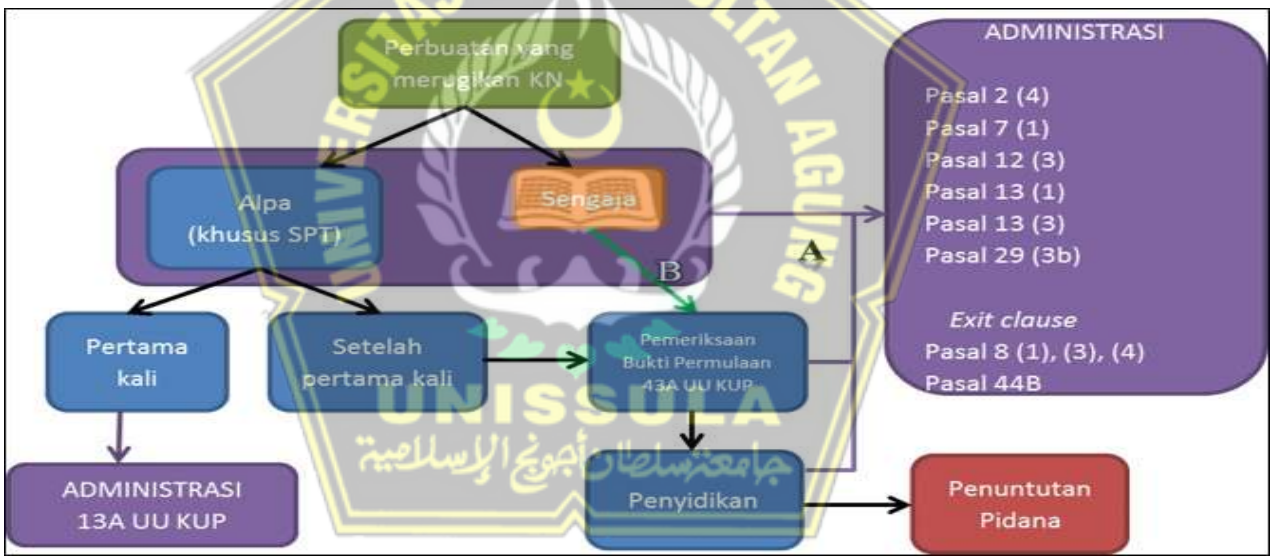
Sumber: UU KUP No. 16 Tahun 2009, diolah.

Dalam UU KUP sendiri tidak ada penegasan mengenai syarat-syarat yang harus dipenuhi agar seseorang cukup dikenai sanksi administrasi walaupun suatu kerugian negara memang terjadi. Mengingat perbuatan dalam Pasal 38 dan Pasal 39 adalah perbuatan yang awam terjadi di masyarakat, maka sebenarnya ada

banyak sekali orang yang dapat dijerat sanksi pidana berdasarkan ketentuan pidana perpajakan yang ada.

Pemidanaan dalam konteks perpajakan juga mengakibatkan *double loss* karena selain terdapat biaya dalam proses pemidanaan, ada pula potensi ekonomi yang hilang dibandingkan apabila Wajib Pajak tidak dikenai pidana badan/penjara dan melakukan kegiatan usahanya secara normal sehingga memberi kontribusi pada perkembangan perekonomian.

Gambar 4.2.
Dua jalur penyelesaian atas suatu pelanggaran yang menyebabkan kerugian negara



Sumber: UU KUP No. 16 Tahun 2009, diolah.

Pengenaan sanksi pidana haruslah memperhatikan prinsip proporsionalitas kesalahan,[265] sementara unsur kealpaan sekiranya tidak layak untuk dikenai sanksi seberat sanksi pidana. Pembenahan lain yang tidak kalah penting yaitu

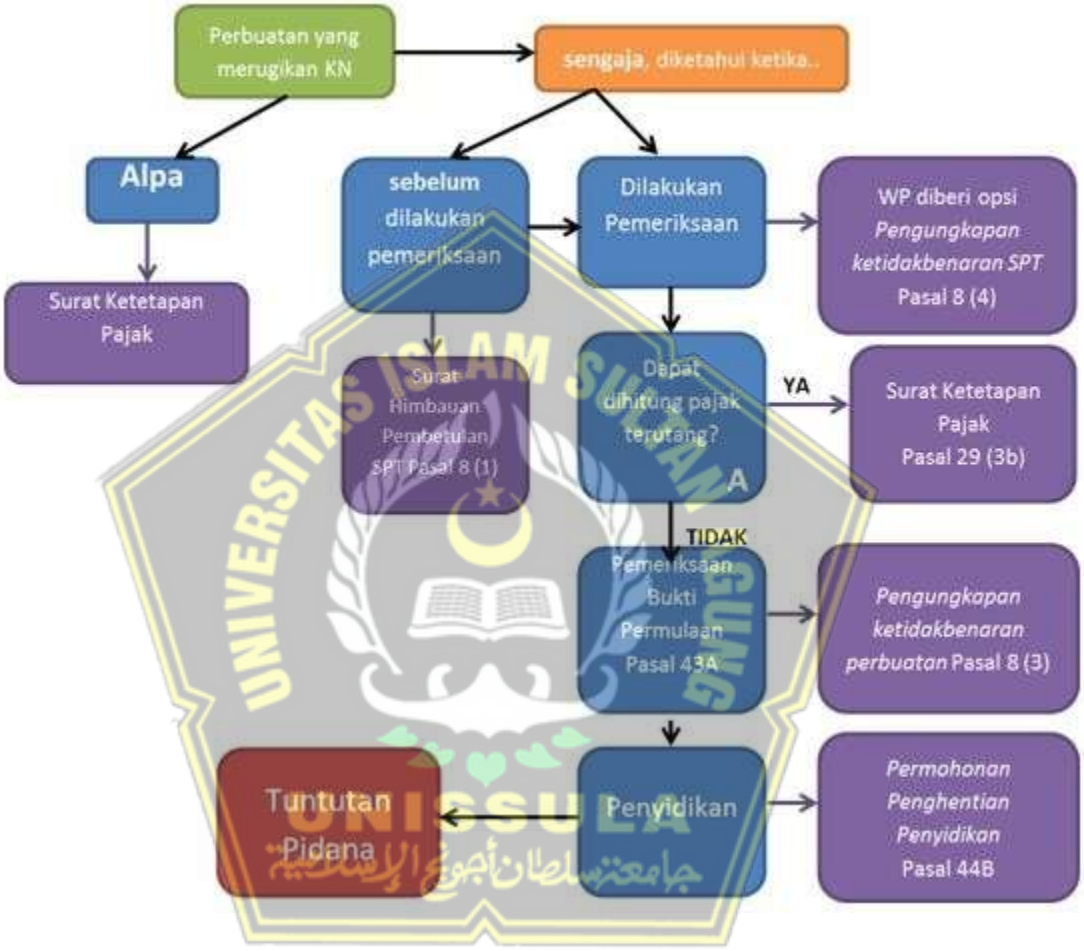
[265] Walen, A. (2016). Stanford Encyclopedia of Philosophy – Retributive Justice. California: Stanford University.

penegasan dalam UU KUP bahwa sanksi pidana perpajakan diterapkan berdasar konteks *ultimum remedium.* Adanya penegasan tersebut akan memperbaiki adanya ketidakpastian hukum berubah menjadi lebih jelas seperti yang ditunjukkan Gambar 4.2, mengharuskan agar otoritas pajak memberi himbauan pembetulan SPT terlebih dahulu, melakukan pemeriksaan dan memberikan hak pengungkapan ketidakbenaran SPT kepada Wajib Pajak. Apabila ternyata Wajib Pajak memilih untuk bandel dan tidak menunjukkan intensi untuk menyelesaikan secara administratif, Direktorat Jenderal Pajak baru dapat mengusulkan pemeriksaan bukti permulaan sebagai awal dari penyelesaian dengan cara pemidanaan.

Perlu dicermati bahwa tidak semua perbuatan pidana dalam ketentuan pidana perpajakan harus didahulukan penyelesaian administratifnya. Ada beberapa perbuatan yang sifatnya memang jahat sehingga atas perbuatan-perbuatan tersebut akan lebih adil apabila diselesaikan dengan jalur pidana, seperti perbuatan pemalsuan faktur, penyalahgunaan NPWP/PKP (biasanya digunakan untuk pemalsuan faktur), pembukuan fiktif serta pemotongan/ pemungutan pajak namun tidak disetor. Perbuatan-perbuatan tersebut sejatinya sama dengan perbuatan pemalsuan dan penggelapan yang diatur dalam KUHP. Untuk itu perlu juga ditegaskan bahwa prinsip *ultimum remedium* tidak berlaku untuk perbuatan-perbuatan dalam Pasal 39 ayat (1) huruf b, f, i dan Pasal 39A UU KUP.

Gambar 4.3.

Pemisahan Jalur Administrasi dan Pidana setelah menghilangkan unsur kealpaan dan mempertegas Prinsip Ultimum Remedium



Sumber: UU KUP No. 16 Tahun 2009, diolah.

Bahwa sebenarnya pemidanaan terhadap wajib pajak sifatnya hanya *ultimum remidium* yaitu sebagai sarana akhir, setelah sarana-sarana lain itu tidak memadai. Secara teoritik memang penggunaan hukum pidana sebagai salah satu upaya penanggulangan kejahatan yang dipakai setelah sarana-sarana yang lain itu

tidak memadai dan sarana yang diutamakan harus seimbang antara sarana penal dan non penal.

Dalam bukunya Prof. Barda Nawawi Arief, mengatakan antara lain kelemahannya bahwa sanksi pidana itu jenis sanksi yang paling keras atau ultimum remedium. Dan operasionalisasinya itu memerlukan biaya yang tinggi, karena dari tahap penyidikan sampai eksekusi itu biayanya tinggi.

Dan sebagai *remedium* tersebut bersifat paradoksal. Artinya mengandung sifat-sifat yang negatif dan hanya merupakan *kurieren am symptom*, artinya bukan mengilangkan sebab musabab timbulnya kejahatan. Penggunaan hukum pidana dalam penanggulangan kejahatan hanya bersifat *kurieren am symptom* (pengobatan gejala) dan bukan sebagai faktor yang menghilangkan sebab-sebab terjadinya kejahatan, tetapi hanya simtomatik saja dan pemidanaan itu bersifat prahmenter, hanya orang-orang perseorangan tidak struktural atau fungsioner.

Kelemahan Substansi Hukum, bahwa regulasi sanksi pidana denda di bidang perpajakan pada perkembangannya di sektor pelaksanaannya menimbulkan berbagai persoalan, terutama terkait dengan penerapan ketentuan pasal yang mengatur sanksi pidana dan terdapat pula persoalan lain yaitu berkaitan dengan regulasi pidana denda pada kasus pidana perpajakan. Persoalan formulasi pidana denda telah mengakibatkan terciderainya rasa keadilan di dalam masyarakat.

Untuk mengatasi persoalan-persoalan wajib pajak yang tidak taat kepada hukum ternyata upaya penggunaan sarana non penal tidak dapat berjalan dengan maksimal. Upaya-upaya non penal selama ini yang dilakukan tidak maksimal, selanjutnya digunakan sarana-sarana penal sebagai sarana penanggulangan kejahatan terutama pengemplang pajak.

Undang-undang KUP saat ini merupakan *ultimum remedium,* justru regulasi tersebut di dalam sanksi pidana menjadi kelemahan tersendiri, sehingga tidak membuat efek jera bagi pengemplang pajak karena faktanya pengemplang-pengemplang pajak masih bisa beroperasi, sehingga penyelesaian non penal tidak maksimal juga berkaitan pajak.

Dengan perbaikan regulasi yang lebih baik memberi dampak positif dalam penerapannya. Penegak hukum dapat melakukan penindakan terhadap pengemplang-pengemplang pajak dalam rangka untuk memulihkan penerimaan negara.

Komponen rumusan pidana dan sistem pemidanaan secara substansial terbagi menjadi sistem pemidanaan yang generalis terdapat dalam KUHP dan sistem pemidanaan yang spesialis terurai dalam produk perundang-undangan yang terpisah-pisah.

KUHP secara substansial sebagai sistem pemidanaan yang generalis mengatur komponen ancaman pidana dan sistem pemidanaan: pidana denda (Pasal 30 KUHP) dan pidana kurungan (Pasal 18 KUHP). Sementara sistem

pemidanaan yang spesialis mengatur ancaman pidana dan sistem pemidanaan: pidana mati (UU No. 5 Tahun 1969), pidana penjara (UU No. 12 Tahun 1995), dan pidana tutupan (UU No. 20 Tahun 1946).

Keterangan di atas memberikan gambaran bahwa hukum pelaksanaan pidana di Indonesia masih terpisah-pisah ke dalam berbagai produk perundang-undangan baik secara *generalis* maupun *spesialis*. Oleh karena itu, fokus disertasi ini menjembatani aturan tentang Hukum Pelaksanaan Pidana yang diatur dalam sistem pemidanaan hukum generalis (KUHP) dengan sistem pemidanaan hukum spesialis dalam berbagai produk perundang-undangan yang terpisah-pisah (terfragmentasi).

Selain kondisi hukum pelaksanaan pidana yang masih terfragmentaris, kiranya perlu ditelaah pula tentang kandungan nilai dan filosofi di balik peraturan perundang-undangan tersebut. Mengingat aturan tentang pidana denda dan pidana kurungan masih berdasarkan pada KUHP, yang kita semua ketahui merupakan produk hukum kolonialisme Belanda yang di negeri asalnya pun sudah mengalami revisi. Dari sini minimal kita menyadari bahwa nilai filosofi yang terkandung bukan merupakan nilai dasar milik bangsa Indonesia, yakni nilai-nilai yang terdapat dalam Pancasila.

Berdasarkan Buku Kesatu KUHP Pasal 30, jika pidana denda tidak dibayar, maka diganti dengan pidana kurungan (pidana subsidair). Pemberlakuan pidana kurungan sebagai pengganti pidana denda (pidana subsidair) yang

ditentukan Buku Kesatu KUHP Pasal 30 tersebut dalam tindak pidana di bidang perpajakan adalah berdasarkan Pasal 103 KUHP, bahwa "Ketentuan-ketentuan dalam Bab I sampai dengan Bab VIII Buku ini juga berlaku bagi perbuatan-perbuatan yang oleh ketentuan perundang-undangan lainnya diancam pidana, kecuali jika oleh undang-undang ditentukan lain." Sedangkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) tidak mengatur tentang pidana penjara pengganti pidana denda.

Berdasarkan Pasal 30 KUHP, jika terpidana tidak membayar sama sekali uang denda, maka ia wajib menggantinya dengan menjalani pidana penjara. Jika terpidana membayar sebagian uang denda, maka ia wajib menjalani pidana penjara sebagian pula. Kewajiban membayar pidana denda gugur dengan sendirinya jika terpidana menjalani pidana penjara.

Pengaturan Sanksi Pidana Denda pada Undang•Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan adalah tidak mencerminkan rasa keadilan, karena dalam UU KUP tersebut tidak mengatur secara eksplisit/ limitatif terhadap pidana pengganti denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan.

Apabila **pidana pengganti denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan dihubungkan KUHP Pasal 30** yang mengacu pada KUHP Pasal 30

ayat (3), bahwa lamanya pidana kurungan pengganti paling sedikit satu hari dan paling lama enam bulan.

Sedangkan jika dihubungkan dengan KUHP Pasal 30 ayat (4), bahwa dalam putusan hakim, lamanya pidana kurungan pengganti ditetapkan demikian: jika pidana dendanya tujuh rupiah lima puluh sen atau kurang, dihitung satu hari; jika lebih dari tujuh rupiah lima puluh sen dihitung paling banyak satu hari demikian pula sisanya yang tidak cukup tujuh rupiah lima puluh sen. Begitu juga dalam KUHP Pasal 30 ayat (5), bahwa jika ada pemberatan pidana denda disebabkan karena pergabungan atau pengulangan, atau karena ketentuan KUHP Pasal 52 dan 52a, maka pidana kurungan pengganti paling lama delapan bulan.

Putusan pidana denda pajak sangat sulit dilakukan eksekusi sehingga menjadi tunggakan secara terus menerus oleh Jaksa Eksekutor, dikarenakan Putusan pengadilan terkait dengan denda **tidak mencantumkan subsidaritas** oleh karena UU Pajak **tidak mengaturnya secara *limitatif***, sehingga **tidak bisa dieksekusi.**

3. Kelemahan Kultur Hukum (*Legal Culture*)

Indonesia menerapkan sistem administrasi pajak modern *self assessment* yang berdasarkan pada *voluntary compliance*. Sistem pajak ini mempercayakan Wajib Pajak mulai dari kegiatan penghitungan, pembayaran atau pelunasan pajak terutang, hingga pelaporan ke dalam Surat Pemberitahuan (SPT). Inistaitif ini sangat mengurangi banyak kerja komputasi administrasi pajak.

Asumsi utang pajak dalam SPT Wajib Pajak benar sesuai undang-undang (UU), pembentukan data basis mikro yang valid, komprehensif dan terintegrasi dalam jaringan elektronik (daring) dilengkapi rekening per pembayar pajak *(taxpayer account)*, maka pengawasan berorientasi deteksi dini ketidakpatuhan dengan pendekatan *pre-populated tax return* amat optimal dalam mempersempit kesempatan tidak patuh. Akibatnya, sistem digitalisasi administrasi pajak *daring* membuat Wajib Pajak tiada pilihan selain patuh pajak. Penyempitan kesempatan tidak patuh, membuat Wajib Pajak dalam sistem *self assessment* dipaksa patuh dengan sendirinya terhadap sistem pajak.

Walaupun demikian, pada kehidupan nyata di negara manapun terlepas memakai sistem administrasi *self assessment plus voluntary compliance* atau *official assessment plus compulsary compliance* karena pajak jadi beban ekonomisnya, maka rasional jika Wajib Pajak selalu tanpa lelah berusaha mengefisienkannya. Karena itu, sebagai penguat agar pematuhan pajak optimal dan penerimaan APBN dapat maksimal, dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) sanksi pidana administrasi diberlakukan.

Pasal 1 (1) UU KUP menyebut Wajib Pajak adalah Orang Pribadi atau Badan, meliputi pembayar pajak, pemungut pajak, dan pemotong pajak, yang punya hak dan kewajiban perpajakan sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (ketentuan perpajakan). Berbeda dengan ketentuan tersebut, delik pidana pajak tidak secara eksplisit menyebut Wajib Pajak, Orang pribadi

atau Badan, tetapi beberapa pasal pidana pajak dalam UU KUP menyebut unsur pelaku tindak pidana pajak *(dader)* bukan langsung Wajib Pajak Orang Pribadi atau Badan, tetapi 'setiap orang' (Pasal 38, 39, 39A, 41B, dan 43) dan 'seseorang' (Pasal 39(2)). Padahal penjelasan Pasal 38 secara eksplisit menyebut pelaku tindak pidana di bidang perpajakan adalah Wajib Pajak dan Pasal 43 tentang pidana 'penyertaan' (*delnemingen*) pihak lain dalam tindak pidana pajak secara tersurat juga sebut wakil, kuasa, dan pegawai dari Wajib Pajak.

Kebijakan hukum pidana dapat dilaksanakan melalui beberapa tahapan, yaitu tahapan formulasi (tahap penegakan hukum *in abstracto* oleh badan pembuat undang-undang), tahap aplikasi yaitu tahap penerapan hukum pidana *inconcreto* oleh aparat penegak hukum mulai dari kepolisian, sampai ke pengadilan dan tahap eksekusi, yaitu tahap pelaksanaan hukum pidana secara konkret oleh aparat penegak hukum pidana.[266] Dalam bukunya ilmu hukum, Satjipto Rahardjo berpendapat, bahwa dalam menjalankan fungsinya sebagai pengatur kehidupan bersama manusia, hukum harus menjalani suatu proses yang panjang dan melibatkan berbagai aktifitas dengan kualitas yang berbeda-beda. Dalam garis besarnya aktifitas tersebut berupa pembuatan hukum dan penegakan hukum.

Seiring dengan berkembangnya waktu, dalam menjembatani berbagai kepentingan yang semakin dinamis dan semakin kompleks. Hukum tertulis akan terus berubah sesuai dengan perkembangan zaman dan perkembangan manusia.

[266] Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung, hlm. 175-176

Dikatakan Sudarto, bahwa sumber hukum pidana ada yang tertulis dan ada yang tidak tertulis (hukum pidana adat). Agar supaya orang dapat mengetahui bagaimana hukumnya tentang suatu persoalan, maka aturan hukum itu harus dirumuskan. [267]

Sebagai UU Tata Cara atau hukum formal/acara perpajakan, tujuan utama UU KUP termasuk memaksimalisasi penerimaan guna pemenuhan jasa publik pemerintah dan menjaga kelancaran arus penerimaan negara. Penambahan sanksi pidana yang berdampak fisik dan finansial dalam UU KUP ditujukan agar efektif menekan Wajib Pajak lebih patuh bayar pajak, bukan untuk memenjarakannya karena malah mengganggu arus penerimaan dan perekonomian negara. Sebab itu, Penjelasan Pasal 13A UU KUP menyebut pemidanaan sebagai upaya terakhir *(last resort, ultimum remedium)* peningkatan kepatuhan setelah semua upaya administrasi tidak efektif. Namun, berbagai rumusan ketentuan pidana dalam UU KUP bersifat mendua antara *ultimum* dan *primum remedium.*

Adanya sanksi pidana di dunia perpajakan pada dasarnya bukan merupakan bentuk balas dendam terhadap pelaku yang tidak kooperatif dan tertib membayar pajak miliknya, namun sebagai sarana dalam rneningkatkan kesadaran dan ketaatan masyarakat selaku wajib pajak, sehingga pada akhirnya mampu meningkatkan penerimaan negara di bidang perpajakan. Kebijakan formulasi hukum di bidang perpajakan menyangkut pembaharuan administrasi perpajakan

[267] Sudarto, *Hukum Pidana I, Yayasan Sudarto d/a Fakultas Hukum Undip*, Semarang, 1990, hlm.50.

dengan maksud meningkatkan kepatuhan wajib pajak serta strategi dalam menanggulangi pelanggaran dan berbagai bentuk ketidakpatuhan terhadap kewajiban di bidang perpajakan.

Bahwa sanksi pidana di bidang perpajakan dalam Pasal 39, Pasal 39A, Pasal 40, Pasal 41A, Pasal 41B, Pasal 41C Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009, yang terangkum dari pendapatnya para pejabat pajak. Sebenarnya filosofisnya bukan pada sanksinya, tetapi pada kepatuhan membayar pajak sehingga ada peningkatan penerimaan negara. Penerimaan negara meningkat apabila ada kesadaran dari masyarakat tentang pajak dan cara untuk meningkatkan kesadaran adalah dengan cara penyuluhan dan pelayanan yang baik sehingga apabila masyarakat sudah paham dan sadar akan pajak, baru sanksi dalam UU KUP diterapkan".

Keadaan realisasi pajak yang tidak tepat sasaran akibat maraknya korupsi, dan hilangnya kepercayaan terhadap negara di sektor pajak oleh masyarakat, serta sistem pemidanaan di dalam pidana pajak, ditambah dengan adanya *self assessment system*, mengakibatkan munculnya berbagai tindak pidana perpajakan yang sebagian besar berupa Penghindaran Pajak atau *Tax Avoidance* dan Penggelapan Pajak atau *Tax Evasion.*

Dalam penegakan hukum perpajakan, kaitannya dengan hukum pidana. Penegakan hukum sebagaimana adagium "seperti orang mengail, tidak membuat keruh airnya akan tetapi mendapatkan ikannya." Adagium tersebut dimaksudkan, bahwa negara mendapatkan pemasukan sebesar-besarnya dalam sektor perpajakan, akan tetapi perusahaan tidak dibuat mati, sehingga secara *continiue* menghasilkan pajak bagi negara sekaligus menjadi lapangan kerja bagi para tenaga kerja.

Terkait penegakan hukum perpajakan, bahwa menangani perpajakan itu ada adagium tersebut di atas. Regulasi Undang-Undang KUP mengatur *ultimum remidium*. Penerapan *ultimum remidium* tersebut yang dimaksimalkan. Jika ternyata masih juga membandel, maka perlu dilakukan penegakan hukum bukan hanya preventif saja tapi represif untuk memberikan efek jera pengemplang pajak yang bandel yang harta hasil pengemplangan pajak yang disembunyikan bahkan sampai ke luar negeri. Oleh sebab itu perlu dilakukan penerapan *premium remidium* sebagai upaya terakhir yang diupayakan guna pemasukan penerimaan negara yang luar biasa dari pajak. Dapat disimpulkan, bahwa dalam upaya pencegahan digunakan prinsip ultimum remedium, akan tetapi untuk memberikan efek jera pengemplang pajak dilakukan upaya penerapan *premium remidium* sebagai upaya terakhir.

Sebenarnya sejak tahun 1990-an, penegakan hukum sudah mengalami pergeseran dari *ultimum remedium* ke *premium remedium*. Jadi memang yang

menjadi persoalan adalah kejujuran wajib pajak. Sebagaimana contoh pengaturan Pajak di Negara Singapura, hasil akuntan publik independen yang dapat di download secara terbuka, diumumkan di internet dan dapat dibaca oleh siapapun. Dari sistem keterbukaan tersebut, aparat penegak hukum dapat mendeteksi kekayaan wajib pajak yang harus diperhitungkan. Jadi secara terbuka sudah dapat dihitung.

Negara Singapura yang juga menggunakan *self assessment*, akan tetapi wajib pajak dapat benar-benar patuh. Berbeda halnya dengan di Indonesia, faktanya di lapangan sampai saat ini masih sering ditemui penggunaan 3 (tiga) model pembukuan. Pertama: Pembukuan riil sesuai apa adanya, Kedua: Pembukuan yang terkait dengan bayar pajak (minus), Ketiga: Pembukuan kalau mau pinjam hutang (surplus).

Di Negara Indonesia yang menggunakan *system self assisment* tersebut tolak ukurnya adalah kejujuran dari Wajib Pajak, akan tetapi justru menjadi celah untuk penghindaran pajak bagi pengemplang pajak dengan pelaporan yang tidak jujur.

Barangkali diperlukan pengaturan perpajakan di Indonesia yang harapannya lambat laun dengan adanya regulasi yang lebih baik akan menjadi efek jera yang dapat meminimalisir adanya perbuatan-perbuatan penyimpangan dalam pajak ini yang berdampak pada penerimaan keuangan Negara yang sebesar-besarnya.

Dimana dalam UU KUP sampai saat ini regulasinya belum dapat membuat efek jera bagi pengemplang pajak, dikarenakan di dalam regulasinya mengatur sanksi pidananya hanya dimuat minimal 2 (dua) kali sampai dengan 6 (enam) kali pajak terutang. Hanya sebatas begitu saja. Pertanyaannya: bagaimana kelanjutannya? Apakah ini hanya di atas putusan saja? Oleh sebab itu, kelemahan-kelemahan regulasi dalam penindakan khususnya bagi pengemplang-pengemplang pajak harus dilakukan rekonstruksi regulasinya.

Dari kelemahan-kelemahan budaya hukum tersebut, maka perlu dilakukan rekonstruksi regulasi agar dapat memberikan efek jera pada pelaku tindak pidana perpajakan, selain itu juga dapat mengoptimalkan penerimaan kas negara dari sektor perpajakan.

BAB V

REKONSTRUKSI REGULASI SANKSI PIDANA DENDA DI BIDANG PERPAJAKAN BERBASIS NILAI KEADILAN

A. Perbandingan di Beberapa Negara Tentang Sanksi Pidana Di Bidang Perpajakan

Hampir setiap negara memiliki dan menerapkan sanksi perpajakan dalam rezim pajaknya. Setiap negara juga memiliki konsep dan aturan yang berbeda-beda dalam menentukan sanksi perpajakan. Sanksi perpajakan dikenakan kepada wajib pajak yang melakukan praktik ketidakpatuhan pajak. Dalam mengatur sanksi perpajakan dibutuhkan pemahaman lebih dalam agar tercipta keadilan, baik bagi wajib pajak maupun otoritas pajak.

Apabila sanksi pajak yang diberikan terlalu tinggi maka beban yang ditanggung wajib pajak juga akan semakin berat. Akan tetapi, jika sanksi terlalu rendah maka otoritas yang akan mengalami kerugian. Penggunaan sanksi perpajakan tidak hanya berguna sebagai hukuman atau memberikan efek jera, tetapi juga untuk meningkatkan kepatuhan para wajib pajak.

1. Amerika Serikat

Hampir seluruh pembayar pajar Amerika mengatakan undang-undang pajak negara ini rumit dan membingungkan. Partai Republik mengusulkan

rencana sistem perpajakan baru yang menurut mereka lebih jelas, lebih adil dan bermanfaat. Namun kritikus mengatakan rencana pajak yang memotong pajak dari orang kaya akan menaikkan jumlah hutang Amerika.[268]

Pembayar pajak di Amerika Serikat mungkin menghadapi berbagai sanksi untuk kegagalan yang terkait dengan masalah pajak Federal, negara bagian, dan lokal. *Internal Revenue Service* (IRS) terutama bertanggung jawab untuk mengenakan hukuman ini di tingkat Federal. IRS hanya dapat menegaskan hukuman yang ditentukan yang diberlakukan berdasarkan undang-undang pajak Federal. Aturan negara bagian dan lokal sangat bervariasi, diatur oleh otoritas negara bagian dan lokal.

Hukuman mungkin berupa uang atau mungkin melibatkan penyitaan properti. Hukuman pidana mungkin termasuk hukuman penjara, tetapi hanya dikenakan oleh hakim federal setelah terdakwa dihukum. Kebanyakan denda uang didasarkan pada jumlah pajak yang tidak dibayarkan dengan benar. Hukuman dapat meningkat dengan periode tidak membayar. Beberapa penalti adalah jumlah dolar tetap atau persentase tetap dari beberapa ukuran yang perlu dilaporkan.[269] Pajak cukai yang digunakan sebagai denda diberlakukan di bagian Kode yang berkaitan dengan jenis transaksi tertentu. Beberapa

[268] Voa Indonesia News, Mengurai Kerumitan Sistem Perpajakan Amerika, https://www.voaindonesia.com/a/mengurai-kerumitan-sistem-perpajakan-amerika/4052432.html , diakses pada tanggal 1 September 2020 jam 15.30 WIB.

[269] Sebagian besar aturan hukuman ada di Bab 68 hingga 75 dari Kode Pendapatan Internal, bagian 6651 hingga 7344. 26 Subtitel USC F.

hukuman dapat dikesampingkan atau dikurangi jika wajib pajak menunjukkan penyebab kegagalan yang wajar.

Hukuman berlaku untuk kegagalan mengajukan pengembalian pajak pendapatan atau pengembalian informasi, atau untuk mengajukan pengembalian yang salah. Beberapa penalti mungkin sangat kecil. Sanksi berlaku untuk jenis kesalahan tertentu pada pengembalian pajak, dan mungkin besar. Beberapa denda dikenakan sebagai pajak cukai pada transaksi tertentu. Hukuman tertentu lainnya berlaku untuk jenis kegagalan lainnya. Tindakan tertentu dapat mengakibatkan penyitaan harta milik wajib pajak.

Ada lebih dari 150 jenis[270] hukuman perdata dalam Kode Pendapatan Internal AS, dengan rentang tingkat keparahan yang tercermin dalam jumlah denda yang berlaku. Wajib pajak diharuskan memiliki pemotongan pajak atau melakukan taksiran pembayaran pajak triwulanan sebelum akhir tahun pajak. Karena estimasi yang akurat membutuhkan prediksi yang akurat tentang masa depan, wajib pajak terkadang meremehkan jumlah yang harus dibayarkan. Hukuman untuk membayar pajak yang diperkirakan terlalu sedikit atau pajak yang dipotong terlalu sedikit dihitung dengan bunga dari jumlah yang seharusnya, tetapi belum, dibayarkan.[271]

[270] Alan J. Tarr, JD, LL.M. (Perpajakan) & Pamela Jensen Drucker, JD, LL.M. (Perpajakan), *Hukuman Pajak Sipil* , Portofolio Pendapatan AS, Vol. 634 (2d ed. 2012), Bloomberg BNA.

[271] LII, Kode AS, Judul 26. Kode Pendapatan Internal, Subtitle F. Prosedur dan Administrasi, Bab 68. Tambahan Pajak, Jumlah Tambahan, Dan Hukuman Yang Ditanggung, Subbab A. Penambahan Pajak dan Jumlah Tambahan, Bagian I. Ketentuan Umum, Bagian 6654. Kegagalan

Apabila seorang wajib pajak telah mengajukan pengembalian pajak pendapatan atau cukai yang menunjukkan saldo jatuh tempo tetapi tidak membayar saldo tersebut pada tanggal jatuh tempo pengembalian (tanpa perpanjangan), biaya yang berbeda berlaku. Tagihan ini memiliki dua komponen: beban bunga, dihitung seperti dijelaskan di atas, dan kedua denda 0,5% per bulan diterapkan pada saldo pajak dan bunga yang belum dibayar.[272] Denda 0,5% dibatasi 25% dari total pajak yang belum dibayar. Denda yang terlalu rendah dan bunga atas keterlambatan pembayaran secara otomatis dinilai.[273]

Penalti atas Kegagalan Mengajukan Pengembalian Tepat Waktu: Jika seorang wajib pajak diharuskan untuk mengajukan pengembalian pajak pendapatan atau cukai dan gagal melakukannya tepat waktu, denda keterlambatan pengajuan mungkin akan dikenakan. Hukumannya adalah 5% dari jumlah pajak yang belum dibayar per bulan (atau sebagian bulan) pengembaliannya terlambat, hingga maksimum 25%.[274] Denda minimum $ 205 mungkin berlaku untuk pengembalian lebih dari 60 hari terlambat. Hukuman minimum adalah kurang dari $ 205 atau 100% dari pajak yang harus dibayar.

---

individu untuk membayar taksiran pajak pendapatan, 26 Kode AS § 6654. Kegagalan individu untuk membayar taksiran pajak pendapatan.

[272] *Ibid.*, 26 Kode AS § 6651. Kegagalan untuk mengajukan pengembalian pajak atau membayar pajak.

[273] Topik No. 653 IRS Pemberitahuan dan Tagihan, Hukuman, dan Biaya Bunga.

[274] *Op. Cit.*, 26 Kode AS § 6651. Kegagalan untuk mengajukan pengembalian pajak atau membayar pajak

Penalti atas Kegagalan Membayar Pajak Tepat Waktu: Jika Wajib Pajak gagal melunasi saldo terutang yang tertera pada SPT sebelum tanggal jatuh tempo (meskipun alasan tidak membayar adalah cek yang dikembalikan), dikenakan denda sebesar 0,5% dari jumlah pajak yang belum dibayar per bulan (atau sebagian bulan), hingga maksimum 25%.

Penalti atas Kegagalan Membayar Tepat Waktu Setelah Penerbitan Pemberitahuan: Jika wajib pajak gagal membayar pajak tambahan yang dinilai oleh IRS (biasanya sebagai hasil audit), wajib pajak dapat dikenakan denda sebesar 0,5% untuk setiap bulan (atau parsial bulan) selama kegagalan berlanjut, jika jumlahnya tidak dibayarkan dalam 21 hari kalender setelah tanggal pemberitahuan IRS yang meminta pembayaran.

Jika kegagalan mengajukan dan kegagalan membayar denda berlaku pada bulan yang sama, maka kegagalan untuk mengajukan denda dikurangi 0,5% setiap bulan.

Batas 25% di atas berlaku untuk denda keterlambatan pengajuan 5% dan denda keterlambatan pembayaran 0,5% bersama-sama. Hukuman keterlambatan pengajuan dapat dikesampingkan atau dikurangi jika menunjukkan penyebab kegagalan yang wajar. Kegagalan untuk mengajukan denda dikenakan dan mulai mendapatkan bunga sejak tanggal pengembalian.[275] Kegagalan membayar denda dikenakan pada saat wajib

[275] IRC§6651 (a) (1)

pajak membayar pajak setelah jatuh tempo pembayaran, dihitung dari tanggal yang ditentukan untuk membayar pajak.[276]

Internal Revenue Service menyarankan bahwa jika pembayar pajak ingin menghitung denda atas kegagalan untuk mengajukan tepat waktu dan denda atas kegagalan untuk membayar pajak tepat waktu yang ditunjukkan pada pengembalian, atau bunga, dan untuk membayar barang-barang tersebut pada saat pengembalian diajukan, wajib pajak dapat "mengidentifikasi dan memasukkan jumlah di margin bawah" di halaman kedua Formulir 1040. IRS menyarankan agar wajib pajak "tidak memasukkan bunga atau denda (selain perkiraan denda pajak)" di "Jumlah Hutang" garis formulir.[277]

Akurasi terkait hukuman, jika jumlah yang dilaporkan pada pengembalian pajak pendapatan kemudian disesuaikan oleh IRS dan hasil kenaikan pajak, hukuman tambahan mungkin berlaku. Denda sebesar 20% atau 40% dari kenaikan pajak ini karena pajak yang terlalu rendah, kesalahan penyajian penilaian yang substansial, penyesuaian harga transfer , atau kelalaian atau pengabaian terhadap peraturan atau regulasi. Misalnya, penilaian yang berlebihan dapat mengakibatkan denda sebesar 30% atas

[276] IRC§6651 (a) (2)

[277] 1040 (2015), IRS Form 1040 and 1040-SR *Helpful Hints*, Layanan Pendapatan Internal . Diakses tanggal 28 Agustus 2020 .

jumlah pajak yang terhutang. Aturan khusus berlaku untuk masing-masing jenis kesalahan ini di mana hukuman dapat dibebaskan.[278]

Hukuman sehubungan dengan pengembalian informasi. Jenis pengembalian tertentu, yang disebut "pengembalian informasi", tidak memerlukan pembayaran pajak. Ini termasuk formulir yang diajukan oleh pemberi kerja untuk melaporkan upah (Formulir W-2) dan bisnis untuk melaporkan pembayaran tertentu (Formulir instruksi seri 1099). Hukuman untuk kegagalan yang terkait dengan formulir ini adalah jumlah dolar per formulir yang tidak diajukan tepat waktu, dan jumlah denda meningkat seiring dengan tingkat keterlambatan. Hukuman maksimum saat ini untuk formulir ini adalah $ 50.[279] Banyak dari formulir harus diajukan secara elektronik, dan pengarsipan di atas kertas dianggap non-pengarsipan.[280]

Pengajuan pengembalian pendapatan kemitraan yang terlambat (Formulir 1065) dapat mengakibatkan denda sebesar $ 195 per bulan per

[278] Kode AS Judul 26. KODE PENDAPATAN INTERNAL Subtitle F. Prosedur dan Administrasi Bab 68, TAMBAHAN PAJAK, JUMLAH TAMBAHAN, DAN HUKUMAN YANG DITANGGUNG, Subbab A, Penambahan Pajak dan Jumlah Tambahan Bagian II. HUKUMAN TERKAIT AKURASI DAN PENIPUAN, Bagian 6662. Pengenaan hukuman terkait akurasi pada pembayaran yang kurang, 26 Kode AS § 6662. Pengenaan hukuman terkait akurasi pada pembayaran yang kurang.

[279] *Ibid.*, Subbab B. Hukuman yang Bisa Dinilai Bagian II. KEGAGALAN UNTUK MEMATUHI PERSYARATAN PELAPORAN INFORMASI TERTENTU Bagian 6721. Kegagalan untuk mengajukan pengembalian informasi yang benar, 26 Kode AS § 6721. Kegagalan untuk mengajukan pengembalian informasi yang benar.

[280] *Ibid.*, 26 CFR 301-6721-1 (a) (2) (ii) .

mitra, hingga maksimum 12 bulan.[281] Denda serupa mungkin berlaku untuk pengembalian pajak pendapatan[282] (Formulir 1120S) untuk korporasi S.[283]

Denda 100% atas pemotongan pajak yang belum dibayar. Pemberi kerja diharuskan untuk menahan pajak pendapatan dan jaminan sosial dari gaji yang dibayarkan kepada karyawan, dan membayar jumlah ini segera kepada pemerintah.[284] Denda 100% dari jumlah yang tidak dibayarkan (ditambah kewajiban untuk membayar jumlah yang ditahan) dapat ditagih tanpa proses pengadilan dari masing-masing dan setiap orang yang memiliki hak asuh dan kendali atas dana tersebut dan tidak melakukan pembayaran ke pemerintah.[285] Ini berlaku untuk karyawan dan pejabat perusahaan sebagai individu, serta untuk perusahaan itu sendiri.[286] Ada beberapa kasus yang

[281] LII Kode AS Judul 26. KODE PENDAPATAN INTERNAL Subtitle F. Prosedur dan Administrasi Bab 68. TAMBAHAN PAJAK, JUMLAH TAMBAHAN, DAN HUKUMAN YANG DITANGGUNG Subbab B. Hukuman yang Bisa Dinilai Bagian I. KETENTUAN UMUM Bagian 6698. Kegagalan untuk mengajukan pengembalian kemitraan, 26 Kode AS § 6698. Kegagalan untuk mengajukan pengembalian kemitraan

[282] *Ibid.*, KETENTUAN UMUM Bagian 6699. Kegagalan untuk mengajukan pengembalian perusahaan S. 26 Kode AS § 6699. Kegagalan untuk mengajukan pengembalian korporasi S.

[283] Secara teknis, Formulir 1120S adalah pengembalian pajak pendapatan, bukan pengembalian informasi.

[284] *Op. Cit.,* 26 USC 3101-3406.

[285] LII Kode AS Judul 26. KODE PENDAPATAN INTERNAL Subtitle F. Prosedur dan Administrasi Bab 68. TAMBAHAN PAJAK, JUMLAH TAMBAHAN, DAN HUKUMAN YANG DITANGGUNG Subbab B. Hukuman yang Bisa Dinilai Bagian I. KETENTUAN UMUM Bagian 6672. Kegagalan memungut dan membayar pajak, atau berusaha menghindari atau mengalahkan pajak. 26 Kode AS § 6672. Kegagalan untuk mengumpulkan dan membayar pajak, atau mencoba untuk menghindari atau mengalahkan pajak

[286] LII Kode AS Judul 26. KODE PENDAPATAN INTERNAL Subtitle C. Pajak Ketenagakerjaan Bab 25. KETENTUAN UMUM YANG BERKAITAN DENGAN PAJAK KETENAGAKERJAAN Bagian 3504. Tindakan yang harus dilakukan oleh agen. 26 Kode AS § 3504. Tindakan yang harus dilakukan oleh agen

dilaporkan IRS yang menyita rumah orang-orang yang gagal membayar pajak karyawan.[287]

Hukuman untuk kegagalan memberikan informasi asing. Wajib pajak yang merupakan pemegang saham perusahaan asing yang dikendalikan harus mengajukan Formulir 5471 berkenaan dengan setiap perusahaan asing yang dikendalikan tersebut.[288] Hukuman untuk kegagalan mengajukan tepat waktu adalah $ 10.000 hingga $ 50.000 per formulir, ditambah kemungkinan hilangnya kredit pajak asing. Perusahaan AS yang lebih dari 25% dimiliki, secara langsung atau tidak langsung, oleh orang asing harus mengajukan Formulir 5472 untuk melaporkan kepemilikan tersebut dan semua transaksi dengan pihak terkait.[289] Kegagalan untuk mengajukan tepat waktu membawa denda $ 10.000 per formulir yang diminta. Hukuman ini dapat ditingkatkan sebesar $ 10.000 per bulan per formulir jika terus gagal mengajukan. Selain itu, pembayar pajak yang gagal melaporkan perubahan pajak luar negeri yang

[287] Lihat, misalnya , United States v. St. Clair , 45 Amer. Fed. Perwakilan Pajak 2d 80-1528, 80-1 US Tax Cas. (CCH) 9364, (ND Texas 1980), di mana pengadilan mendukung penyitaan kediaman pribadi wajib pajak karena kegagalan membayar pajak pemotongan yang harus dibayar oleh perusahaan.

[288] LII Kode AS Judul 26. KODE PENDAPATAN INTERNAL Subtitle F. Prosedur dan Administrasi Bab 61. INFORMASI DAN PENGEMBALIAN Subbab A. Pengembalian dan Catatan Bagian III. KEMBALI INFORMASI Sub A. Informasi Mengenai Orang yang Tunduk pada Ketentuan Khusus Bagian 6038. Pelaporan informasi yang berkaitan dengan perusahaan asing dan kemitraan tertentu. 26 Kode AS § 6038. Pelaporan informasi sehubungan dengan perusahaan asing dan kemitraan tertentu.

[289] *Ibid.*, Bagian 6038A. Informasi yang berkaitan dengan perusahaan milik asing tertentu. 26 Kode AS § 6038A. Informasi yang berkaitan dengan perusahaan milik asing tertentu

digunakan sebagai kredit terhadap pajak pendapatan Federal dapat dikenakan denda.[290]

Warga negara AS atau pembayar pajak dalam negeri (termasuk entitas) yang merupakan penerima manfaat dari perwalian asing atau melakukan transfer properti ke perwalian asing harus melaporkan informasi tentang pengalihan dan perwalian atau korporasi. Kegagalan untuk melaporkan Formulir 3520 atau Formulir 3520-A secara tepat waktu dapat mengakibatkan penalti hingga 35%.[291] Pengalih serupa ke perusahaan asing yang gagal mengajukan Formulir 926 dapat menghadapi hukuman 10% dari nilai transfer, hingga $ 100.000.[292]

Pajak cukai sebagai denda. Pajak cukai federal dibebankan pada berbagai barang dan jasa.[293] Beberapa pajak ini membutuhkan pembelian stempel pajak atau bukti pembayaran pajak di muka. Beberapa memerlukan

[290] LII Kode AS Judul 26. KODE PENDAPATAN INTERNAL Subtitle F. Prosedur dan Administrasi Bab 68. TAMBAHAN PAJAK, JUMLAH TAMBAHAN, DAN HUKUMAN YANG DITANGGUNG Subbab B. Hukuman yang Bisa Dinilai Bagian I. KETENTUAN UMUM, Bagian 6689. Kegagalan untuk mengajukan pemberitahuan tentang penetapan kembali pajak luar negeri. 26 Kode AS § 6689. Kegagalan untuk mengajukan pemberitahuan tentang penentuan ulang pajak luar negeri

[291] *Ibid.*, Bagian 6677. Kegagalan untuk mengajukan informasi sehubungan dengan perwalian asing tertentu. 26 Kode AS § 6677. Kegagalan untuk mengajukan informasi sehubungan dengan perwalian asing tertentu.

[292] LII Kode AS Judul 26. KODE PENDAPATAN INTERNAL Subtitle F. Prosedur dan Administrasi Bab 61. INFORMASI DAN PENGEMBALIAN Subbab A. Pengembalian dan Catatan Bagian III. KEMBALI INFORMASI Sub A. Informasi Mengenai Orang yang Tunduk pada Ketentuan Khusus Bagian 6038B. Pemberitahuan transfer tertentu ke orang asing. 26 Kode AS § 6038B. Pemberitahuan transfer tertentu ke orang asing

[293] *Ibid.*, Subtitle D dari 26 USC.

pengumpulan pajak oleh pengecer. Berbagai macam hukuman berlaku untuk produsen dan pengecer yang tidak mematuhi aturan tertentu.[294]

Selain itu, sanksi tertentu juga dikenakan dalam bentuk cukai. Rencana pensiun dan tunjangan harus membayar pajak untuk berbagai kegagalan.[295] Badan amal dan yayasan swasta harus membayar pajak atas transaksi terlarang dan kegagalan lainnya.[296]

Sanksi penipuan pajak. Pengajuan SPT yang salah secara material merupakan tindak pidana. Seseorang yang dihukum karena melakukan penipuan pajak, atau membantu dan bersekongkol dengan orang lain dalam melakukan penipuan pajak, dapat dikenakan penyitaan properti[297] dan / atau penjara.[298] Hukuman dan hukuman dilakukan melalui sistem pengadilan. Tanggung jawab penuntutan jatuh ke tangan Departemen Kehakiman AS, bukan *Internal Revenue Service*.

Hukuman dapat dikenakan terhadap pengunjuk rasa pajak yang mengajukan argumen bahwa undang-undang pajak penghasilan tidak sah, atau yang mengajukan pengembalian sembarangan atau petisi pengadilan.[299]

Sanksi penasihat pajak. Hukuman juga berlaku untuk orang-orang yang mempromosikan tempat penampungan pajak[300] atau yang gagal

[294] Pajak Produsen, IRS, Publikasi 510 (02/2020), Pajak Cukai, (Termasuk Kredit dan Pengembalian Pajak Bahan Bakar), Direvisi: Februari 2020, Publikasi 510 - Materi Pengantar.
[295] *Op. Cit.*, 26 USC 4971-4980G
[296] *Ibid.*, 26 USC 4911, 4912 dan 26 USC 4940-4948 .
[297] *Ibid.*, 26 USC 7301-7328
[298] *Ibid.*, 26 USC 7201-7217 .
[299] *Ibid.*, 26 USC 6702 26 USC 6673 .

memelihara dan mengungkapkan daftar transaksi yang dapat dilaporkan pelanggan atau klien mereka untuk transaksi tersebut.[301] Hukuman moneter ini bisa sangat berat.

Banding yudisial dari hukuman. Kebanyakan hukuman tunduk pada tinjauan yudisial.[302] Namun, pengadilan jarang mengubah penilaian denda dan bunga untuk pembayaran yang terlalu rendah atau terlambat.[303]

2. Negara Malaysia

Pemerintah Malaysia pada tanggal 2 November 2018 telah menerbitkan anggaran negara yang memuat kebijakan-kebijakan pajak yang akan berlaku secara efektif pada 1 Januari 2019. Tujuan dari pembuatan kebijakan-kebijakan pajak tersebut adalah untuk meningkatkan penerimaan negara dan memperkuat administrasi fiskal. Sebagaimana dilansir dalam *CCH Online (Wolter Kluwer)*, ada 7 (tujuh) kebijakan pajak yang akan diterapkan oleh Pemerintah Malaysia.[304]

Pertama, program pengungkapan sukarela khusus bagi wajib pajak yang tidak melaporkan seluruh penghasilannya termasuk penghasilan yang disimpan di luar negeri. Pemerintah akan mengurangi besaran tarif pajak penghasilan, pajak penghasilan minyak bumi, pajak atas keuntungan properti,

---

[300] *Ibid.*, 26 USC 6700

[301] *Ibid.*, 26 USC 6707A

[302] Lihat diskusi dalam *IRS Publication* 5

[303] https://en.m.wikipedia.org/wiki/IRS_penalties , diunduh pada tanggal 25 September 2020, Jam 09.30 WIB.

[304] https://news.ddtc.co.id/ini-7-kebijakan-pajak-malaysia-2019-14415, diunduh pada tanggal 19 September 2020, Jam 20.30 WIB.

dan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) bagi wajib pajak yang melaporkan penghasilannya ke otoritas pajak Malaysia dalam jangka waktu tertentu.[305]

Kedua, kebijakan tentang kompensasi kerugian pajak atas usaha dan tunjangan yang tidak digunakan oleh wajib pajak dapat dibawa ke tahun pajak selanjutnya untuk jangka waktu tujuh tahun.

Ketiga, kebijakan pajak bagi wajib pajak badan. Pemerintah akan mengatur (i) tata cara pembayaran atas pembagian kerugian pajak bagi wajib pajak badan, (ii) pembatasan jumlah biaya bunga yang dapat dikurangkan dengan penghasilan wajib pajak badan yang diperoleh dari transaksi afiliasi, dan (ii) basis pajak atas penghasilan wajib pajak badan di Malaysia.[306]

Keempat, kebijakan pajak di wilayah tertentu yaitu Labuan. Pemerintah akan mengatur pengenaan tarif pajak atas penghasilan yang diterima oleh wajib pajak badan yang berlokasi dan menjalankan usaha di Labuan. Selain itu, Pemerintah juga akan mengatur tentang pemotongan tarif pajak yang dilakukan oleh residen Malaysia ketika melakukan bisnis dengan wajib pajak yang bertempat tinggal atau berkedudukan di Labuan, dan mengatur tentang pemberian izin dan kegiatan bisnis wajib pajak yang berlokasi di Labuan ketika melakukan bisnis dengan residen Malaysia.[307]

[305] *Ibid.*
[306] *Ibid.*
[307] *Ibid.*

Kelima, kebijakan tentang pajak atas keuntungan properti dan BPHTB. Pemerintah akan mengatur kenaikan tarif pajak atas keuntungan properti yang diperoleh wajib pajak tertentu untuk jangka waktu tertentu. Selanjutnya, Pemerintah juga akan mengatur kenaikan tarif BPHTB untuk peralihan properti dengan nilai tertentu. Lebih lanjutnya, Pemerintah juga akan memperketat aturan terkait dengan pembebasan tarif BPHTB untuk kasus-kasus tertentu yang dilakukan oleh wajib pajak badan.[308]

Keenam, kebijakan tentang pajak tidak langsung. Pemerintah akan mengenakan tarif pajak atas jasa, khususnya produk digital pada tahun 2020. Selain itu, Pemerintah juga akan memperbaiki sistem administrasi dan memperluas basis cukai pada tahun 2019.[309]

Ketujuh, pemerintah akan menerapkan kebijakan tentang insentif pajak yang berupa pembebasan pajak dan pengurangan pajak bagi industri tertentu dalam jangka waktu tertentu. Selain itu, pemerintah juga akan menetapkan perpanjangan waktu bagi wajib pajak badan tertentu terkait dengan pengurangan beban biaya tambahan tertentu.[310]

3. Negara Australia

Australia merupakan sebuah negara federal yang terdiri dari enam negara bagian yang disebut state dan dua daerah teritorial di daratan utama serta beberapa daerah *ekstra-teritorial.* Masing-masing negara bagian

[308] *Ibid.*
[309] *Ibid.*
[310] *Ibid.*

memiliki kewenangan untuk mengatur dan membuat UU sendiri dengan pengecualian atas beberapa kewenangan tertentu. Pemungutan pajak merupakan kewenangan pemerintah pusat yang disebut dengan *commonwealth.*

Australia menganut sistem hukum *common law* yang kadang diistilahkan dengan judge make law. Artinya, meski terdapat UU tertulis yang dijadikan sebagai landasan hukum, dasar keputusan hakim *(ratio decidendi* dan *obiter dicta)* merupakan suatu jurisprudensi yang mengikat untuk digunakan dalam kasus yang sama setelahnya. Di sini, hakim mempunyai kewenangan yang lebih luas untuk menginterpretasikan UU tersebut.

Pengadilan di Australia selain terdiri atas pengadilan federal juga mempunyai Pengadilan Negara Bagian dan Teritori. Sistem pengadilan tersebut berjenjang seperti pengadilan federal yang terdiri dari *Federal Court, Full Federal Court,* dan yang tertinggi adalah *High Court,* pengadilan yang berada di ibukota Australia, Canberra.

Sengketa perpajakan diselesaikan pertama kali berupa *objection* (keberatan) kepada *Commissioner* (semacam Dirjen Pajak di Indonesia), kemudian *review* atas keputusan tersebut di *Administrative Appeals Tribunal.* Selanjutnya, *appeal* (banding) kepada pengadilan federal secara berjenjang dengan keputusan tertinggi berada di *High Court.*

Berbeda dengan Australia, Indonesia merupakan negara yang menganut sistem *Civil Law*. Dengan sistem ini, hakim hanya menginterpretasikan UU yang sudah ada tanpa ada kewenangan untuk mengatur hal yang berada di luar pasal dalam UU.

Berkaitan dengan sistem pengadilan, di Indonesia pengadilan sipil terdiri dari Pengadilan Negeri, Pengadilan Tinggi, dan terakhir Mahkamah Agung (MA) sebagai pengadilan tertinggi. Namun, kasus sengketa perpajakan bukan merupakan kewenangan pengadilan-pengadilan tersebut, tetapi berada di Pengadilan Pajak. Apabila proses di pengadilan pajak telah dilalui, kasus masih dapat dilakukan peninjauan kembali di MA.

Australia mempunyai ketentuan Pajak Commonwealth dan Pajak Negara Bagian. Kewenangan Pajak Commonwealth adalah atas Pajak Penghasilan (PPh), Fringe Benefit Tax (FBT), Superannuation, Mineral Resources Rent Tax (MRRT), Petroleum Resource Rent Tax (PRRT). Sementara untuk PPN (Good and Services Tax/GST), kewenangan pemungutan memang berada di pemerintah Commonwealth, tapi seluruh penerimaan PPN akan dikembalikan kepada masing-masing negara bagian.

Sama halnya dengan Australia, Indonesia juga mempunyai pajak pusat dan daerah. Pajak pusat berupa PPh, PPN, sebagian PBB, dan Bea Materai. Berkaitan dengan PPN, di Indonesia, PPN murni merupakan penerimaan

pemerintah pusat dan hanya akan dibagikan kepada daerah melalui mekanisme APBN.

Untuk mengatur ketentuan formal terkait perpajakan, Australia mempunyai Taxation Administration Act 1953(Cth) (TAA 1953). UU ini pada bagian awal mengatur mengenai kewenangan Commissioner. Selain itu, UU ini juga mengatur mengenai sanksi administratif dan pidana bagi pelanggaran terhadap peraturan perpajakan. Hak bagi WP juga diatur oleh UU ini berkaitan dengan pengajuan keberatan (objection) kepada Commissioner, review kepada Administrative Appeals Tribunal (AAT) dan banding (appeal) kepada Pengadilan Federal.

Australia juga mempunyai UU yang mengatur mengenai konsultan pajak dalam Tax Agent Services Act 2009(Cth). UU tersebut mengatur tentang profesi konsultan pajak. Tujuannya agar jasa yang diberikan oleh konsultan pajak memenuhi standar profesional dan beretika.

Berbeda dengan Australia, di Indonesia, hukum pajak formal yang mengatur PPh dan PPN diatur oleh UU KUP. Sementara UU PBB dan Bea Materai mempunyai sekaligus ketentuan formal dan ketentuan material. Seperti halnya Australia, UU KUP juga mengatur mengenai hak dan kewajiban WP, sanksi administratif dan pidana serta wewenang otoritas perpajakan yang dalam hal ini berada pada Dirjen Pajak.

Berkaitan dengan pengaturan konsultan pajak, negeri ini tidak mempunyai aturan setingkat UU untuk mengatur hal tersebut. Indonesia mengatur hal tersebut berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) baik untuk menjadi kuasa hukum pada pengadilan pajak maupun untuk penunjukan seorang kuasa bukan dalam beracara pengadilan pajak.

Di Australia, sanksi atas WP diatur dalam TAA 1953. Terdapat dua jenis sanksi administrasi berupa bunga General Interest Charge (GIC) dan Shortfall Interest Charge (SIC). GIC diatur pada section (s) 8AAD, yakni atas jumlah tidak/kurang bayar dikenai sanksi berupa bunga harian sebesar suku bunga pada surat utang bank berjangka 90 hari yang ditetapkan oleh bank sentral ditambah dengan premi 7 persen. Sementara SIC merupakan sanksi bunga atas pembetulan SPT yang diatur pada division 280 dengan sanksi dasar bunga harian bank sentral ditambah premi 3 persen.

Sementara sanksi administrasi berupa denda ditetapkan atas berbagai kewajiban yang tidak dipenuhi oleh WP. Sanksi ini diterapkan dengan mengenakan satuan yang disebut dengan penalty unit (pu).

Satu pu untuk tahun berjalan sebesar 170 dollar Australia. Apabila kejadian pelanggaran terjadi sebelum 28 Desember 2012, maka nilai satu penalty unit adalah 110 dollar Australia. Jika pada ketentuan diatur bahwa satu pelanggaran dikenakan denda sebesar 20 pu, maka jumlah denda yang harus dibayar oleh WP sebesar 3.400 dollar Australia. Jumlah denda yang

dikenakan tergantung jenis pelanggaran yang dilakukan. Adapun jumlah maksimum denda adalah 100 pu.

Berkaitan dengan sanksi pidana, TAA juga mengatur bahwa WP yang melakukan pelanggaran dapat dikenai sanksi pidana penjara. Pidana penjara yang diatur TAA 1953 ada dua jenis, yakni penjara yang tidak lebih dari satu tahun dan penjara dua tahun.

Pengenaan sanksi baik sanksi administrasi berupa denda maupun pidana, tergantung dari jenis pelanggaran yang dilakukan. Sanksi tersebut dapat berupa sanksi denda saja, pidana ataupun kumulatif keduanya.

Soal pelanggaran perpajakan yang dianggap merupakan tindakan kriminal seperti penggelapan pajak (tax fraud), Australia menerapkan Criminal Code Act 1995(Cth). UU ini mengatur tindakan penggelapan pajak yang dilakukan WP dengan ancaman pidana penjara selama sepuluh tahun.

Ada juga UU crimes (Taxation Offences) Act 1980(Cth). UU ini mengatur sanksi pidana dan/atau denda atas skema yang dibuat dan dijalankan individu untuk mencegah WP Badan membayar pajak.

Sama dengan ketentuan di Australia, UU KUP di Indonesia juga mengatur pengenaan sanksi administratif maupun pidana. Ketentuan pengenaan sanksi administratif berupa bunga terdapat dalam beberapa pasal terkait seperti Pasal 8 atas pembetulan surat pemberitahuan (SPT), Pasal 9

atas terlambat bayar, Pasal 13 atas hasil ketetapan (SKP), Pasal 14 berupa surat tagihan pajak (STP), dan Pasal 19 terkait bunga penagihan.

Namun, terdapat perbedaan terkait seberapa besar bunga yang dikenakan. Hal ini dikarenakan sanksi bunga dalam UU KUP adalah tetap sebesar 2 persen sebulan, bukan bunga harian seperti Australia yang suku bunganya berubah sesuai surat utang yang diakui bank sentral.

Berkaitan dengan denda, dalam UU KUP diatur mengenai denda terlambat lapor SPT (Pasal 7) dan denda pembetulan ketidakbenaran SPT (Pasal 8). Sementara itu, terdapat juga sanksi administrasi berupa kenaikan pajak atas pengungkapan ketidakbenaran pengisian SPT (Pasal 8), kenaikan atas hasil ketetapan (Pasal 13), kenaikan atas ketetapan kurang bayar tambahan (SKPKBT Pasal 15). Sanksi pidana dalam UU KUP diatur dalam Pasal 38, Pasal 39, 39A, Pasal 41, 41A, 41B dan 41C. Dalam ketentuan tersebut, dapat ditetapkan hukuman penjara dan denda.

Di Indonesia, juga terdapat ketentuan tentang tindak pidana yang diatur dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP). Dalam ketentuan KUHP terdapat sanksi pidana atas beberapa pelanggaran yang dapat disamakan sebagai pelanggaran perpajakan. Akan tetapi, pasal pidana dalam UU KUP lebih spesifik dan mengatur tindak pidana yang tidak didefinisikan dalam KUHP.

Otoritas pajak kerap tidak dapat memperoleh data tindak pidana pajak, kecuali terdapat pengaduan yang berasal dari pihak yang berinteraksi langsung dengan pelaku tindak pidana. Namun, pihak yang mengetahui terjadinya tindak pidana tersebut seringkali enggan menyampaikan informasi karena tidak adanya perlindungan hukum atas mereka.

Di negara Australia, perlindungan terhadap saksi terkait perpajakan diatur dalam TAA 1953. Saksi tidak dapat dipaksa di depan pengadilan untuk mengungkapkan bahwa dia memperoleh informasi, jenis informasi yang dia terima ataupun dari mana dia memperoleh informasi tersebut. Adanya ketentuan UU yang mengatur hal tersebut mendorong masyarakat untuk melaporkan tindak pidana perpajakan. Sehingga otoritas pajak dapat lebih mudah memperoleh data penghindaran pajak.

TAA 1953 juga diatur tentang kerja sama antara otoritas pajak pusat dengan negara bagian. Kerja sama yang dimaksud terkait investigasi lintas negara bagian dan legalisasi dokumen untuk diajukan di pengadilan dan tribunal. Ketentuan tentang kerja sama ini membantu koordinasi kedua belah pihak, khususnya soal penggalian potensi perpajakan maupun penegakan hukum.

UU KUP di Indonesia pada dasarnya juga mengatur ketentuan yang kurang lebih sama dengan ketentuan di Australia. Namun, belum ada ketentuan yang mengatur perlindungan terhadap saksi dan kerja sama otoritas

pajak pusat dan daerah. Hal ini sudah selayaknya menjadi kajian dan perhatian bagi tim perumus dalam menyempurnakan UU pajak.

Dengan adanya penerapan tersebut diharapkan UU KUP lebih komprehensif, *loophole* yang dapat digunakan WP menghindari pajak pun dapat diminimalisasi. Alhasil UU materiil lebih "bertaji".

Selain itu, adanya aturan setingkat UU yang mengatur jasa konsultan pajak seperti di Australia layak jadi pertimbangan. Harapannya, praktik perpajakan lebih jelas dan tegas, kepatuhan WP pun meningkat.

4. Negara Inggris

Perpajakan di Inggris melibatkan pembayaran kepada setidaknya 3 (tiga) tingkat pemerintahan yang berbeda. Yaitu, pemerintah pusat, pemerintah yang didelegasikan dan pemerintah daerah. Pendapatan pemerintah pusat yang utama adalah berasal dari pajak penghasilan, kontribusi asuransi nasional, pajak pertambahan nilai, pajak perusahaan, dan pajak bahan bakar. Pendapatan pemerintah daerah terutama berasal dari hibah dana pemerintah pusat, pajak dewan, tarif bisnis di Inggris, dan semakin meningkat dari biaya dan ongkos, seperti salah satunya ongkos parkir.

Sanksi perpajakan dikenakan kepada wajib pajak yang melakukan praktik ketidakpatuhan pajak. Dalam mengatur sanksi perpajakan dibutuhkan pemahaman lebih dalam agar tercipta keadilan, baik bagi wajib pajak maupun otoritas pajak.

Apabila sanksi pajak yang diberikan terlalu tinggi maka beban yang ditanggung wajib pajak juga akan semakin berat. Akan tetapi, jika sanksi terlalu rendah, maka otoritas yang akan mengalami kerugian. Penggunaan sanksi perpajakan tidak hanya berguna sebagai hukuman atau memberikan efek jera, tetapi juga untuk meningkatkan kepatuhan para wajib pajak.

Sanksi perpajakan ini menjadi bahasan untuk memberikan arahan pentingnya mengategorikan sanksi perpajakan secara proporsional dengan memperdalam pembahasan dengan melakukan studi komparasi pada beberapa negara. Setiap negara diulas dengan komprehensif, mulai dari jenis sanksi serta pengelompokannya, besaran sanksi, hingga efektivitas penerapannya di setiap negara.[311]

Sanksi administratif cocok digunakan untuk mengatasi perilaku tidak patuh yang mudah terdeteksi dan sederhana, seperti keterlambatan pelaporan pajak. Sanksi administratif pun masih terbagi menjadi bunga, denda, dan kenaikan yang ditentukan berdasarkan tingkat kesalahannya. Sementara itu, sanksi pidana hanya boleh diberlakukan untuk pelanggaran yang bersifat serius, seperti adanya penipuan atau penggelapan pajak.

Untuk mengaitkan sanksi perpajakan dengan konsep proporsionalitas, menjadikan konsep tersebut pada umumnya ingin membedakan derajat kesalahan yang diperbuat oleh wajib pajak dan disesuaikan dengan kesalahan

[311] Roman Seer dan Anna Lena Wilms, *Surcharges and Penalties in Tax Law*', Kumpulan tulisan dari 50 akademisi, https://news.ddtc.co.id/mencari-tahu-skema-sanksi-perpajakan-di-berbagai-negara-19438?page_y=2120 , diakses pada tanggal 21 September 2020 jam 22.30 WIB.

yang telah dilakukan. Dengan konsep tersebut, dapat tercipta keadilan karena adanya penyesuaian hukuman terhadap kesalahan.[312]

5. Negara Singapura

Di Negara Singapura, hasil akuntan publik independen yang dapat di download secara terbuka, diumumkan di internet dan dapat dibaca oleh siapapun. Dari sistem keterbukaan tersebut, aparat penegak hukum dapat mendeteksi kekayaan wajib pajak yang harus diperhitungkan. Jadi secara terbuka sudah dapat dihitung.

Negara Singapura yang juga menggunakan *self assessment*, akan tetapi wajib pajak dapat benar-benar patuh.

Penggunaan konsep proporsionalitas tercermin dalam kebijakan sanksi perpajakan di Inggris. Kebijakan penetapan sanksi perpajakan di negara tersebut terlebih dahulu melihat tingkat kesalahannya yang terbagi menjadi 3 (tiga), yaitu sebagai berikut:[313]

Pertama, untuk kesalahan yang dilakukan secara tidak sengaja akan diberikan sanksi yang paling rendah. Pelanggaran jenis ini nantinya masih dibedakan tingkat sanksinya berdasarkan ada atau tidaknya penagihan dan jangka waktu pelunasannya.

Kedua, pelanggaran yang disengaja tapi tidak disembunyikan.

[312] *Ibid.*
[313] *Ibid.*

Ketiga, pelanggaran yang disengaja dan disembunyikan. Kesalahan ini akan memperoleh tarif sanksi paling tinggi.

Melihat konteks Indonesia, saat ini pemerintah berencana untuk melakukan pengaturan ulang sanksi administrasi perpajakan dalam skema peraturan *omnibus law*. Salah satu poin pengaturan ulang yang menjadi *highlight* adalah penetapan hukuman mengacu pada kesalahan yang diperbuat oleh wajib pajak.

Sebagaimana contoh pengaturan Pajak di Negara Singapura, hasil akuntan publik independen yang dapat di download secara terbuka, diumumkan di internet dan dapat dibaca oleh siapapun. Dari sistem keterbukaan tersebut, aparat penegak hukum dapat mendeteksi kekayaan wajib pajak yang harus diperhitungkan. Jadi secara terbuka sudah dapat dihitung.

Negara Singapura yang juga menggunakan *self assessment*, akan tetapi wajib pajak dapat benar-benar patuh. Berbeda halnya dengan di Indonesia, faktanya di lapangan sampai saat ini masih sering ditemui penggunaan 3 (tiga) model pembukuan. Pertama: Pembukuan riil sesuai apa adanya, Kedua: Pembukuan yang terkait dengan bayar pajak (minus), Ketiga: Pembukuan kalau mau pinjam hutang (surplus).

Di Negara Indonesia yang menggunakan *system self assisment* tersebut tolak ukurnya adalah kejujuran dari Wajib Pajak, akan tetapi justru menjadi

celah untuk penghindaran pajak bagi pengemplang pajak dengan pelaporan yang tidak jujur.

Barangkali diperlukan pengaturan perpajakan di Indonesia yang harapannya lambat laun dengan adanya regulasi yang lebih baik akan menjadi efek jera yang dapat meminimalisir adanya perbuatan-perbuatan penyimpangan dalam pajak ini yang berdampak pada penerimaan keuangan Negara yang sebesar-besarnya.

Dimana dalam UU KUP sampai saat ini regulasinya belum dapat membuat efek jera bagi pengemplang pajak, dikarenakan di dalam regulasinya mengatur sanksi pidananya hanya dimuat minimal 2 (dua) kali sampai dengan 6 (enam) kali pajak terutang. Hanya sebatas begitu saja. Pertanyaannya: bagaimana kelanjutannya? Apakah ini hanya di atas putusan saja? Oleh sebab itu, kelemahan-kelemahan regulasi dalam penindakan khususnya bagi pengemplang-pengemplang pajak harus dilakukan rekonstruksi regulasinya.

Sangat menarik jika belajar dari pemikiran-pemikiran serta implementasi pengenaan sanksi perpajakan di negara lain. Bukan tidak mungkin Indonesia dapat mengadopsi ide dalam regulasi sanksi pidana denda di bidang perpajakan agar berkeadilan.

B. Sistem Hukum Pancasila Sebagai Prinsip Penerapan Sanksi Pidana Denda Di Bidang Perpajakan

1. Nilai Ketuhanan Yang Maha Esa (Religius)

Nilai Ketuhanan Yang Maha Esa atau nilai religius berdasarkan TAP MPR No. I/MPR/2003 tentang Peninjauan Terhadap Materi dan Status Hukum Ketetapan MPRS dan MPR RI Tahun 1960 terdiri:

(1) Bangsa Indonesia menyatakan kepercayaannya dan ketakwaannya terhadap Tuhan Yang Maha Esa.
(2) Manusia Indonesia percaya dan takwa terhadap Tuhan Yang Maha Esa, sesuai dengan agama dan kepercayaannya masing-masing menurut dasar kemanusiaan yang adil dan beradab.
(3) Mengembangkan sikap hormat menghormati dan bekerjasama antara pemeluk agama dengan penganut kepercayaan yang berbeda-beda terhadap Tuhan Yang Maha Esa.
(4) Membina kerukunan hidup di antara sesama umat beragama dan kepercayaan terhadap Tuhan Yang Maha Esa.
(5) Agama dan kepercayaan terhadap Tuhan Yang Maha Esa adalah masalah yang menyangkut hubungan pribadi manusia dengan Tuhan Yang Maha Esa.
(6) Mengembangkan sikap saling menghormati kebebasan menjalankan ibadah sesuai dengan agama dan kepercayaannya masing-masing.
(7) Tidak memaksakan suatu agama dan kepercayaan terhadap Tuhan Yang Maha Esa kepada orang lain.

Kata Ketuhanan kata dasarnya adalah Tuhan yang berarti sesuatu yang diyakini, dipuja, dan disembah oleh manusia sebagai yang Mahakuasa, Mahaperkasa, dan sebagainya: sesuatu yang dianggap sebagai Tuhan. Kata Ketuhanan berarti sifat keadaan Tuhan; segala sesuatu yang berhubungan dengan

Tuhan: yang berhubungan dengan Tuhan; ilmu mengenai keadaan Tuhan dan agama; kepercayaan kepada Tuhan Yang Maha Esa.[314]

Hakekatnya ALLAH-lah yang menjadikan segala apa yang ada di bumi dengan seluruh isi dan ilmu yang melingkupinya. Ketentuan ini dapat dilihat dalam QS. Al Baqoroh Ayat 29:

هُوَ ٱلَّذِي خَلَقَ لَكُم مَّا فِي ٱلۡأَرۡضِ جَمِيعٗا ثُمَّ ٱسۡتَوَىٰٓ إِلَى ٱلسَّمَآءِ فَسَوَّىٰهُنَّ سَبۡعَ سَمَٰوَٰتٖۚ وَهُوَ بِكُلِّ شَيۡءٍ عَلِيمٞ 315

Artinya: "Dialah ALLAH, yang menjadikan segala yang ada di bumi untuk kamu dan Dia berkehendak (menciptakan) langit, lalu dijadikan-Nya tujuh langit. Dan Dia Maha Mengetahui segala sesuatu." (QS. Al Baqoroh: 29)

2. Nilai Kemanusiaan Yang Adil dan Beradab

Pengertian nilai kemanusiaan yang adil dan beradab berdasarkan TAP MPR No. I/MPR/2003 tentang Peninjauan Terhadap Materi dan Status Hukum Ketetapan MPRS dan MPR RI Tahun 1960 terdiri:

(1) Mengakui dan memperlakukan manusia sesuai dengan harkat dan martabatnya sebagai makhluk Tuhan Yang Maha Esa.
(2) Mengakui persamaan derajat, persamaan hak, dan kewajiban asasi setiap manusia, tanpa membeda-bedakan suku, keturunan, agama, kepercayaan, jenis kelamin, kedudukan sosial, warna kulit dan sebagainya.
(3) Mengembangkan sikap saling mencintai sesama manusia.
(4) Mengembangkan sikap saling tenggang rasa dan tepa selira.
(5) Mengembangkan sikap tidak semena-mena terhadap orang lain.
(6) Menjunjung tinggi nilai-nilai kemanusiaan.
(7) Gemar melakukan kegiatan kemanusiaan.
(8) Berani membela kebenaran dan keadilan.
(9) Bangsa Indonesia merasa dirinya sebagai bagian dari seluruh umat manusia.
(10) Mengembangkan sikap hormat menghormati dan bekerjasama dengan

bangsa lain.

[314]http://kbbi.web.id/Tuhan diunduh tanggal 1 Agustus 2020 jam 13.09 WIB.
[315] QS. Al Baqoroh Ayat 29, 2002, Al-Qur'an dan Terjemahnya, PT. Toha Putra, Semarang.

Arti kata adil dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia berarti sama berat, tidak berat sebelah, tidak memihak, berpihak kepada yang benar, berpegang pada kebenaran, sepatutnya, tidak sewenang-wenang.[316] Konsep adil dijabarkan dalam beberapa ayat di Al-Qur'an seperti yang terdapat dalam QS. An-Nisa': 135, An-Nisa': 58, An-Nahl: 90, Al Ma'idah: 8, Al Hujurat: 9, Al Hadid: 25, Al A'raf: 29. Konsep adil selengkapnya akan dijelaskan di dalam pengertian keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia.

Sementara kata adab dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia berarti kehalusan dan kebaikan budi pekerti; kesopanan; akhlak. Kata beradab bermakna mempunyai adab; mempunyai budi bahasa yang baik; berlaku sopan: telah maju tingkat kehidupan lahir batinnya.[317]

3. Nilai Persatuan Indonesia (Nasionalisme)

Pengertian nilai persatuan Indonesia (nasionalisme) berdasarkan TAP MPR No. I/MPR/2003 tentang Peninjauan Terhadap Materi dan Status Hukum Ketetapan MPRS dan MPR RI Tahun 1960 terdiri:

(1) Mampu menempatkan persatuan, kesatuan, serta kepentingan dan keselamatan bangsa dan negara sebagai kepentingan bersama di atas kepentingan pribadi dan golongan.
(2) Sanggup dan rela berkorban untuk kepentingan negara dan bangsa apabila diperlukan.
(3) Mengembangkan rasa cinta kepada tanah air dan bangsa.
(4) Mengembangkan rasa kebanggaan berkebangsaan dan bertanah air Indonesia.

[316] http://kbbi.web.id/adil diunduh tanggal 1 Agustus 2020 jam 12:43 WIB.
[317] http://kbbi.web.id/adab diunduh tanggal 1 Agustus 2020 jam 12:50 WIB.

(5) Memelihara ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi, dan keadilan sosial.
(6) Mengembangkan persatuan Indonesia atas dasar Bhinneka Tunggal Ika.
(7) Memajukan pergaulan demi persatuan dan kesatuan bangsa

Nilai-nilai persatuan dan kesatuan dalam catatan sejarah dunia yang dibuat secara tertulis pertama kali dibangun oleh Rosulullah Muhammad SAW ketika membangun tatanan Negara Madinah pada Tahun 622 Masehi. Tatanan Negara Madinah dalam bingkai kemajemukan agama, budaya dan bahasa terjalin harmonis dalam pranata hukum Piagam Madinah yang sangat visioner. Kemajemukan bukan menjadi kendala utama untuk mewujudkan persatuan dan kesatuan masyarakat Madinah yang terdiri dari kaum Anshor, Muhajirin, Yahudi, Nasrani, dan sebagainya dalam rangka membangun kebesaran, kehormatan, kejayaan dan kemuliaan Negara Madinah.

Rosulullah Muhammad SAW dalam Piagam Madinah (Perjanjian Madinah/*Dustar al Madinah/Sahofah al-Madinah*) telah mengikut bimbingan wahyu dari ALLAH dan berdasarkan norma-norma masyarakat Madinah ketika itu. Terdapat 3 (tiga) langkah yang diambil oleh Rosullullah dalam membentuk piagam Madinah:[318]

1) Langkah pertama, dilakukan oleh Rosulullah dengan mendirikan sebuah masjid sebagai tempat orang Islam beribadah dan tempat Rosulullah menyampaikan ajaran Islam serta tempat pentadbiran Rosulullah.
2) Langkah kedua, mengikat tali persaudaraan antara kaum Anshor dan Muhajirin, bagi mewujudkan kesamaan pemahaman dan untuk membantu kaum Muhajirin memulai hidup baru dengan pertolongan kaum Anshor.

[318] https://ms.wikipedia.org/wiki/Piagam_Madinah , diunduh pada tanggal 1 Agustus 2020 Jam 14.00 WIB

3) Langkah ketiga, mengadakan perjanjian dengan orang Yahudi supaya sama-sama mempertahankan Madinah dari ancaman luar.

Berdasarkan langkah-langkah tersebut maka lahirlah satu perjanjian yang dikenali sebagai piagam Madinah. Perkara utama yang terkandung dalam Piagam Madinah adalah:[319]

1) Nabi Muhammad SAW adalah ketua negara untuk semua penduduk Madinah dan segala pertikaian hendaklah merujuk kepada Baginda.
2) Semua penduduk Madinah dilarang bermusuhan atau menanam hasad dengki sesama sendiri, sebaliknya mereka hendaklah bersatu dalam satu bangsa yaitu bangsa Madinah.
3) Semua penduduk Madinah bebas mengamalkan adat istiadat upacara keagamaan masing-masing.
4) Semua penduduk Madinah hendaklah bekerjasama dalam masalah ekonomi dan mempertahankan Kota Madinah dari serangan oleh musuh-musuh dari luar Madinah.
5) Keselamatan orang Yahudi adalah terjamin selagi mereka taat kepada perjanjian yang tercatat dalam piagam tersebut.

Pola kepemimpinan Rosulullah yang visioner demi persatuan dan kesatuan Negara Madinah ini memiliki beberapa tujuan. Tujuan Piagam Madinah itu:[320]

1) Menghadapi masyarakat majemuk Madinah
2) Membentuk peraturan yang dipatuhi bersama semua penduduk.
3) Ingin menyatukan masyarakat pelbagai kaum
4) Mewujudkan perdamaian dan melenyapkan permusuhan
5) Mewujudkan keamanan di Madinah
6) Menentukan hak-hak dan kewajiban Nabi Muhammad dan penduduk setempat.
7) Memberikan garis panduan pemulihan kehidupan kaum Muhajirin

[319]*Ibid.*
[320]*Ibid.*

8) Membentuk Kesatuan Politik dalam mempertahankan Madinah
9) Merangkai kesepahaman dengan penduduk bukan Islam, terutama Yahudi.
10) Memberi peruntukan pampasan kepada kaum Muhajirin yang kehilangan harta benda dan keluarga di Mekkah.

Adapun Prinsip-prinsip Piagam Madinah, yaitu:[321]

1) Al-Quran dan Sunnah adalah sumber hukum negara.
2) Kesatuan Ummah dan Kedaulatan Negara
3) Kebebasan bergerak dan tinggal di Madinah
4) Hak dan tanggungjawab dari segi ketahanan dan mempertahankan negara
5) Dasar hubungan baik dan saling bantu-membantu antara semua warganegara
6) Tanggungjawab individu dan negara pemerintah dalam menegakkan keadilan sosial.
7) Beberapa undang-undang keselamatan seperti hukuman Qisas dan sebagainya telah dicatatkan
8) Kebebasan beragama
9) Tanggung jawab negara terhadap orang bukan Islam
10) Kewajiban semua pihak terhadap perdamaian.

Piagam Madinah sebagai dasar rujukan konsep persatuan dan kesatuan dengan dasar pertimbangan bersifat universal. Terutama bila dikaji melaui isi *(content)* atau kandungan Piagam Madinah. Negara Indonesia memiliki latar belakang budaya heterogen yang relatif memiliki kemiripan dengan masyarakat Madinah (dulu: Yastrib), meski tidak seutuhnya kemiripan tersebut. Di samping sudah terujinya Negara Madinah menjadi negara maju pada zamannya sehingga patut dijadikan teladan. Mampu mengakomodir berbagai kepentingan yang terdapat dalam masyarakat tersebut. Tatanan hukum yang cukup adil dan dihormati oleh rakyatnya. Teruji dan terbukti mampu membangun perdamaian,

[321] *Ibid.*

harmoni (keseimbangan) dalam bingkai kerukunan, persatuan dan kesatuan serta ketahanan bangsa. Dipimpin oleh pemimpin (Rosulullah Nabi Muhammad) yang terbaik, teruji dan diakui kepemimpinannnya oleh rakyatnya dan negara lainnya.

4. Nilai Kerakyatan Yang Dipimpin Oleh Hikmat Kebijaksanaan Dalam Permusyawaratan / Perwakilan

Pengertian nilai kerakyatan yang dipimpin oleh hikmat kebijaksanaan dalam permusyawaratan/perwakilan berdasarkan TAP MPR No. I/MPR/2003 tentang Peninjauan Terhadap Materi dan Status Hukum Ketetapan MPRS dan MPR RI Tahun 1960 terdiri:

(1) Sebagai warga negara dan warga masyarakat, setiap manusia Indonesia mempunyai kedudukan, hak, dan kewajiban yang sama.
(2) Tidak boleh memaksakan kehendak kepada orang lain.
(3) Mengutamakan musyawarah dalam mengambil keputusan untuk kepentingan bersama.
(4) Musyawarah untuk mencapai mufakat diliputi oleh semangat kekeluargaan.
(5) Menghormati dan menjunjung tinggi setiap keputusan yang dicapai sebagai hasil musyawarah.
(6) Dengan iktikad baik dan rasa tanggung jawab menerima dan melaksanakan hasil keputusan musyawarah.
(7) Di dalam musyawarah diutamakan kepentingan bersama di atas kepentingan pribadi dan golongan.
(8) Musyawarah dilakukan dengan akal sehat dan sesuai dengan hati nurani yang luhur.
(9) Keputusan yang diambil harus dapat dipertanggungjawabkan secara moral kepada Tuhan Yang Maha Esa, menjunjung tinggi harkat dan martabat manusia, nilai-nilai kebenaran dan keadilan mengutamakan persatuan dan kesatuan demi kepentingan bersama.
(10) Memberikan kepercayaan kepada wakil-wakil yang dipercayai untuk melaksanakan permusyawaratan.

Pengertian Musyawarah artinya perundingan rapat bersama. Berasal dari Bahasa Arab "*syawara – yusyawiru – musyawarat (ism – masdar)* yang artinya berunding (berembug).[322] Dalam kamus *Arabic English Dictionary, syura* bermakna perundingan atau konsultasi.[323] Jadi secara bahasa musyawarah adalah mengeluarkan pendapat, berembuk, konsultasi dengan orang lain.[324]

Sedangkan secara terminologi musyawarah berarti perbuatan aktif yang tidak berhenti pada batas-batas sukarela dalam berpendapat, melainkan meningkat dari sukarela menjadi upaya perbuatan mengemukakan pendapat sebaik-baiknya.[325]

Kamus Besar Bahasa Indonesia memaknai musyawarah adalah pembahasan bersama dengan maksud mencapai keputusan atas penyelesaian masalah; perundingan; perembukan.[326]

Landasan musyawarah sebagaimana diterangkan Firman ALLAH dalam QS. Ali-Imran Ayat 159 dan QS. Asy-Syura' Ayat 38:

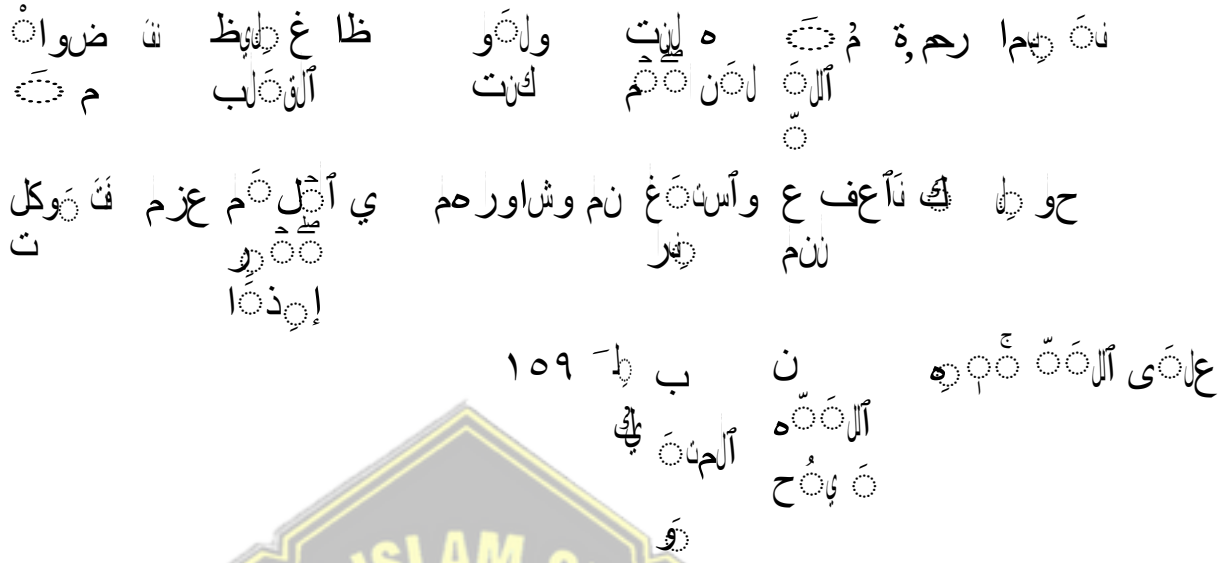
[322] Tim Penyusun Kamus Pusat, Pembinaan dan Pengembangan Bahasa, 1997, *Kamus Besar Bahasa Indonesia*, Balai Pustaka, Jakarta, hlm. 677.

[323] Tsalis Rifa'i, *Komunikasi Dalam Musyawarah (Tinjauan Konsep Asyura Dalam Islam)*, Jurnal Channel, Vol. 3, No. 1, April 2015, ISSN 23389176, diterbitkan oleh Fakultas Bahasa dan Sastra Universitas Ahmad Dahlan, Yogyakarta, hlm. 36. Dikutip dari JM Cowan, 1976, *Arabic English Dictionary*, Spoken English Sevies, New York, hlm. 492.

[324] Tsalis Rifa'i, *Komunikasi Dalam Musyawarah (Tinjauan Konsep Asyura Dalam Islam)*, Jurnal Channel, Vol. 3, No. 1, April 2015, ISSN 23389176, diterbitkan oleh Fakultas Bahasa dan Sastra Universitas Ahmad Dahlan, Yogyakarta, hlm. 36.

[325] *Ibid*, dikutip dari Muhammad Imaroh, 1998, *Perang Terminologi Islam Versus Barat*, terjemahan Musthalah Mawfur, Robbani Press, Jakarta, hlm. 171.

[326] http://kbbi.web.id/musyawarah diunduh tanggal 1 Pebruari 2017 jam 14:53 WIB.



Artinya: Maka disebabkan rahmat dari ALLAH-lah kamu berlaku lemah lembut terhadap mereka. Sekiranya kamu bersikap keras lagi berhati kasar, tentulah mereka menjauhkan diri dari sekelilingmu. Karena itu maafkanlah mereka, mohonkanlah ampun bagi mereka, dan bermusyawarahlah dengan mereka dalam urusan itu. Kemudian apabila kamu telah membulatkan tekad, maka bertawakkALLAH kepada ALLAH. Sesungguhnya ALLAH menyukai orang-orang yang bertawakkal kepada-Nya. (QS. Ali-Imron: 159)[327]



Artinya: Dan (bagi) orang-orang yang menerima (mematuhi) seruan Tuhannya dan mendirikan shalat, sedang urusan mereka (diputuskan) dengan musyawarah antara mereka; dan mereka menafkahkan sebagian dari rezeki yang Kami berikan kepada mereka. (QS. Asy-Syura': 38)[328]

5. Nilai Keadilan Sosial Bagi Seluruh Rakyat Indonesia

Pengertian nilai keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia berdasarkan

TAP MPR No. I/MPR/2003 tentang Peninjauan Terhadap Materi dan Status Hukum Ketetapan MPRS dan MPR RI Tahun 1960 terdiri:

(1) Mengembangkan perbuatan yang luhur, yang mencerminkan sikap dan suasana kekeluargaan dan kegotongroyongan.
(2) Mengembangkan sikap adil terhadap sesama.
(3) Menjaga keseimbangan antara hak dan kewajiban.
(4) Menghormati hak orang lain.
(5) Suka memberi pertolongan kepada orang lain agar dapat berdiri sendiri.
(6) Tidak menggunakan hak milik untuk usaha-usaha yang bersifat pemerasan terhadap orang lain.

[327] QS. Ali Imron: 159, *Al-Qur'an dan Terjemahnya*, PT. Karya Toha Putra, Semarang.
[328] QS. Asy-Syura': 38, Al Qur'an dan Terjemahnya, PT. Karya Toha Putra, Semarang.

(7) Tidak menggunakan hak milik untuk hal-hal yang bersifat pemborosan dan gaya hidup mewah.
(8) Tidak menggunakan hak milik untuk bertentangan dengan atau merugikan kepentingan umum.
(9) Suka bekerja keras.
(10) Suka menghargai hasil karya orang lain yang bermanfaat bagi kemajuan dan kesejahteraan bersama.
(11) Suka melakukan kegiatan dalam rangka mewujudkan kemajuan yang merata dan berkeadilan sosial.

Al-Qur'an menjelaskan tentang konsep adil, seperti yang terdapat dalam QS. An-Nisa': 135, An-Nisa': 58, An-Nahl: 90, Al Ma'idah: 8, Al Hujurat: 9, Al Hadid: 25, Al A'raf: 29. Berikut ayat-ayat tersebut beserta terjemahannya:



٥٨٩

Artinya: "Wahai orang-orang yang beriman, jadilah kamu orang yang benar-benar penegak keadilan, menjadi saksi karena ALLAH biarpun terhadap dirimu sendiri atau ibu bapa dan kaum kerabatmu. Jika ia kaya ataupun miskin, maka ALLAH lebih tahu kemaslahatannya. Maka janganlah kamu mengikuti hawa nafsu karena ingin menyimpang dari kebenaran. Dan jika kamu memutar balikkan (kata-kata) atau enggan menjadi saksi, maka sesungguhnya ALLAH adalah Maha Mengetahui segala apa yang kamu kerjakan."[329] (QS. An-Nisa': 135)

Adil dalam ayat ini mengandung arti anti diskriminasi baik itu terhadap diri sendiri, ibu bapak, maupun kaum kerabat. Juga tidak tebang pilih dalam menegakkan keadilan baik kaya maupun miskin. Tidak mengedepankan hawa nafsu karena ingin menyimpang dari kebenaran, tidak memutabalikkan kata-kata.

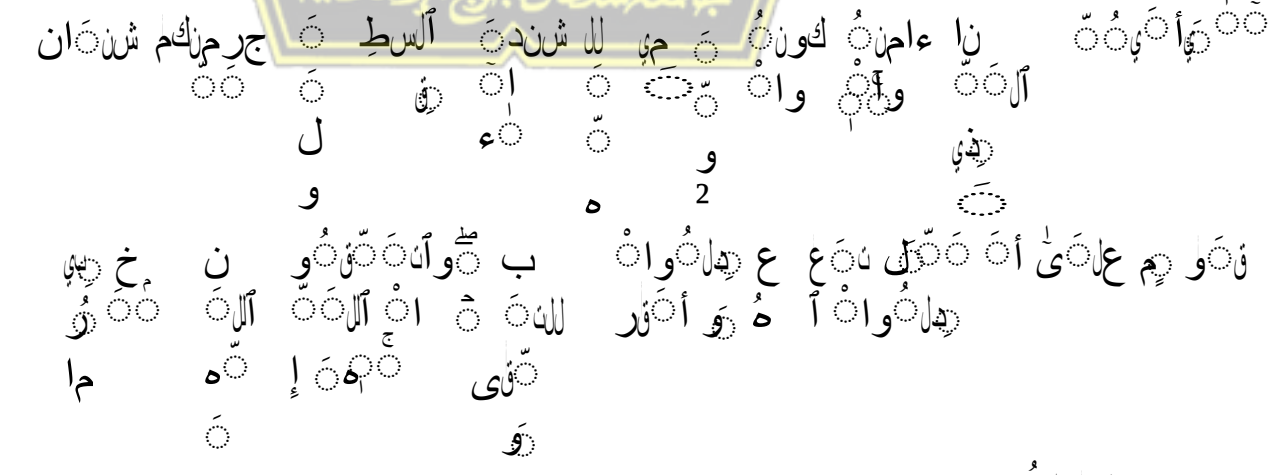
[329] QS. An-Nisa': 135, *Al-Qur'an dan Terjemahnya*, 2002, PT. Karya Toha Putra, Semarang.



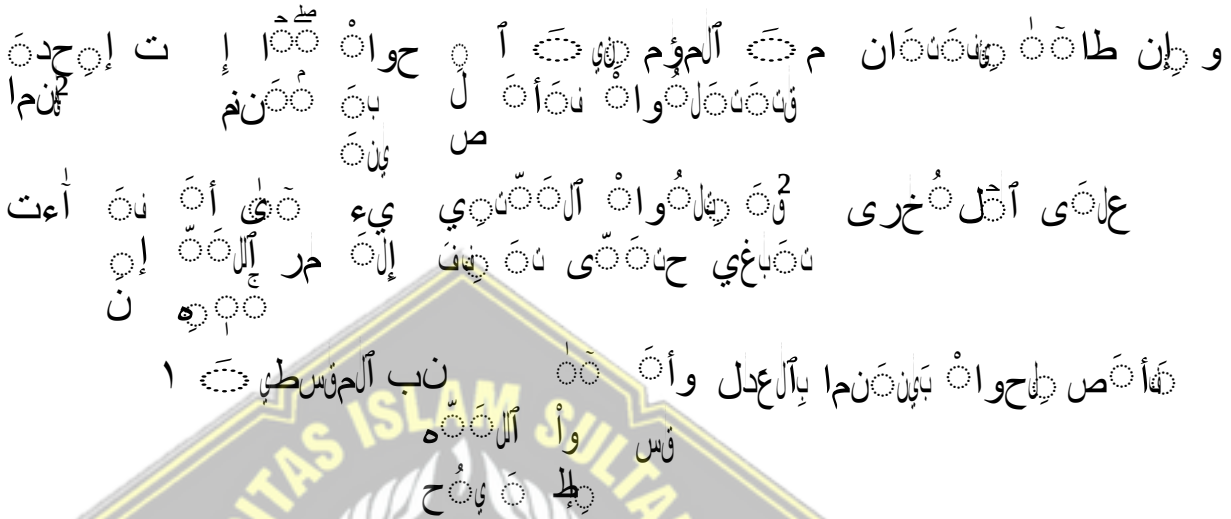
Artinya: “Sesungguhnya ALLAH menyuruh kamu menyampaikan amanat kepada yang berhak menerimanya, dan (menyuruh kamu) apabila menetapkan hukum di antara manusia supaya kamu menetapkan dengan adil. Sesungguhnya ALLAH memberi pengajaran yang sebaik-baiknya kepadamu. Sesungguhnya ALLAH adalah Maha Mendengar lagi Maha Melihat.”[330] (QS. An-Nisa’: 58)



Artinya: “Sesungguhnya ALLAH menyuruh (kamu) berlaku adil dan berbuat kebajikan, memberi kepada kaum kerabat, dan ALLAH melarang dari perbuatan keji, kemungkaran dan permusuhan. Dia memberi pengajaran kepadamu agar kamu dapat mengambil pelajaran.”[331] (QS. An-Nahl: 90)



Artinya: "Hai orang-orang yang beriman hendaklah kamu jadi orang-orang yang selalu menegakkan (kebenaran) karena ALLAH, menjadi saksi dengan adil. Dan janganlah sekali-kali kebencianmu terhadap sesuatu kaum, mendorong kamu untuk berlaku tidak adil. Berlaku adillah, karena adil itu lebih dekat kepada takwa. Dan bertakwalah kepada ALLAH, sesungguhnya ALLAH Maha Mengetahui apa yang kamu kerjakan."[332] (QS. Al Ma'idah: 8)



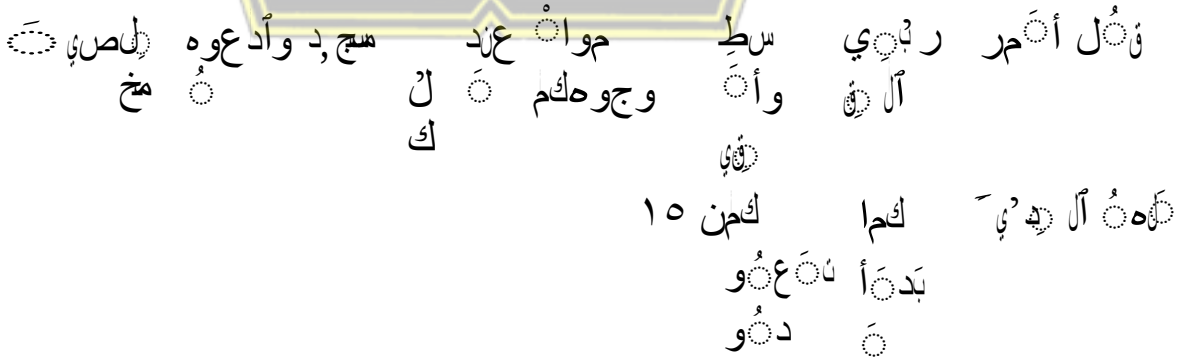
Artinya: "Dan kalau ada dua golongan dari mereka yang beriman itu berperang hendaklah kamu damaikan antara keduanya! Tapi kalau yang satu melanggar perjanjian terhadap yang lain, hendaklah yang melanggar perjanjian itu kamu

[330] QS. An-Nisa':58, *Al-Qur'an dan Terjemahnya*, 2002, PT. Karya Toha Putra, Semarang.
[331] QS. An Nahl:90, *Al-Qur'an dan Terjemahnya*, 2002, PT. Karya Toha Putra, Semarang.
[332] QS. Al Ma'idah:8, *Al Qur'an dan Terjemahnya*, 2002, PT Karya Toha Putra, Semarang.

perangi sampai surut kembali pada perintah ALLAH. Kalau dia telah surut, damaikanlah antara keduanya menurut keadilan, dan hendaklah kamu berlaku adil; sesungguhnya ALLAH mencintai orang-orang yang berlaku adil."[333] (QS. Al Hujurat: 9)



Artinya: Sesungguhnya Kami telah mengutus rasul-rasul Kami dengan membawa bukti-bukti yang nyata dan telah Kami turunkan bersama mereka Al Kitab dan neraca (keadilan) supaya manusia dapat melaksanakan keadilan. Dan Kami ciptakan besi yang padanya terdapat kekuatan yang hebat dan berbagai manfaat bagi manusia, (supaya mereka mempergunakan besi itu) dan supaya ALLAH mengetahui siapa yang menolong (agama)Nya dan rasul-rasul-Nya padahal ALLAH tidak dilihatnya. Sesungguhnya ALLAH Maha Kuat lagi Maha Perkasa. (QS. Al Hadid: 25)



Artinya: Katakanlah: "Tuhanku menyuruh menjalankan keadilan". Dan (katakanlah): "Luruskanlah muka (diri)mu di setiap sembahyang dan sembahlah ALLAH dengan mengikhlaskan ketaatanmu kepada-Nya. Sebagaimana Dia telah

menciptakan kamu pada permulaan (demikian pulalah kamu akan kembali kepada-Nya)."[334] (QS. Al A'raf: 29)

Makna adil tentu saja melekat pada hukum dan penegakannya. Bagaikan keping mata uang, melekat antara sisi yang satu dengan sisi yang lain. Tidak terpisahkan. Kesepadanan atau keseimbangan itulah keadilan. Terlebih apabila dikaitkan dengan nilai Ketuhanan Yang Maha Esa. Sebagaimana bunyi kop putusan pengadilan pada saat putusan dibacakan oleh majelis hakim di pengadilan

[333] QS. Al Hujurat:9, *Al Qur'an dan Terjemahnya*, 2002, PT. Karya Toha Putra, Semarang.
[334] QS. Al-A'raf: 29, *Al Qur'an dan Terjemahnya*, 2002, PT Karya Toha Putra, Semarang.

yakni, ”DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA.”

Keadilan berdasarkan Ketuhanan Yang Maha Esa membawa konsekuensi agar jangan ada pihak yang menang secara tidak halal. Jika ada pihak yang bersikap tidak jujur dan mau memutarbalikkan fakta, maka yang bersangkutan akan mendapatkan kemenangan secara tidak halal. Menang secara tidak halal pada hakikatnya bukan keadilan. Hal ini tidak sesuai dengan prinsip keadilan berdasarkan Ketuhanan YME. Pihak yang menang secara tidak halal ini pada hakikatnya bukan keadilan. Hal ini tidak sesuai dengan prinsip keadilan berdasarkan Ketuhanan YME. Pihak yang menang secara tidak halal ini pada hakikatnya menerima sepotong api neraka yang dapat membuat hidupnya sengsara di dunia dan akherat masuk neraka. **Keadilan adalah memperoleh apa yang menjadi haknya secara halal atau memenuhi apa yang menjadi kewajibannya secara benar. Itulah keadilan.**[335]

Rosulullah SAW bersabda dalam sebuah hadits yang artinya:

> *“Aku hanyalah seorang manusia biasa dan kamu sekalian mengadukan pertengkaranmu padaku. Barangkali sebagian dari kamu lebih pandai berdebat daripada sebagian yang lain. Kemudian saya hanya memutuskan menurut apa yang saya dengar. Oleh karena itu barang siapa yang telah kuberi putusan untuk memperoleh sesuatu hak dari hak saudaranya, janganlah ia mengambilnya. Sebab apa yang aku putuskan kepadanya (berdasarkan fakta lahiriyahnya yang saya dengar, bila bertentangan dengan fakta yang sebenarnya) adalah sepotong api neraka”.* (HR. Jama’ah ahli hadits)

[335] Mukti Arto, 2017, *Penemuan Hukum Islam Demi Mewujudkan Keadilan, “Membangun Sistem Peradilan Berbasis Perlindungan Hukum dan Keadilan”,* Pustaka Pelajar, Yogyakarta, hlm. 35.

Keadilan merupakan suatu idealitas yang didambakan oleh setiap insan dan diperintahkan oleh ALLAH kepada semua hamba-Nya. Bahkan keadilan tidak hanya harus diberikan kepada manusia tetapi juga kepada seluruh makhluk ALLAH di muka bumi.

Dalam kehidupan sehari-hari kita lihat bahwa keadilan itu memiliki beberapa karakter, yang antara lain, sebagai berikut:

1) Keadilan merupakan inti (tuan) daripada hukum. Belajar hukum bukan sekedar belajar tentang norma-norma atau aturan hukum melainkan sesungguhnya belajar tentang keadilan. Tanpa keadilan, hukum tidak ada artinya. Semua aturan hukum yang baik akan bermuara pada keadilan.
2) Keadilan merupakan suatu ide yang bersifat rohani dan kualitatif yang susah diukur secara konkrit dan kuantitatif namun dapat dirasakan oleh pihak yang berkepentingan.
3) Keadilan memiliki beberapa jenis yang masing-masing harus ditempatkan secara proporsional. Keadilan ini meliputi tetapi tidak terbatas pada keadilan formal, sosial, distributif, matematis, natural, dan keadilan jender.
4) Keadilan selalu bersifat subjektif. Yang adil bagi seseorang belum tentu dirasakan adil oleh pihak lawan. Keadilan kadang diidentikkan dengan keuntungan, sehingga pihak yang merasa diuntungkan akan menilai bahwa itu putusan yang adil, sedang pihak yang merasa dirugikan akan menilainya

sebagai putusan yang tidak adil. Oleh sebab itu harus diupayakan agar dapat diwujudkan keadilan yang bersifat intersubjektif.

5) Keadilan selalu berada di tengah-tengah antara berbagai variabel yang melingkupinya. Meskipun susah diwujudkan namun harus diupayakan agar menjadi kenyataan.[336]

C. Rekonstruksi Regulasi Sanksi Pidana Denda Di Bidang Perpajakan Berbasis Nilai Keadilan

1. Rekonstruksi Nilai

Upaya penanggulangan masalah kejahatan atau tindak pidana telah banyak dilakukan dengan berbagai cara, namun hasilnya belum memuaskan. Menarik sekali apa yang dikemukakan oleh Habib-Ur-Rahman Khan dalam tulisannya yang berjudul "*Prevention of Crime – It is Society Which Needs "The Treatment" and Not The Criminal"* sebagai berikut:

> *"The modern world in fully aware of this acute problem. People are busy day and night doing research work, holding seminars, international conferences and writing books trying to understand crime and its causes in order to control it. But the net result of all these efforts is to the contrary. Crime marches in."*[337]

Artinya dalam Bahasa Indonesia:

[336] Mukti Arto, *Ibid*, hlm. 56-57.

[337] Barda Nawawi Arief, 1986, *Penetapan Pidana Penjara dalam Perundang-undangan dalam Rangka Usaha Penanggulangan Kejahatan*, Disertasi, Universitas Pajajaran, Bandung, hlm. 27, dikutip dari Habib-Ur-Rahman Khan, *Prevention of Crime – It is Society Which Needs "The Treatment" and Not The Criminal*, hlm. 127.

> "Dunia modern sepenuhnya menyadari akan problem yang akut ini (problem tentang kejahatan). Orang demikian sibuk melakukan penelitian, seminar-seminar, konferensi-konferensi internasional dan menulis buku-buku untuk mencoba memahami masalah kejahatan dan sebab-sebabnya agar dapat mengendalikannya. Tetapi hasil bersih dari semua usaha ini adalah sebaliknya. Kejahatan bergerak (meningkat) terus."

Salah satu usaha penanggulangan kejahatan ialah menggunakan hukum pidana dengan sanksinya berupa pidana. Namun demikian usaha inipun masih sering dipersoalkan. Perdebatan mengenai peranan pidana dalam menghadapi masalah kejahatan ini, menurut Inkeri Anttila, telah berlangsung beratus-ratus tahun.[338] Menurut Herbert L. Packer, usaha pengendalian perbuatan anti sosial dengan mengenakan pidana pada seseorang yang bersalah melanggar peraturan pidana, merupakan "suatu problem sosial yang mempunyai dimensi hukum yang penting."[339]

Penggunaan upaya hukum, termasuk hukum pidana, sebagai salah satu upaya untuk mengatasi masalah sosial termasuk dalam bidang kebijaksanaan penegakan hukum. Di samping itu karena tujuannnya untuk mencapai kesejahteraan masyarakat pada umumnya, maka kebijaksanaan penegakan hukum inipun termasuk dalam bidang kebijaksanaan sosial, yaitu segala usaha yang rasional untuk mencapai kesejahteraan masyarakat. Sebagai suatu masalah yang termasuk masalah kebijaksanaan, maka penggunaan hukum pidana

[338] *Ibid*, hlm. 28, dikutip dari Inkeri Annttila, 1976, *A New Trend in Criminal Law in Finland*, dalam *Criminology Between the Rule of Law and The Outlaws, Edited by Jasperse*, van Leeuwen Burow and Toornvliet, Kluwer, Deventer, hlm. 145.

[339] *Ibid*, dikutip dari Herbert L. Packer, 1968, *The Limits of Criminal Sanction*, Standford University Press, California, hlm. 3.

sebenarnya tidak merupakan keharusan. Tidak ada kemutlakan dalam bidang kebijaksanaan, karena pada hakekatnya dalam masalah kebijaksaan orang dihadapkan pada masalah penilaian dan pemilihan dari berbagai alternatif.[340]

Pelaksanaan pidana di Indonesia masih terpisah-pisah ke dalam berbagai produk perundang-undangan baik secara generalis maupun spesialis. Oleh karena itu, fokus disertasi ini menjembatani aturan tentang Hukum Pelaksanaan Pidana yang diatur dalam sistem pemidanaan hukum generalis (KUHP) dengan sistem pemidanaan hukum spesialis dalam berbagai produk perundang-undangan yang terpisah-pisah (terfragmentasi).

Selain kondisi hukum pelaksanaan pidana yang masih terfragmentaris, kiranya perlu ditelaah pula tentang kandungan nilai dan filosofi di balik peraturan perundang-undangan tersebut. Mengingat aturan tentang pidana denda dan pidana kurungan masih berdasarkan pada KUHP, yang kita semua ketahui merupakan produk hukum kolonialisme Belanda yang di negeri asalnya pun sudah mengalami revisi. Dari sini minimal kita menyadari bahwa nilai filosofi yang terkandung bukan merupakan nilai dasar milik bangsa Indonesia, yakni nilai-nilai yang terdapat dalam Pancasila.

[340] Sudarto, 1977, Hukum dan Hukum Pidana, Alumni, Bandung, hlm. 161. Untuk selanjutnya kebijaksanaan yang dimaksud oleh Penulis adalah kebijakan yang merupakan sinonim dari kata *policy* dalam Bahasa Inggris. *Policy* dapat dirumuskan sebagai suatu keputusan yang menggariskan cara yang paling efektif dan paling efisien untuk mencapai suatu tujuan yang ditetapkan secara kolektif. Lihat, Sutan Zanti Arbi dan Wayan Ardhana, 1984, *Rancangan Penelitian Kebijakan Sosial*, Pustekkom Dikbud dan CV Rajawali, Jakarta, hlm. 65, yang merupakan terjemahan dari *The Design of Social Policy* tulisan Robert Y. Mayer dan Ernest Greenwood, dalam Barda Nawawi Arief, 1986, *Penetapan Pidana Penjara...*, Disertasi, Unpad, Bandung, hlm. 29 dan 104.

Kondisi inilah yang melatarbelakangi penulis untuk menganalisis dan merekonstruksi dalam bentuk disertasi sehingga memenuhi kaidah tertib negara hukum Indonesia yang berjiwa Pancasila.

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) yang di dalamnya mengatur sanksi pidana. Adanya sanksi pidana di dunia perpajakan pada dasarnya bukan merupakan bentuk balas dendam terhadap pelaku yang tidak kooperatif dan tertib membayar pajak miliknya, namun sebagai sarana dalam meningkatkan kesadaran dan ketaatan masyarakat selaku wajib pajak, sehingga pada akhirnya mampu meningkatkan penerimaan negara di bidang perpajakan. Kebijakan formulasi hukum di bidang perpajakan secara substansi menyangkut pembaharuan administrasi perpajakan dengan maksud meningkatkan kepatuhan wajib pajak serta strategi dalam menanggulangi pelanggaran dan berbagai bentuk ketidakpatuhan terhadap kewajiban di bidang perpajakan.

Dalam regulasi sanksi pidana denda di bidang perpajakan, maka disertasi ini akan mengkaji hukum pelaksanaan sanksi pidana denda di bidang perpajakan yang selama ini masih terfragmentaris[341] yang dinilai belum memenuhi unsur

[341] Terfragmentaris berasal dari kata *fragment* (Inggris) yang berarti pecahan, penggalan, sedikit-sedikit, memotong-motong, membagi menjadi kepingan-kepingan, membagi-bagi. Kata *fragmentary* (Inggris) berarti tidak lengkap, terpisah-pisah. Lihat, John M. Echols dan Hassan Shadily, 2006, *Kamus Inggris Indonesia*, Cetakan XXVIII, PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, hlm. 256.

kodifikasi hukum yang bertujuan sebagai pedoman/acuan/pengendali/kontrol dalam hukum pelaksanaan pidana di Indonesia. Sanksi pidana denda di bidang perpajakan ini berbasis pada nilai-nilai Pancasila.

Kebijakan hukum pidana di bidang perpajakan pada perkembangannya di sektor pelaksanaannya menimbulkan berbagai persoalan, terutama terkait dengan penerapan ketentuan pasal yang mengatur sanksi pidana. Persoalan tersebut timbul salah satunya dikarenakan penegak hukum dalam melakukan tindakan terhadap suatu perbuatan hukum yang sama menggunakan kebijakan yang berbeda. Pasal 3 ayat (1) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 yang merupakan sarana hukum dalam menertibkan pajak dalam bentuk pengendalian administrasi pemungutan pajak yang menganut *self assessment system* melalui penyampaian Surat Pernberitahuan, dalam kenyataannya tidak berjalan dengan baik. Hal tersebut dapat terlihat dalam proses pengajuan SPT atau surat pemberitahuan, apabila terjadi ketidakbenaran dalam pengisian dan penyampaian SPT, maka seharusnya upaya yang dilakukan oleh petugas Direktorat Pajak adalah menerbitkan terlebih dahulu Surat Ketetapan Pajak (SKP) oleh karena tujuan utama dibentuknya undang-undang perpajakan adalah untuk memaksimalkan penerimaan negara, sehingga kebijakan hukum berbasis ekonomi yang harus dikedepankan. Kenyataan di lapangan menunjukkan, bahwa seringkali petugas Direktorat Pajak langsung melakukan pemeriksaan bukti

---

Fragmentaris bersifat fragmen; berupa bagian-bagian (bukan suatu keutuhan) sumber: http://kbbi.web.id/fragmentaris diakses 20 Agustus 2020 jam 13:22 WIB.

permulaan dan penyidikan melalui mekanisme peradilan pidana yang semestinya merupakan alternatif terakhir *(ultimum remidium).*

Dengan demikian masalah pengendalian atau penanggulangan kejahatan dengan menggunakan hukum pidana, bukan hanya merupakan problem sosial seperti dikemukakan oleh Herbert L. Packer di atas, tetapi juga merupakan masalah kebijakan (*the problem of policy*). Hal ini sesuai dengan judul disertasi yang menyangkut kebijakan dalam hukum pelaksanaan pidana berbasis nilai-nilai Pancasila.

Upaya rekonstruksi kebijakan hukum pelaksanaan pidana berbasis nilai-nilai Pancasila tidak bisa terpisahkan dengan pendekatan kebijakan. Hal penting yang perlu dikemukakan dari pendekatan kebijakan ialah yang berkaitan dengan nilai-nilai yang ingin dicapai atau dilindungi oleh hukum pidana. Menurut Bassiouni, tujuan-tujuan yang ingin dicapai oleh pidana pada umumnya terwujud dalam kepentingan-kepentingan sosial yang mengandung nilai-nilai tertentu yang perlu dilindungi.[342]

Kepentingan-kepentingan sosial tersebut menurut Bassiouni ialah:

(1) Pemeliharaan tertib masyarakat;
(2) Perlindungan warga masyarakat dari kejahatan, kerugian atau bahaya-bahaya yang tak dapat dibenarkan, yang dilakukan oleh orang lain; dan
(3) Memasyarakatkan kembali (resosialisasi) para pelanggar hukum;

[342] Barda Nawawi Arief, 2011, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana (Perkembangan Penyusunan Konsep KUHP Baru)*, Kencana Prenada Media Group, Jakarta, hlm. 36 dikutip dari M. Cherif Bassiouni, 1978, *Substantive Criminal Law,* hlm.78.

(4) Memelihara atau mempertahankan integritas pandangan-pandangan dasar tertentu mengenai keadilan sosial, martabat kemanusiaan, dan keadilan individu."[343]

Penyidik Pegawai Negeri Sipil seringkali menggunakan Pasal 39 ayat (1) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983, meskipun wajib pajak yang dianggap lalai tersebut telah memenuhi kewajibannya mernbayar tunggakan pajak. Sebagian perkara di bidang perpajakan yang diajukan oleh Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) Ditjen Pajak ke Penuntut Umum menggunakan ketentuan Pasal 39 Undang•Undang Nomor 16 Tahun 2009.

Selain persoalan di atas, tidak diaturnya pihak yang berwenang dalam melakukan perhitungan kerugian keuangan negara akibat persoalan pajak tidak diatur dalam berbagai peraturan perundang-undangan pajak. Selanjutnya terdapat pula persoalan lain yaitu berkaitan dengan penerapan pidana denda pada kasus pidana perpajakan. Berdasarkan Buku Kesatu KUHP Pasal 30, jika pidana denda tidak dibayar, maka diganti dengan pidana kurungan (pidana subsidair). Pemberlakuan pidana kurungan sebagai pengganti pidana denda (pidana subsidair) yang ditentukan Buku Kesatu KUHP Pasal 30 tersebut dalam ara tindak pidana di bidang perpajakan, adalah berdasarkan Pasal 103 KUHP bahwa "Ketentuan-ketentuan dalam Bab I sampai dengan Bab VIII Buku ini, juga berlaku bagi perbuatan-perbuatan yang oleh ketentuan perundang-undangan lainnya diancam pidana, kecuali jika oleh undang-undang ditentukan lain."

[343]*Ibid.*

Sedangkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) tidak mengatur tentang pidana kurungan pengganti pidana denda.

Berdasarkan Pasal 30 KUHP, jika terpidana tidak membayar sama sekali uang denda, maka ia wajib menggantinya dengan menjalani pidana kurungan. Jika terpidana membayar sebagian uang denda, maka ia wajib menjalani pidana kurungan sebagian pula. Kewajiban membayar pidana denda gugur dengan sendirinya jika terpidana menjalani pidana kurungan. Namun demikian dalam perkara tindak pidana di bidang perpajakan, besarnya pidana denda yang diputus oleh Pengadilan tetap dianggap sebagai "Pajak Terhutang" dan menjadi dasar bagi Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang penghitungannya ditentukan, yaitu pidana denda ditambah sanksi administrasi berupa bunga sebesar 48% (empat puluh delapan persen) dari pajak terhutang (pidana denda) tersebut. Hal tersebut menunjukan bahwa dalam pidana denda pada kasus pidana pajak tidaklah menerapkan *taxt amnesty* atau peringan sanksi denda yang juga dijadikan sebagai pajak terhutang.

Hal tersebut dapat terlihat pada Pasal 13 ayat (5) KUP, pada pasal tersebut terlihat jelas bahwa walaupun jangka waktu 5 (lima) tahun sebagaimana dimaksud pada ayat(1) telah lewat, Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar tetap

dapat diterbitkan ditambah sanksi administrasi berupa bunga sebesar 48% (empat puluh delapan persen) dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, apabila Wajib Pajak setelah jangka waktu tersebut dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan atau tindak pidana lainnya yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap. Hal ini menjadi semakin rumit dikarenakan KUHP tidak mengatur ketentuan yang menyatakan, bahwa pidana kurungan dapat menggantikan kedudukan pidana denda.

Persoalan formulasi pidana denda dalam kasus pidana pembayaran pajak telah mengakibatkan terciderainya rasa keadilan di dalam masyarakat. Hal ini dikarenakan tidak jarang pelaku yang merupakan kalangan marjinal yang sebagian besar memiliki tingkat ekonomi rendah harus mendapatkan sanksi pidana kurungan. Sanksi kurungan tersebut sangatlah tidak adil sebab tidak terbayarnya pajak oleh kalangan marjinal sebagian besar dikarenakan persoalan kemampuan ekonomi yang rendah.

Ditegaskan selanjutnya bahwa sanksi pidana harus disepadankan dengan kebutuhan untuk melindungi dan mempertahankan kepentingan-kepentingan ini. Pidana hanya dibenarkan apabila ada kebutuhan yang berguna bagi masyarakat; pidana yang tidak diperlukan tidak dapat dibenarkan dan berbahaya bagi masyarakat. Selain itu, batas-batas sanksi pidana ditetapkan pula berdasar kepentingan-kepentingan ini dan nilai-nilai yang mewujudkannya. Berdasarkan

pandangan yang demikian, maka menurut Bassiouni disiplin hukum pidana bukan hanya pragmatis tetapi juga suatu disiplin yang berdasarkan dan berorientasi pada nilai (*not only pragmatic but also value-based and value-oriented*).[344]

Pada perkembanganya persoalan tersebut tidak diimbangi dengan formulasi hukum pidana perpajakan yang berkeadilan. Pidana kurungan yang selalu menjadi bayang-bayang dalam setiap kasus pidana perpajakan hanya akan mengakibatkan seseorang dikucilkan secara sosial karena statusnya sebagai tahanan, yang pada akhirnya akan mengakibatkan seseorang menjadi antipati terhadap negara dan hukum yang dapat menggiring seseorang menjadi seorang penjahat yang sebenarnya hanya dikarenakan sanksi pidana yang kurang tepat dan adil. Bila melihat bentuk dan tujuan dibentuknya formulasi pidana, maka pidana dendalah yang dapat dikatakan paling adil dan efektif. Hal tersebut karena dengan pidana denda, maka kerugian negara secara ekonomis dapat ditutup melalui pembayaran denda yang ada.

Persoalan formulasi pidana dalam hal pemidanaan pada kasus pidana perpajakan pada kenyataanya juga tidak adil, hal tersebut dikarenakan masih banyaknya kasus korupsi di tubuh instansi pajak yang mengakibatkan uang rakyat tidak kembali kepada rakyat dalam bentuk pembangunan yang mensejahterakan, namun sebaliknya justru hanya membahagiakan sekelompok individu yang korup.

[344]*Ibid.*

Dari uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa dalam melakukan kebijakan hukum pidana termasuk di dalamnya kebijakan hukum pelaksanaan pidana diperlukan pendekatan yang berorientasi pada kebijakan (*policy oriented approach*) yang lebih bersifat pragmatis dan rasional, dan juga pendekatan yang berorientasi pada nilai (*value judgement approach*). Jadi sudah semestinya antara pendekatan kebijakan dan pendekatan nilai tidak dipandang secara dikotomi. Dimana di dalam pendekatan kebijakan sudah seharusnya mempertimbangkan faktor-faktor nilai.[345]

Terlebih bagi negara Indonesia yang memiliki Pancasila yang sarat akan nilai-nilai dan garis kebijakan pembangunan nasional yang bertujuan membentuk manusia Indonesia yang seutuhnya. Apabila pidana akan digunakan sebagai sarana untuk tujuan tersebut, maka pendekatan humanistis harus pula diperhatikan. Pendekatan humanistis menjadi hal yang penting diperhatikan bukan hanya karena kejahatan itu pada hakekatnya merupakan masalah kemanusiaan, tetapi juga karena pidana itu sendiri mengandung unsur penderitaan yang dapat menyerang kepentingan atau nilai yang paling berharga bagi kehidupan manusia.[346]

Pendekatan humanistis dalam penggunaan sanksi pidana, tidak hanya berarti bahwa pidana yang dikenakan kepada si pelanggar harus sesuai dengan nilai-nilai kemanusiaan, tetapi juga harus dapat membangkitkan kesadaran si

[345]*Ibid.*
[346]*Ibid.*

pelanggar akan nilai-nilai kemanusiaan dan nilai-nilai pergaulan hidup bermasyarakat.

Pendekatan nilai humanistis menuntut pula diperhatikannya ide "individualisasi pidana" dalam kebijakan/pembaharuan hukum pidana. Ide individualisasi pidana ini antara lain mengandung beberapa karakteristik sebagai berikut:

- Pertanggungjawaban (pidana) bersifat pribadi/perorangan (asas personal).
- Pidana hanya diberikan kepada orang yang bersalah (asas culpabilitas: "tiada pidana tanpa kesalahan").
- Pidana harus disesuaikan dengan karakteristik dan kondisi si pelaku; ini berarti harus ada kelonggaran/fleksibilitas bagi hakim dalam memilih sanksi pidana (jenis maupun berat-ringannya sanksi) dan harus ada kemungkinan modifikasi pidana (perubahan/penyesuaian) dalam pelaksanaannya. Jadi mengandung asas fleksibilitas dan asas modifikasi pidana.[347]

Pendekatan humanistis dalam kebijakan/pembaharuan hukum pidana terlihat pula pada pendapat Sudarto yang pernah menyatakan:

> "Kalau membicarakan pidana, maka harus membicarakan orang yang melakukan kejahatan. ..... Jadi pembaharuan hukum pidana tetap berkisar kepada manusia, sehingga ia tidak boleh sekali-kali meninggalkan nilai-nilai kemanusiaan ialah kasih sayang terhadap sesama."[348]

Selain itu, langkah pembaharuan juga perlu memperhatikan landasan sosio-filosofis dan sosiokultural sistem hukum nasional yang dilatarbelakangi oleh kebutuhan dan tuntutan nasional untuk melakukan pembaharuan dan sekaligus perubahan/penggantian KUHP Lama (*Wetboek van Strafrecht*) warisan

[347] *Ibid*, hlm. 39.
[348] *Ibid*, hlm. 43 dikutip dari Sudarto, 1983, *Hukum Pidana dan Perkembangan Masyarakat*,Sinar Baru, Bandung,hlm. 102.

zaman kolonial Belanda. Jadi berkaitan erat dengan ide "*penal reform"*(pembaharuanhukum pidana). Termasuk dalam pembaharuan ini adalah pembaharuan hukum acara pidana (*criminal procedur law)* dan hukum pelaksanaan pidana (*criminal law implementation*).

Upaya melakukan pembaharuan hukum pidana (*penal reform*) pada hakikatnya termasuk bidang "*penal policy*" yang merupakan bagian dan terkait erat dengan:

a. *"Law enforcement policy"* artinya pembaharuan hukum pidana pada hakikatnya merupakan bagian dari kebijakan (upaya rasional) memperbarui substansi hukum (*legal substance)* untuk lebih mengefektifkan penegakan hukum;
b. *"Criminal policy*" artinya pembaharuan hukum pidana pada hakikatnya merupakan bagian dari kebijakan (upaya rasional) untuk memberantas/menanggulangi kejahatan dalam rangka perlindungan masyarakat; dan
c. *"Social policy"* artinya pembaharuan hukum pidana pada hakikatnya merupakan bagian dari kebijakan (upaya rasional) untuk mengatasi masalah sosial dan masalah kemanusiaan dalam rangka mencapai/menunjang tujuan nasional (yaitu, "*social welfare"* dan "*social defence"*).[349]

Di samping itu, dilihat dari pendekatan nilai, pembaharuan hukum pidana merupakan upaya peninjauan dan penilaian kembali (reorientasi dan reevaluasi) pokok-pokok pemikiran, ide-ide dasar, atau nilai-nilai sosiofilosofis, sosiopolitik, dan sosiokultural yang melandasi kebijakan kriminal dan kebijakan (penegakan) hukum pidana selama ini. Bukanlah pembaharuan (reformasi) hukum pidana, apabila orientasi nilai dari hukum pidana yang dicita-citakan sama saja dengan orientasi nilai dari hukum pidana lama warisan penjajah

[349]*Ibid*, hlm. 301.

(KUHP lama atau *WvS*). Dengan demikian, pembaharuan hukum pidana harus ditempuh dengan pendekatan yang berorientasi pada kebijakan (*policy oriented approach*) dan sekaligus pendekatan yang berorientasi pada nilai (*value oriented approach).*

Bertolak dari pemikiran di atas, maka ide pembaharuan hukum pidana tidak dapat dilepaskan dari ide/kebijakan pembangunan Sistem Hukum Nasional yang berlandaskan Pancasila sebagai nilai-nilai berkehidupan kebangsaan yang dicita-citakan. Ini berarti, pembaharuan hukum pidana nasional seyogyanya juga dilatarbelakangi dan berorientasi pada ide-ide dasar (*basic ideas*) Pancasila yang mengandung di dalamnya keseimbangan nilai/ide/paradigma: (a) moral religius (ketuhanan); (b) kemanusiaan (humanistis); (c) kebangsaan; (d) demokrasi; (e) keadilan sosial.[350]

Di samping bertolak dari ide keseimbangan Pancasila, pembaharuan dan penegakan hukum pidana di Indonesia hendaknya dilakukan dengan menggali dan mengkaji sumber hukum tidak tertulis dan nilai-nilai hukum yang hidup di dalam masyarakat, antara lain dalam hukum agama dan hukum adat.[351]

Hal yang perlu diperhatikan pula adalah adanya harmonisasi/ sinkronisasi/ konsistensi antara pembangunan/ pembaharuan dengan nilai-nilai atau aspirasi sosiofilosofis dan sosiokultural yang ada di masyarakat. Oleh karena itu, dalam melakukan upaya pembaharuan hukum pidana nasional, perlu

[350]*Ibid*, hlm. 302.
[351]*Ibid*, hlm. 303.

dilakukan pengkajian dan penggalian nilai-nilai nasional yang bersumber pada Pancasila dan yang bersumber pada nilai-nilai yang ada di masyarakat (nilai-nilai religius maupun nilai-nilai budaya/adat). Terlebih dalam salah satu kesimpulan dan rekomendasi (saran pemecahan masalah) Hasil Seminar Pembangunan Hukum Nasional VIII Tahun 2003 di Bali ditegaskan antara lain:

> "Menjadikan ajaran agama sebagai sumber motivasi, sumber inspirasi dan sumber evaluasi yang kreatif dalam membangun insan hukum yang berakhlak mulia, sehingga wajib dikembangkan upaya-upaya konkret dalam muatan kebijakan pembangunan hukum nasional (berarti sebagai "sumber subtansi") yang dapat:
> - Memperkuat landasan budaya keagamaan yang sudah berkembang dalam masyarakat;
> - Memfasilitasi perkembangan keberagaman dalam masyarakat dengan kemajuan bangsa;
> - Mencegah konflik sosial antar-umat beragama dan meningkatkan kerukunan antar umat bangsa."[352]

Rekomendasi untuk melakukan kajian/penggalian hukum yang hidup (yang bersumber dari nilai-nilai hukum agama dan hukum tradisional/adat) juga menjadi kecenderungan kongres-kongres internasional di bidang hukum pidana dan kriminologi. Dalam berbagai konggres PBB yang diselenggarakan 5 (lima) tahun sekali mengenai "*The Prevention of Crime and The Treatment of Offenders"* sering dinyatakan bahwa sistem hukum pidana yang selama ini ada di beberapa negara (terutama yang berasal/diimpor dari hukum asing semasa zaman kolonial), pada umumnya bersifat "*obsolete and unjust"* (telah usang dan

[352]*Ibid*, hlm. 305 dikutip dari Rumusan Hasil Seminar Pembangunan Hukum Nasional VIII, angka II sub B.7, termuat dalam Seminar Pembangunan Hukum Nasional VIII, Buku I, BPHN Depkeh dan HAM, 2003, hlm 7.

tidak adil) serta "*outmoded and unreal*" (sudah ketinggalan zaman dan tidak sesuai dengan kenyataan). Alasannya, karena sistem hukum pidana di beberapa negara yang berasal/diimpor dari hukum asing semasa zaman kolonial, tidak berakar pada nilai-nilai budaya dan bahkan ada "diskrepansi"[353] dengan aspirasi masyarakat, serta tidak responsif terhadap kebutuhan sosial masa kini. Kondisi demikian oleh Kongres PBB dinyatakan sebagai faktor kontribusi untuk terjadinya kejahatan (*a contributing factor to the increase of crime*). Bahkan dinyatakan, bahwa kebijakan pembangunan (termasuk di bidang hukum) yang mengabaikan nilai-nilai moral dan kultural, antara lain dengan masih diberlakukannya hukum asing warisan zaman kolonial, dapat menjadi faktor kriminogen.[354] Bertolak dari kondisi demikian, Kongres PBB mengimbau agar dilakukan "pemikiran kembali keseluruhan kebijakan kriminal" (*to rethink the whole of criminal policy*), termasuk di bidang kebijakan hukum pidana.

Hal yang menarik dari kecenderungan internasional di dalam melakukan upaya "pemikiran kembali" dan "penggalian hukum" dalam rangka memantapkan strategi penanggulangan kejahatan yang integral, ialah imbauan untuk melakukan "pendekatan yang berorientasi pada nilai" (*value oriented*

[353] Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) dari *Ipad Apple* diunduh pada tanggal 18 Maret 2017 jam 20:22 WIB. Diskrepansi mempunyai makna ketidaksesuaian, ketidakcocokan, pertentangan.

[354] Barda Nawawi Arief, 2011, *Bunga Rampai ...Op. Cit.*, hlm. 306, dikutip dari Laporan Kongres PBB VI antara lain dinyatakan: "Acapkali, ketiadaan konsistensi antara undang-undang dengan kenyataan merupakan faktor kriminogen; semakin jauh UU bergeser dari perasaan dan nilai-nilai yang hidup di dalam masyarakat, semakin besar ketidakpercayaan akan keefektifan sistem hukum itu". (*Often lack of consistency between laws and reality was criminogenic; the farther the law was removed from the feeling and the values shared by the community, the greater was the lack of confidence and trust in the efficacy of the legal system).*

approach), baik nilai-nilai kemanusiaan maupun nilai-nilai identitas budaya dan nilai-nilai moral keagamaan. Jadi terlihat imbauan untuk melakukan "pendekatan humanis", "pendekatan kultural", dan "pendekatan moral religius" yang diintegrasikan ke dalam pendekatan rasional yang berorientasi pada kebijakan (*policy oriented approach*).[355]

Himbauan untuk melakukan pendekatan kultural dan religius, menyebabkan pula adanya perhatian untuk "menoleh", "mengkaji", dan "menggali" sistem hukum atau keluarga hukum (*law family)* yang bersumber pada nilai-nilai hukum tradisional dan hukum agama.[356]

Dengan mengemukakan hal-hal di atas ingin ditekankan, bahwa penggalian hukum agama dan hukum tradisional merupakan hal yang wajar dan bahkan dapat dikatakan merupakan "tuntutan zaman". Khususnya bagi bangsa Indonesia, hal itu jelas merupakan "beban nasional" dan bahkan merupakan "kewajiban dan tantangan nasional" karena telah diamanatkan dan direkomendasikan dalam berbagai perundang-undangan dan seminar-seminar nasional selama ini. Masalahnya adalah bagaimana menggali, mentransformasikan dan mengaktualisasikan nilai-nilai hukum tradisional (hukum adat) dan nilai-nilai hukum agama sehingga dapat diterima menjadi norma-norma yang terintegrasi dalam sistem hukum nasional.[357]

[355]*Ibid*, hlm. 306-307.
[356]*Ibid*, hlm. 324.
[357]*Ibid.*

Untuk mengkaji masalah di atas, khususnya penggalian nilai-nilai hukum agama, ada beberapa hal yang sepatutnya diperhatikan:

a. "Karena sasaran dari "penggalian hukum" dimaksudkan untuk mengisi dan mewujudkan sistem hukum nasional, maka penggalian hukum itu harus bertujuan memantapkan sistem hukum nasional. Ini berarti, pertama-tama harus ada pemahaman yang sama mengenai apa yang dimaksud dengan "sistem hukum nasional".
b. Karena hukum nasional harus mengayomi seluruh bangsa dan negara dalam segala aspek kehidupannya, maka "penggalian hukum" harus didasarkan pada satu wawasan nasional yang sama di bidang pembangunan hukum nasional, yaitu seperti pernah dikemukanan Menteri Kehakiman (Ismail Saleh):
   (1) Wawasan Kebangsaan
   (2) Wawasan Nusantara
   (3) Wawasan Bhinneka Tunggal Ika.
c. Karena penggalian hukum bermaksud mencari dan menemukan nilai-nilai yang dapat diangkat/dijadikan sebagai nilai-nilai hukum nasional, maka penggalian dan pengkajian hendaknya ditujukan pada konsep-konsep atau ide-ide dasar yang merupakan pokok-pokok pemikiran strategis dalam memecahkan masalah-masalah sentral/pokok dalam pembangunan nasional. Masalah sentral itu antara lain mengenai "pembangunan manusia seutuhnya", "peningkatan berkualitas manusia dan masyarakat (lingkungan hidup)", "peningkatan kesejahteraan umum", "pemerataan pembangunan, pendapatan dan keadilan sosial", "perlindungan hak-hak asasi manusia dan hak-hak asasi masyarakat", atau masalah "pembangunan dan penegakan hukum yang berke-Tuhan-an Yang Maha Esa, yang berperikemanusiaan, yang adil dan beradab, dan yang berkeadilan sosial."
d. Khususnya dalam rangka mengisi upaya pembaharuan hukum pidana nasional, maka penggalian hukum yang bersumber dari nilai-nilai hukum agama (khususnya Agama Islam) seyogyanya diarahkan pada prinsip-prinsip dan pokok-pokok pemikiran yang berhubungan dengan materi/substansi/masalah-masalah pokok dalam bidang hukum pidana, yaitu masalah "tindak pidana", masalah "kesalahan" atau "pertanggungjawaban pidana" dan mengenai masalah "pidana dan pemidanaan".[358]

Barda Nawawi Arief dalam "Kapita Selekta Hukum Pidana" mengatakan, bahwa tetap dipertahankannya syarat penjatuhan pidana yang berdasar pada

[358] *Ibid.*

pandangan dualistis, memisahkan antara dapat dipidananya perbuatan dan dapat dipidananya orang, maka dalam ide perlindungan masyarakat, hukum pidana mendatang merumuskan sanksi pidana mati dan pidana penjara seumur hidup. Di sisi lain, ide perlindungan kepentingan individu lebih menekankan pada individualisasi pidana. Di samping dirumuskannya sanksi pidana mati dan pidana penjara seumur hidup, sebagai perwujudan ide perlindungan kepentingan masyarakat, Konsep KUHP merumuskan sanksi pidana tambahan; "pembayaran ganti kerugian" dan "pemenuhan kewajiban adat setempat dan/atau kewajiban menurut hukum yang hidup dalam masyarakat. Perumusan sanksi pidana tambahan di atas mencerminkan aspek lain dari ide perlindungan kepentingan masyarakat, yakni perlindungan korban dan pemulihan keseimbangan nilai yang terganggu di dalam masyarakat.[359]

Kaitannya dengan ide pemulihan keseimbangan nilai yang terganggu di dalam masyarakat dapat dipetik dari QS Ar-Rahman Ayat 7-9. Berikut bunyi ayat tersebut berikut terjemahannya:

وَٱلسَّمَآءَ رَفَعَهَا وَوَضَعَ ٱلْمِيزَانَ ٧ أَلَّا تَطْغَوْا۟ فِى ٱلْمِيزَانِ ٨ وَأَقِيمُوا۟ ٱلْوَزْنَ بِٱلْقِسْطِ وَلَا تُخْسِرُوا۟ ٱلْمِيزَانَ ٩

Artinya: “(7) Dan ALLAH telah meninggikan langit dan Dia ciptakan keseimbangan (8) Agar kamu jangan merusak keseimbangan itu (9) Dan

[359]Barda Nawawi Arief, 2003,*Kapita Selekta Hukum Pidana***,**PT.Citra Aditya Bakti, Bandung,hlm. 53.

tegakkanlah keseimbangan itu dengan adil dan janganlah kamu mengurangi keseimbangan itu"[360]

Muladi dalam "Pidato Pengukuhan Guru Besar Ilmu Hukum Pidana" secara garis besar menjelaskan hakikat tujuan pemidanaan dalam konteks Pancasila:

1) "Bahwa Indonesia adalah negara hukum kebudayaan (disarikan dari pandangan Notonegoro). Para ahli hukum adat pada masa lalu menggambarkan kehidupan masyarakat Indonesia sebagai hubungan diantara manusia, kekuatan-kekuatan ghaib, tanah, barang-barang dan lain-lainnya lagi yang berada di dunia ini, yang menurut alam fikiran masyarakat tersebut dianggap biasa (normal) dan sebagai syarat mutlak untuk kehidupan yang bahagia dan harmonis yang disebut keseimbangan (*evenwichf*), oleh karena baik umat manusia maupun masyarakat itu masing-masing adalah pusat gabungan hubungan.
2) Alam tradisional Indonesia yang bersifat kosmis meliputi segala-galanya sebagai kesatuan atau totalitas. Pancasila yang bulat dan utuh memberi keyakinan kepada rakyat dan bangsa Indonesia bahwa kebahagiaan hidup akan tercapai apabila didasarkan atas keselarasan dan keseimbangan, baik dalam hidup manusia sebagai pribadi, dalam hubungan manusia dengan masyarakat, dalam hubungan manusia dengan alam, dalam hubungannya bangsa dengan bangsa lain, dalam hubungan manusia dengan Tuhannya, maupun dalam mengejar kemajuan lahiriah dan kebahagiaan rohani. Jika hal ini dikaitkan dengan hakikat tujuan pemidanaan, maka yang pertama-tama harus dihayati adalah pendekatan multi dimensional yang bersifat mendasar terhadap dampak tindak pidana. Dengan demikian tujuan pemidanaan adalah untuk memperbaiki kerusakan baik yang bersifat individual, maupun yang bersifat sosial (*individual and social damages)* yang diakibatkan oleh tindak pidana. Dalam kerangka ini, maka tujuan pemidanaan harus berorientasi pada pandangan yang integratif, yang terdiri dari seperangkat tujuan pemidanaan yang harus dipenuhi, dengan catatan bahwa tujuan manakah yang merupakan titik berat sifatnya kasuistis.
3) Mendasarkan pada tujuan pemidanaan dalam Konsep KUHP Baru, Muladi memberikan catatan khusus yaitu: Pertama, bahwa makna "pembalasan" dalam tujuan pemidanaan harus diartikan bukannya membalas dendam

[360] QS. Ar Rahman Ayat 7-9, *Al-Qur'an Al Karim dan Terjemahnya*, 2002, Departemen Agama RI, PT. Karya Toha Putra, Semarang, hlm. 531.

(*legalized vengeance*, *revenge of retaliation*) tetapi pengimbalan atau pengimbangan atas dasar tingkat kesalahan si pelaku. Kedua, dalam tujuan pemidanaan tercakup pula tujuan memelihara solidaritas masyarakat. Pemidanaan harus diarahkan untuk memelihara dan mempertahankan kesatuan masyarakat *(to maintain social cohasion intact)*. Pemidanaan terhadap pelaku tindak pidana tidak hanya membebaskan kita dari dosa, tetapi juga membuat kita merasa benar-benar berjiwa luhur. Peradilan pidana merupakan pernyataan masyarakat bahwa masyarakat mengurangi hasrat agresif menurut cara yang dapat diterima masyarakat. Pembersihan kesalahan secara kolektif *(collective cleaning of guilt)* ditujukan untuk memperkuat moral masyarakat dan mengikat erat para anggotanya untuk bersama-sama berjuang melawan para pelanggar hukum.

4) Akhirnya Muladi katakan, bahwa dengan pendekatan semacam ini, sifat hukum pidana yang dianut jelas. Hukum pidana tidak boleh hanya berorientasi pada perbuatan manusia saja (*daadstrafrecht*) sebab dengan demikian hukum pidana menjadi tidak manusiawi dan mengutamakan pembalasan. Sebaliknya hukum pidana juga tidak benar apabila hanya memperhatikan si pelaku saja (*daderstrafrecht*), sebab dengan demikian penerapan hukum pidana akan berkesan memanjakan penjahat dan kurang memperhatikan kepentingan yang luas, yaitu kepentingan masyarakat, kepentingan negara dan kepentingan korban tindak pidana. Fungsi hukum pidana adalah untuk melindungi sekaligus untuk menjaga keseimbangan pelbagai kepentingan (masyarakat, negara, pelaku tindak pidana dan korban tindak pidana).”[361]

Sudarto dalam "Pidato Pengukuhan Guru Besar Ilmu Hukum Pidana" secara garis besar menjelaskan hakikat tujuan pemidanaan mengatakan bahwa terjadi perluasan optik perkembangan ilmu hukum pidana dan kriminologi, yakni perhatiannya tidak hanya tertuju kepada kejahatan dan pembuatnya seperti dulu-dulu, akan tetapi juga kepada orang-orang selain pembuat yaitu, korban, orang-orang yang menyaksikan, anggota masyarakat lainnya. Perluasan optikilmu hukum pidana sampai ke masalah korban, oleh Sudarto dikemukakan berbagai

[361]Muladi, 1990, *Proyeksi Hukum Pidana Materiil Indonesia di Masa Mendatang*,Pidato Pengukuhan Jabatan Guru Besar Ilmu Hukum Pidana, Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, Semarang, 24 Pebruari 1990, disarikan hlm. 9-12 dan 22.

pertanyaan mendasar yaitu: siapakah yang disebut korban, bagaimana mengukur kerugian yang diderita korban, terutama kerugian yang bersifat immateril, bagaimana jika si pembuat tidak mampu memberikan ganti rugi yang ditetapkan hakim?[362]

Jika mengamati pendapat Muladi dan Sudarto terhadap hakekat tujuan pemidanaan nampaknya berkorelasi dengan tujuan pemidanaan dalam Hukum Pidana Islam yang mengedepankan keseimbangan. Ide keseimbangan ini terdapat dalam Al-Qur'an yakni QS. Al Mulk Ayat 3 yang berbunyi berikut:



Artinya: "Yang telah menciptakan tujuh langit berlapis-lapis. Kamu sekali-kali tidak melihat pada ciptaan Tuhan Yang Maha Pemurah sesuatu yang tidak seimbang. Maka lihatlah berulang-ulang, adakah kamu lihat sesuatu yang tidak seimbang."[363]

Senada dengan perluasan optik ilmu hukum pidana dan kriminologi yang dikatakan Sudarto tidak melulu perhatian ditujukan kepada kejahatan dan pelaku kejahatan, tetapi juga tentang bagaimana upaya perlindungan terhadap korban dan konsep keseimbangan terhadap pelaku, korban dan perlindungan masyarakat.

[362]Sudarto, 1979, *Suatu Dilema Dalam Pembahasan Sistem Pidana Indonesia*,Pidato

Pengukuhan Jabatan Guru Besar Ilmu Hukum Pidana, Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, Semarang, hlm. 25.

[363] QS. Al Mulk Ayat 3, *Al-Qur'an dan Terjemahnya,* 2002, PT. Karya Toha Putra, Semarang, hlm. 562.

Masih dalam konteks keseimbangan, apabila melihat kecenderungan internasional dalam beberapa kongres maupun pertemuan internasional di bidang ilmu hukum pidana dan kriminologi yang telah dikupas di atas, tentunya menarik dicermati. Terutama berkaitan dalam upaya "rekonstruksi", "pemikiran kembali" dan "penggalian hukum" dalam rangka strategi penanggulangan kejahatan yang integral (*integrated criminal system*). Himbauan strategis tersebut berkaitan untuk melakukan "pendekatan yang berorientasi pada nilai" (*value oriented approach*), baik nilai-nilai keagamaan (religius), moralitas, kemanusiaan maupun nilai-nilai identitas budaya. Jadi terlihat imbauan untuk melakukan "pendekatan religius", "pendekatan moralitas", "pendekatan humanis", dan "pendekatan budaya atau pendekatan kultural" yang diintegrasikan ke dalam pendekatan rasional yang berorientasi pada kebijakan (*policy oriented approach*).

Eko Soponyono,[364] menyatakan gagasan ide keseimbangan itu berbasis dari nilai-nilai dan filosofi bangsa Indonesia yakni Pancasila.

> *"The concept premise, the value of philosophy and formulation orientation concept, is Pancasila principles interwovened within each value reflects "the idea of balancing" oriented offenders and victims."*
>
> (Konsep premis (utama), konsep nilai secara filosofi dan perumusan orientasi adalah asas-asas Pancasila yang saling terkait yang mencerminkan orientasi "gagasan keseimbangan" antara pelaku tindak pidana dengan korban.")

[364] Eko Soponyono, 2015, *Implementation Idea of Balancing Between Offenders and Victims of Crime on Policy Formulation of Sentencing System Penal Code of New Draft Concept of 2012*, Journal of Law, Policy and Globalization, ISSN 2224-3240 (paper), ISSN 2224-3239 (online), Vol. 27. http://www.iiste.org/journals/.

Ide (gagasan) keseimbangan terdapat dalam prinsip-prinsip dalam hukum (pidana) Islam secara substansial sudah banyak diadopsi dalam hukum nasional yang secara historis merupakan peninggalan hukum Barat, namun masih ada yang kurang mendapat tempat sewajarnya dalam hukum pidana positif Indonesia, diantaranya:[365]

a. Perlu adanya transparansi dalam proses peradilan pidana sebagai bentuk peradilan yang jujur, tidak memihak dengan mengedepankan keadilan dan kebenaran (*Rule of Justice* atau *Rule of Morality*) dan bukan sekedar menegakkan undang-undang (*Rule of Law*). Terlebih peradilan yang mengancam pidana mati terhadap terdakwa. Peradilan yang ketat dalam hal pembuktian, transparan, mengedepankan keadilan, kebenaran, kejujuran dan bermartabat sangat dibutuhkan dalam menentukan 'nasib' seorang terdakwa.
b. Eksekusi hendaknya dilakukan dengan cara yang paling baik. Pelaksanaan eksekusi pidana mati yang saat ini diterapkan di Indonesia dengan cara ditembak sampai mati dalam beberapa kasus tidak langsung menyebabkan kematian terhadap terpidana mati. Hal ini tentu saja menyebabkan rasa sakit yang luar biasa dan tidak sesuai dengan nilai-nilai Pancasila terutama sila kedua, Kemanusiaan yang Adil dan Beradab. Oleh karena itu perlu dipertimbangan untuk eksekusi yang langsung menyebabkan kematian dengan

[365] Lihat, Mahmutarom HR, 2016, *Rekonstruksi Konsep Keadilan (Studi tentang Perlindungan Korban Tindak Pidana Terhadap Nyawa Menurut Hukum Islam, Konstruksi Masyarakat dan Instrumen Internasional*, Cetakan Ke-3, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang, hlm. 338-339.

meminimalisir rasa sakit yang memutus “kabel” (*spinal* cord) antara dua titik sentral kehidupan manusia yakni jantung dan otak.

c. Hakim hendaknya memiliki keberanian, progresif dan bersifat aktif dalam mencari dan menemukan kebenaran sebagai salah satu bentuk menegakkan kebenaran sebagai salah satu bentuk menegakkan keadilan dan kebenaran.

d. Perlu ditingkatkan perlindungan terhadap masyarakat terutama korban dan wali korban melalui peran sertanya dalam proses peradilan pidana di bawah koordinasi hakim. Termasuk perlindungan terhadap bayi (anak) bagi terpidana mati yang sedang hamil, hendaknya eksekusi ditangguhkan minimal selama 2 tahun agar terpidana (Ibu) dapat memberikan ASI (Air Susu Ibu) untuk anaknya. Demikia pula untuk terpidana mati yang sakit jiwa dan sakit keras ditunda eksekusinya hingga terpidana sembuh dari sakitnya. Pemeriksaan terhadap kondisi terpidana mati dilakukan oleh tim medis (dokter) terkait.

e. Dibukanya peluang untuk melakukan rekonsiliasi melalui permintaan maaf dari pelaku kepada korban/keluarga korban melalui hakim dalam sidang yang dinyatakan terbuka untuk umum.

f. Dimungkinkannya pemberian ganti kerugian sebagai salah satu bentuk tanggung jawab pelaku akan kelangsungan hidup korban atau keluarga korban (dalam kasus tindak pidana (kejahatan) terhadap nyawa) dalam jumlah yang disepakati sesuai dengan kondisi korban dan kemampuan pelaku berdasar kebijaksanaan hakim dalam sidang yang terbuka untuk umum.

g. Adanya pemberian maaf dan/atau pemberian santunan atau ganti rugi bukan merupakan akhir dari perkara, hakim sebagai wakil dari negara dengan kearifan dan kebijaksanaannya dapat memberikan sanksi tambahan atas dasar pertimbangan kepentingan masyarakat dalam arti luas.

h. Pelaksanaan hukum tidak hanya sekedar untuk mewujudkan kemaslahatan/kepentingan umum, tetapi juga harus mampu menghindari datangnya kemungkinan kerusakan atau kemaksiatan. Dalam hal terjadi benturan kepentingan, maka menghindari kerusakan harus lebih diutamakan sekalipun juga pada sisi lain dapat mendatangkan kemaslahatan.

i. Penerapan hukum hendaknya memperhatikan ide-ide, nilai-nilai, konsep serta tujuan hukum yang dibalik ketentuan undang-undang, karena undang-undang haruslah tunduk kepada ide-ide, nilai-nilai serta tujuan hukum tersebut. Di samping itu juga harus memperhatikan kondisi-kondisi riil yang ada dalam masyarakat yang meliputi nilai-nilai keadilan, kebiasaan masyarakat yang meliputi nilai-nilai keadilan, kebiasaan serta norma-norma sosial yang ada, sehingga tidak harus serba seragam.

Kebijakan hukum pidana dapat dilaksanakan melalui beberapa tahapan, yaitu tahapan formulasi (tahap penegakan hukum *in abstracto* oleh badan pembuat undang-undang), tahap aplikasi yaitu tahap penerapan hukum pidana *inconcreto* oleh aparat penegak hukum mulai dari kepolisian, sampai ke pengadilan dan tahap eksekusi, yaitu tahap pelaksanaan hukum pidana secara

konkret oleh aparat penegak hukum pidana.[366] Dalam bukunya ilmu hukum, Satjipto Rahardjo berpendapat, bahwa dalam menjalankan fungsinya sebagai pengatur kehidupan bersama manusia, hukum harus menjalani suatu proses yang panjang dan melibatkan berbagai aktifitas dengan kualitas yang berbeda-beda. Dalam garis besarnya aktifitas tersebut berupa pembuatan hukum dan penegakan hukum.

Seiring dengan berkembangnya waktu, dalam menjembatani berbagai kepentingan yang semakin dinamis dan semakin kompleks. Hukum tertulis akan terus berubah sesuai dengan perkembangan zaman dan perkembangan manusia. Dikatakan Sudarto, bahwa sumber hukum pidana ada yang tertulis dan ada yang tidak tertulis (hukum pidana adat). Agar supaya orang dapat mengetahui bagaimana hukumnya tentang suatu persoalan, maka aturan hukum itu harus dirumuskan. [367]

Regulasi Undang-Undang Perpajakan mengatur *ultimum remidium*. Penerapan *ultimum remidium* tersebut yang dimaksimalkan. Jika ternyata masih juga membandel, maka perlu dilakukan penegakan hukum bukan hanya preventif saja tapi represif untuk memberikan efek jera pengemplang pajak yang bandel yang harta hasil pengemplangan pajak yang disembunyikan bahkan sampai ke luar negeri. Oleh sebab itu perlu dilakukan penerapan *premium remidium* sebagai upaya terakhir yang diupayakan guna pemasukan penerimaan negara yang luar

[366] Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung, hlm. 175-176

[367] Sudarto, *Hukum Pidana I, Yayasan Sudarto d/a Fakultas Hukum Undip*, Semarang, 1990, hlm.50.

biasa dari pajak. Dapat disimpulkan, bahwa dalam upaya pencegahan digunakan prinsip ultimum remedium, akan tetapi untuk memberikan efek jera pengemplang pajak dilakukan upaya penerapan *premium remidium* sebagai upaya terakhir.

Adanya sanksi pidana di dunia perpajakan pada dasarnya bukan merupakan bentuk balas dendam terhadap pelaku yang tidak kooperatif dan tertib membayar pajak miliknya, namun sebagai sarana dalam meningkatkan kesadaran dan ketaatan masyarakat selaku wajib pajak, sehingga pada akhirnya mampu meningkatkan penerimaan negara di bidang perpajakan. Kebijakan formulasi hukum di bidang perpajakan secara substansi menyangkut pembaharuan administrasi perpajakan dengan maksud meningkatkan kepatuhan wajib pajak serta strategi dalam menanggulangi pelanggaran dan berbagai bentuk ketidakpatuhan terhadap kewajiban di bidang perpajakan.

Selanjutnya terdapat pula persoalan lain yaitu berkaitan dengan penerapan pidana denda pada kasus pidana perpajakan. Berdasarkan Buku Kesatu KUHP Pasal 30, jika pidana denda tidak dibayar, maka diganti dengan pidana kurungan (pidana subsidair).

Pemberlakuan pidana kurungan sebagai pengganti pidana denda (pidana subsidair) yang ditentukan Buku Kesatu KUHP Pasal 30 tersebut dalam tindak pidana di bidang perpajakan, adalah berdasarkan Pasal 103 KUHP bahwa "Ketentuan-ketentuan dalam Bab I sampai dengan Bab VIII Buku ini, juga

berlaku bagi perbuatan-perbuatan yang oleh ketentuan perundang-undangan lainnya diancam pidana, kecuali jika oleh undang-undang ditentukan lain."

Undang-Undang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) tidak mengatur tentang pidana penjara pengganti pidana denda. Barangkali diperlukan pengaturan perpajakan di Indonesia yang harapannya lambat laun dengan adanya regulasi yang lebih baik akan menjadi efek jera yang dapat meminimalisir adanya perbuatan-perbuatan penyimpangan dalam pajak ini yang berdampak pada penerimaan keuangan Negara yang sebesar-besarnya.

Dimana dalam UU KUP sampai saat ini regulasinya belum dapat membuat efek jera bagi pengemplang pajak, dikarenakan di dalam regulasinya mengatur sanksi pidananya hanya dimuat minimal 2 (dua) kali sampai dengan 6 (enam) kali pajak terutang. Hanya sebatas begitu saja. Pertanyaannya: bagaimana kelanjutannya? Apakah ini hanya di atas putusan saja?

Putusan pidana denda dalam bidang perpajakan sangat sulit dilakukan eksekusi, sehingga menjadi tunggakan secara terus menerus oleh Jaksa Eksekutor. Putusan pengadilan terkait dengan denda tidak mencantumkan Subsidaritas, oleh karena Undang-Undang Pajak tidak mengaturnya secara limitatif, sehingga tidak dapat dieksekusi.

Oleh sebab itu perlu dilakukan rekonstruksi regulasi agar dapat memberikan efek jera pada pelaku tindak pidana perpajakan, selain itu juga dapat mengoptimalkan penerimaan kas negara dari sektor perpajakan.

Berdasarkan uraian di atas, maka perlu dilakukan Rekonstruksi Nilai terkait regulasi sanksi pidana denda di bidang perpajakan berbasis nilai keadilan. Rekonstruksi nilai tersebut yaitu:

1) Nilai efek jera pada pelaku tindak pidana perpajakan,
2) Nilai optimalisasi penerimaan kas negara dari sektor perpajakan.

2. Rekonstruksi Regulasi

Tabel 5.1.

Rekonstruksi Regulasi

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Sebagaimana Terakhir Diubah Dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009

No	Sebelum direkonstruksi	Kelemahan-kelemahan	Setelah direkonstruksi
1	**Pasal 39** (1) Setiap orang yang dengan sengaja: a. tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak; b. menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha	**Kelemahan saat ini, bahwa Pengaturan Sanksi Pidana Denda pada Undang•Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan adalah TIDAK MENCERMINKAN RASA KEADILAN, karena:** ❖ Tidak mengatur	**Pasal 39** (1) Setiap orang yang dengan sengaja: a. tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak; b. menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha

	Kena Pajak; c. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; d. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; e. menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29; f. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya; g. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain; h. tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi on-	secara eksplisit/ limitatif terhadap pidana pengganti denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan. ❖ Apabila dihubungkan KUHP Pasal 30 yang mengacu pada: ➢ Pasal 30 ayat (3), Lamanya pidana kurungan pengganti paling sedikit satu hari dan paling lama enam bulan ➢ Pasal 30 ayat (4), Dalam putusan hakim, lamanya pidana kurungan pengganti ditetapkan demikian: jika pidana dendanya tujuh rupiah lima puluh sen atau kurang, dihitung satu hari; jika lebih dari tujuh rupiah lima puluh sen dihitung paling banyak satu hari demikian pula sisanya yang tidak cukup	Kena Pajak; c. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; d. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; e. menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29; f. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya; g. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain; h. tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi on-

	line di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11); atau i. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut. sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. (2) Pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan. (3) Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan	tujuh rupiah lima puluh sen ➢ Pasal 30 ayat (5), jika ada pemberatan pidana denda disebabkan karena pergabungan atau pengulangan , atau karena ketentuan pasal 52 dan 52a, maka pidana kurungan pengganti paling lama delapan bulan ❖ Pidana kurungan pengganti sekali-kali tidak boleh lebih dari delapan bulan ❖ Putusan pidana denda pajak sangat sulit dilakukan eksekusi sehingga menjadi tunggakan secara terus menerus oleh Jaksa Eksekutor, dikarenakan Putusan pengadilan terkait dengan denda tidak mencantumkan subsidaritas oleh karena UU Pajak	line di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11); atau i. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut. sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. (2) Pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan. (3) Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib

	Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/ atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan.	tidak mengaturnya secara limitatif, sehingga tidak bisa dieksekusi.	Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/ atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan.
2	**Pasal 39A ***)** Setiap orang yang dengan sengaja: a. menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi		**Pasal 39A ***)** Setiap orang yang dengan sengaja: a. menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi

	yang sebenarnya ; atau b. menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/ atau bukti setoran pajak dan palingbanyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, buktipemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.	yang sebenarnya ; atau b. menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/ atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.
3	**Pasal 40** Tindak pidana di bidang perpajakan tidak dapat dituntut setelah lampau waktu sepuluh tahun sejak saat terhutangnya pajak, berakhirnya Masa Pajak, berakhirnya Bagian Tahun Pajak, atau berakhirnya Tahun Pajak yang bersangkutan	**Pasal 40** Tindak pidana di bidang perpajakan tidak dapat dituntut setelah lampau waktu sepuluh tahun sejak saat terhutangnya pajak, berakhirnya Masa Pajak, berakhirnya Bagian Tahun Pajak, atau berakhirnya Tahun Pajak yang bersangkutan
4	**Pasal 41** (1) Pejabat yang karena kealpaanya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan hal sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana kurungan	**Pasal 41** (1) Pejabat yang karena kealpaanya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan hal sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana kurungan

	paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah). ***) (2) Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajibannya atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling banyak Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah). ***) (3) Penuntutan terhadap tindak pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) hanya dilakukan atas pengaduan orang yang kerahasiaannya dilanggar. ***)	paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah). ***) (2) Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajibannya atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling banyak Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah). ***) (3) Penuntutan terhadap tindak pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) hanya dilakukan atas pengaduan orang yang kerahasiaannya dilanggar. ***)
5	**Pasal 41A** Setiap orang yang wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 tetapi dengan sengaja tidak memberi keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak	**Pasal 41A** Setiap orang yang wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 tetapi dengan sengaja tidak memberi keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak

	Rp25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah). ***)		Rp25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah). ***)
6	**Pasal 41B** Setiap orang yang dengan sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan denda paling banyak Rp75.000.000,00 (tujuh puluh lima juta rupiah). ***)		**Pasal 41B** Setiap orang yang dengan sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan denda paling banyak Rp75.000.000,00 (tujuh puluh lima juta rupiah). ***)
7	**Pasal 41C ***)** (1) Setiap orang yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35A ayat (1) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah). (2) Setiap orang yang dengan sengaja menyebabkan tidak terpenuhinya kewajiban pejabat dan pihak lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35A ayat (1) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda paling banyak Rp800.000.000,00 (delapan ratus juta rupiah). (3) Setiap orang yang dengan sengaja tidak		**Pasal 41C ***)** (1) Setiap orang yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35A ayat (1) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau dendapaling banyak Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah). (2) Setiap orang yang dengan sengaja menyebabkan tidak terpenuhinya kewajiban pejabat dan pihak lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35A ayat (1) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda paling banyak Rp800.000.000,00 (delapan ratus juta rupiah). (3) Setiap orang yang

	memberikandata dan informasi yang diminta oleh Direktur Jenderal Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35A ayat (2) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda paling banyak Rp800.000.000,00 (delapan ratus juta rupiah). (4) Setiap orang yang dengan sengaja menyalahgunakan data dan informasi perpajakan sehingga menimbulkan kerugian kepada negara dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).		dengan sengaja tidak memberikan data dan informasi yang diminta oleh Direktur Jenderal Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35A ayat (2) dipidana dengan pidana kurungan paling lama 10 (sepuluh) bulan atau denda paling banyak Rp800.000.000,00 (delapan ratus juta rupiah). (4) Setiap orang yang dengan sengaja menyalahgunakan data dan informasi perpajakan sehingga menimbulkan kerugian kepada negara dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun atau denda paling banyak Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).
		▪ Regulasi dalam UU KUP sampai saat ini belum dapat membuat efek jera bagi pengemplang pajak, dikarenakan di dalam regulasinya mengatur sanksi pidananya hanya dimuat minimal 2 (dua) kali sampai dengan 6 (enam) kali pajak	**Pasal 41D** **(1) Jika terpidana tidak membayar denda sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39, Pasal 39A, Pasal 40, Pasal 41A, Pasal 41B, Pasal 41C, paling lama dalam waktu 1 (satu) bulan setelah putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap**

		terutang. Hanya sebatas begitu saja. Pertanyaannya: bagaimana kelanjutannya? Apakah ini hanya di atas putusan saja? ▪ Oleh sebab itu, kelemahan-kelemahan regulasi di dalam dalam penindakan khususnya bagi pengemplang-pengemplang pajak harus dilakukan rekonstruksi regulasinya. ▪ **Diperlukan penambahan Pengaturan Sanksi Pidana Denda dengan menambah Pasal 41 D** ▪ **Penegak Hukum dapat menjerat pelaku kejahatan dalam bidang Perpajakan dalam rangka memaksimalkan penerimaan uang negara.** ▪ **Apabila denda tidak dapat dibayar, maka**	***(Inkracht van gewijsde),* maka harta bendanya dapat disita oleh jaksa dan dilelang untuk membayar pidana denda.** **(2) Dalam hal terpidana tidak mempunyai harta benda yang mencukupi untuk membayar denda sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), maka dipidana dengan pidana penjara selama-lamanya tidak melebihi ancaman pidana pokok.**

		aset perusahaan dapat disita.	

3. Gagasan Baru

Berdasarkan Rekonstruksi Regulasi Sanksi Pidana Denda Dalam Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan Berbasis Nilai Keadilan di atas, maka rumusan baru yang dihasilkan oleh Penulis adalah **Sanksi Pidana Perpajakan Berbasis Nilai Keadilan.**

Filosofi gagasan baru **"Sanksi Pidana Perpajakan Berbasis Nilai Keadilan"**, bahwa tujuan utamanya adalah untuk **memberikan efek jera pada pelaku tindak pidana perpajakan, selain itu juga dapat mengoptimalkan penerimaan kas negara dari sektor perpajakan.**

BAB VI

PENUTUP

A. Simpulan

1. Regulasi Sanksi Pidana Denda Di Bidang Perpajakan Belum Berkeadilan,

UU KUP yang merupakan *Lex Specialis Derogate Legi Generalis* tidak mengatur secara *eksplisit/ limitative* terhadap pidana pengganti denda. Akan tetapi KUHP sebagai *legi generalis*, dalam Pasal 30 menyatakan: jika terpidana tidak membayar uang denda, maka wajib menggantinya dengan menjalani pidana kurungan.

Dalam regulasi UU KUP tidak mencantumkan pidana pengganti denda, hanya menyebutkan pidana denda 2 (dua) kali pajak terutang atau maksimal 4 (empat) kali pajak terutang. Mengacu pada *Lex Specialis Derogate Legi Generalis*, apabila tidak diatur dalam aturan khusus, maka aturan umum yang digunakan. Padahal aturan umum dalam Pasal 30 KUHP menyebutkan pengganti denda hanya 6 (enam) bulan kurungan.

Putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap *(Inkracht van gewijsde)* tersebut tidak mencantumkan sanksi pidana pengganti denda. Lebih rumit lagi jika Terpidana tidak membayar pidana denda yang nilainya tinggi hingga menyebabkan kerugian negara yang sangat luar biasa.

Padahal dalam Pasal 30 KUHP menyebutkan pidana pengganti denda hanya 6 (enam) bulan kurungan. Persoalan dalam implementasi regulasi tersebut telah mengakibatkan terciderainya rasa keadilan di dalam masyarakat.

2. Kelemahan-Kelemahan Regulasi Sanksi Pidana Denda Di Bidang Perpajakan Belum Berbasis Keadilan

Kelemahan-kelemahan regulasi sanksi pidana tersebut terdapat 3 (tiga) komponen, yaitu struktur hukum *(legal structure)*, substansi hukum *(legal substance)* dan budaya hukum *(legal culture)*.

Kelemahan Struktur Hukum, bahwa sistem struktural yang menentukan dapat atau tidaknya hukum itu dilaksanakan dengan baik. Betapa kompleks sebenarnya penyelenggaraan keadilan di bidang hukum pidana pajak ini. Dan sebagaimana biasanya proses-proses yang melibatkan badan-badan dalam suatu sistem birokrasi, maka problem utama yang dihadapi adalah efisiensi kerjanya.

Berdasarkan putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap *(Inkracht van gewijsde)* terkait pidana denda akan sulit dieksekusi oleh jaksa eksekutor apabila terpidana dalam batas waktu yang diputuskan tidak membayar, sehingga menjadi tunggakan secara terus menerus di Kejaksaan.

Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) pajak seharusnya perlu melakukan *asset tracing*, sinergitas/ kolaborasi diperlukan dengan instansi terkait Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK), Kementerian Agraria dan Tata Ruang/ Badan Pertanahan Nasional (BPN), Kementerian Hukum dan Hak

Asasi Manusia RI (Kemenkumham), Perbankan dan lain-lain. PPNS pajak dapat menjerat pelaku koorporasi/ Badan Hukum, dalam rangka memaksimalkan penerimaan uang negara, jika denda tidak bisa dibayar maka asset perusahaan bisa disita. Diperlukannya optimalisasi penerapan TPPU dalam tindak pidana perpajakan.

Kelemahan Substansi Hukum, bahwa kebijakan hukum pidana di bidang perpajakan pada perkembangannya di sektor pelaksanaannya menimbulkan berbagai persoalan, terutama terkait dengan penerapan ketentuan pasal yang mengatur sanksi pidana denda.

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) tidak mengatur tentang pidana penjara pengganti pidana denda.

Buku Kesatu KUHP Pasal 30, jika pidana denda tidak dibayar, maka diganti dengan pidana kurungan (pidana subsidair). Pemberlakuan pidana kurungan sebagai pengganti pidana denda (pidana subsidair) yang ditentukan Buku Kesatu KUHP Pasal 30 tersebut dalam tindak pidana di bidang perpajakan adalah berdasarkan Pasal 103 KUHP, bahwa "Ketentuan-ketentuan dalam Bab I sampai dengan Bab VIII Buku ini juga berlaku bagi perbuatan-perbuatan yang

oleh ketentuan perundang-undangan lainnya diancam pidana, kecuali jika oleh undang-undang ditentukan lain."

Berdasarkan Pasal 30 KUHP, jika terpidana tidak membayar sama sekali uang denda, maka ia wajib menggantinya dengan menjalani pidana penjara. Jika terpidana membayar sebagian uang denda, maka ia wajib menjalani pidana penjara sebagian pula. Kewajiban membayar pidana denda gugur dengan sendirinya jika terpidana menjalani pidana penjara.

KUHP secara substansial sebagai sistem pemidanaan yang generalis mengatur komponen ancaman pidana dan sistem pemidanaan: pidana denda (Pasal 30 KUHP) dan pidana kurungan (Pasal 18 KUHP). Sementara sistem pemidanaan yang spesialis mengatur ancaman pidana dan sistem pemidanaan: pidana mati (UU No. 5 Tahun 1969), pidana penjara (UU No. 12 Tahun 1995), dan pidana tutupan (UU No. 20 Tahun 1946).

Pengaturan Sanksi Pidana Denda pada UU KUP belum mencerminkan rasa keadilan, karena dalam UU KUP tersebut tidak mengatur secara eksplisit/ limitatif terhadap pidana pengganti denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan.

Apabila pidana pengganti denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan dihubungkan KUHP Pasal 30, bahwa lamanya pidana kurungan pengganti paling sedikit satu hari dan paling lama enam bulan.

Putusan pidana denda pajak sangat sulit dilakukan eksekusi sehingga menjadi tunggakan secara terus menerus oleh Jaksa Eksekutor, dikarenakan Putusan pengadilan terkait dengan denda tidak mencantumkan subsidaritas oleh karena UU KUP tidak mengaturnya secara limitatif, sehingga tidak dapat dieksekusi.

Kelemahan Kultur hukum, bahwa sistem pemungutan pajak *self assessment system*, dimana Wajib Pajak diberi kepercayaan untuk menghitung, memperhitungkan dan membayar sendiri pajak yang terutang. Dengan demikian, maka "*Voluntary Compliance*" (kepatuhan sukarela) dari Wajib Pajak menjadi tujuan dari sistem ini.

System self assisment tersebut tolak ukurnya adalah kejujuran dari Wajib Pajak, akan tetapi justru menjadi celah untuk penghindaran pajak bagi pengemplang pajak dengan pelaporan yang tidak jujur. Adapun konsekuensi dari diterapkannya sistem ini adalah Pemungutan pajak meletakkan tanggung jawab pemungutan sepenuhnya kepada wajib pajak. Sementara perlawanan terhadap proses pemungutan pajak merupakan suatu fenomena yang sering terjadi baik dengan memanfaatkan celah hukum (*Tax Avoidance*) maupun melalui upaya penyelundupan pajak (*Tax Evasion*).

Diperlukan pengaturan perpajakan di Indonesia yang harapannya lambat laun dengan adanya regulasi yang lebih baik akan menjadi efek jera yang dapat

meminimalisir adanya perbuatan-perbuatan penyimpangan dalam pajak ini yang berdampak pada penerimaan keuangan negara yang sebesar-besarnya.

Terkait penegakan hukum perpajakan, bahwa tindak pidana perpajakan ini adalah *ultimum remidium* yang dimaksimalkan. Tapi ternyata masih ada wajib pajak yang membandel dan menjadi pengemplang pajak. Pencegahan melalui *ultimum remedium*, akan tetapi bagi yang pengemplang pajak tidak bisa ditolerir. Pengemplang pajak perlu dilakukan penindakan-penindakan sesuai aturan-aturan hukum. Dimana dalam UU KUP sendiri belum terjangkau untuk membuat efek jera bagi pengemplang pajak, karena di dalam sanksi pidananya hanya dimuat minimal 2 (dua) kali sampai dengan 6 (enam) kali pajak terutang. Akan menjadi masalah yang rumit apabila sanksi pidana tersebut tidak dibayar oleh terpidana.

Dimana dalam UU KUP sampai saat ini regulasinya belum dapat membuat efek jera bagi pengemplang pajak, dikarenakan di dalam regulasinya mengatur sanksi pidananya hanya dimuat minimal 2 (dua) kali sampai dengan 6 (enam) kali pajak terutang. Akan menjadi masalah yang rumit apabila terpidana tidak membayar sesuai dengan batas waktu, oleh sebab itu tidak dapat dieksekusi oleh jaksa.

Dari kelemahan-kelemahan budaya hukum tersebut, maka perlu dilakukan rekonstruksi regulasi agar dapat memberikan efek jera pada pelaku tindak pidana perpajakan, selain itu juga dapat mengoptimalkan penerimaan kas negara dari sektor perpajakan.

3. Rekonstruksi Regulasi Sanksi Pidana Denda Di Bidang Perpajakan Berbasis Nilai Keadilan.

Merekonstruksi terhadap regulasi sanksi pidana di bidang perpajakan berbasis nilai keadilan, yaitu dengan merekonstruksi nilai, merekonstruksi regulasi dan menemukan gagasan baru.

Rekonstruksi nilai, bahwa Putusan pidana denda dalam bidang perpajakan sangat sulit dilakukan eksekusi, sehingga menjadi tunggakan secara terus menerus oleh Jaksa Eksekutor. Putusan pengadilan terkait dengan denda tidak mencantumkan Subsidaritas, oleh karena Undang-Undang KUP tidak mengaturnya secara limitatif, sehingga tidak dapat dieksekusi.

Oleh sebab itu perlu dilakukan rekonstruksi regulasi agar dapat memberikan efek jera pada pelaku tindak pidana perpajakan, selain itu juga dapat mengoptimalkan penerimaan kas negara dari sektor perpajakan.

Rekonstruksi Regulasi, merekonstruksi Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 dengan menambah regulasi baru yang tercantum dalam Pasal 41 D, yang berbunyi sebagai berikut:

Pasal 41D

(1) Jika terpidana tidak membayar denda sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39, Pasal 39A, Pasal 40, Pasal 41A, Pasal 41B, Pasal 41C, paling lama dalam waktu 1 (satu) bulan setelah putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap *(Inkracht van gewijsde),* maka harta bendanya dapat disita oleh jaksa dan dilelang untuk membayar pidana denda.

(2) Dalam hal terpidana tidak mempunyai harta benda yang mencukupi untuk membayar denda sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), maka dipidana dengan pidana penjara selama-lamanya tidak melebihi ancaman pidana pokok.

Gagasan Baru tersebut berdasarkan rumusan makna teori yang dihasilkan adalah ”Sanksi Pidana Perpajakan Berbasis Nilai Keadilan".

B. Saran-Saran

Setelah memahami secara singkat dalam rekonstruksi sanksi pidana denda di bidang perpajakan berbasis nilai keadilan di atas, maka penulis menyampaikan saran-saran diantaranya sebagai berikut:

1. Diharapkan kepada Pemerintah dan DPR merevisi Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009, dengan menambahkan Pasal 41D yang mengatur sanksi pidana denda di bidang perpajakan yang berkeadilan (Sebagaimana dalam Tabel 5.1. Rekonstruksi Regulasi, halaman 401);
2. Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) pajak wajib untuk *Asset tracing*, sinergitas/ kolaborasi diperlukan dengan instansi terkait Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK), diantaranya: Kementerian Agraria dan Tata Ruang/ Badan Pertanahan Nasional (BPN), Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia RI (Kemenkumham), Perbankan dan lain-lain;
3. Aparat Penegak Hukum meningkatkan optimalisasi penerapan Tindak Pidana

Pencucian Uang (TPPU) dalam tindak pidana perpajakan;

4. Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) pajak dapat menjerat pelaku koorporasi/ Badan Hukum, dalam rangka memaksimalkan penerimaan uang negara, jika denda tidak dapat dibayar, maka aset perusahaan dapat disita.

C. Implikasi Kajian Disertasi

1. Implikasi Secara Teoritis

a. Berharap hasil penelitian ini dapat menemukan pemikiran gagasan baru/ teori baru di bidang hukum pidana, khususnya penerapan sanksi pidana denda dalam kasus pidana yang berkaitan dengan pajak yang berbasis nilai keadilan, serta diharapkan dapat menambah referensi bagi penelitian-penelitian di masa yang akan datang.

b. Berharap hasil penelitian ini dapat menjadi bahan rujukan bagi pelaksanaan kegiatan pengkajian yang teraktualisasi dari kegiatan pengajaran, diskusi dan seminar yang dilaksanakan di dunia akademis maupun praktis khususnya berkaitan penerapan sanksi pidana denda dalam kasus pidana yang berkaitan dengan pajak yang berbasis nilai keadilan.

2. Implikasi Secara Praktis

a. Berharap hasil penelitian ini dapat memberikan rekomendasi yang bersifat korektif dan evaluatif bagi pembaca dalam upaya penerapan sanksi pidana

denda dalam kasus pidana yang berkaitan dengan pajak yang berbasis nilai keadilan.

b. Berharap hasil penelitian ini dapat menjadi masukan bagi Pemerintah untuk menyusun kebijakan strategis mengenai penerapan sanksi pidana denda dalam kasus pidana yang berkaitan dengan pajak.

DAFTAR PUSTAKA

Buku-buku:

Abdurrahman, Muslan, ***Sosiologi dan Metode Penelitian Hukum***. UMM Press, Malang, 2009.

Al Quran dan Terjemahannya, 1989, CV. Toha Putra, Semarang.

Abidin Farid AZ, 1983, ***Bunga Rampai Hukum Pidana***, Pradnya Paramita, Jakarta.

Agus Salim, 2001, ***Teori dan Paradigma Penelitian Sosial*** (dari Denzin Guba dan Penerapannya), PT. Tiara Wacana, Yogya.

Ahmad Wardi Muslich, 2005, ***Hukum Pidana Islam***, Sinar Grafika, Jakarta.

Ali Imron HS, 2009, ***Pertanggung Jawaban Hukum, Konsep Hukum Islam dan Relevansinya Dengan Cita Hukum Nasional Indonesia***, Walisongo Press,Semarang.

Andi Hamzah, 2008, ***Perbandingan Hukum Pidana Beberapa Negara***, Sinar Grafika, Jakarta.

_____, 2010, ***Sistem Peradilan Pidana Kontemporer***, Kencana, Jakarta.

_____, 1985, ***Pengantar Hukum Acara Pidana Indonesia***, Ghalia Indonesia, Jakarta.

_____, ***Terminologi Hukum Pidana***, Sinar Grafika, Jakarta.

_____, dan Irdan Dahlan, 1984, ***Perbandingan KUHAP HIR dan Komentar***, Ghalia Indonesia, Jakarta.

_____, dan RM Surachman, 2015, ***Pre-Trial Justice Discretionary Justice Dalam KUHAP Berbagai Negara***, Sinar Grafika, Jakarta.

Awaludin Marwan, 2013, ***Satjipto Rahardjo Sebuah Biografi & Pertarungan Tafsir terhadap FilsafatHukum Progresif***, Thafa Media, Yogyakarta.

Azwar, Saifuddin. *Penyusunan Skala Psikologi*. Pustaka Pelajar, Yogyakarta, 2011.

Barda Nawawi Arief (I), 2010, ***Kebijakan Legislatif Dalam Penanggulangan Kejahatan Dengan Pidana Penjara***, Genta Publishing, Yogyakarta.

_____, (II), 2010, ***Pendekatan Keilmuan Dan Pendekatan Religius Dalam Rangka Optimalisasi Dan Reformasi Penegakan Hukum (Pidana) Di Indonesia***, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.

_____, (III), 2011, ***Reformasi Sistem Peradilan***, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.

_____, (IV), 2010, ***Masalah Penegakan Hukum dan Kebijakan Hukum Pidana dalam Penanggulangan Kejahatan***, Kencana, Jakarta.

_____, (V), 2010, ***Kebijakan Hukum Pidana Perkembangan Penyusunan Konsep KUHP Baru***, Kencana, Jakarta.

_____, (VI), 2010, ***Mediasi Penal Penyelesaian Perkara Diluar Pengadilan***, Pustaka Magister, Semarang.

_____, (VII), 2010, ***Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana Pengembangan Penyusunan Konsep Baru KUHP***, Kencana Prenada Media, Jakarta.

_____, (VIII), 2010, ***Perkembangan Asas-Asas Hukum Pidana Indonesia***, Badan Penerbit UNDIP, Semarang.

_____, (IX), 2010, ***Kebijakan Legislatif Dalam Penanggulangan Kejahatan Dengan Pidana Penjara***, Genta Publishing, Yogyakarta.

_____, (X), 2010, ***Tindak Pidana Pencucian Uang,*** Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.

_____, (XI), 2010, ***Kapita Selekta Hukum Pidana***, Citra Aditya Bakti, Bandung.

_____, (XII), 2011, ***Pornografi Pornoaksi Dan Cybersex-Cyberporn***, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.

_____, (XIII), 1984, ***Sari Kuliah Hukum Pidana II***, Badan Penyediaan Bahan Kuliah Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, Semarang.

_____, (XIV), 2010, ***Perbandingan Hukum Pidana***, Rajawali, Jakarta.

_____, (XV), 2006, ***Tindak Pidana Mayantara***, Rajagrafindo Persada, Jakarta.

Bernard L.Tanya et al., 2010, ***Teori Hukum Strategi Tertib Manusia Lintas Ruang dan Generasi***, Genta Publishing, Yogyakarta.

_____, 2015, ***Pancasila Bingkai Hukum Indonesia***, Genta Publishing, Yogyakarta.

Bismar Siregar, 1983, ***Berbagai Segi Hukum Dan Perkembangannya Dalam Masyarakat***, Alumni, Bandung.

Bonger, 1970, ***Pengantar Tentang Kriminologi***, Terjemahan R.A. Koesnoen, Pembangunan, Jakarta.

Bleicher Josep, dalam Nafisul Atho' dan Arif Fahrudin, 2003, ***Hermeneutika Transendental***, IRCiSoD, Yogyakarta.

Charles Sampford, 1989, ***The Disorder of Law – A Critique of Legal Theory***, Basil Blackwell, New York, USA.

Carl Joachim Friedrich, 2010, ***Filsafat Hukum Perspektif Historis***, Terjemahan Raisul Muttaqien, Nusa Media, Bandung.

Dedi Supriyadi, 2010, ***Pengantar Filsafat Islam, (Lanjutan) Teori dan Praktik***, Pustaka Setia, Bandung.

DS. Dewi dan Fatahillah A. Syukur, 2011, ***Mediasi Penal: Penerapan Restorative Justice di Pengadilan Anak Indonesia***, Indie-Publishing, Depok.

Danim, Sudarwan, *Menjadi Peneliti Kualitatif, Ancangan Metodologi, Presentasi, dan Publikasi Hasil Penelitian untuk Mahasiswa dan Peneliti Pemula Bidang Ilmu-Ilmu Sosial, Pendidikan, dan Humaniora*, Pustaka Setia, Bandung, 2002.

Eddy O.S. Hiariej, 2014, ***Prinsip-Prinsip Hukum Pidana***, Cahaya Atma Pustaka, Yogyakarta.

Erna Dewi dan Firganefi, 2014, ***Sistem Peradilan Pidana Indonesia***, Graha Ilmu, Yogyakarta.

E. Sumaryono, 1995, ***Hermeneutik Sebuah Metode Filsafat***, Kanisius, Yogyakarta.

Eva Achjani Zulfa, 2016, ***Demi Keadilan***, Pustaka Kemang, Jakarta.

Evi Hartanti, *Tindak Pidana Korupsi*, Sinar Grafika, 2005, Jakarta

Farouk Muhammad, 2016, ***Demi Keadilan***, Pustaka Kemang, Jakarta.

Friedrich Carl Joachim, 2010, ***Filsafat Hukum Perspektif Historis***, Terjemahan Raisul Muttaqien, Nusamedia, Yogyakarta.

Friedmann W, 1953, ***Legal Theory***, Steven & Sons Limited, London.

Fu'ad Farid Ismail dan Abdul Hamid Mutawalli, 2012, ***Cara Mudah Belajar Filsafat (Barat dan Islam)***, IRCiSoD, Jogjakarta

Gerald R. Ferrera, 2004, ***Cyber Law Text and Cases***, South-Western, USA.

Gerald Turkel, 1999, ***Law and Society Critical Approaches***, Allyn and Bacon, Boston*London*Toronto*Sydney*Tokyo*Singapore.

G. Widiartana, 2011***, Ide Keadilan Restoratif pada Kebijakan Penanggulangan Kekerasan dalam Rumah Tangga dengan Hukum Pidana***, Disertasi, Program Doktor Ilmu Hukum UNDIP, Semarang.

Hamdan, 2014, ***Alasan Penghapus Pidana***, Refika Aditama, Bandung.

Hans Kelsen, 2010, ***Teori Hukum Murni***, Terjemahan Raisul Muttaqien, Nusa Media, Bandung.

Hariwijaya. M, dan Bisri M. Djaelani, 2011, ***Panduan Menyusun Skripsi & Tesis***, Siklus, Yogyakarta.

Hartt. HLA, 2010, ***Konsep Hukum (The Concept Of Law)***, Terjemahan M. Khozim, Nusa Media, Bandung.

Heri Novian, 2014, ***Penyelesaian Kasus Tindak Pidana Percobaan Pembuhunan Dengan Cara Mediasi Penal***, Skripsi, UNISSULA Semarang.

H. Salim dan Erlies Septiana Nurbani, ***Penerapan Teori Hukum Pada Penelitian Tesis Dan Disertasi***, Raja Grafindo Persada, Jakarta.

Ifdhal Kasim, 2000, ***Wacana Gerakan Hukum Kritis***, Insist presss, Yogyakarta.

I Made Widnyana, 2013, ***Hukum Pidana Adat Dalam Pembaharuan Hukum Pidana***, Fikahati Aneska, Jakarta.

I Ketut Sudira, 2016, ***Mediasi Penal Perkara Penelantaran Rumah Tangga***, UII Press, Yogyakarta.

Imam Syaukani dan A. Ahsin Thohari, 2010, ***Dasar-Dasar Politik Hukum***, Rajagrafindo, Jakarta.

J. Chambliss, William & Robert B.Seidman, *Law, Order and Power, Reading, Mass*, Addison-Wesley, 1971.

Jerold S. Auerbach, 1983, ***Justice Without Law?***, Oxford University Press, New York.

Joel Arthur Barker, 1999, ***Paradigma***, Terjemahan Moh. Anwar, Interaksara, Batam.

John Rawls, 1971, ***A Theory of Justice***, Harvard University Press, Combridge, USA.

Josep Bleeicher, dalam Nafisul Atho' dan Arif Fahrudin, 2003, ***Hermeneutika Transendental***, IRCiSoD, Yogyakarta.

Koesoemahatmadja, Etty Utju R. *Hukum Korporasi*, *Penegakan Hukum Terhadap pelaku Economic Crimes dan Perlindungan Abuse of Power*. Ghalia Indonesia, Bogor, 2011.

Luqman, Loebby, *Delik-delik Politik*. Ind-Hill CO, Jakarta, 1990.

Lamintang. PAF, 1984, ***Kitab Undang Undang Hukum Acara Pidana Dengan Pembahasan Secara Yuridis Dan Ilmu Pengetahuan Hukum Pidana***, Sinar Baru, Bandung.

Luhut M.P. Pangaribuan, 2006, ***Hukum Acara Pidana Surat - Surat Resmi di Pengadilan oleh Advokat Praperadilan, Eksepsi, Pledoi, Duplik, Memori Banding, Kasasi, Peninjauan Kembali***, Djambatan, Jakarta.

_____et all, 2016, ***Demi Keadilan Antologi Hukum Pidana Dan Sistem Peradilan Pidana***, Pustaka Kemang, Jakarta.

Mahrus Ali dan Syarif Nurhidayat, 2011, ***Penyelesaian Pelanggaran HAM Berat In Court System & Out Court System***, Gratama Publishing, Jakarta.

Malcom Waters, 1994, ***Modern Sociological Theory***, SAGE Publications, London - Thousand-New Delhi.

Mansyur Ridwan, 2010, ***Mediasi Penal Terhadap Perkara KDRT (Kekerasan Dalam Rumah Tangga)***, Yayasan Gema Yustisia Indonesia, Jakarta.

Marlina, 2012, ***Peradilan Pidana Anak di Indonesia***, Refika Aditama, Bandung.

Martiman Prodjohamidjojo,1983, ***Putusan Pengadilan (Seri Pemerataan Keadilan)***, Ghalia Indonesia, Jakarta.

Marwan Efffendy (I), 2012, ***Diskresi, Penemuan Hukum, Korporasi & Tax Amnesty Dalam Penegakan Hukum***, Referensi, Jakarta.

_____, (II), 2014, ***Teeori Hukum dari perspektif kebijakan, perbandingan dan harmonisasi hukum pidana***, Referensi, Jakarta.

_____, (III), 2014, ***Teori Hukum***, Referensi, Jakarta.

Mathieu Deflem, 1996, ***Habermas, Modernity And Law***, SAGE Publications, London-Thousand-Oaks-New Delhi.

M. Hamdan, 2014, ***Alasan Penghapus Pidana***, Refika Aditama, Bandung.

M. Yahya Harahap, 2007, ***Hukum Acara Perdata***, Sinar Grafika, Jakarta.

_____, 1985, ***Pembahasan Permasalahan Dan Penerapan KUHAP***, Pustaka Kartini, Jakarta.

Michael Bagdan, 2010, ***Pengantar Perbandingan Sistem Hukum***, Terjemahan Derta Sri Widowatie, Nusa Media, Bandung.

Moeljatno, 2008, ***Asas-Asas Hukum Pidana***, Rineka Cipta, Jakarta.

Mohammad Hatta, 1979, ***Pengantar Ke Jalan Ilmu Dan Pengetahuan***, Mutiara, Jakarta.

Moh. Mahfud MD, 2009, ***Politik Hukum di Indonesia***, Rajagrafindo Persada, Jakarta.

_____, et al., 2013, ***Dekonstruksi dan Gerakan Pemikiran Hukum Progresif***, Thafa Media, Yogyakarta.

Mudzakkir, 2001, ***Posisi Hukum Korban Kejahatan dalam Sistem Peradilan Pidana***, Disertasi, Program Pascasarjana FH. UI, Jakarta.

Mukti Fajar dan Yulianto Achmad, 2013, ***Dualisme Penelitian Hukum Normatif & Empiris***, Pustaka Pelajar, Yogyakarta.

Muladi (I), 1995, ***Kapita Selekta Sistem Peradilan Pidana***, Universitas Diponegoro, Semarang.

_____, (II), 1992, ***Lembaga Pidana Bersyarat***, Alumni, Bandung.

_____, (III), 1997, ***Hak Asasi Manusia, Politik dan Sistem Peradilan Pidana***, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.

_____, (IV), 2002, ***Demokratisasi, Hak Asasi Manusia dan Reformasi Hukum di Indonesia***, The Habibie Center, Jakarta.

_____, (V), 2009, ***Hak Asasai Manusia***, Rafika Aditama, Bandung.

_____, dan Barda Nawawi Arief, 1984, ***Teori – Teori Dan Kebijakan Pidana*** Alumni, Bandung.

_____, dan Barda Nawawi Arief, 1992, ***Bunga Rampai Hukum Pidana***, Alumni, Bandung.

Munir Fuady, 2010, ***Dinamika Teori Hukum***, Ghalia Indonesia, Bogor.

_____, 2013, ***Teori-Teori Besar Dalam Hukum (Grand Theory)***, Kencana, Jakarta.

M. Syamsudin, 2013, ***Ilmu Hukum Profetik***, FH UII Press, Yogyakarta.

Mustofa Hasan dan Beni Ahmad Saebani, 2013, ***Hukum Pidana Islam Fiqh Jinayah,*** Pustaka Setia, Bandung.

Mertokusumo, Sudikno, *Mengenal Hukum sebuah Pengantar*, Liberty, Yogyakarta, 1999

Moeljatno, *Asas-Asas Hukum Pidana*, PT. Rineka Cipta, Jakarta, 1993

M. Friedman, Lawrence, *The Legal System: A Social Science Perspektive*, Russel Sage Fondation, New York, 1975.

_____, "*Legal Rule and The Process of Social Change*", Stanford Law Review, Jilid XIX, 1967.

Muladi, *Kapita Selekta Sistem Peradilan Pidana*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang, 1995

_____, *Demokratisasi, HAM, dan Reformasi Hukum*, The Habibie Center, Jakarta, 2002

Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Teori-Teori dan Kebijakan Hukum Pidana*, PT. Alumni Bandung, 2005.

_____, *Bunga Rampai Hukum Pidana*, PT. Alumni, Bandung, 2007

Muladi dan Dwidja Priyatno, *Pertanggungjawaban Korporasi Dalam Hukum Pidana*, STHB, Bandung, 1991.

Moerad B.N., *Pontang, Pembentukan Hukum Melalui Putusan Pengadilan dalam Perkara Pidana*, Alumni, Bandung, 2005.

Parsons, Talcott, *The Social System*, The Free Press, New York, 1951.

Probowati Rahayu, Yusti, *Dibalik Putusan Hakim Kajian Psikologi Hukum dalam Perkara Pidana*, Penerbit Srikandi, Surabaya, 2005.

Projodikoro, Wiryono *Asas-Asas Hukum Pidana di Indonesia*, Eresco, Bandung,1986

Purwaning M. Yanuar, *Pengembalian Aset Hasil Korupsi: Berdasarkan Konvensi PBB Anti Korupsi 2003 Dalam Sistem Hukum Indonesia*, (Bandung: PT Alumni, 2007.

Putra Jaya, Nyoman Serikat. *Kapita Selekta Hukum Pidana*, Badan PenerbitUniversitas Diponegoro, Semarang, 2005.

_____, *Relevansi Hukum Pidana Adat dalam pembaharuan Hukum Pidana Nasional*, PT. Citra Aditya Bakti, 2005

_____. *Tindak Pidana Korupsi, Kolusi dan Nepotisme di Indonesia*. Badan Penerbit Undip, Semarang, 2005.

Rahardjo, Satjipto, *Masalah Penegakan Hukum, Suatu Tinjauan Sosiologis*, Sinar Baru, Bandung, tanpa Tahun.

_____, *Hukum dan Masyarakat*, Angkasa, Bandung, 1980.

_____, *Ilmu Hukum*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung, 2000

Remi Sjahdeini, Sutan, *Kredit Sindikasi (Proses Pembentukan dan Aspek Hukum)*, Grafiti, Jakarta, 1997

_____, *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi*, PT. Grafiti Pers, Jakarta, 2006.

Ritzer, George, *Sosiologi Ilmu Pengetahuan Berparadigma Ganda*. Alih Bahasa Alimandan, PT Radjagrafindo Persada, Jakarta, 2004.

Romli Atmasasmita, *Pengkajian Hukum, tentang Kriminalisasi, Pengembalian Aset, Kerja Sama Internasional dalam Konvensi PBB*, Jakarta: Badan Pembinaan Hukum Nasional, Departemen Hukum dan Hak Asasi Manusia, 2008.

Saidi, Zaim. *Euforia Emas*. Pustaka Adina, Depok, 2011.

Safri Nurmanru, *Pengantar Perpajakan*, Granit, Jakarta, 2005

Soekanto, Soerjono, *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*,PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2007

_____, *Pengantar Penelitian Hukum*, UI Press, Jakarta 2006

_____, P*engantar Penelitian Hukum*, cet. 3, Jakarta: Penerbit Universitas Indonesia, 2008.

Sudarto, *Hukum Pidana Jilid IA*, Badan Penyediaan Bahan Kuliah FakultasHukum UNDIP, Semarang, 1975

_____, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, PT. Alumni, Bandung, 2006.

Susanto, IS, *Kejahatan Korporasi*, BP UNDIP, Semarang, 1995

_____, *Pengantar Penelitian Hukum, cet. III*, Jakarta: UI-Press, 1986.

Tarmizi, Erwandi. *Harta Haram Muamalat Kontemporer*. Bogor : Berkat Mulia Insani, 2015.

Tri Hayati, et. al, *Administrasi Pembangunan: Suatu Pendekatan Hukum danPerencanaannya*, Depok: Badan Penerbit Fakultas Hukum UI.

Warassih, Esmi, *Pranata Hukum sebuah Telaah Sosiologis*, PT Suryandaru Utama, Semarang, 2005.

Z. Tamanaha, Brian, 2006. "A *Socio-Legal Approach to the Internal-External Distinction; Jurisprudential and Legal Ethics Implications*," Fordham L. Rev. forthcoming 2006.

Artikel Ilmiah

Asmara, Teddy, " *Budaya Ekonomi Hukum Hakim: Kajian Antropologis tentang rasionalitas Ekonomik pada Penggunaan Kebebasan Hakim dalam Penanganan Perkara Pidana di Pengadilan Negeri Kota Maju*". Disertasi pada Program Doktor Ilmu Hukum Undip Semarang, 2010.

Atmasasmita, Romli. *Pengkajian Hukum, tentang Kriminalisasi, Pengembalian Aset, Kerja Sama Internasional dalam Konvensi PBB*, (Jakarta: Badan Pembinaan Hukum Nasional, Departemen Hukum dan Hak Asasi Manusia, 2008.

B. Seidman, Robert, "Law and Development, A.General Model" dalam *Law and Society Review, No. VI, 1972*.

Djoko Sarwoko, Pemidanaan Dalam Tindak Pidana Korupsi, Pusdiklat Balitbang Diklat Kumdil MA – RI, November 2011.

Ermanto Fahamsyah dan I Gde Widhiana S. *Implementasi Teori Pertanggungjawaban Korporasi Kaitannya dengan Kejahatan Korporasi*. Mimbar Hukum Volume 18, Nomor 2, Juni 2006, Halaman 159-292. Universitas Jember, Jember, 2006.

Evans, C., Freedman, J., Krever, R. E., & Brooks, K. (2011). The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law. IBFD

Erich Kirchler, Erik Hoelzl, Ingrid Wahl (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework. Journal of Economic Psychology, Volume 29, Issue 2, 2008

Husak, D. (2008). Overcriminalization: The Limits of the Criminal Law. Oxford University Press.

Ilyas, W. B. (2011). Kontradiktif Sanksi Pidana Dalam Hukum Pajak. Journal Hukum No 4, 18, 525–542.

Gunadi. (2016). Panduan Komprehensif Ketentuan Umum Perpajakan (KUP). Jakarta: Bee Media Indonesia.

Mazza, S. W., Lederman, L., & Johnson, S. R. (2015). "Surcharges and Penalties in Tax Law."

Mardiasmo. (2009). Perpajakan Edisi Revisi 2009 (9th ed.). Jakarta: ANDI.

Dwiana, I. (2010). Pengaruh Kompleksitas Panjang Formulir SPT Dan Self Assessment System Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Survey Pada Wajib Pajak Orang Pribadi di KPP Pratama Surakarta).

Kristiana, Yudi, "*Rekonstruksi Birokrasi Kejaksaan dengan Pendekatan Hukum Progrsif, Studi Penyelidikan, Penyidikan dan Penuntutan Tindak Pidana Korupsi*", Disertasi di PDIH Undip Semarang, 2007.

Luthan, Salman. *"Kebijakan Penal Mengenai Kriminalisasi di Bidang Keuangan, Studi Terhadap Pengaturan Tindak Pidana dan Sanksi Pidana Dalam Undang Undang Perbankan, Perpajakan, Pasar Modal dan Pencucian Uang",* Disertasi, Program Pascasarjana Universitas Indonesia, Jakarta, 2007.

Harkrisnowo, Harkristuti. *Rekonstruksi Konsep Pemidanaan: Suatu Gugatan terhadap Proses Litigasi dan Pemidanaan di Indonesia,* Disampaikan dalam Orasi Pada Upacara Pengukuhan Guru Besar Tetap dalam Ilmu Hukum Pidana FHUI di Balai Sidang UI, Depok, 2003

Meldman, Robert E., *Prosedur dan Praktek Perpajakan Federal* , ISBN 978-0-8080-1647-2 , Bab 9 dan 18

Muladi, Pertanggungjawaban Korporasi Dalam Hukum Pidana (*CorporateCriminal Liability*), Seminar Nasional Aspek Pertanggungjawaban Pidana Dalam

Kebijakan Publik dari Tindak Pidana Korporasi, Semarang, 2004

McKerchar, M. (1995). Understanding small business taxpayers: Their sources of information and level of knowledge of taxation. Australian Tax Forum, 12(1), 25.

Prasetyono, L. R., & Rimawati, Y. (2011). Pengaruh Sosialisasi Dan Pengetahuan Perpajakan Terhadap Tingkat Kesadaran Dan Kepatuhan Wajib Pajak (Studi pada Wajib Pajak Orang Pribadi yang Melakukan Kegiatan Usaha dan Pekerjaan Bebas pada KPP Pratama Gresik Utara). Prosiding Simposium Nasional Perpajakan 4.

Pratt, Kulsrud, *dkk* , *Federal Taxation* , Edisi 2006 ISBN 978-0-7593-5175-2 , halaman 2–6 hingga 2–15.

Raharjo, Satjipto. "Masalah Kebhinekaan Sosial Budaya Dalam Reformasi Hukum Nasional Menuju Masyarakat Madanih", *Makalah*, disampaikan pada Seminar Hukum Nasional ke- VII, Diselenggarakan Oleh BPHN-Depkeh RI di Jakarta.

_____, *Mengejar Keteraturan Menemukan Ketidakteraturan (Teaching Order Finding Disorder*), Pidato mengakhiri masa jabatan sebagai guru besartetap pada Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang, 15 Desember 2000.

Saad, N. (2014). Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers'. Procedia – Social and Behavioral Sciences, 109, 1069–1075.

Serikat Putrajaya, Nyoman. *Pembaharuan Hukum Pidana (Bahan Kuliah Magister Ilmu Hukum UNDIP)*, Semarang, 2007.

Syamsudin, M. 2010. Faktor-Faktor Sosiolegal yang Menentukan dalam Penanganan Perkara Korupsi di Pengadilan. *Jurnal Hukum No. 3 Vol. 17 Juli 2010: 406 – 429.*

Sutan Remy Sjahdeini, Pertanggungjawaban Pidana Korporasi, Pustaka Utama Grafiti, 2011,Jakarta, hlm 194.

Shafiroff, Ira L., Buku *Praktik dan Prosedur Layanan Pendapatan Internal* , edisi Kindle (tanpa ISBN), atau sampul keras ISBN 978-0-87224-109-1

Utrecht, E. (1963). Pengantar Hukum Administrasi Negara Indonesia. Jakarta: Penerbit dan Balai Buku Ichtiar.

Willis, Hoffman, *dkk* , *Perpajakan Federal Barat Daya* , Edisi 2009 ISBN 978-0-

324-66052-4 , halaman 26–13 hingga 26–19.

Walen, A. (2016). Stanford Encyclopedia of Philosophy – Retributive Justice. California: Stanford University.

Perundang-undangan

Council of Europe, Convention on Laundering, Search, Seizure and Confiscation of the Proceeds from Crime, Strasbourg, 8, XI, 1990.

Pasal 1 huruf d Indonesia, Undang-Undang tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, UU No. 20/2001 jo No. 31/1999, Pasal 2, TLN Republik Indonesia No: 3874

Pasal 3, Pasal 5, Pasal 6, Pasal 7, Pasal 8, Pasal 9, Pasal 10, Pasal 11, Pasal 12, dan Pasal 13 UU No 22/2001 jo UU No 31/1999

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan

Undang-Undang No. 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No. 20 Tahun2001.

Undang-Undang No. 15 Tahun 2002 Tentang Tindak Pidana Pencucian Uang sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No. 25 Tahun 2003.

Undang-Undang No. 30 Tahun 2002 tentang Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

Undang-Undang No. 46 Tahun 2009 tentang Pengadilan Tindak Pidana Korupsi.

Internet

http://www.pajak.go.id, *Strategi Meningkatkan Kepatuhan Wajib Pajak*, diakses pada tanggal 12 Februari 2018 pukul 19.00 WIB.

m.republika.co.id, *Tunggakan Pajak Capai Rp 90 Triliun*, Diakses Pada 12 Mei 2018, Pukul 18.00 WIB

https://translate.google.com/translate?u=https://en.wikipedia.org/wiki/IRS_penalties&hl=id&sl=en&tl=id&client=srp&prev=search

Okezone Ekonomi (2016). Penyidikan Upaya Terakhir Penegakan Hukum Pajak. Retrieved June 11, 2017, from http://economy.okezone.com/read/2016/03/09/20/1331707/penyidikan-upaya-terakhir-penegakan-hukum-pajak

Okezone Ekonomi. (2010, April 3). Paulus Tumewu Dihukum Bayar Pajak 400%. Retrieved from http://economy.okezone.com/read/2010/04/30/20/327985/paulus-tumewu-dihukum-bayar-pajak-400

Tempo.com, *Korupsi Pelemah Pertumbuhan Ekonomi*, Diakses melalui indonesiana.ternpo.co/read/l20154/2017/12/07/09.6016/korupsi-perlemah-pertumbuhan-ekonomi, Pada 18 Februari 2019, jam 22.00 WIB

Situs Resmi Direktorat Jenderal Pajak (2016). Refleksi Tingkat Kepatuhan Pajak. Retrieved June 12, 2017, from http://www.pajak.go.id/content/article/refleksi-tingkat-kepatuhan-wajib-pajak

www.bps.go.id, *Jumlah Penduduk Miskin Di Indonesia Pada Tahun 2018*, Diakses pada tanggal 12 Januari 2018 Jam 10.00 WIB