



Dekonstruksi Kebijakan Sistem Pemidanaan Pada Hukum Pajak Di Indonesia Terhadap Pertanggungjawaban Tindak Pidana Penggelapan Pajak Penghasilan Badan

Annika Rahmawati^{1✉}, Puguh Aji Hari Setiawan², Hartana³

Program Studi Magister Hukum, Universitas Bung Karno

Email: annikarahmawati33@gmail.com^{1✉}

Abstrak

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk perbaikan dan penyederhanaan kebijakan hukum dalam Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang berkesesuaian dengan nilai-nilai Pancasila dalam teknis maupun pelaksanaan nya pada penerapan hukum dan penerapan sanksi tindak pidana perpajakan. Dapat menjadi sebagai usulan dan pengembangan ilmu hukum serta penataan di dalam penegakan hukum. Pemerintah perlu memperhatikan nilai-nilai keadilan dalam sistem pemidanaan pada tindak pidana penggelapan pajak penghasilan badan. Yang bertujuan agar tercapai sistem pemidanaan yang menjunjung tinggi nilai nilai keadilan sesuai dengan sila ke lima Pancasila yang mengandung makna yang mendasar sebagai tujuan negara Indonesia yang adil dan Makmur secara lahiriah dan batiniah sebagai filosofi tercapainya tujuan hukum yang dicita-citakan (*ius constitutendum*)

Kata kunci : *Perencanaan pajak, penggelapan pajak, sistem pemidanaan, unsur pidana, sanksi pidana, tindak pidana, pajak penghasilan badan*

Abstract

The aim of this research is to refine and simplify legal policies in the Law on General Provisions and Tax Procedures which are in accordance with Pancasila values in technical terms and implementation in the application of law and sanctions of tax crimes. It can become a proposition and development in term of legal knowledge as well as arrangements in law enforcement. The government needs to pay attention to the values of justice in the punishment system for criminal acts of corporate income tax evasion. Which uphold the values of justice in accordance with the fifth principle of Pancasila which contains fundamental meaning as the goal of an Indonesian state which is physically and mentally equitable rule of law state. Thus, the desired legal objectives (*ius constituendum*) can be achieved.

KeyWord : *tax planning, tax evasion, punishment system, criminal elements, criminal sanctions, criminal act, corporate income tax*

PENDAHULUAN

Dalam perkembangan nya sistem perpajakan yang diadopsi oleh negara Indonesia adalah *system self assessment*, pada sistem ini nampaknya memerlukan suatu pengawasan dan perbaikan hukum, karena perilaku masyarakat yang belum siap untuk dibangun secara jujur dan mandiri, perlu waktu dan proses yang panjang untuk dapat menerapkan sistem tersebut. Apabila suatu negara belum mampu memfasilitasi penanggulangan terhadap dampak dan resiko perubahan baik dari segi positif ataupun segi negatif. Maka, yang akan dihadapi adalah dampak dari *system self assessment* akan menjadi pintu peluang masuk nya tindak kriminal yang dapat terus berkembang dan bila berkesinambungan akan mengarahkan negara pada taraf hidup yang rendah. Mengingat *sistem self assessment* pada sistem hukum perpajakan membuka peluang masuknya feudalisme pemajakan di Indonesia. Pajak pada feudalisme diartikan sebagai upeti bagi penguasa. Sementara penerapan hukum dan sanksi pada tindak pidana penggelapan pajak tidak menunjukkan nilai keadilan yang disebabkan tidak konsisten dalam penjatuhan sanksi pidananya. Latar belakang ini lah yang menjadi tujuan dan sebab Keadilan pada tindak pidana penggelapan pajak harus menjadi priori. Dalam menjalankan kebijakan pada Hukum Pajak Di Indonesia akan menimbulkan hak dan wewenang bagi; wajib pajak badan, aparatur pajak, dalam proses peradilan , dan aparat penegak hukum yang berkolusi bersama-sama. Perbuatan tindak pidana penggelapan pajak yang merupakan suatu kejahatan yang dilakukan secara berkelanjutan dan berkesinambungan (terafiliasi) satu dengan yang lain maka apabila dapat dibuktikan adanya suatu tindak pidana penggelapan pajak maka untuk penerapan sanksi pidana nya harus menjadi *primium remedium*.

TINJAUAN PUSTAKA

A. Regulasi Pajak Penghasilan Badan (PPh Badan)

Berdasarkan UU NO. 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan yang merupakan subjek pajak adalah ; Orang Pribadi, Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan mengantikan yang berhak, Badan, Bentuk usaha tetap (subjek pajak badan)

UU NO. 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan merupakan suatu Pajak yang dikenakan atas penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak luar negeri dari Indonesia selain bentuk usaha tetap (BUT) yang berada di Indonesia. Dalam Undang-undang ini menerapkan prinsip pemajakan atas penghasilan dalam pengertian yang luas mempertahankan sistem *self assessment* yang bertujuan untuk meningkatkan keadilan pengenaan pajak, memberikan kemudahan kepada wajib pajak, memberikan kesederhanaan administrasi perpajakan, lebih memberikan kepastian hukum, konsistensi, transparansi, lebih menunjang kebijakan pemerintah dalam rangka meningkatkan daya saing yang menarik investasi langsung di Indonesia baik penanaman modal asing maupun penanaman modal dalam negeri dibidang usaha-usaha tertentu dan daerah tertentu yang mendapat prioritas.

B. Pelaporan Pajak Penghasilan Badan (PPh Badan)

Dalam pelaporan SPT (Surat Pemberitahuan) tahunan Pajak Penghasilan hal ini menimbulkan kerancuan sehingga menimbulkan ketidakjelasan pelaksanaan. Membuat sulit mengambil keputusan untuk menentukan apakah laporan keuangan etintas atau laporan keuangan konsolidasi. Meskipun sebelumnya sudah diatur dalam Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan pasal 4 ayat (4a) menjelaskan bahwa laporan keuangan masing-masing wajib pajak, dalam persepsi ini berarti wajib pajak harus laporan keuangan etintas . Sedangkan laporan konsolidasian tidak diwajibkan untuk dilampirkan sebagai lampiran surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan. Sehingga pada asas pembentukan peraturan perundang-undangan pada pasal 5 UU nomor 12 tahun 2011; Asas kejelasan tujuan, Asas kelembagaan atau pejabat pembentukan yang tepat, Asas kesesuaian antar jenis, hierarki, dan materi muatan, Asas dapat dilaksanakan, Asas kedayagunaan dan kehasilgunaan, Asas kejelasan rumusan, Asas keterbukaan.

C. Karakteristik Sanksi dan Unsur-Unsur Tindak Pidana Penggelapan Pajak Penghasilan Badan

Dalam pasal 7 Undang-undang No. 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang No.16 Tahun 2000 (selanjutnya disebut dengan perubahan KUP) ditetapkan apabila SPT tidak disampaikan, atau disampaikan tetapi tidak sesuai dengan batas waktu yang telah ditetapkan. Dalam unsur pertama yang merupakan pintu masuknya optatif operasi penggelapan pajak menimbulkan dua kemungkinan kesalahan yang dilakukan oleh Wajib Pajak; pertama, wajib pajak terlambat menyampaikan SPT. Kedua, menyampaikan SPT tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap. Seperti merujuk pada pasal 42 ayat 2 Undang-undang no. 6 tahun 1983 menetapkan bahwa tindak pidana sebagaimana dimaksud dalam pasal 39 dan pasal 41 ayat 2 adalah kejahanan.

Tindak pidana yang termasuk dalam pasal 39 ayat 1a perubahan KUP :"tidak mendaftarkan diri, atau menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam pasal 2". Setiap orang yang dengan sengaja tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha kena Pajak menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau pengukuhan Pengusaha Kena Pajak; tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; menolak untuk dilakukan pemeriksaan; memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan sebenarnya; tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi online di Indonesia; atau tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara.Dari klasifikasi jenis perbuatan yang dilakukan penulis berpendapat bahwa tindak pidana tersebut tidak diancam dengan hukuman administrasi, melainkan harus diancam dengan hukuman pidana. Sebab termasuk perbuatan pelanggaran berat sebagaimana pada ketentuan pasal 39 ayat (1) yang dilakukan dengan sengaja yang menentukan suatu kealpaan yang bersifat pelanggaran.

D. Determinasi Kesengajaan Dan Kealpaan Sebagai Delik

Syarat kesengajaan adalah *willens en wetens* atau menghendaki dan mengetahui (*in die zin kan men opzettelijk aanduiden als willens en wetens* (*Aldus ook de memorie van toelichting*)).Kedua syarat tersebut bersifat mutlak. Artinya, seseorang dikatakan melakukan

suatu perbuatan dengan sengaja, jika perbuatan tersebut dilakukan dengan mengetahui dan menghendaki. Hanya saja si pelaku yang melakukan suatu perbuatan tersebut bisa sesuai dengan kehendak atau tujuannya, maupun tidak sesuai dengan kehendak atau tujuannya. *Affectus punitur licet non sequator effectus*. Artinya kesengajaan dapat dihukum walaupun kehendak atau tujuannya tidak tercapai. Berikut jenis-jenis kesengajaan.

1. Kesengajaan sebagai maksud atau *opzet als oogmerk* adalah kesengajaan untuk mencapai suatu tujuan. Artinya, antara motivasi seseorang melakukan perbuatan, tindakan dan akibatnya benar-benar terwujud. Motivasi seseorang sangat mempengaruhi perbuatannya (*affection tua nomen imponit opera tuo*). *Opzet als oogmerk* adalah bentuk kesengajaan yang paling sederhana.
2. Kesengajaan sebagai kepastian atau keharusan berbeda dengan kesengajaan sebagai maksud adalah kesengajaan yang menimbulkan dua akibat. Akibat pertama dikehendaki oleh pelaku, sedangkan akibat kedua, tidak dikehendaki namun pasti atau harus terjadi. Dolus dengan kesadaran akan kepastian.
3. Kesengajaan diobjektifkan, bukanlah jenis kesengajaan melainkan cara untuk memastikan adanya kesengajaan. Terkait kesalahan, seperti yang telah diutarakan di atas, bahwa kesengajaan dan kealpaan adalah hubungan antara sikap batin pelaku dengan perbuatan yang dilakukan. Dalam hal demikian, ada-tidaknya kesengajaan harus disimpulkan dari perbuatan yang tampak.
4. Dolus generalis adalah kesengajaan yang ditujukan kepada seseorang namun tindakannya yang dilakukan lebih dari satu untuk mencapai tujuan tersebut.

Kealpaan atau *imperitia culpare annumeratur*, yang berarti kelapaan adalah kesalahan. Kealpaan merupakan bentuk kesalahan yang lebih ringan dari pada kesengajaan yang ringan (kealpaan memiliki mekanisme pidana terbaik, meskipun dapat membuat seseorang dituntut pertanggungjawabannya). Bahwa kurang penghati-hatian antara lain karena tidak mengadakan penelitian, kebijaksanaan, kemahiran atau usaha pencegahan yang nyata dalam keadaan-keadaan tertentu atau cara usaha pencegahan yang nyata dalam keadaan keadaan tertentu. Artinya yang menjadi objek penilaian, bukanlah batin terdakwa melainkan tingkah laku terdakwa. Dalam kealpaan melahirkan dua bentuk kealpaan yaitu culpa subjektif dan culpa objektif yakni;

- a. Culpa subjektif, lebih menitikberatkan pada keadaan individu (tidak terlepas dari jaminan individu yang memperoleh pendidikan khusus sehingga dibutuhkan tindakan yang ekstra cermat atau hati-hati).

- b. Culpa objektif, tidak berdasarkan keadaan individu seperti culpa subjektif melainkan pada perbuatan lahir secara objektif.

E. Klasifikasi Alat Bukti Pada Tindak Pidana Perpajakan

Prinsip pembuktian diatur dalam Undang-undang No. 14 tahun 2002, yakni seperti dapat dilihat dalam penjelasan pasal 69; ayat (1): Pengadilan pajak menganut prinsip pembuktian bebas. Majelis atau Hakim tunggal sedapat mungkin mengusahakan bukti berupa surat atau tulisan sebelum menggunakan alat bukti lain, ayat (2): keadaan yang diketahui oleh umum misalnya; a. derajat akte autentik lebih tinggi tingkatnya dari pada akta dibawah tangan, b. Kartu Tanda Penduduk, Surat Izin Mengemudi, atau Paspor merupakan salah satu identitas. Pasal 76: Hakim menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian diperlukan paling sedikit 2 (dua) alat bukti sebagaimana dimaksud dalam pasal 69 ayat (1). Dalam hukum perdata, masalah pembuktian yang dijelaskan dalam undang-undang pajak ditegaskan dalam pasal 1865 KUHPerdata yang menyatakan bahwa setiap orang yang mendalilkan bahwa ia mempunyai suatu hak, atau guna meneguhkan haknya sendiri maupun membantah hak orang lain, menunjuk pada suatu peristiwa, diwajibkan membuktikan adanya hak atau peristiwa tersebut. Untuk keperluan pembuktian adanya hak atau peristiwa diperlukan adanya alat bukti seperti tercantum dalam pasal 1866 KUHPerdata. Adapun alat bukti yang dimaksud adalah: bukti tulisan, saksi-saksi, persangkaan-persangkaan, pengakuan dan sumpah. Sementara alat bukti menurut hukum pidana diatur dalam pasal 184 ayat (1) KUHAP sebagai berikut: keterangan saksi, keterangan ahli, surat, petunjuk, keterangan terdakwa. Dalam uraian kaitannya dengan tindak pidana penggelapan pajak memberikan pengertian bahwa alat bukti antara pasal 1866 KUHPerdata dengan pasal 184 ayat (1) KUHAP. Hakim majelis mengutamakan bukti tulisan dari pada bukti lainnya. Dalam lingkup bidang pajak bukti-bukti bisa berupa seperti yang dimaksud pada pasal 69 ayat (1) dan ayat (2). Sebab alat bukti tersebut bukan satunya karena pemeriksaan juga harus mempertimbangkan alat bukti lainnya; bukti petunjuk, keterangan ahli.

METODE PENELITIAN

Dalam metode penelitian yuridis normatif yang diolah secara kualitatif dan deskriptif, menggunakan Sumber bahan hukum "data sekunder" bahan hukum "primer". Dimana hukum seringkali dikonsepkan sebagai apa yang tertulis dalam peraturan perundang-undangan sebagai kaidah atau norma yang menjadi parameter berperilaku. prinsip-prinsip

hukum, maupun doktrin-doktrin hukum guna menjawab isu hukum yang berkembang. Pendekatan – pendekatan yang digunakan dalam penelitian yuridis normatif adalah pendekatan Undang-undang (*statute approach*). Pendekatan Kasus (*case approach*), dan pendekatan Konseptual (*conceptual approach*).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Konsepsi Keadilan Pada Dekonstruksi Kebijakan Sistem Pemidanaan Tindak Pidana Perpajakan

Putusan hakim harus mempertimbangkan segala aspek yang bersifat yuridis, filosofis dan sosiologis, sehingga keadilan yang ingin dicapai diwujudkan dan dipertanggungjawabkan dalam putusan hakim adalah keadilan yang berorientasi pada *legal justice* atau keadilan hukum *moral justice* atau keadilan moral dan *social justice* atau keadilan Masyarakat. Aspek filosofis merupakan aspek yang berintikan pada kebenaran dan keadilan, sedangkan aspek sosiologis mempertimbangkan tata nilai budaya yang hidup dalam Masyarakat. Aspek filosofis dan sosiologis penerapannya memerlukan pengalaman yang cukup luas serta kebijaksanaan yang mampu mengikuti nilai-nilai dalam Masyarakat yang terabaikan yang penerapannya cukup sulit sebab tidak mengikuti asas legalitas dan tidak terikat pada sistem. Keadilan demikian menganut aliran *legalistis positivisme*.

Pada *Concursus idealis* dan *concurssus realis* diharapkan dapat mewujudkan Keadilan yang sesuai dengan Negara Hukum yang berpedoman pada ideologi Pancasila tentunya sesuai dengan nilai-nilai Pancasila. Penulis memperhatikan adanya *concurssus idealis* (perbarengan peraturan) dan *concurssus realis* (perbarengan perbuatan) dimana dapat mempertimbangkan unsur mana yang lebih mendominasi. Apakah Bab VIII Undang-undang Ketentuan Umum pokok Perpajakan yang mengatur tentang "Ketentuan Hukum Pidana" (tindak pidana khusus) atau tindak pidana korupsi (tindak pidana khusus) oleh karena suatu penerapan hukum terhadap ketentuan pidana yang lain, yang lebih idealis dan realis selain dari undang-undang pemberantasan tindak pidana korupsi (tindak pidana khusus) yakni pada tindak pidana penggelapan seperti pada pasal 372 KUHP (tindak pidana umum) apabila dalam pembuktian menjadi unsur yang lebih dominan dari pada undang-undang tentang ketentuan umum pokok perpajakan (tindak pidana khusus). Adapun pasal 372 KUHP yang berbunyi: "barang siapa dengan sengaja dan melawan hukum memiliki barang sesuatu yang seluruhnya atau sebagian adalah kepunyaan orang lain, tetapi yang ada dalam kekuasaannya bukan karena kejahanatan, diancam karena penggelapan, dengan pidana penjara paling lama 4 (empat) tahun denda paling banyak Sembilan ratus rupiah".

Pada uraian diatas fokus pada penentuan sanksi pidana atau hukuman nya tolak ukur dari asas asas *lex specialis derogate legi generalis* tidak bisa menyelesaikan sengketa yuridis bilamana terjadi suatu perbuatan yang diancam lebih dari satu undang-undang yang dikualifikasikan sebagai *bijzonder delict* atau delik khusus atau tindak pidana khusus. Jika demikian halnya, maka yang digunakan adalah *lex spesialis sistematis* sebagai derivate atau turunan dari *asas lex specialis derogate legi generali*. Sehingga dengan asas *lex spesialis sistematis* dapat menjadi dekontruksi kebijakan pada penerapan sanksi tindak pidana perpajakan dengan ketentuan lain seperti yang dimaksud pada pasal 372 KUHP diatas.

Sebab perbandingan peraturan pajak di Indonesia dengan negara lainnya; perbedaan Peraturan perundang-undangan perpajakan di Indonesia tidak mengenal (exhous) sanksi admistrasi harus habis, baru sanksi lainnya. Karena tujuan nya adalah pemasukan penerimaan Negara melalui pajak. Apabila ada langkah pidana menjadi batal demi hukum , sebab menunggu sanksi administrasinya harus habis. Prinsipnya sanksi administrasi harus habis terlebih dahulu baru sanksi pidana, adalah tidak tepat dilakukan dalam perpajakan dan tidak dapat dibenarkan. Dan tidak mengenal pengertian bahwa harus mendahulukan sanksi administrasi dan tidak mengenal paham *rechts handvring* yang ada dalam penegakan hukum.

Sementara pada *lex consumen derogate legi consumte* yang memiliki arti ketentuan yang satu memakan ketentuan lainnya. Di Jerman, istilah ini menunjukkan pada suatu keadaan yang diputuskannya berdasarkan suatu situasi konkret. Dalam asas ini, bukan sanksi pidana yang terberat yang akan diberlakukan, tapi ancaman pidana yang berkaitan dengan perbuatan yang secara nyata konkret diejawantahkan oleh pelanggaran ketentuan tersebut. Pada asas ini lebih kepada penentuan penerapan kepada pelaku yang melakukan perbuatan, sehingga dapat diklasifikasikan pelaku telah melakukan perbuatan yang dilanggar secara konkretnya adalah penggelapan biasa atau penggelapan berat pada pasal 372 KUHP atau 374 KUHP. Pada pasal 372 KUHP rumusan pasal ini pengertian penggelapan “dengan sengaja” dan melawan hukum memiliki barang sesuatu yang seluruhnya atau sebagian adalah kepunyaan orang lain, tetapi yang ada dalam kekuasaanya bukan karena kejahatan. Sedangkan Pemberatan pada pasal 374 KUHP ini karena pelaku penggelapan adalah orang yang penguasaannya terhadap barang disebabkan karena ada hubungan kerja atau karena pencarian atau karena mendapat upah untuk itu. Bahwa pada asas *lex spesialis sistematis* pada uraian ini dapat terealisasikan. Bahwa hukum menjaga kepentingan individu (humanistik) untuk mencari esensi makna dan hakikat dari Keadilan bagi seluruh rakyat Indonesia. Sekalipun keadilan

itu bukan untuk dirinya sendiri. Harus dipastikan bagaimana mengutamakan Keadilan dalam menentukan sistem pemidanaan. Agar konsistensi hukum pada tindak pidana penggelapan pajak dapat dipertanggungjawabkan secara pidana dan dapat diimplementasikan. Delik Sederhana dan delik terkualifikasi, yakni; delik sederhana (*eenvoudige delict*) adalah delik dalam bentuk pokok sebagaimana dirumuskan oleh pembentuk undang-undang sedangkan delik-delik terkualifikasi (*gequalificeerde delict*) adalah delik-delik dengan pemberatan karena keadaan-keadaan tertentu. Seperti pada pasal 372 KUHP ini adalah delik sederhana tentang penggelapan. Sementara pada pasal 374 KUHP adalah delik terkualifikasi sebagai penggelapan dalam jabatan. Dalam penelitian ini tentunya penulis juga berharap pada tindak pidana perpjakan semua subjek hukum dapat dipandang sama dimata hukum baik dalam penentuan penerapan sanksinya dan atau pada penentuan penerapan yang melakukan perbuatan tindak pidana penggelapan. Sehingga wajib pajak, badan-badan hukum, aparat fiskal, aparatur pajak, aparat penegak hukum, dapat menjaga tatanan hukum yang lebih baik lagi yang berpedoman pada nilai-nilai Pancasila, Undang-undang dasar dan peraturan perundangan lainnya dalam menjalankan setiap perbuatan hukum dan siap menerima konsekuensi hukum atas apa yang dilakukan. Dapat lebih bertanggungjawab dalam berkehendak baik untuk diri sendiri ataupun atas perintah orang lain.

Sehingga pada uraian ini pada tindak pidana perpjakan atau tindak pidana penggelapan pajak. Ketentuan pada pasal 372 KUHP dapat menjadi rujukan dasar hukum Hakim dalam mempertimbangkan hukumnya. Apabila metode yang digunakan untuk sebuah dekonstruksi penemuan hukum itu dengan metode interpretasi sistematis, interpretasi sosiologis atau teleologis, serta metode *argumentum a contrario* (metode penalaran hakim). Yang artinya bahwa Hakim dalam menerapkan aturan hukum dan juga sanksi hukum yang dikenakan kepada pelaku kejahatan tindak pidana perpjakan (tindak pidana penggelapan pajak) dapat mempertimbangkan peristiwa konkret dengan peristiwa lain diluaranya (yang sama) maka yang berlaku adalah kebalikkannya dimana pada ketentuan hukum perpjakan tidak diperlakukan melainkan pada ketentuan pasal 372 KUHP karena sanksi hukum pada Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpjakan diartikan sebagai tindak pidana korupsi hanya membuat pelaku berlindung dibalik kelemahan kelemahan ketentuan hukum perpjakan. Sehingga dengan mudahnya mendeteksi oknum pelaku yang melakukan optatif operasi penggelapan pajak yang merupakan indikator unsur-unsur tindak pidana pajak, sepatutnya dapat dipertanggungjawabkan secara pidana. Sebab hukum perlu dicari dan digali agar tidak adanya pertentangan dan ketidaklengkapan, sehingga dalam hukum harus ditemukan

hukumnya sekalipun dengan ketentuan hukum yang lain seperti pada asas *concurcuss idealis* dan asas *lex spesialis sistematis*. Yang bertujuan agar tercapai Keadilan yang berwujud pada penjatuhan sanksi pidana nya dan dapat diimplementasikan kepada pelaku tindak pidana penggelapan pajak. Dan fokus pada tujuan pidana sehingga dapat dipertanggungjawabkan secara pidana perbuatan nya sesuai dengan hukuman yang diberikan. Ketentuan pada hukum pidana khusus penjatuhan sanksi yang diberikan lebih berat dari tindak pidana umum.

Dan sekaligus sebagai pertimbangan untuk menjawab permasalahan bagaimana dekonstruksi kebijakan sistem pemidanaan pada hukum pajak di Indonesia terhadap pertanggungjawaban tindak pidana penggelapan pajak penghasilan badan dapat diterapkan sebagai rujukan untuk membuat konstruksi hukum baru yang berguna untuk negara Indonesia dengan dekonstruksi pada diksi atau frasa pasal per pasal tindak pidana perpajakan dan tata laksana teknis dan pemisahan kekuasaan seperti dibawah ini;

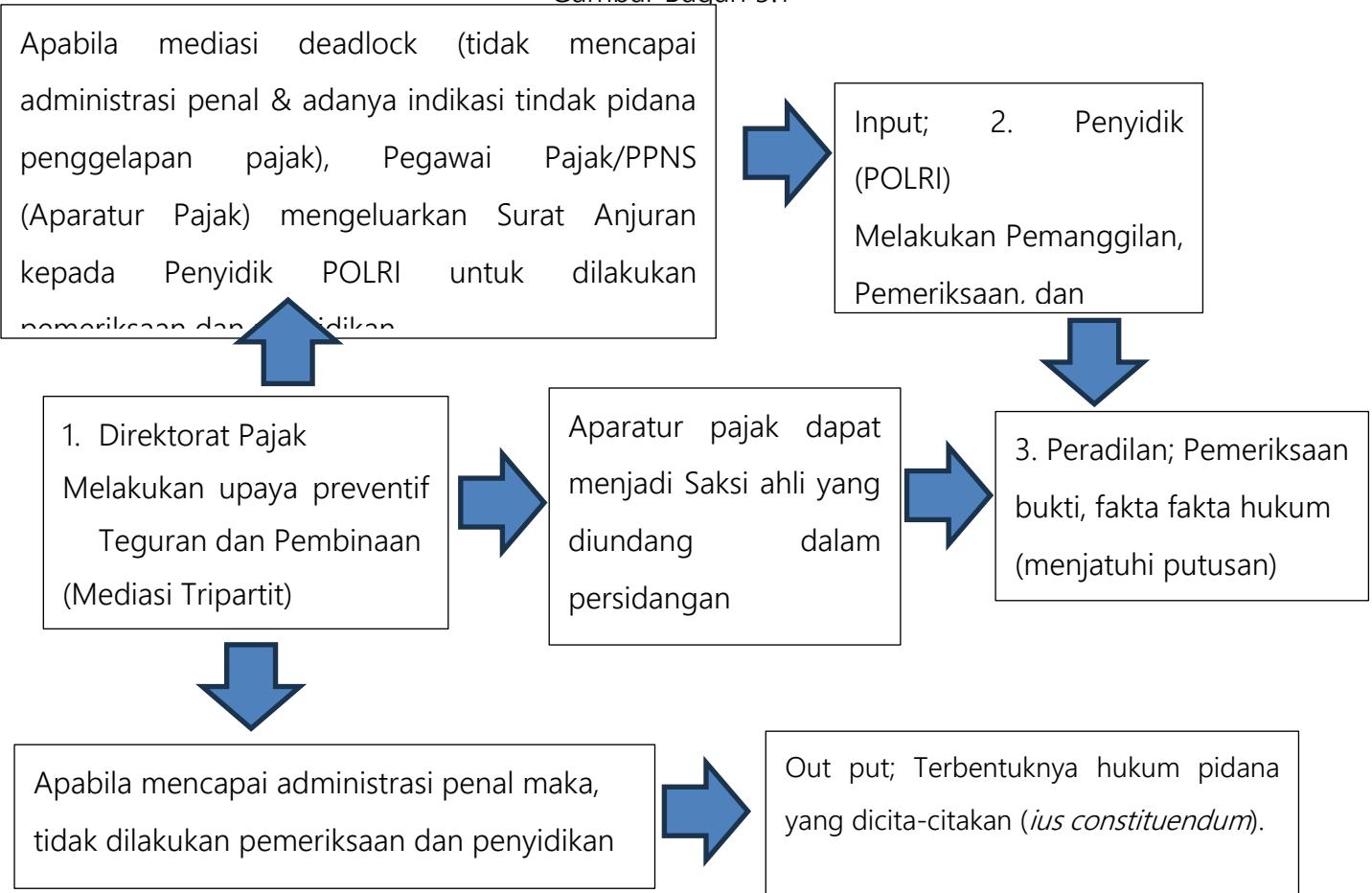
Dekonstruksi pada diksi atau frasa pasal per pasal tindak pidana perpajakan ;

Penggelapan pajak yang berdampak pada Infrastruktur Pembangunan dan Infrastruktur Perekonomian. Penerapan Sanksi Pidana pada penggelapan pajak bukan diartikan negatif yang dapat mengurangi pendapatan negara akibat penjatuhan hukum pada pidana denda dapat digantikan oleh kurungan. Variabel terbalik nya adalah bagaimana menghentikan tindak pidana pada penggelapan pajak tanpa harus menimbulkan kerugian dan menghindari pemberian sanksi pidana ataupun sanksi administrasinya.Unsur tindak pidana penggelapan pajak penghasilan badan yakni ; unsur "penggelapan" pasal 372, unsur-unsur dalam pasal ini 372 KUHP yang menentukan bahwa, barang siapa dengan sengaja dan melawan hukum memiliki barang sesuatu yang seluruhnya atau sebagian adalah kepunyaan orang lain, tetapi yang ada dalam kekuasaannya bukan karena kejahatan, diancam karena penggelapan, dengan pidana penjara paling lama 4 (empat) tahun denda paling banyak Sembilan ratus rupiah. Jadi unsur-unsur dari penggelapan ; 1. Barang siapa, 2. Dengan sengaja (jadi sudah diatur dalam KUHP mengenai penggelapan,sebab penggelapan pada objek berasal bukan karena kejahatan melainkan dari penghasilan wajib pajak badan itu sendiri), namun tidak disetorkan sebagai kewajibannya membayar pajak kepada negara). Sehingga frasa pada pasal 372 KUHP sudah cukup jelas mengatur mengenai unsur-unsur perbuatan tindak pidana perpajakan. Sedangkan pada Undang Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan seperti pada pasal 38 dan pasal 39 terdapat ketidaklengkapan norma hukumnya (bahwa ketentuan pada Kitab Undang Undang Hukum Pidana pada pasal 372

dan pasal 374 sudah sangat jelas dan lengkap diatur normanya). Pada ketentuan pasal 372 KUHP seharusnya lebih tepat dijadikan rujukan pada pasal 38 dan pasal 39 Undang-undang Ketentuan Umum dan tata cara Perpajakan. Sedangkan pada pasal 374 sebagai "penggelapan dengan pemberatan", unsur-unsur pasal 374 KUHP pada terjemahan-terjemahan sebagai berikut; 1. Penggelapan, 2. Yang dilakukan oleh orang yang penguasaannya terhadap barang (yang memegang barang itu) disebabkan karena ada hubungan kerja atau karena pencarian atau karena mendapat upah untuk itu. Pada ketentuan pasal 374 KUHP ini dapat juga sebagai rujukan pada Tindak Pidana Korupsi, selain untuk rujukan Undangan Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan . Penerapan hukum pidana perpajakan yang sedang berlaku atau hukum pidana positif (*ius constitutum*) dalam suatu masyarakat dapat dilaksanakan pertanggungjawaban pidananya sesuai dengan tujuan dari pemidanaan itu sendiri yaitu untuk perbaikan hukum yang kongruen dengan nilai-nilai Pancasila.

Dekonstruksi Tata Laksana Teknis dan Pemisahan Kekuasaan;

Gambar Bagan 5.1



Dalam penelitian ini solusi dalam dekonstruksi kebijakan dalam sistem pemidanaan pada Tindak Pidana Perpajakan sebagai berikut:

Dalam sistem pemidanaan pada penerapan pertanggungjawaban pidana oleh wajib pajak penghasilan badan usaha atas penggelapan pajak penghasilan badan. Sudah sepatutnya dalam melaksanakan tugas dan wewenang nya hakim berpedoman pada hukum, undang-undang, dan nilai-nilai keadilan yang hidup dalam masyarakat. Apabila dalam penerapan peraturan perundang-undangan menimbulkan ketidakadilan, maka hakim wajib berpihak pada normatif (*moral justice*), dan mengesampingkan kepastian hukum atau peraturan perundang-undangan (*legal justice*). Yang pada substantif nya hukum yang baik adalah hukum yang sesuai dengan hukum yang hidup didalam Masyarakat (*the living law*) yang tentunya sesuai pula atau merupakan pencerminan dari *sosial justice* (nilai-nilai yang berlaku dalam Masyarakat) yang sesuai dengan Nurani hakim.

SIMPULAN

Mengingat uraian diatas maka dapat ditarik kesimpulan bahwa adanya *concurring opinion* terhadap kasus 197PK/PID.SUS/2017 pada Undang-undang KUP pasal 39 ayat (1) nomor 16 tahun 2000 terdapat kelemahan kelemahan pada teknis dalam menjalankan standardisasi kebijakan nya yang dapat menimbulkan penyimpangan dan manipulasi sehingga terjadi Pembuktian terbalik bahkan dapat menimbulkan pembatalan putus yang akan mempengaruhi penjatuhan sanksi pidana tersebut.Dimana pembuktian pada pidana pajak hanya fokus pada bukti tulisan (dokumen) tidak memperhatikan bukti lain yakni bukti petunjuk. Apabila dikaitkan dalam hal indikator penggelapan pajak pada kasus Dra Budiati kasus 197PK/PID.SUS/2017 adalah untuk memanipulasi laporan SPT. Pada kasus ini terdapat metode interpretasi *argumentum ad verecundiam* dalam pertimbangan hukum (*motivering vonnis*) yang digunakan hakim untuk memutus perkara penggelapan pajak dengan menggunakan penalaran hukum yang tidak berkesuaian pada putusan tingkat pertama nomor 12/Pid.Sus/2013/PN.Ska dan putusan Kasasi nomor 55 K/PID.SUS/2014 adanya *Dissenting Opinion* (D O) terhadap otoritas yang tidak dibenarkan yang menjadikan sebuah putusan sebagai konklusi, yang berakibat pembatalan/putusan dibatalkan.Sedangkan kesimpulan pada kasus 2239 K/PID.SUS/2012 Pada Pemeriksaan oleh Pegawai Pajak dapat dilakukan pemisahan kekuasaan, agar tidak terjadi kontradiksi wewenang. Sepatutnya memang yang melakukan teguran dan pembinaan adalah Dirjen pajak melalui pegawai pajak. Namun apabila teguran dan pembinaan tidak membuat wajib pajak melaksanakan adminirtasi penal, Direktorat Jenderal Pajak harus mengeluarkan surat anjuran untuk dilakukan pemeriksaan (tentunya surat anjuran tersebut berisi identifikasi perbuatan dan sanksinya). Dimana Surat Anjuran tersebut dapat dijadikan alasan hukum dilakukan nya pemeriksaan dan penyidikan sebagai bukti petunjuk. Untuk menghindari adanya kontradiksi wewenang terhadap pemeriksaan dan penyidikan, seharusnya yang

melakukan Upaya hukum adalah Aparat Penegak Hukum pada Penyidik Polisi Republik Indonesia bukan pegawai pajak /PPNS yang diberi wewenang khusus oleh Direktorat Jenderal Pajak. Dengan adanya pemisahan kekuasaan terhadap aparatur pajak, aparatur penegak hukum.

DAFTAR PUSTAKA

- Eddy O.S. Hiariej, Prinsip-Prinsip Hukum Pidana.Yogyakarta:Cahaya Atma Pustaka, 2020.
- Rochim.SH, Modus Operandi Tindak Pidana.Jakarta:Solusi Publishing, 2010.
- Erly Suandy, Hukum Pajak.Jakarta:Salembo Empat, 2017.
- Prof.Dr.Drs.Abintoro Prakoso, S.H., M.S., Penemuan Hukum. Yogyakarta:LaksBang Pressindo, 2011.
- Dr.Abdul Halim Barkatulah,S.H.,M.Hum,Buku Ajar Pengantar Filsafat Hukum.Bandung:Nusa Media, 2019.
- Prof.Dr.Satjipto Rahardjo, SH, Penegakan Hukum.Yogyakarta:Genta Publishing, 2009.
- Prof.Dr.H.Zainuddin Ali, MA, Sosiologi Hukum.Jakarta:Sinar Grafika, 2006.
- Prof.Moeljatno,S.H., Asas-Asas Hukum Pidana. Jakarta:PT Rineka Cipta, 2018.
- Dr.Albert Aries, S.H., M.H, Hukum Pembuktian.Depok:Raja Grafindo Persada,2022.
- Fajlurrahman Jurdi, Logika Hukum, Jakarta:prenadamedia group, 2017
- Dr. Ahmad Syahrus Sikt, S.HI., M.H., Menggugat Kepastian Hukum, Bandung:Mandar Maju, 2022.
- Dinas Hukum Polri, Penjabaran Unsur Pasal-Pasal Dalam KUHP dan Delik- Delik Lain Diluar KUHP, Jakarta:1995
- Alfitra, S.H., M.H, Hukum Pembuktian Dalam Beracara Pidana, Perdata dan Korupsi di Indonesia, Jakarta:RAS, 2011.
- DR. W.A. Gerungan, Dipl.Psych., Psikologi Sosial, Bandung:PT Refika Aditama, 2004.
- Prof. Dr. Philipus M. Hadjon, S.H., Argumentasi Hukum (legal argumentation/legal reasoning), Yogyakarta:Gajah Mada University Press, 2005.
- Leden Marpaung, Asas-Teori-Praktik Hukum Pidana, Jakarta: Sinar Grafika, 2005.
- Prof. Dr. H. Salim HS, S.H., M.S., Penerapan Teori Hukum Pada Penelitian Disertasi dan Tesis, Depok:Rajawali Pers,2016.
- Prof. Dr. Sudikno Mertokusumo,S.H., Teori Hukum, Yogyakarta: CV.Maha Karya Pustaka, 2019
- Prof. Dr. Jimly Asshiddiqie, S.H., Yurisprudensi Hukum Acara Pidana Dalam Putusan Mahkamah Konstitusi, Depok:PT RajaGrafindoPersada, 2019.
- So Woong Kim,Gustav Radburch Legal Philosophy, Korea:Sam Young Sa, 2022.

Eddy O.S. Hiariej, Bunga Rampai Hukum Pidana Khusus, Jakarta: Pena pundi aksara, 2006

Siti Resmi, Perpajakan Teori & Kasus, Jakarta: Salemba empat, 2019.