

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Tindak Pidana Perpajakan

2.1.1 Pengertian Tindak Pidana

Menurut beberapa ahli hukum tindak pidana (*strafbaar feit*) adalah:

Menurut Pompe (dikutip dalam Effendi, 2011), “*strafbaar feit*” secara teoritis dapat dirumuskan sebagai pelanggaran terhadap pelanggaran norma yang dengan ataupun tidak disengaja telah diperbuat oleh seseorang, di mana perlu dilakukan penindakan terhadap pelaku tersebut demi terjaganya ketertiban dan kepentingan hukum.

Menurut Adji (2002), tindak pidana adalah tindakan seseorang yang diancam pidana, perbuatannya bersifat melawan hukum, yang bagi pelakunya dianggap perlu untuk mempertanggungjawabkan kesalahan perbuatannya.

Menurut Moeljatno (dikutip dalam Sianturi, 1998) tindak pidana adalah suatu perbuatan yang dilarang dan diancam dengan pidana barang siapa yang melanggar hukum. Menurut Vos (1950, dikutip dalam Hamzah, 2004) secara singkat tindakan pidana yaitu suatu kelakuan manusia yang oleh peraturan perundang-undangan pidana diberi pidana. Sehingga bisa dirumuskan bahwa Tindak pidana adalah suatu perbuatan manusia yang bertentangan dengan hukum,

diancam dengan pidana oleh Undang-Undang perbuatan yang dapat dipertanggungjawabkan dan dapat dipersalahkan pada si pembuat.

2.2 Penegakan Hukum Pidana

2.2.1 Pengertian Penegakan Hukum

Penegakan hukum menurut Satjipto Rahardjo (1983, dikutip dalam Harahap, 2018) adalah proses untuk membuat keinginan hukum menjadi kenyataan. Keinginan hukum yang dimaksud di sini adalah pemikiran badan pembuat undang-undang yang dirumuskan dalam peraturan perundang-undangan.

Sementara itu, penegakan hukum perpajakan dapat dimaknai sebagai upaya pelaksanaan hukum, termasuk mengembalikan hukum yang terlanggar agar ditegakkan kembali (Saidi, 2007). Upaya penegakan hukum pajak adalah tindakan preventif, sedangkan pemulihan hukum yang dilanggar adalah tindakan represif.

2.2.2 Pengertian Hukum Pidana

Soedarto (1975) memberikan batasan atau pengertian tentang hukum pidana sebagai aturan hukum yang mengikat suatu perbuatan yang memenuhi persyaratan tertentu suatu akibat yang berupa pidana. Dengan batasan tersebut, maka menurut Soedarto, hukum pidana berpangkal pada dua pokok, yaitu : Perbuatan yang memenuhi syarat-syarat tertentu; dan Pidana.

Menurut Soedarto, dengan perbuatan yang memenuhi syarat-syarat tertentu itu, dimaksudkan perbuatan yang dilakukan oleh orang, yang memungkinkan adanya pemberian pidana. Perbuatan semacam itu dapat disebut perbuatan yang dapat dipidana atau dapat disingkat perbuatan jahat. Oleh karena dalam “perbuatan jahat” ini harus ada orang yang memperlakukannya, maka

persoalan tentang “perbuatan tertentu” itu diperinci menjadi dua, yaitu perbuatan yang dilarang dan orang yang melanggar larangan itu. Sementara yang dimaksud dengan pidana adalah penderitaan yang sengaja dibebankan kepada orang yang melakukan perbuatan yang memenuhi syarat-syarat tertentu itu, yang menurut Soedarto termasuk juga apa yang disebut tindakan tata tertib.

Senada dengan Soedarto, Lemaire (dikutip dalam Lamintang, 2022) membatasi pengertian hukum pidana sebagai norma-norma yang berisi kewajiban dan larangan yang (oleh pembentuk undang-undang) telah dikaitkan dengan sanksi berupa hukuman, yaitu suatu penderitaan yang bersifat khusus. Dengan demikian, dapat pula dikatakan, bahwa hukum pidana itu merupakan suatu sistem norma yang menentukan perbuatan mana dan dalam situasi bagaimana hukuman dijatuhkan, serta hukuman yang bagaimana yang dapat dijatuhkan bagi perbuatan tersebut.

2.2.3 Fungsi dan Tujuan Penegakan Hukum

Terkait penegakan hukum memiliki arti yang sangat luas meliputi segi preventif dan segi represif.

1. Penegakan hukum preventif

Siti Sundari Rangkuti (2012, dikutip dalam Harahap, 2018) mengemukakan penegakan hukum yang bersifat preventif merupakan kepatuhan yang diawasi, kepada peraturan tanpa kejadian langsung yang menyangkut peristiwa nyata yang menimbulkan sangkaan bahwa peraturan hukum telah dilanggar. Fungsi penegakan hukum preventif adalah mencefah terjadinya pelanggaran terhadap ketentuan hukum.

2. Penegakan hukum represif.

Sedangkan penegakan hukum represif, biasanya dilakukan ketika suatu perbuatan sudah melanggar peraturan. Sifatnya mengatasinya dalam bentuk penyelesaian sengketa atau memulihkan keadaan.

Penegakan hukum pajak merupakan suatu hal yang mutlak harus dilakukan karena penegakan perpajakan pajak dapat diwujudkan dengan tujuan hukum, yaitu:

- a. Keadilan;
- b. Kemanfaatan; dan
- c. Kepastian hukum.

Tanpa penegakan hukum pajak, hukum pajak hanya sekadar tulisan di atas kertas berupa norma hukum pajak yang tidak memiliki arti dan makna di kalangan Wajib Pajak, petugas pajak dan pengadilan pajak (Saidi, 2007).

2.2.4 Bentuk Penegakan Hukum Perpajakan

Penegakan hukum di bidang perpajakan dapat digolongkan dengan dua kategori yaitu: Penegakan Hukum Administrasi dan Penegakan Hukum Pidana. Penegakan hukum ini bisa dikenakan kepada setiap Wajib Pajak yang melakukan pelanggaran maupun tindak kriminal di bidang perpajakan tergantung dari besar kecilnya pelanggaran yang dilakukan oleh Wajib Pajak. Dimana jika terbukti melakukan pelanggaran, maka akan diberikan sanksi administrasi atau sanksi pidana.

Sanksi administratif biasanya dikenakan terhadap pelanggaran administratif, sedangkan sanksi pidana dijatuhkan kepada pelaku tindak pidana

perpajakan yang terbukti lalai dan terdapat ada kesengajaan (*culpa* dan *dolus*) yang melanggar Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Kelalaian berarti perbuatan yang dilakukan oleh pelaku tidak mengandung unsur kesengajaan, misalnya *human error*, sedangkan kesengajaan berarti memenuhi unsur kesengajaan, salah satunya adanya *mens rea* atau sikap batin yang diketahuinya bahwa perbuatan yang dilakukan merupakan tindak pidana (Ali, 2018). Sanksi administratif merupakan *primum remedium* atau sanksi pertama yang harus dikenakan apabila terjadi suatu tindak pidana perpajakan. Sehingga, apabila sanksi administratif tidak dilaksanakan maka harus dilakukan upaya pidana sebagai *ultimum remedium* (Lamond, 2007).

2.3 Tahapan Penegakan Hukum Pidana Perpajakan

2.3.1 Pemeriksaan Bukti Permulaan

2.3.1.1 Pengertian Pemeriksaan Bukti Permulaan

Pemeriksaan Bukti Permulaan adalah pemeriksaan yang dilakukan untuk memperoleh bukti permulaan mengenai suatu dugaan tindak pidana di bidang perpajakan. Bukti Permulaan adalah 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 merugikan pendapatan negara.

Berdasarkan Pasal 43A ayat (1) Undang-Undang KUP ditegaskan bahwa Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Pemeriksaan Bukti Permulaan

adalah Pemeriksaan yang dilakukan untuk mendapatkan Bukti Permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. Sementara Bukti Permulaan adalah 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. Ketentuan lebih lanjut terkait Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 239/PMK.03/2014.

Berdasarkan ketentuan tersebut, Pemeriksaan Bukti Permulaan dapat dilakukan oleh Direktur Jenderal Pajak berdasarkan IDLP yang berkaitan dengan dengan Masa Pajak, Bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak baik yang belum maupun telah diterbitkan surat ketetapan pajak dalam hal terdapat indikasi Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

Adapun tahap-tahap pelaksanaan Pemeriksaan Bukti Permulaan secara ringkas dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan diterbitkan berdasarkan instruksi Pemeriksaan Bukti Permulaan.
2. Tim Pemeriksa Bukti Permulaan wajib meminjam dan mengamankan berkas-berkas Wajib Pajak yang diperlukan dalam Pemeriksaan Bukti Permulaan yang ada di Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar.
3. Semua dokumen, catatan, pembukuan dan atau data elektronik yang berkaitan dengan Pemeriksaan Bukti Permulaan baik yang dikuasai Wajib Pajak

ataupun pihak ketiga wajib dipinjam dan diamankan oleh Tim Pemeriksaan Bukti Permulaan.

4. Apabila memang diperlukan Pemeriksa Bukti Permulaan berwenang melakukan penyegelan.
5. Pemeriksa Bukti Permulaan harus memanggil para calon tersangka, calon saksi, dan/atau pihak-pihak lain yang berkaitan untuk memperoleh keterangan yang diperlukan dan harus dituangkan dalam bentuk Berita Acara Permintaan Keterangan.
6. Apabila hasil Pemeriksaan Bukti Permulaan menunjukkan bahwa telah terdapat bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan yang cukup, maka barulah diusulkan untuk ditindaklanjuti dengan Penyidikan
7. Hasil Pemeriksaan Bukti Permulaan harus dituangkan dalam Laporan Pemeriksaan Bukti Permulaan yang diantaranya harus mencantumkan: modus operandi, calon tersangka, calon saksi, kerugian pada pendapatan negara, pasal-pasal yang dilanggar, bahan bukti yang diperoleh, kesimpulan dan usul.
8. Pemeriksaan Bukti Permulaan dapat dilaksanakan di kantor Direktorat Jenderal Pajak, tempat kegiatan usaha atau pekerjaan bebas Wajib Pajak, tempat tinggal Wajib Pajak, atau di tempat lain yang dianggap perlu oleh Pemeriksa Bukti Permulaan.
9. Pemeriksaan Bukti Permulaan dilakukan pada jam kerja sesuai dengan ketentuan yang berlaku di Direktorat Jenderal Pajak, dan dalam hal dipandang perlu dapat dilanjutkan di luar jam kerja (Waluyo, 2018)

2.3.1.2 Jenis Pemeriksaan Bukti Permulaan

Pemeriksaan Bukti Permulaan dibagi menjadi 2 (dua) jenis yaitu:

1. secara terbuka; atau
2. secara tertutup.

Dalam hal:

1. Pemeriksaan Bukti Permulaan terkait dengan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17B Undang-Undang KUP; atau
2. Pemeriksaan Bukti Permulaan merupakan tindak lanjut dari Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan, Pemeriksaan Bukti Permulaan hanya dapat dilakukan secara terbuka.

Pemeriksaan Bukti Permulaan secara terbuka dilaksanakan dengan memberitahukan secara tertulis perihal akan dilakukannya Pemeriksaan Bukti Permulaan kepada orang pribadi atau badan yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Pemeriksaan Bukti Permulaan secara tertutup dilakukan tanpa pemberitahuan tentang adanya Pemeriksaan Bukti Permulaan kepada orang pribadi atau badan yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan.

2.3.1.3 Laporan dan Jenis Pemeriksaan Bukti Permulaan

Pemeriksa Bukti Permulaan menuangkan hasil Pemeriksaan Bukti Permulaan dalam Laporan Pemeriksaan Bukti Permulaan dengan mencantumkan:

1. simpulan mengenai ada atau tidaknya Bukti Permulaan; dan
2. usul tindak lanjut Pemeriksaan Bukti Permulaan.

Laporan Pemeriksaan Bukti Permulaan disusun berdasarkan Kertas Kerja Pemeriksaan Bukti Permulaan. Dalam hal ditemukan:

1. Peristiwa Pidana selain yang ditentukan dalam Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan;
2. tindak pidana selain Tindak Pidana di Bidang Perpajakan; dan/atau
3. informasi potensi pajak yang bukan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

Pemeriksa Bukti Permulaan harus mengungkapkan dalam Laporan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Hasil Pemeriksaan Bukti Permulaan yang dituangkan dalam Laporan Pemeriksaan Bukti Permulaan ditindaklanjuti dengan:

1. Penyidikan dalam hal ditemukan Bukti Permulaan yang cukup;
2. pemberitahuan secara tertulis oleh kepala Unit Pelaksana Pemeriksaan Bukti Permulaan kepada orang pribadi atau badan selaku Wajib Pajak yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan secara terbuka bahwa tidak dilakukan Penyidikan dalam hal pengungkapan ketidakbenaran perbuatan orang pribadi atau badan selaku Wajib Pajak telah sesuai dengan keadaan yang sebenarnya;
3. penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pasal 13A Undang-Undang KUP oleh kepala Kantor Pelayanan Pajak kepada orang pribadi atau badan selaku Wajib Pajak yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan secara terbuka;
4. penghentian Pemeriksaan Bukti Permulaan oleh kepala Unit Pelaksana Pemeriksaan Bukti Permulaan dalam hal Wajib Pajak orang pribadi yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan meninggal dunia; atau

5. penghentian Pemeriksaan Bukti Permulaan oleh kepala Unit Pelaksana Pemeriksaan Bukti Permulaan dalam hal tidak ditemukan adanya Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. (Waluyo, 2018)

Dalam hal Pemeriksaan Bukti Permulaan dilakukan secara terbuka, penghentian Pemeriksaan Bukti Permulaan diberitahukan secara tertulis oleh kepala Unit Pelaksana Pemeriksaan Bukti Permulaan kepada orang pribadi atau badan atau kuasa.

Apabila diperoleh Bahan Bukti baru setelah Pemeriksaan Bukti Permulaan diselesaikan yang dapat menyebabkan simpulan yang berbeda dengan simpulan dalam Laporan Pemeriksaan Bukti Permulaan, Direktur Jenderal Pajak dapat Kembali melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Pemeriksaan Bukti Permulaan dilakukan jika Pemeriksaan Bukti Permulaan sebelumnya telah diselesaikan dengan tindak lanjut selain Penyidikan. Selanjutnya, apabila Pemeriksaan Bukti Permulaan ditindaklanjuti dengan Penyidikan, pejabat yang berwenang membuat Laporan Kejadian. (Ida Zuraida, 2015)

2.3.2 Penyidikan

2.3.2.1 Pengertian Penyidikan

Penyidikan merupakan tahapan penyelesaian perkara pidana setelah penyelidikan yang merupakan tahapan permulaan mencari ada atau tidaknya tindak pidana dalam suatu peristiwa. Ketika diketahui ada tindak pidana terjadi, maka saat itulah penyidikan dapat dilakukan berdasarkan hasil penyelidikan. Pada tindakan penyelidikan, penekanannya diletakkan pada tindakan “mencari dan menemukan” suatu “peristiwa” yang dianggap atau diduga sebagai tindakan

pidana. Sedangkan pada penyidikan titik berat penekanannya diletakkan pada tindakan “mencari serta mengumpulkan bukti”. Penyidikan bertujuan membuat terang tindak pidana yang ditemukan dan juga menentukan pelakunya. Pengertian penyidikan tercantum dalam Pasal 1 butir 2 KUHAP yakni dalam Bab I mengenai Penjelasan Umum, yaitu:

Penyidikan adalah serangkaian tindakan penyidik dalam hal dan menurut cara yang diatur dalam undang-undang ini untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tentang pidana yang terjadi dan guna menemukan tersangkanya.

Berdasarkan rumusan Pasal 1 butir 2 KUHAP, unsur-unsur yang terkandung dalam pengertian penyidikan adalah:

Penyidikan merupakan serangkaian tindakan yang mengandung tindakan-tindakan yang antara satu dengan yang lain saling berhubungan;

1. Penyidikan dilakukan oleh pejabat publik yang disebut penyidik;
2. Penyidikan dilakukan dengan berdasarkan peraturan perundang-undangan.
3. Tujuan penyidikan ialah mencari dan mengumpulkan bukti, yang dengan bukti itu membuat terang tindak pidana yang terjadi, dan menemukan tersangkanya.

Berdasarkan keempat unsur tersebut sebelum dilakukan penyidikan, telah diketahui adanya tindak pidana tetapi tindak pidana itu belum terang dan belum diketahui siapa yang melakukannya. Adanya tindak pidana yang belum terang itu diketahui dari penyelidikannya (Chazawi, 2005).

2.3.2.2 Pengertian Penyidik

Penyidik menurut Pasal 1 butir ke-1 KUHAP adalah pejabat polisi Negara Republik Indonesia atau pejabat pegawai negeri sipil tertentu yang diberi

wewenang khusus oleh undang-undang untuk melakukan penyidikan. KUHAP lebih jauh lagi mengatur tentang penyidik dalam Pasal 6, yang memberikan batasan pejabat penyidik dalam proses pidana. Adapun batasan pejabat dalam tahap penyidikan tersebut adalah pejabat penyidik POLRI dan Pejabat penyidik negeri sipil.

Penyidik pembantu selain diatur dalam Pasal 1 butir ke 1 KUHAP dan Pasal 6 KUHAP, terdapat lagi Pasal 10 yang mengatur tentang adanya penyidik pembantu disamping penyidik (Harahap, 2002). Untuk mengetahui siapa yang dimaksud dengan orang yang berhak sebagai penyidik ditinjau dari segi instansi maupun kepangkatan, ditegaskan dalam Pasal 6 KUHAP. Dalam pasal tersebut ditentukan instansi dan kepangkatan seorang pejabat penyidik.

2.3.2.3 Penyidik Pegawai Negeri Sipil

Penyidik Pegawai Negeri Sipil diatur dalam Pasal 6 ayat (1) huruf b KUHAP, yaitu pegawai negeri sipil yang mempunyai fungsi dan wewenang sebagai penyidik. Pada dasarnya, wewenang yang mereka miliki bersumber pada undang-undang pidana khusus, yang telah menetapkan sendiri pemberian wewenang penyidikan pada salah satu pasal (Harahap, 2002). Wewenang penyidikan yang dimiliki oleh pejabat pegawai negeri sipil hanya terbatas sepanjang yang menyangkut dengan tindak pidana yang diatur dalam undang-undang pidana khusus itu. Hal ini sesuai dengan pembatasan wewenang yang disebutkan dalam Pasal 7 ayat (2) KUHAP yang berbunyi:

Penyidik pegawai negeri sipil sebagaimana dimaksud Pasal 6 ayat (1) huruf b mempunyai wewenang sesuai dengan undang-undang yang menjadi landasan hukumnya masing-masing dan dalam pelaksanaan tugasnya berada dibawah koordinasi dan pengawasan penyidik Polri.

2.3.2.3.1 Peran PPNS.

Sebagai salah satu upaya dalam menangani permasalahan pajak, maka sistem hukum Indonesia mengenal adanya penyidik khusus untuk menyidik kasus yang berkaitan dengan penyelewengan pajak yang mengandung unsur pidana. Pada Pasal 6 ayat (1) huruf b UU No. 8 Tahun 1981 dikenal pejabat pegawai negeri sipil tertentu (selanjutnya disebut Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS)). PPNS ini biasanya melakukan penyidikan terhadap tindak pidana tertentu, dan tindak pidana tersebut bukanlah tindak pidana umum yang biasa ditangani oleh Penyidik Polri. PPNS dikenal pada beberapa institusi dan lembaga di Indonesia, di antaranya yaitu:

1. Direktorat Jenderal Pajak, Kementerian Keuangan RI;
2. Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, Kementerian Keuangan RI;
3. Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan RI;
4. Kementerian Komunikasi dan Informatika RI;
5. Kementerian Perhubungan RI;
6. Komisi Pemberantasan Korupsi RI.

Adapun pada tindak pidana perpajakan, maka penyidik yang berwenang adalah PPNS DJP, sebagaimana berdasarkan Pasal 1 angka 32 UU No. 8 Tahun 1981, yang menjelaskan bahwa:

Penyidik adalah pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik untuk melakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Telah diketahui bersama bahwa pada dasarnya Pegawai Negeri Sipil (PNS) merupakan pelaksana tugas pemerintahan dalam melakukan pelayanan

kepada masyarakat (Yassin, 2016). Berdasarkan Pasal 1 angka 3 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2014 tentang Aparatur Sipil Negara, menjelaskan bahwa:

Pegawai Negeri Sipil yang selanjutnya disingkat PNS adalah warga negara Indonesia yang memenuhi syarat tertentu, diangkat sebagai Pegawai ASN secara tetap oleh pejabat pembina kepegawaian untuk menduduki jabatan pemerintahan.

PNS berkedudukan sebagai unsur aparatur negara yang bertugas memberikan pelayanan kepada masyarakat secara profesional, jujur, adil, dan merata dalam penyelenggaraan tugas negara, pemerintahan, dan pembangunan yang mencakup dalam bidang penegakan hukum sebagai penyidik (Effendi, 2016).

PPNS ini dalam melakukan penegakan hukum di bidang tindak pidana perpajakan berada di bawah naungan Koordinator Pengawas (Korwas) yang dijabat oleh Penyidik Polri. Oleh karena itu, PPNS DJP, sebagaimana berdasarkan Pasal 44 ayat (3) UU No. 16 Tahun 2009, mengatur bahwa:

Penyidik ... 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 menjalankan kewenangan penyidikannya, PPNS DJP dapat meminta bantuan aparat penegak hukum lainnya berupa bantuan teknis, bantuan taktis, bantuan upaya paksa, dan/atau bantuan konsultasi dalam rangka penyidikan (Sirait, 2019).

2.4 In Absentia

Sesungguhnya pengertian mengadili atau menjatuhkan hukuman secara *in absentia* adalah mengadili seorang terdakwa dan dapat menghukumnya tanpa dihadiri oleh terdakwa itu sendiri (Prakoso, 2011). *In absentia* berasal dari bahasa latin *absentia* yang berarti tidak hadir (Effendy, 2010). Menurut Hamzah (1986), istilah *in absentia* berasal dari bahasa Latin *in absentia* atau *absentium*, yang dalam istilah dan peribahasa hukum bahasa Latin berarti “dalam keadaan tidak hadir” atau “ketidakhadiran”. Dalam bahasa Perancis disebut *absentia* dan dalam bahasa Inggris *absent* atau *absentee* (Effendy, 2010). Dalam istilah hukum, pengadilan *in absentia* adalah suatu upaya memeriksa serta mengadili dan memutuskan suatu perkara tanpa dihadiri oleh terdakwa (Effendy, 2010). Istilah *in absentia* secara yuridis formal mulai dipergunakan di Indonesia dengan keluarnya Undang-Undang Nomor 11/PNPS/1963 tentang Pemberantasan Kegiatan Subversi disebut dengan “in absensia” sebagaimana tercantum dalam Pasal 11 ayat (1) yang menyatakan: “Apabila terdakwa setelah dua kali berturut-turut dipanggil secara sah tidak hadir di sidang, maka Pengadilan berwenang mengadilinya di luar kehadirannya (in absensia)” (Susanti, 2011).

Sudah terdapat beberapa tindak pidana di Indonesia yang pengadilannya memiliki wewenang untuk dilakkan secara *in absentia*, misalnya:

1. Tindak pidana ekonomi berdasarkan Pasal 16 ayat (1) dan (2) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1955 tentang Pengusutan, Penuntutan dan Peradilan Tindak Pidana Ekonomi jo Peraturan Pemerintah Nomor 52 Tahun 1962

2. Tindak pidana pencucian uang berdasarkan Pasal 79 ayat (1) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang
3. Tindak pidana terorisme berdasarkan Pasal 35 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2003 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2002 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Terorisme menjadi Undang-Undang dan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2002
4. Tindak pidana perikanan berdasarkan Pasal 79 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 2004 tentang Perikanan, dan
5. Tindak pidana korupsi berdasarkan Pasal 38 ayat (1) UU TPK.

2.5 Pemulihan Kerugian pada Pendapatan Negara

Pemahaman kerugian negara dan kerugian pada pendapatan negara setidaknya dapat dijelaskan dengan merujuk pada aspek akuntansi, dimana diartikan dalam *A Dictionary for Accountants*, yang dimaksud dengan *Loss* adalah:

1. *Any Item of expense, as in the term profit and loss;*
2. *Any Sudden, unexpected, involuntary, expence or irrecoverable cost, often reffered to as a form of non recurring charge an expenditure from which no present or future benefit any be expected;*
3. *the excess of the cost or depreciated cost of an asset over its selling price* (dikutip dalam Supardi, 2009).

Jika ditinjau dari aspek akuntansi, setidaknya pemahaman terkait kerugian adalah berkaitan dengan pemahaman aset dan kewajiban atau dalam penjabaran di dalam hukum keuangan negara disebut sebagai hak dan kewajiban dari negara (Arifki, 2019). Pasal 2 ayat 1 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara (selanjutnya disebut UU KN) menjelaskan bahwa yang merupakan bagian keuangan negara adalah:

1. hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang, dan melakukan pinjaman;
2. kewajiban negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum pemerintahan negara dan membayar tagihan pihak ketiga;
3. Penerimaan Negara;
4. Pengeluaran Negara;
5. Penerimaan Daerah;
6. Pengeluaran Daerah;
7. kekayaan negara/kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang, serta hak-hak lain yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan negara/ perusahaan daerah;
8. kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan dan/atau kepentingan umum;
9. kekayaan pihak lain yang diperoleh dengan menggunakan fasilitas yang diberikan pemerintah.

Lebih jauh berkaitan dengan pendapatan negara pada Pasal 11 ayat 3 UU KN yang menyebutkan bahwa Pendapatan negara terdiri atas penerimaan pajak, penerimaan bukan pajak, dan hibah. Muatan 2 pasal tersebut secara tersirat menyebutkan bahwa pendapatan negara merupakan unsur dari keuangan negara, dan dalam pengertiannya pajak merupakan bagian dari pendapatan negara.

Merujuk hal-hal tersebut frasa kerugian pada pendapatan negara yang terdapat pada muatan pasal 39 ayat 1 UU KUP dapat dipahami sebagai kekurangan pada pendapatan negara yang dapat mengakibatkan kerugian keuangan negara yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai. Selanjutnya berkaitan dengan batasan dan ukuran terkait pemenuhan unsur kekurangan nilai atau jumlah sebagai pembuktian unsur, dilakukan perhitungan pajak sebagaimana diatur dalam peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

2.6 Ultimum Remedium

2.6.1 Asas Ultimum Remedium

Farid (2007) menyimpulkan bahwa hukum pidana berbeda dengan hukum lain karena sanksinya bersifat penderitaan istimewa dan oleh karena itu harus tetap merupakan *ultimum remedium*. Dalil *Ultimum Remedium* atau disebut sarana terakhir dalam teori hukum pidana dijadikan rangka untuk menentukan perbuatan apa saja yang akan dikriminalisasi (dijadikan delik atau perbuatan yang apabila dilakukan akan berhadapan dengan pemidanaan). Sedangkan langkah kriminalisasi sendiri termasuk dalam teori Kebijakan Kriminal (*Criminal Policy*).

Hukum pidana sebagai *ultimum remedium* atau sebagai alat terakhir apabila usaha-usaha lain tidak bisa dilakukan, ini disebabkan karena sifat pidana yang menimbulkan nestapa, demikian Sudarto (dikutip dalam Setiyono, 2005) mengemukakan pada pelaku kejahatan, sehingga sebisa mungkin dihindari penggunaan pidana sebagai sarana pencegah kejahatan. Fungsi hukum pidana yang bersifat subsidair tersebut juga sering disebut dengan *ultimum remedium* atau sebagai obat terakhir, yaitu sebagai obat yang baru akan digunakan manakala obat lain diluar hukum pidana sudah tidak dapat efektif digunakan.

Bemmelen (dikutip dalam Lamintang, 2014) berpendapat bahwa yang membedakan antara hukum pidana dengan bidang hukum lain adalah sanksi hukum pidana merupakan pemberian ancaman penderitaan dengan sengaja dan sering juga pengenaan penderitaan, hal mana dilakukan juga sekalipun tidak ada korban kejahatan. Perbedaan demikian menjadi alasan untuk menganggap hukum pidana sebagai *ultimum remedium*, yaitu usaha terakhir guna memperbaiki tingkah laku manusia, terutama penjahat, serta memberikan tekanan psikologi agar orang lain tidak melakukan kejahatan. Penerapan hukum pidana sedapat mungkin dibatasi oleh karena sanksinya yang bersifat penderitaan, dengan kata lain penggunaanya dilakukan jika sanksi-sanksi hukum lain tidak memadai lagi.

Berbicara *ultimum remedium* juga akan bersinggungan langsung dengan tujuan pidanaan yang antara lain menurut Bonesana (dikutip dalam Garnasih) dikatakan ada 2 (dua) hal yaitu untuk tujuan prevensi khusus dan prevensi umum. Tujuan pidanaan hanyalah supaya si pelanggar tidak merugikan sekali lagi kepada masyarakat dan untuk menakuti-nakuti orang lain agar jangan melakukan

hal itu. Menurut Beccaria yang paling penting adalah akibat yang menimpa masyarakat. Keyakinan bahwa tidak mungkin meloloskan diri dari pidana yang seharusnya diterima, begitu pula dengan hilangnya keuntungan yang dihasilkan oleh kejahatan itu. Namun Beccaria mengingatkan sekali lagi bahwa segala kekerasan yang melampaui batas tidak perlu karena itu berarti kelaliman.

2.6.2 Penerapan *Ultimum Remedium*

Tindak pidana perpajakan merupakan perbuatan melawan hukum yang dilakukan oleh wajib pajak (individu dan badan) yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara di sektor pajak, yang dapat dikelompokkan menjadi 2 (dua) bagian yaitu kealpaan (pelanggaran) dan kesengajaan (kejahatan) (Irawan, 2003).

Pasal 43 ayat (1) UU KUP menetapkan bahwa selain dilakukan oleh pembayar pajak (*plagen* atau *dader*), tindak pidana perpajakan dapat melibatkan penyerta (*deelderling*) seperti wakil, kuasa atau pegawai pembayar pajak atau pihak lain yang menyuruh melakukan (*doen plager* atau *midedader*), yang turut serta melakukan (*medeplegen* atau *mededader*), yang menganjurkan (*uitlokker*), atau yang membantu melakukan tindak pidana perpajakan (*medeplichtige*), hal ini dimaksudkan dalam rangka meminta pertanggungjawaban pelaku (Irawan, 2003).

Tindak Pidana Perpajakan berkaitan dengan SPT adalah mengenai informasi yang tidak benar mengenai laporan yang terkait dengan pemungutan pajak dengan menyampaikan surat pemberitahuan (SPT), tetapi yang isinya tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang tidak benar sehingga

dapat menimbulkan kerugian negara dan kejahatan lain yang diatur dalam undang-undang perpajakan.

SPT merupakan dasar yang mengawali untuk dilakukannya pemeriksaan. Dengan demikian keadaan SPT yang dilaporkan oleh wajib pajak akan dapat menentukan apakah terhadap wajib pajak akan dilakukan pemeriksaan atau tidak. Selain dengan itu fungsi SPT yaitu sebagai sarana pelaporan penghitungan dan pembayaran pajak yang terutang, akan dapat diketahui berapa besarnya jumlah pajak yang terutang, berapa jumlah pajak yang kurang atau yang lebih dibayar dalam suatu kurun waktu yaitu dalam masa pajak tertentu atau tahun pajak tertentu.

Pelanggaran atas ketentuan perpajakan yang tergolong perbuatan tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh wajib pajak berkaitan dengan SPT beserta sanksinya adalah sebagai berikut:

1. Kealpaan Bagi Wajib Pajak

Tindak pidana perpajakan yang termasuk kealpaan sebagaimana disebutkan dalam Pasal 38 UU KUP, yang menentukan setiap orang yang karena kealpaannya:

- a. Tidak menyampaikan SPT; dan
- b. Menyampaikan SPT dengan isi yang tidak benar dan tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar.

Tindak pidana perpajakan yang terjadi karena kealpaan wajib pajak tidak hanya diatur dalam Pasal 38 tetapi juga diatur dalam Pasal 13A UU KUP menyatakan bahwa:

Wajib pajak yang karena kelapanya tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan atau menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, tidak dikenai sanksi pidana apabila kealpaan tersebut pertama kali dilakukan oleh wajib pajak dan wajib pajak tersebut melunasi kekurangan pembayaran jumlah administrasi berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar yang ditetapkan melalui penerbitan surat ketetapan pajak kurang bayar.

Dicantumkannya pasal 13 A UU KUP ini menegaskan bahwa hukum pajak lebih mendominasi kepentingan dan kemanfaatan dari sisi penerimaan negara dengan lebih memberikan sanksi mendominasi kepentingan dan kemanfaatan dari sisi penerimaan negara dengan lebih memberikan alternatif pada pemberian sanksi administratif sebagai pengganti sanksi pidana kepada wajib pajak.

2. Kesengajaan Bagi Wajib Pajak

Tindak pidana perpajakan yang termasuk perbuatan disengaja yang dilakukan wajib pajak disebutkan dalam Pasal 39 UU KUP, yang menentukan setiap orang dengan sengaja:

- a. Tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP);
- b. Menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
- c. Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT);
- d. Menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
- e. Menolak untuk melakukan pemeriksaan oleh Direktur Jenderal Pajak;

- f. Memperlihatkan pembukuan, pencatatan, dan 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;
- i. Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut.

Kemudian perbuatan sengaja dari wajib pajak juga diatur dalam Pasal 39A UU KUP, bahwa 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.

3. Percobaan Bagi Wajib Pajak Selain Kealpaan dan Kesengajaan

Tindak pidana perpajakan juga termasuk perbuatan percobaan sebagaimana diatur dalam Pasal 39 ayat (3) UU KUP dimana setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan

Pengusaha Kena Pajak atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau perkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara 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.

Ilyas dan Burton (2013) menyatakan penyelesaian hukum atas tindak pidana perpajakan yang dinyatakan dalam pasal tersebut terdapat pemberian kewenangan oleh undang-undang kepada Menteri Keuangan dengan alasan kepentingan penerimaan negara, meminta jaksa agung menghentikan proses penyidikan tindak pidana pajak. Penegasan bahwa Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan pajak bila ada permintaan dari Menteri Keuangan yang didasarkan pada kepentingan penerimaan negara, menunjukkan bahwa dalam hukum pajak, bukanlah satu-satunya langkah hukum yang harus diterapkan.

Peraturan Menteri Keuangan No. 13/PMK.03/2009 dijelaskan lebih lanjut bahwa pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang seharusnya tidak dikembalikan dihitung sebesar jumlah kerugian pada pendapatan negara yang tercantum dalam berkas perkara dalam hal penghentian penyidikan dilakukan setelah berkas dinyatakan lengkap oleh Penuntut Umum, atau jumlah kerugian pada pendapatan negara yang dihitung oleh penyidik atau ahli yang dituangkan

dalam laporan kemajuan dalam hal penghentian penyidikan dilakukan pada saat penyidikan masih berjalan.

Menteri Keuangan dapat menggunakan Pasal 44B UU KUP dengan menyurati Jaksa Agung. Selanjutnya Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan sepanjang wajib pajak melunasi utang pajak beserta sanksi administrasinya sebesar empat kali jumlah pajak yang kurang dibayar (Ilyas dan Burton, 2003). Undang-undang perpajakan lebih memberikan solusi penyelesaian utang pajak pada penekanan aspek administratif melalui pembayaran pajak, bukan memidana wajib pajak. Proses pemeriksaan wajib pajak bukan dimaksudkan memidana wajib pajak tetapi mengutamakan proses administrasi dengan menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Sebagai dasar menagih utang pajak. Selain itu, Wajib Pajak yang telah disidik tetap diberi pengampunan asal mau melunasi utang pajak beserta sanksi administrasinya.

2.7 Penelitian Terdahulu

Penulis belum menemukan penelitian yang meneliti penegakan hukum pidana pajak setelah diterbitkannya UU HPP. Namun sudah banyak sekali penelitian yang meneliti permasalahan tersebut dalam UU KUP. Seperti misalnya Karya Tulis Tugas Akhir (KTTA) oleh Arif Jabbar Husin Harahap yang berjudul “Tinjauan Penerapan Sanksi Pidana Berdasarkan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagai *Ultimum Remedium* dalam Hukum Pajak di Kantor Wilayah DJP Sumatera Utara”. Penelitian ini berfokus kepada Perilaku Wajib Pajak terhadap pengenaan sanksi pidana di bidang perpajakan sebagai *ultimum remedium* serta dampak diterapkannya sanksi pidana di bidang

perpajakan kepada Wajib Pajak terhadap penerimaan kas negara dan/atau tingkat kepatuhan Wajib Pajak. Sedangkan, penulis meninjau perubahan mengenai ketentuan penegakan hukum pidana setelah diterbitkannya UU HPP dengan melakukan komparasi peraturan baru dan yang lama dan membandingkannya dengan teori-teori yang ada.