

BAB II

MASALAH HUKUM DAN TINJAUAN TEORITIK

A. Masalah Hukum

Berdasarkan uraian-uraian yang telah dikemukakan pada latar belakang tersebut di atas, maka penulis terdorong untuk menulis mengenai tindak pidana perpajakan terhadap faktur pajak tidak sah yang telah mengakibatkan kerugian pendapatan negara. Penulis akan mengangkat rumusan permasalahan sebagai berikut :

1. Bagaimanakah pertanggungjawaban pidana komisaris perusahaan PT. Virora Cipta Indonusa terhadap tindak pidana perpajakan berdasarkan Putusan Nomor. 2628 K/Pid. Sus/2016?
2. Bagaimanakah dasar majelis hakim Mahkamah Agung yang menangani perkara dalam penelitian ini menyatakan bahwa putusan bebas dari segala tuntutan hukum dalam *Judex Facti* terhadap Komisaris perusahaan terkait tidak pidana perpajakan?

B. Tinjauan Teoritik

1. Istilah Hukum Pajak

Hukum pajak adalah bagian dari ilmu hukum yang memiliki istilah yang berbeda-beda. Dalam bahasa Inggris, hukum pajak disebut *tax law*, sedangkan bahasa Belanda disebut *belasting recht*. Bahasa Indonesia menggunakan istilah hukum pajak atau hukum fiskal. Walau sebenarnya hukum pajak dan hukum

fiskal memiliki substansi yang berbeda. Hukum pajak terfokus hanya berbicara mengenai pajak sebagai objek kajian, sedangkan hukum fiskal berbicara mengenai pajak dan meliputi sebagian keuangan negara sebagai objek kajiannya.

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 yang merupakan perubahan ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan memberikan tafsiran otentik arti dari istilah-istilah yang digunakan dalam Undang-Undang pajak. Terdapat beberapa istilah yang tidak ditafsirkan secara otentik dalam Undang-Undang. Kondisi yang demikian menyebabkan digunakannya berbagai cara penafsiran yang lain, seperti: tafsiran doktrinal, penafsiran hakim, penafsiran gramatikal, penafsiran sistematis, penafsiran historis, penafsiran nasional, penafsiran analogis, penafsiran ekstensif, penafsiran restriktif dan penafsiran *acontrario*. Penafsiran yang pokok dan utama yang digunakan adalah pengertian otentik untuk mencegah bentuk penafsiran ganda, menyimpang, dan tidak jelas.

2. Pengertian Hukum Pajak

Dijelaskan pada Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), tidak ditemukan adanya pengertian hukum pajak, melainkan hanya kedudukannya sebagai “ketentuan umum” bagi peraturan perundang-undangan pajak yang sifatnya sektoral. Maka dari itu diperlukan penafsiran-penafsiran dari para ahli sarjana mengenai hukum pajak.

Terdapat berbagai definisi pajak di kalangan para sarjana ahli dibidang perpajakan. Pengertian pajak tergantung dari sudut kajian bagi mereka yang

merumuskannya. Pengertian pajak lebih banyak menitik beratkan pada aspek ekonomis dari pada aspek hukumnya.

Hukum pajak ialah perikatan yang timbul karena undang-undang yang mewajibkan seseorang yang memenuhi syarat-syarat yang ditentukan oleh undang-undang (*tatbentand*) untuk membayar sejumlah uang kepada kas negara yang dapat di paksakan, tanpa mendapat suatu imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara (rutin dan pembangunan) dan yang digunakan sebagai alat (pendorong atau penghambat) untuk mencapai tujuan di luar bidang keuangan negara.²

Adriani mengemukakan bahwa *belasting, de beffing, wear door de overheld zich door middle van juridische dwangmiddelen verchaft, om de publieke butgaven te bestriden, zulke zonder enige prestatie daartegenover te* ... (pajak ialah pungutan oleh pemerintah dengan paksaan yuridis, untuk mendapatkan alat-alat penutup bagi pengeluaran-pengeluaran umum (anggaran belanja) tanpa adanya jasa timbal khusus terhadapnya).³

Anderson mengemukakan bahwa *Tax is a compulsory contribution, levied by state (in the broad sense) upon persons's property income and privileges for purposes of defraying the expences of government* (pajak adalah pembayaran yang bersifat memaksa kepada negara yang dibebankan pada pendapatan kekayaan seseorang yang diutamakan untuk membiayai pengeluaran pemerintah).⁴

Fieldmann mengatakan bahwa *belasting zijn aan de overhead, volgens algemene door haar vastgestelde normen, verschuldigde afdwingbare*

²Ibid., hlm. 25

³Ibid., hlm. 23

⁴Ibid., hlm. 24

praestaties waar geen tegenprestatie tegenstaat, en ultsluitend dienende totdekking van publieke uitgaven (pajak adalah prestasi yang terhutang pada penguasa dan dipaksakan secara sepihak menurut norma-norma yang ditetapkan oleh penguasa itu sendiri, tanpa ada jasa balik dan semata-mata guna menutup pengeluaran-pengeluaran umum).⁵

Smeeths, beliau memberikan definisi pajak sebagai berikut : Pajak adalah prestasi pemerintah yang terutang melalui norma-norma umum, dan yang dapat dipaksakan, tanpa adanya kontra prestasi yang dapat ditunjukkan dalam hal individual, maksudnya adalah membiayai pengeluaran pemerintah.⁶

Soeparman Soemahamidjaya dalam disertasinya mengemukakan bahwa "Pajak adalah iuran wajib, berupa uang atau barang, yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum."⁷

Penafsiran-penafsiran para ahli tersebut adalah sesuai dengan sudut pandang masing-masing sedangkan kenyataan dalam masyarakat pun terus mengalami perubahan dan perkembangan. Teori-teori yang tadinya dirasa cukup baik dan sempurna untuk melingkupi keseluruhan aspek dalam hukum pajak tidak lagi dirasa mampu untuk bergerak secara dinamis dengan perubahan dan perkembangan tersebut..

Penafsiran yang disampaikan para ahli terdapat beberapa hal-hal pokok yang dapat dijadikan acuan dalam membentuk pengertian dan penafsiran hukum pajak bahwa hukum pajak adalah keseluruhan peraturan yang mengatur hubungan pemerintah, objek pajak, subjek pajak dan masyarakat sebagai

⁵Ibid., hlm. 23

⁶ H. Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, PT RajaGrafindo Persada, Jakarta, 1993, hlm. 23.

⁷ Ibid., hlm. 24

penerima, yang telah ditetapkan secara yuridis, berlaku nasional, bersifat memaksa dan mengikat.

3. Pembenaan Pungutan Pajak

a. Teori Asuransi

Teori ini merupakan salah satu teori tertua, yang menjelaskan bahwa pajak itu diibaratkan sebagai suatu premi asuransi yang harus dibayar oleh setiap orang karena mendapatkan perlindungan atas hak-haknya dari pemerintah. Kelemahan dari teori ini adalah bahwa premi yang dibayar oleh wajib pajak adalah bagian dari imbalan atas perlindungan yang diberikan kepadanya. Hal ini bertentangan dengan sifat pajak. Pajak memberikan suatu imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk. Teori ini pun telah ditinggalkan.

b. Teori Daya Pikul

Teori ini menjelaskan bahwa setiap orang wajib membayar pajak sesuai dengan daya pikul masing-masing. Kritik yang diajukan terhadap teori ini adalah bahwa teori ini sebenarnya bukan merupakan teori untuk memberikan pembenaan atas pungutan pajak, melainkan merupakan dasar untuk memungut pajak yang adil.

c. Teori Kepentingan

Teori ini menjelaskan bahwa pengukuran besaran pajak harus sesuai dengan ukuran kepentingan wajib pajak yang dilindungi. Semakin besar kepentingan yang dilindungi, maka semakin besar pula pajak yang harus dibayar.

d. Teori Daya Beli

Teori ini mengibaratkan pajak sebagai pompa penyedot daya beli seseorang/anggota masyarakat, yang kemudian dikembalikan lagi kepada masyarakat melalui saluran lain. Pajak yang berasal dari rakyat kembali lagi kepada masyarakat, tanpa dikurangi satu rupiahpun, sehingga pajak pada hakikatnya tidak merugikan masyarakat. Hal ini menjadi dasar argumentasi bahwa pungutan pajak dapat dibenarkan.

e. Teori Kewajiban Pajak Mutlak

Teori ini didasarkan pada "*Orgaantheorie*" dari Otto Von Gierke, yang mengatakan bahwa negara itu merupakan suatu kesatuan, yang didalamnya setiap warga negara terikat. Tanpa ada "organ" atau lembaga, maka individu tidak mungkin dapat hidup. Lembaga tersebut memberi hidup kepada warganya. Kedudukan yang demikian memberikannya kekuasaan untuk dapat membebani setiap anggota masyarakatnya dengan kewajiban-kewajiban yang antara lain kewajiban membayar pajak. Berdasarkan pemikiran demikian maka pungutan pajak walaupun membebani individu dapat dibenarkan.

f. Teori Pembenaan Pajak Menurut Pancasila

Salah satu dari sifat Pancasila adalah kekeluargaan. Hal ini mengandung arti bahwa setiap anggota keluarga berdasarkan hakikat kekeluargaan mempunyai kewajiban untuk ikut membantu, mempertahankan, melangsungkan hidup keluarga, dan menjaga nama baik keluarga tanpa mendapatkan suatu imbalan. Perbuatan yang hanya merupakan suatu bentuk pengorbanan saja.

Pembayaran pajak yang berdasarkan dengan pemikiran ini merupakan sesuatu yang mudah untuk diberikan pembedanya. Pancasila memberikan pembedaan atas pungutan pajak karena pembayaran pajak dipandang sebagai uang yang dilakukan untuk lingkungan masyarakat tempat wajib pajak hidup. Manfaat dari pembayaran pajak adalah untuk diri dan masyarakat itu sendiri.

4. Tindak Pidana Perpajakan

a. Pengertian Tindak Pidana Perpajakan

Istilah tindak pidana merupakan terjemahan dari "*strafbaar feit*" dari bahasa Belanda, didalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana tidak terdapat penjelasan mengenai apa sebenarnya yang dimaksud dengan *strafbaar feit* itu sendiri. Dalam bahasa belanda *strafbaar feit* terdapat dua unsur pembentuk kata, yaitu *strafbaar* dan *feit*. Perkataan *feit* dalam bahasa Belanda diartikan "sebagian dari kenyataan", sedang *strafbaar* berarti dapat "dihukum", sehingga secara harafiah perkataan *strafbaar feit* berarti "sebagian dari kenyataan yang dapat di hukum". Oleh karena itu terjemahan atas istilah *strafbaar feit* ke dalam bahasa Indonesia menimbulkan banyak istilah, antara lain tindak pidana, peristiwa pidana, perbuatan yang boleh dihukum, perbuatan pidana, dan delik (dari bahasa Latin "*delictum*").⁸

Beberapa pendapat pakar mengenai tindak pidana :

- 1) EY. Kanter dan SR. Sianturi mengemukakan bahwa tindak pidana adalah suatu tindakan pada tempat, waktu dan keadaan tertentu, yang dilarang (atau diharuskan) dan diancam dengan pidana oleh undang-undang,

⁸ Said Sampara dan Insan Anshari, *Tindak Pidana Perpajakan*, BP Cipta Karya, Jakarta, 2012, hlm. 11

bersifat melawan hukum, serta dengan kesalahan dilakukan oleh seseorang (yang mampu bertanggung jawab).⁹

- 2) Erdianto Effendi mengemukakan bahwa yang dimaksud dengan tindak pidana adalah suatu perbuatan yang dilakukan oleh manusia yang dapat dipertanggungjawabkan yang mana perbuatan tersebut dilarang atau diperintahkan atau diperbolehkan oleh undang-undang yang diberi sanksi berupa sanksi pidana.¹⁰
- 3) Moeljatno yang mengemukakan bahwa tindak pidana adalah perbuatan yang dilarang dan diancam dengan pidana, terhadap barang siapa melanggar larangan tersebut. Perbuatan itu pula dirasakan oleh masyarakat sebagai suatu hambatan tata pergaulan yang dicita-citakan oleh masyarakat.¹¹

Dengan demikian, menurut beliau dapat diketahui apa yang menjadi unsur-unsur tindak pidana sebagai berikut :

- a) Perbuatan itu harus merupakan perbuatan manusia.
- b) Perbuatan itu harus dilarang dan diancam dengan hukuman oleh Undang-Undang.
- c) Perbuatan itu bertentangan dengan hukum (melawan hukum)
- d) Harus dilakukan oleh seseorang yang dapat Dipertanggungjawabkan.
- e) Perbuatan itu harus dapat dipersalahkan kepada si pembuat.

⁹ Ibid., hlm 12

¹⁰ Ibid., hlm 12

¹¹ Ibid., hlm 11

Dalam kamus bahasa Indonesia tindak pidana (delik) tercantum sebagai berikut :

“delik adalah perbuatan yang dapat dikenakan hukuman karena merupakan pelanggaran terhadap Undang-Undang tindak pidana.”

Pengertian dari Tindak Pidana Perpajakan adalah :

Said Sampara dan H.M. Insan mengemukakan bahwa tindak pidana perpajakan adalah suatu perbuatan yang dapat dikenakan sanksi pidana karena merupakan pelanggaran dan kejahatan menurut Undang-Undang perpajakan dan perbuatan tersebut dilakukan dengan kesalahan oleh wajib pajak, fiskus pajak, dan pihak ketiga yang mampu bertanggungjawab. Penekanannya terdapat pada perbuatan, kesalahan, dan sanksi sebagai bagian pembentuk utama definisi tindak pidana perpajakan.¹²

Dalam penjelasan Pasal 33 ayat (3) Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2007 Tentang Penanaman Modal :

“Yang dimaksud dengan tindak pidana perpajakan adalah informasi yang tidak benar mengenai laporan yang terkait dengan pemungutan pajak dengan menyampaikan surat pemberitahuan, tetapi yang isinya tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan-keterangan yang tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada Negara dan kejahatan lain yang diatur dalam Undang-Undang yang mengatur perpajakan.”

b. Unsur-unsur Tindak Pidana Perpajakan

1) Unsur subjektif tindak pidana perpajakan.¹³

Unsur subjektif tindak pidana perpajakan adalah unsur yang berasal dari dalam diri pelaku tindak pidana perpajakan berupa adanya kesalahan. Kesalahan

¹² Ibid., hlm 12

¹³ Ibid., hlm 16

yang diakibatkan oleh kesengajaan dan kealpaan atau kelalaian. Kesengajaan terdiri atas 3 (tiga) bentuk, yakni :

- a) Kesengajaan sebagai maksud (*oogmerk*).
- b) Kesengajaan dengan keinsafan pasti (*opzet als zekerheidsbewustzijn*).
- c) Kesengajaan dengan keinsafan akan kemungkinan (*dolus eventualis*).

Kealpaan atau kelalaian terdiri atas 2 (dua) bentuk, yakni :

- (1) Tidak berhati-hati.
- (2) Dapat menduga akibat perbuatan itu.

2) Unsur objektif tindak pidana perpajakan¹⁴

- a) Perbuatan, berupa :
 - (1) *Act*, yakni perbuatan aktif atau perbuatan positif.
 - (2) *Omission*, yakni perbuatan pasif atau perbuatan negative, yaitu perbuatan yang mendiamkan atau membiarkan.

b) Akibat perbuatan :

Akibat tersebut dapat menimbulkan kerugian keuangan pada sektor keuangan negara dan keuangan daerah.

c) Keadaan-keadaan :

- (1) Keadaan pada saat perbuatan dilakukan.
- (2) Keadaan setelah perbuatan dilakukan.

¹⁴ Ibid., hlm 17

d) Sifat dapat dihukum dan sifat melawan hukum

Sifat dapat dihukum berkenaan dengan alasan-alasan yang dapat membebaskan pelaku tindak pidana perpajakan dari hukuman. Adapun sifat melawan hukum adalah apabila perbuatan itu bertentangan dengan Undang-Undang perpajakan, yakni berkenaan dengan larangan atau perintah Undang-Undang.

3) Subjek dan Objek Pajak

a) Pengertian Subjek Pajak

Pengertian subjek pajak berbeda dengan pengertian wajib pajak. Subjek pajak adalah orang atau badan yang memenuhi syarat-syarat subjektif. Subjek pajak baru menjadi wajib pajak kalau ia sekaligus memenuhi syarat-syarat objektif. Subjek pajak tidak identik dengan subjek hukum. Untuk menjadi subjek pajak tidak perlu merupakan subjek hukum, sehingga firma, perkumpulan warisan yang belum terbagi sebagai suatu kesatuan, dapat menjadi subjek pajak.

Undang-Undang Nomor. 6 Tahun 1983 yang telah mengalami perubahan berdasarkan Undang-Undang Nomor. 28 Tahun 2007, tidak terdapat penjelasan apa yang dimaksud dengan subjek pajak, tetapi pengertian wajib pajak dijelaskan sebagai orang atau badan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, ditentukan untuk melakukan kewajiban pajak. Sedangkan subjek pajak dalam Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 (Undang-Undang Pajak Penghasilan) yang telah mengalami empat kali perubahan dari Undang-Undang sebelumnya (Undang-Undang Nomor. 7 Tahun 1983) dijelaskan secara panjang lebar dalam pasal (2) dan pasal (3).

Berdasarkan Pasal 2 ayat (1), yang menjadi subjek pajak adalah :

- a. Orang pribadi.
- b. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak.
- c. badan; dan
- d. bentuk usaha tetap.

Subjek pajak terbagi menjadi dua, yakni :

- 1) Subjek pajak dalam negeri :

Yang dimaksud subjek dalam negeri (Pasal 2 (3) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan) adalah :

- a. Orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia atau orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam satu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia.
- b. Badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia, kecuali unit tertentu dari badan pemerintah yang memenuhi criteria.
- c. Pembentukannya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan.
- d. Pembiayaan bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD).
- e. Penerimaan dimasukkan dalam anggaran Pemerintah Pusat atau Pemerintah Daerah; dan

- f. Pembukuannya diperiksa oleh aparat pengawasan fungsional negara; dan
 - g. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak.
- 2) Subjek pajak luar negeri (pasal 2 ayat (4) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan) :
- a. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia; dan
 - b. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia tidak dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.
 - c. Orang gila, anak yang masih dibawah umur, dapat menjadi subjek atau wajib pajak, tapi untuk mereka perlu ditunjuk orang atau wali yang dapat dipertanggungjawabkan untuk kewajiban-kewajibannya. Subjek pajak dari pajak langsung adalah tetap, dan dikenakan secara periodik, sedangkan subjek pajak dari pajak tidak langsung adalah tidak tetap, dan hanya dikenakan pajak secara incidental, jika *tatbestand* yang ditentukan oleh Undang-Undang dipenuhi.

(a) Bermula dan Berakhirnya Subjek Pajak

Orang mulai menjadi subjek pajak dalam negeri :

- 1) Pada saat ia dilahirkan di Indonesia.
- 2) Pada saat ia menetap di Indonesia (datang dari luar negeri); dan
- 3) Pada awal masa ia berada di Indonesia yang melebihi 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan secara berturut-turut.

Orang sebagai subjek pajak dalam negeri berhenti menjadi subjek pajak pada :

- (1) Saat ia meninggal dunia.
- (2) Saat ia meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya.

Badan-badan mulai menjadi subjek pajak dalam negeri pada saat badan itu didirikan. Badan sebagai subjek dalam negeri berhenti menjadi subjek pajak pada saat badan itu dibubarkan.

b) Objek Pajak

Objek pajak adalah segala sesuatu yang karena Undang-Undang dapat dikenakan pajak.¹⁵ Objek pajak dikatakan sebagai bagian terpenting karena wajib pajak tidak dikenakan pajak kalau tidak memiliki, menguasai, atau menikmati objek pajak yang tergolong sebagai objek kena pajak sebagai syarat-syarat objektif dalam pengenaan pajak.

¹⁵ Muhammad Djafar Saidi, *op. cit.*, hlm. 35

Segala sesuatu yang ada dalam masyarakat dapat dijadikan sasaran atau objek pajak, baik keadaan, perbuatan maupun peristiwa disebut dalam bahasa Belanda sebagai *tatbestand*. Misalnya :

- (1) Keadaan : kekayaan seseorang pada suatu saat tertentu, memiliki kendaraan bermotor, radio, televisi, memiliki tanah atau barang tidak bergerak, menempati rumah tertentu.
- (2) Perbuatan : melakukan penyerahan barang karena perjanjian, mendirikan rumah atau gedung, mengadakan pertunjukan atau keramaian, memperoleh penghasilan, berpergian keluar negeri.
- (3) Peristiwa : kematian, keuntungan yang diperoleh secara mendadak, anugerah yang diperoleh karena secara tak terduga, segala sesuatu yang terjadi diluar kehendak manusia.

Dapat dibedakan objek dari pajak langsung dan objek pajak tidak langsung. Pada pajak tidak langsung, besarnya pajak tidak dipengaruhi oleh keadaan wajib pajaknya (Cukai, PPN), tetapi objeknya saja yang menentukan. Pada pajak langsung besarnya pajak yang dikenakan pada objek masih dapat dipengaruhi oleh keadaan wajib pajak (kawin, tidak kawin, kawin mempunyai anak, dsb.).

Objek pajak di tentukan oleh pemerintah dan tertuang dalam peraturan-peraturan perundang-undangan. Untuk menentukan objek pajak pemerintah harus berhati-hati dan mempertimbangkan secara cermat baik buruknya dampak yang akan terjadi dalam masyarakat agar tidak menimbulkan masalah kedepannya. Peraturannyapun harus dibuat dan dirumuskan dengan tepat dan meminimalisir terjadinya penafsiran ganda dan tidak tepat.

Objek pajak terbagi atas beberapa bagian, yakni :

- Objek pajak penghasilan (PPH)
- Objek pajak pertambahan nilai barang dan jasa (PPN)
- Pajak penjualan atas barang mewah
- Objek pajak bumi dan bangunan
- Bea perolehan hak atas tanah dan bangunan.

5. Pengertian Wajib Pajak

Subjek pajak sebagai pendukung kewajiban dan hak melainkan adalah wajib pajak. Pasal 1 angka 2 Undang-Undang KUP secara tegas menentukan bahwa :

“wajib pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan”.

Wajib pajak tidak boleh terlepas dari konteks perorangan agar tetap dalam kedudukannya sebagai orang pribadi. Badan sebagai wajib pajak, dapat berupa badan tidak berstatus badan hukum dan badan yang berstatus badan hukum, baik yang tunduk pada hukum privat maupun yang tunduk pada hukum publik.

Wajib pajak berdasarkan Pasal 1 angka 2 Undang-Undang KUP terdiri dari :

- 1) Pembayar pajak;
- 2) Pemotong pajak; dan

3) Pemungut pajak.

Wajib pajak yang disebutkan pada Pasal 1 angka 2 Undang-Undang KUP merupakan wajib pajak dalam arti normatif. Apabila dikaji secara keilmuan dalam bidang hukum pajak ternyata ketiganya memiliki beberapa perbedaan. Pembayar pajak sebagai wajib pajak berada dalam tataran kebenaran karena telah memenuhi syarat-syarat subjektif dan syarat-syarat objektif. Pemotong pajak dan pemungut pajak tidak boleh dikategorikan sebagai wajib pajak karena syarat-syarat objektif tidak terpenuhi. Pajak yang dipotong atau dipungut tidak boleh dikategorikan sebagai objek pajak yang dimiliki melainkan sebagai pajak dari pihak yang dikenakan pemotongan pajak atau pemungutan pajak. Pemotong pajak atau pemungut pajak adalah tepat apabila dimasukkan ke dalam kategori sebagai petugas pajak dan bukan bagian dari wajib pajak.

Subjek pajak berubah statusnya menjadi wajib pajak secara teoritis sejak saat memperoleh penghasilan kena pajak, dan sebaliknya wajib pajak berhenti kehilangan statusnya sebagai wajib pajak pada saat ia kehilangan sumber penghasilan secara permanen, artinya tidak memperoleh penghasilan kena pajak lagi. Juga apabila wajib pajak meninggal dunia, atau meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya, ia tidak lagi menjadi subjek pajak maupun sebagai wajib pajak dalam negeri.

a. Hak dan Kewajiban Wajib Pajak

Wajib pajak mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Apabila ditelusuri melalui kaidah hukum pajak dalam Undang-Undang KUP, ternyata kejahatan yang berasal dari wajib pajak hanya terkait dengan pemenuhan kewajiban perpajakan.

Dalam arti, tidak ada kejahatan bila wajib pajak melaksanakan haknya di bidang perpajakan.

Hak wajib pajak, antara lain¹⁶:

- 1) Memperoleh nomor pokok wajib pajak atau keputusan pengukuhan pengusaha kena pajak pada saat telah melaporkan diri ke kantor Direktorat Jenderal Pajak.
- 2) Wajib pajak mempunyai hak mengajukan permohonan penundaan penyampaian surat pemberitahuan. Penundaan pengajuan SPT dari wajib pajak disebabkan karena wajib pajak mengalami kesulitan dalam merampungkan pembukuannya mengingat luasnya kegiatan usaha dan masalah-masalah teknis pembuatan laporan keuangan, sehingga sulit untuk memenuhi batas waktu yang telah ditentukan dalam undang-undang.

Jika permohonan itu dikabulkan, wajib pajak diberi kelonggaran untuk memperpanjang jangka waktu penyampaian surat pemberitahuan, namun dikenakan persyaratan khusus dan ditetapkan sanksi administrasi berupa pungutan bunga bagi wajib pajak sebesar 2,5 % untuk tiap bulannya. Persyaratan khusus tersebut berupa keharusan memberikan pernyataan tertulis tentang besarnya pajak yang harus dibayar berdasarkan perhitungan sementara dalam satu tahun pajak yang harus dilampirkan dalam surat permohonan penundaan tersebut.¹⁷

¹⁶Ibid., hlm. 85

¹⁷H Bohari, *op.cit.*, hlm. 143

- 1) Wajib pajak mempunyai hak untuk menerima tanda bukti pemasukan surat Pemberitahuan. Peniriman surat pemberitahuan melalui Kantor pos dan Giro harus dilaksanakan secara tercatat, tanggal pengiriman dianggap sebagai tanda bukti tanggal penerimaan.
- 2) Melakukan pembetulan sendiri surat pemberitahuan yang telah dimasukkan. Pembetulan atas surat pemberitahuan dapat dilakukan oleh wajib pajak apabila terdapat kekeliruan dalam pengisian SPT yang dibuat oleh wajib pajak. Jangka waktu untuk melakukan pembetulan surat pemberitahuan adalah dua tahun sesudah berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak atau tahun pajak, dengan syarat bahwa pejabat pajak belum melakukan tindakan pemeriksaan.
- 3) Mengajukan permohonan angsuran atau penundaan pembayaran pajak sesuai dengan kemampuannya. Penundaan pembayaran ini dapat diajukan kepada Direktur Jenderal Pajak dengan mengajukan permohonan secara tertulis disertai dengan alasan-alasan yang dapat dipertanggungjawabkan dan meyakinkan.¹⁸ Jika permohonan itu dikabulkan, wajib pajak diberi kesempatan untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak termasuk kekurangan pembayaran, paling lama dua belas bulan yang pelaksanaannya ditetapkan dengan keputusan pejabat pajak.
- 4) Menerima tanda bukti setoran pajak sebagai bukti bahwa wajib pajak telah melunasi pajak yang terhutang.
- 5) Mengajukan permohonan perhitungan atau pengembalian kelebihan pembayaran pajak serta memperoleh kepastian ditetapkannya Surat Keputusan Kelebihan Pembayaran Pajak (SKKPP).

¹⁸Ibid., hlm 144

- 6) Mengajukan permohonan pembetulan salah tulis atau salah hitung yang terdapat dalam surat ketetapan pajak (SKP) dalam penerapan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- 7) Mengajukan permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga, denda, atau kenaikan.
- 8) Menunjuk seseorang kuasa dengan surat kuasa khusus untuk memenuhi kewajiban dan menjalankan haknya menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- 9) Mengajukan surat keberatan dan mohon kepastian terbitnya surat keputusan atas surat keberatannya. Keberatan wajib pajak mutlak ada surat keputusan keberatan yang diterbitkan oleh pejabat pajak untuk memberi kepastian hukum berupa diterima atau ditolak keberatan tersebut.
- 10) Mengajukan permohonan banding atas surat keputusan keberatan pada pengadilan pajak. Jika surat keputusan keberatan itu memuat materi yang merugikan wajib pajak, surat keputusan keberatan itu dapat diajukan banding pada Pengadilan Pajak untuk memohon keadilan mengenai sengketanya.
- 11) Mengajukan gugatan terhadap tindakan pejabat pajak seperti menerbitkan surat tagihan pajak, dan lain-lain pada Pengadilan Pajak untuk memohon keadilan atas kesewenang-wenangan dalam menjalankan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- 12) Menunjuk kuasa hukum untuk mewakili dalam persidangan, baik di Lembaga Keberatan, Pengadilan Pajak, maupun Mahkamah Agung.

Hak-hak wajib pajak tidak boleh diabaikan atau dikesampingkan untuk tidak dikabulkan pejabat pajak yang telah melakukan perbuatan melanggar

hukum atas tidak dipenuhinya hak-hak wajib pajak, boleh dipersoalkan dihadapan hukum.

b. Kewajiban yang harus dipenuhi wajib pajak :

- 1) Mendaftarkan diri untuk memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) sebagai identitas diri wajib pajak pada Kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan wajib pajak. Dengan berolehnya Nomor Pokok Wajib Pajak, berarti wajib pajak telah terdaftar di Direktorat Jenderal Pajak. Fungsi Nomor Pokok Wajib Pajak tersebut selain dipergunakan untuk mengetahui identitas wajib pajak yang sebenarnya, juga berguna untuk menjaga ketertiban dalam pembayaran pajak dan dalam hal pengawasan administrasi perpajakan. Oleh karena itu, kepada setiap wajib pajak hanya diberikan satu nomor pokok wajib pajak. Terhadap wajib pajak yang tidak mendaftarkan diri untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) akan dikenakan sanksi sesuai peraturan perundang-undangan perpajakan.
- 2) Wajib pajak wajib melaporkan usahanya pada Kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan pengusaha, dan kegiatan usaha dilakukan untuk dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak, kepadanya diberikan keputusan pengukuhan pengusaha kena pajak. Fungsi pengukuhan pengusaha kena pajak, selain digunakan untuk identitas pengusaha kena pajak yang sebenarnya, juga berguna untuk melaksanakan kewajiban dan hak dibidang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang

Mewah serta untuk pengawasan administrasi perpajakan. Terhadap pengusaha yang telah memenuhi syarat sebagai pengusaha kena pajak, tetapi tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak dikenakan sanksi sesuai peraturan perundang-undangan perpajakan.

- 3) Mengambil sendiri Blangko surat pemberitahuan (SPT) di tempat-tempat yang ditentukan oleh Direktur Jenderal Pajak. Fungsi surat pemberitahuan adalah sebagai sarana wajib pajak untuk melaporkan dan mempertanggungjawabkan perhitungan jumlah pajak yang sebenarnya terutang dan laporan tentang pemenuhan pembayaran pajak yang telah dilaksanakan sendiri dalam satu tahun pajak, serta laporan tentang pembayaran pajak yang telah dipotong oleh pihak ketiga.
- 4) Mengisi dengan jelas, benar, dan lengkap serta ditandatangani sendiri surat pemberitahuan, kemudian mengembalikan ke Kantor Direktorat Jenderal Pajak, dilengkapi dengan lampiran-lampiran.
- 5) Membuat faktur pajak merupakan kewajiban pengusaha kena pajak. Faktur pajak merupakan bukti pungutan pajak yang dibuat oleh pengusaha kena pajak yang melakukan penyerahan barang kena pajak atau penyerahan jasa kena pajak, atau bukti pungutan pajak karena impor barang kena pajak yang digunakan oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai. Larangan membuat faktur pajak oleh bukan pengusaha kena pajak dimaksudkan untuk melindungi pembeli dari pemungutan pajak yang tidak semestinya. Oleh karena itu, terhadapnya dikenakan sanksi berupa denda administrasi. Demikian pula terhadap pengusaha kena pajak yang wajib membuat faktur pajak, tetapi tidak dilaksanakan, tidak selengkapny

mengisi faktur pajak, atau membuat faktur pajak , tetapi tidak tepat waktunya, dikenakan pula sanksi berupa denda administrasi.

- 6) Mengadakan pembukuan dan pencatatan-pencatatan. Wajib pajak berkewajiban untuk menyelenggarakan dan/atau memperlihatkan pembukuan atau pencatatan-pencatatan maupun data yang di perlukan oleh pemeriksa pajak. Pembukuan merupakan suatu proses pencatatan yang dilakukan secara teratur untuk mengumpulkan data dan informasi keuangan yang meliputi harta, kewajiban, modal, penghasilan dan biaya, serta jumlah harga perolehan dan penyerahan barang atau jasa yang ditutup dengan menyusun laporan keuangan. Setiap orang dan badan usaha yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas diharuskan mengadakan pembukuan. Wajib pajak yang karena kemampuannya belum memadai, dimungkinkan untuk dibebaskan dari kewajiban mengadakan pembukuan, tetapi dianjurkan untuk membuat catatan-catatan yang merupakan pembukuan sederhana yang memuat data-data pokok yang dapat dipakai untuk melakukan perhitungan pajak yang terhutang bagi wajib pajak yang bersangkutan. Direktur Jenderal Pajak memiliki kewenangan untuk melaksanakan pemeriksaan atas pembukuan wajib pajak tanpa pembatasan waktu.
- 7) Wajib pajak diwajibkan untuk membayar atau menyetor pajak di tempat yang telah ditentukan oleh Undang-Undang. Utang pajak mutlak harus dibayar atau disetor pada kas negara melalui kantor pos dan atau bank Badan Usaha Milik Negara (BUMN) dan atau bank Badan Usaha Milik Daerah (BUMD) atau tempat pembayaran lain yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan.

- 8) Wajib pajak berkewajiban untuk menunjuk wakil bagi wajib pajak badan yang bertanggung jawab tentang pelaksanaan kewajiban perpajakan. Penunjukan ini tidak memerlukan surat kuasa khusus karena secara tegas telah ditentukan dalam Undang-Undang KUP.
- 9) Wajib pajak wajib menunjuk kuasa hukum untuk mewakili wajib pajak di luar maupun di dalam lembaga peradilan pajak, baik lembaga keberatan, pengadilan pajak, dan Mahkamah Agung. Penunjukan kuasa hukum wajib dilengkapi dengan surat kuasa khusus karena tanpa surat kuasa khusus tersebut, dianggap tidak sah secara hukum.

Kewajiban pajak merupakan kewajiban publik yang bersifat pribadi dan tidak dapat dialihkan kepada orang lain. Wajib pajak dapat menunjuk atau minta bantuan atau memberi kuasa kepada orang lain, akan tetapi kewajiban publik yang melekat pada dirinya (*persoonlijk*), khususnya mengenai pajak-pajak langsung tetap ada padanya dan ia tetap bertanggung jawab, walaupun orang lain dapat ikut mempertanggungjawabkan.

c. Sanksi Pidana dan Sanksi Perpajakan

1) Pengertian Sanksi Pidana

Sanksi pidana adalah suatu nestapa atau penderitaan yang ditimpakan kepada seseorang yang bersalah melakukan perbuatan yang dilarang oleh hukum pidana. Dengan adanya sanksi tersebut diharapkan orang tidak akan melakukan tindak pidana. Pengertian sanksi pidana dalam *Black's Law Dictionary* Henry Campbell Black adalah

“*punishment attached to conviction at crimes such fines, probation and sentences*”, bahwa suatu pidana yang dijatuhkan untuk menghukum seorang penjahat atau suatu kejahatan melalui denda, percobaan dan penjara.

H.L. Packer di dalam bukunya “*The Limit Of Criminal Sanction*”, berpendapat :

- (a) Sanksi pidana sangatlah diperlukan, kita tidak dapat hidup, sekarang ataupun dimasa yang akan datang tanpa pidana.
- (b) Sanksi pidana merupakan alat atau sarana terbaik yang tersedia, yang kita miliki untuk menghadapi kejahatan-kejahatan atau bahaya besar dan segera untuk menghadapi ancaman-ancaman dari bahaya.
- (c) Sanksi pidana suatu ketika merupakan panjamin yang utama/terbaik atau *prime threatener* dari kebebasan manusia. Ia merupakan penjamin apabila digunakan secara hemat cermat atau prudently dan secara manusiawi, ia merupakan suatu pengancam, apabila digunakan secara sembarangan dan secara paksa.

2) Pengertian Sanksi Perpajakan

Sistem perpajakan yang berlaku di Indonesia adalah *self assessment system*, dimana negara memberikan kepercayaan penuh kepada wajib pajak untuk mendaftar, menghitung, menyetor, dan melaporkan kewajiban perpajakannya. Agar pelaksanaannya dapat tertib dan sesuai dengan target yang diharapkan, pemerintah telah menyiapkan rambu-rambu yang diatur dalam Undang-Undang perpajakan yang berlaku.

Pajak mengandung unsur pemaksaan. Hal ini berarti apabila kewajiban perpajakan tidak dilaksanakan, maka terdapat suatu konsekuensi hukum.

Konsekuensi hukum tersebut adalah berupa pengenaan sanksi-sanksi perpajakan. Pengenaan sanksi perpajakan diberlakukan untuk menciptakan kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Dengan kata lain, sanksi perpajakan merupakan alat pencegah (*preventif*) agar wajib pajak tidak melanggar norma.

3) Jenis-jenis Sanksi Perpajakan

Dalam ketentuan perpajakan dikenal dua macam sanksi pajak, yaitu sanksi administrasi dan sanksi pidana. Perbedaan dari kedua sanksi tersebut adalah bahwa sanksi pidana berakibat pada hukuman badan seperti penjara atau kurungan. Pengenaan sanksi pidana dikenakan terhadap siapapun yang melakukan tindak pidana di bidang perpajakan. Sanksi administrasi hanya berupa denda (dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) disebut sebagai bunga, denda, atau kenaikan).

a) Sanksi Administrasi

(1) Denda

Sanksi denda adalah jenis sanksi yang paling banyak di temukan dalam undang-undang perpajakan. Terkait besarnya, denda dapat ditetapkan sebesar jumlah tertentu, presentasi dari jumlah tertentu, atau suatu angka perkalian dari jumlah tertentu.

Pada sejumlah pelanggaran, sanksi denda ini akan ditambahkan dengan sanksi pidana. Pelanggaran yang dikenai sanksi pidana ini adalah pelanggaran yang sifatnya alpa atau disengaja.

(2) Bunga

Sanksi administrasi berupa bunga dikenakan atas pelanggaran yang menyebabkan utang pajak menjadi lebih besar. Jumlah bunga dihitung berdasarkan presentase tertentu dari suatu jumlah, mulai dari saat bunga itu menjadi hak/kewajiban sampai dengan saat diterima dibayarkan.

(3) Kenaikan

Jika melihat bentuknya, bisa jadi sanksi administrasi berupa kenaikan adalah sanksi yang paling ditakuti oleh wajib pajak. Hal ini karena bila dikenakan sanksi tersebut, jumlah pajak yang harus dibayarkan bisa menjadi berlipat ganda. Sanksi berupa kenaikan pada dasarnya dihitung dengan angka presentase tertentu dari jumlah pajak yang tidak kurang bayar.

Jika dilihat dari penyebabnya, sanksi kenaikan biasanya dikenakan karena wajib pajak tidak memberikan informasi-informasi yang dibutuhkan dalam menghitung jumlah pajak terutang.

(4) Sanksi Pidana

Menurut ketentuan dalam Undang-Undang perpajakan, ada 3 macam sanksi pidana, yaitu: denda pidana, kurungan, dan penjara.

(a) Denda Pidana

Sanksi berupa denda pidana dikenakan kepada wajib pajak dan diancamkan juga kepada pejabat pajak atau pihak ketiga yang melanggar norma. Denda pidana dikenakan kepada tindak pidana yang bersifat pelanggaran maupun bersifat kejahatan.

(b) Pidana Kurungan

Pidana kurungan hanya diancamkan kepada tindak pidana yang bersifat pelanggaran. Dapat ditujukan kepada wajib pajak, dan pihak ketiga. Karena pidana kurungan diancamkan kepada si pelanggar norma itu ketentuannya sama dengan denda pidana, maka masalahnya hanya ketentuan mengenai denda pidana sekian itu diganti dengan pidana kurungan selama-lamanya sekian.

(c) Pidana Penjara

Pidana penjara seperti halnya pidana kurungan, merupakan hukuman perampasan kemerdekaan. Pidana penjara diancamkan terhadap kejahatan. Ancaman pidana penjara tidak ada yang ditujukan kepada pihak ketiga, adanya kepada pejabat dan wajib pajak.

(5) Teori Tujuan Pidana

Teori-teori tentang tujuan pidana berkembang sesuai dengan dinamika kehidupan masyarakat sebagai akibat dari perkembangan kejahatan itu sendiri yang terus melekat pada kehidupan sosial masyarakat dari waktu ke waktu. Teori-teori pidana mempertimbangkan berbagai aspek sasaran yang hendak dicapai di dalam penjatuhan pidana.¹⁹

Teori absolut (teori retributif), memandang bahwa pidana merupakan pembalasan atas kesalahan yang telah dilakukan, jadi berorientasi pada perbuatan dan terletak pada kejahatan itu sendiri. Pidana diberikan karena si pelaku harus menerima sanksi itu demi kesalahannya. Menurut teori ini, dasar hukuman harus dicari dari kejahatan itu sendiri, karena kejahatan itu

¹⁹ Dwidja Priyanto, *Sistem Pelaksanaan Pidana Penjara Di Indonesia*, PT. Rafika Aditama, Bandung, 2009, hlm 22

telah menimbulkan penderitaan bagi orang lain, sebagai imbalannya (*vergelding*) si pelaku harus diberi penderitaan.²⁰

Ciri pokok atau karakteristik teori *retributif*, yaitu :²¹

1. Tujuan pidana adalah semata-mata 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, ia merupakan pencelaan yang murni dan tujuannya tidak untuk memperbaiki, mendidik atau memasyarakatkan kembali si pelanggar.

Teori relatif (*deterrence*), teori ini memandang pemidanaan bukan sebagai pembalasan atas kesalahan si pelaku, tetapi sebagai sarana mencapai tujuan bermanfaat untuk melindungi masyarakat menuju kesejahteraan. Dari teori ini muncul tujuan pemidanaan sebagai sarana pencegahan, yaitu pencegahan umum yang ditujukan pada masyarakat. Berdasarkan teori ini, hukuman yang dijatuhkan untuk melaksanakan maksud atau tujuan dari hukuman itu, yakni memperbaiki ketidakpuasan masyarakat sebagai akibat kejahatan itu. Tujuan hukuman harus dipandang secara ideal, selain dari itu, tujuan hukuman adalah untuk mencegah (*prevensi*) kejahatan.²²

Pidana bukanlah sekedar untuk melakukan pembalasan atau pengimbalan kepada orang yang telah melakukan suatu tindak pidana, tetapi

²⁰ Leden Marpaung, *Asas-Teori-Praktek Hukum Pidana*, Sinar Grafika, Jakarta, 2009, hlm 105.

²¹ Karl O.Cristiansen sebagaimana dikutip oleh Dwidja Priyanto, *Op. Cit*, hlm 26

²² Leden Marpaung, *Op. Cit*, hlm 106

mempunyai tujuan-tujuan tertentu yang bermanfaat. Pembalasan itu sendiri tidak mempunyai nilai, tetapi hanya sebagai sarana untuk melindungi kepentingan masyarakat. Dasar pembenaran pidana terletak pada tujuannya adalah untuk mengurangi frekuensi kejahatan. Pidana dijatuhkan bukan karena orang membuat kejahatan, melainkan supaya orang jangan melakukan kejahatan. Sehingga teori ini sering juga disebut teori tujuan (*utilitarian theory*).²³

Adapun ciri pokok atau karakteristik teori relatif (*utilitarian*), yaitu :²⁴

1. Tujuan pidana adalah pencegahan (*prevention*)
2. Pencegahan bukan tujuan akhir tetapi hanya sebagai sarana untuk mencapai tujuan yang lebih tinggi yaitu kesejahteraan masyarakat
3. Hanya pelanggaran-pelanggaran hukum yang dapat dipersalahkan kepada si pelaku saja (misal karena sengaja atau *culpa*) yang memenuhi syarat untuk adanya pidana
4. Pidana harus ditetapkan berdasar tujuannya sebagai alat untuk pencegahan kejahatan.
5. Pidana melihat ke muka (bersifat prospektif), pidana dapat mengandung unsur pencelaan, tetapi unsur pembalasan tidak dapat diterima apabila tidak membantu pencegahan kejahatan untuk kepentingan kesejahteraan masyarakat.

Teori gabungan (*integratif*) mendasarkan pidana pada asas pembalasan dan asas tertib pertahanan tata tertib masyarakat, dengan kata lain dua alasan itu menjadi dasar dari penjatuhan pidana. Pada dasarnya teori gabungan adalah gabungan teori

²³ Dwidja Priyanto, *Op. Cit*, hlm 26

²⁴ Karl O.Cristiansen dalam Dwidja Priyanto, *Ibid*

absolut dan teori relatif. Gabungan kedua teori itu mengajarkan bahwa penjatuhan hukuman adalah untuk mempertahankan tata tertib hukum dalam masyarakat dan memperbaiki pribadi si penjahat.²⁵

Teori gabungan ini dapat dibedakan menjadi dua golongan besar, yaitu :²⁶

1. Teori gabungan yang mengutamakan pembalasan, tetapi pembalasan itu tidak boleh melampaui batas dari apa yang perlu dan cukup untuk dapatnya dipertahankannya tata tertib masyarakat.
2. Teori gabungan yang mengutamakan perlindungan tata tertib masyarakat, tetapi penderitaan atas dijatuhinya pidana tidak boleh lebih berat daripada perbuatan yang dilakukan terpidana.

Teori *treatment*, mengemukakan bahwa pembedaan ditujukan kepada pelaku kejahatan, bukan kepada perbuatannya. Teori ini memiliki keistimewaan dari segi proses re-sosialisasi pelaku sehingga diharapkan mampu memulihkan kualitas sosial dan moral masyarakat agar dapat berintegrasi lagi ke dalam masyarakat. Menurut Albert Camus, pelaku kejahatan tetap *human offender*, namun demikian sebagai manusia, seorang pelaku kejahatan tetap bebas pula mempelajari nilai-nilai baru dan adaptasi baru. Oleh karena itu, pengenaan sanksi harus mendidik pula, dalam hal ini seorang pelaku kejahatan membutuhkan sanksi yang bersifat *treatment*.

Teori perlindungan sosial (*social defence*) merupakan perkembangan lebih lanjut dari aliran modern dengan tokoh terkenalnya Filippo Gramatica, tujuan utama dari teori ini adalah mengintegrasikan individu ke dalam tertib sosial

²⁵ Leden Marpaung, *Op. Cit*, Hlm 107

²⁶ Adami Chazawi, *Pelajaran Hukum Pidana I*, PT. Raja Grafindo, Jakarta, 2010, hlm 162-163.

dan bukan pemidanaan terhadap perbuatannya. Hukum perlindungan sosial mensyaratkan penghapusan pertanggungjawaban pidana (kesalahan) digantikan tempatnya oleh pandangan tentang perbuatan anti sosial, yaitu adanya seperangkat peraturan-peraturan yang tidak hanya sesuai dengan kebutuhan untuk kehidupan bersama tapi juga dengan aspirasi-aspirasi masyarakat pada umumnya.

C. Upaya Hukum Pajak dalam Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan

Semakin maraknya kejahatan di bidang perpajakan khususnya tindak pidana faktor pajak membuat DJP mengeluarkan aturan terkait dengan registrasi ulang Pengusaha Kena Pajak (PKP) yaitu Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-20/PJ/2012 tanggal 11 September 2012 dan PER-05/PJ/2012 tanggal 3 Februari 2012. Selanjutnya pada tanggal 22 November 2012 terbitlah PER-24/PJ/2012 yang mengharuskan PKP mendapatkan kode aktivasi dan *password* dari Kantor Pelayanan Pajak (KPP) di mana PKP terdaftar sebelum menerbitkan Faktur Pajak.

Langkah selanjutnya yang dilakukan oleh DJP setelah pengawasan melalui PER-24/PJ/2012 tidak sepenuhnya mampu melakukan upaya preventif terhadap para pelaku tindak pidana pajak pertambahan nilai (PPN). Langkah yang dilakukan DJP adalah melakukan penanganan tindak pidana di bidang perpajakan yang diketahui seketika atau yang sering disebut Operasi Tangkap Tangan (OTT).

Upaya penegakan tertib administrasi dan pengamanan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) serta pencegahan penerbitan dan penggunaan Faktur Pajak Tidak Sah ditegaskan kembali melalui langkah pemerintah dengan

menerbitkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE18 132/PJ/2010 tanggal 30 November 2010 mengenai Langkah-Langkah Penanganan atas Penerbitan dan Penggunaan Wajib Pajak Tidak Sah. Seperti yang telah disampaikan dalam angka 1 Surat Edaran di atas bahwa yang dimaksud dengan Faktur Pajak Tidak Sah adalah :

- a. Faktur Pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya.
- b. Faktur Pajak yang diterbitkan oleh Pengusaha yang belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP). Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-115/PJ.51/2001 tanggal 8 Juni 2001 tentang Penanganan Faktur Pajak yang diterbitkan oleh Pengusaha yang belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena pajak dan Surat Edaran Nomor SE-041/PJ.521/2003 tanggal 8 Januari 2003 tentang Kewajiban Melaporkan Wajib Pajak yang bermasalah telah disatukan dalam SE-132/PJ/2010 ini.

Adapun Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-291/PJ.531/2003 tanggal 4 Desember 2003 tentang Langkah-Langkah Penanganan atas Penerbitan dan Penggunaan Faktur Pajak tidak sah (fiktif) dicabut dan dinyatakan tidak berlaku. Pemerintah menerbitkan peraturan perpajakan yang diharapkan dapat mencegah terjadinya faktur pajak tidak sah, seperti Pengumuman Nomor PENG-04/PJ.09/2013 tanggal 28 Mei 2013 tentang Aturan Baru Tata Cara Penomoran Faktur Pajak, dimana nomor seri faktur pajak yang dapat diterbitkan sendiri oleh wajib pajak, mulai 1 April 2013 pembuatan faktur pajak menggunakan nomor seri yang diberikan oleh Direktorat Jenderal Pajak.

Pengumuman Nomor PENG-01/PJ.02/2014 tanggal 30 Juni 2014 tentang Faktur Pajak berbentuk Elektronik (e-Faktur), Direktorat Jenderal Pajak

mengumumkan bahwa telah diterbitkan ketentuan yang mengatur mengenai Faktur Pajak berbentuk elektronik (e-Faktur), yaitu:

- a. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 151/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pembuatan dan Tata Cara Pembetulan atau Penggantian Faktur Pajak.
- b. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-16/PJ/2014 tentang Tata Cara Pembuatan dan Pelaporan Faktur Pajak berbentuk Elektronik.
- c. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-17/PJ/2014 tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-24/PJ/2012 tentang Bentuk, Ukuran, Tata Cara Pengisian Keterangan, Prosedur Pemberitahuan dalam rangka Pembuatan, Tata Cara Pembetulan atau Penggantian, dan Tata Cara Pembatalan Faktur Pajak; dan
- d. Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-136/PJ/2014 tentang Penetapan Pengusaha Kena Pajak yang Diwajibkan Membuat Faktur Pajak Berbentuk Elektronik. Faktur Pajak berbentuk elektronik, yang selanjutnya disebut e- Faktur, adalah Faktur Pajak yang dibuat melalui aplikasi atau system elektronik yang ditentukan dan/atau disediakan oleh Direktorat Jenderal Pajak.

Sebagai langkah antisipatif untuk menanggulangi terjadinya kasus penggunaan faktur pajak tidak sah, seyogyanya pihak Direktur Jendral Pajak meningkatkan pengendalian internal yang dilakukan secara periodik dan tidak hanya pada saat melakukan pemeriksaan. Bila dalam pelaksanaannya terjadi kejanggalan, maka perlu diambil langkah-langkah pencegahan seperti lebih meningkatkan pengendalian terhadap data pajak keluaran-pajak masukan serta

pembatasan akses data untuk mencegah terjadinya perubahan data oleh oknum-oknum yang tidak bertanggung jawab.

Prosedur pemeriksaan untuk restitusi PPN menjadi sangat penting. Kewajaran persentase Pajak Masukan terhadap omzet harus benar-benar dianalisis, sehingga diharapkan hal ini akan dapat meminimalisasikan kerugian Negara dari praktek faktur pajak tidak sah.

D. Sanksi Pidana dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan

Sanksi pidana dalam tindak pidana perpajakan terdiri dari :

1. Denda Pidana

Berbeda dengan sanksi administrasi yang hanya diancam/dikenakan kepada wajib pajak yang melanggar ketentuan peraturan perpajakan, sanksi berupa denda pidana selain dikenakan kepada wajib pajak ada juga yang diancamkan kepada Pejabat Pajak atau kepada pihak ketiga berdasarkan KUHP. Denda pidana dikenakan terhadap tindak pidana yang bersifat pelanggaran maupun yang bersifat kejahatan. Apabila denda pidana tidak dapat dilunasi oleh yang bersangkutan maka sebagai gantinya, harus menjalani hukuman kurungan.

2. Pidana kurungan

Pidana kurungan hanya diancamkan kepada tindak pidana yang bersifat pelanggaran, yang dapat ditujukan kepada Wajib Pajak, Pejabat, dan Pihak ketiga. Pidana kurungan yang diancamkan kepada si pelanggar, sifatnya lebih ringan dibandingkan dengan pidana penjara, karena tindak pidana tersebut dilakukan tidak dengan sengaja atau karena kealpaan.

3. Pidana Penjara

Pidana penjara prinsipnya sama halnya dengan pidana kurungan yang merupakan hukuman perampasan badan seseorang. Jenis pidana ini merupakan kejahatan. Ancaman hukuman pidana penjara dapat ditujukan pada Wajib Pajak, Pejabat pajak, atau Pihak ketiga.

Sanksi hukum, termasuk di dalamnya terhadap pelanggaran di bidang perpajakan, mengenai penerbitan faktur pajak tidak sah, adalah sebagai cara untuk penegakan hukum di bidang perpajakan. Pasal 39A Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 juga memberikan sanksi yang cukup berat bagi praktek ini, hal ini tentunya menjadi sangat berdasar dengan menjunjung tinggi aspek keadilan sebagai representasi dari fungsi budgetair yang menjadi sangat penting bagi pembiayaan Negara. Hal ini dapat membangun sebuah opini sebagai suatu sistem peringatan dini bagi para pelaku pidana perpajakan, dan bisa memberikan efek jera dengan beratnya sanksi yang diberikan.

E. Pengertian Komisaris Perusahaan

Komisaris atau dewan komisaris (dalam hal jumlah komisaris lebih dari 1 orang) adalah salah satu organ perseroan terbatas selain Rapat Umum Pemegang Saham dan Direksi. Pasal 1 Angka (6) Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas, merumuskan bahwa :

“Dewan Komisaris adalah organ perseroan yang bertugas melakukan pengawasan secara umum dan/atau khusus sesuai dengan anggaran dasar serta memberi nasihat kepada Direksi.”

Berdasarkan pasal tersebut, maka dapat diketahui bahwa dewan komisaris mengemban dua tugas, yaitu mengawasi direksi dan memberi nasihat kepada direksi perusahaan.²⁷

Komisaris pada umumnya bertugas untuk mengawasi kebijaksanaan direksi dalam mengurus perseroan serta memberikan nasihat-nasihat kepada direksi, demikian menurut Pasal 108 Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007. Tugas pengawasan itu bisa merupakan bentuk pengawasan preventif atau represif.

Pengawasan preventif ialah melakukan tindakan dengan menjaga sebelumnya agar tidak terjadi hal-hal yang tidak diinginkan yang akan merugikan perseroan, misalnya untuk beberapa perbuatan dari direksi yang harus dimintakan persetujuan komisaris, apakah hal itu sudah dilaksanakan atau belum. Dalam hal ini, komisaris harus selalu mengawasinya.

Pengawasan represif adalah pengawasan yang dimaksudkan untuk menguji perbuatan direksi apakah semua perbuatan yang dilakukan itu tidak menimbulkan kerugian bagi perseroan dan tidak bertentangan dengan undang-undang dan anggaran dasar. Apakah nasihat-nasihat dari komisaris sudah diperhatikan betul oleh direksi. Semua ini adalah pengawasan preventif yang dilakukan oleh komisaris. Selanjutnya, Pasal 114 ayat (2) Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 memberikan kewajiban kepada komisaris agar dengan itikad baik dan penuh tanggung jawab menjalankan tugas untuk kepentingan dan usaha perseroan.²⁸

²⁷ Wahyu Kurniawan, *Corporate Governance*, Jakarta, PT. Pustaka Utama Grafiti, 2012, hlm.27

²⁸ Agus Budiarto, *Kedudukan Hukum dan Tanggung Jawab Pendiri Perseroan Terbatas*, PT. Ghalia Indonesia Anggota IKAPI, 2009, hlm. 75

Ditegaskan lebih lanjut bahwa posisi Dewan Komisaris adalah menjamin pelaksanaan strategi perusahaan, mengawasi manajemen dalam mengelola perusahaan, serta mewajibkan terlaksananya akuntabilitas disamping sebagai pusat ketahanan dan kesuksesan perusahaan.

Pada masa-masa yang silam orang melihat adanya Perseroan itu tidak lain untuk kepentingan pemegang saham semata-mata. Maka oleh karena itu dalam pandangan klasik, mereka melihat ketiga organ perusahaan memiliki jenjang kedudukan dari bawah ke atas (*untergeordnerd*). Bahwa kekuasaan itu berpuncak pada RUPS, dengan Dewan Komisaris berada dibawahnya dan yang selanjutnya adalah Direksi. Jika Dewan Komisaris dan Direksi mempunyai kekuasaan, maka kekuasaan itu dianggap tidak lain berasal dari limpahan RUPS. Karena itu menurut pandangan klasik apa pun yang diperintahkan oleh RUPS, maka perintah itu mengikat yang harus dipatuhi oleh Dewan Komisaris dan Direksi.²⁹

F. Teori-teori Pertanggungjawaban Pidana

Menurut Prof. Satochid Kartanegara, unsur delik terdiri atas unsur subjektif dan unsur objektif. Unsur yang objektif adalah unsur yang terdapat di luar diri manusia yaitu berupa :³⁰

- a. Suatu tindakan.
- b. Suatu akibat dan
- c. Keadaan (*omstandigheid*).

²⁹ Cornelius Simanjuntak, *Organ Perseroan Terbatas*, Jakarta, Sinar Grafika, 2009, hlm.38

³⁰ Leden Marpaung, *Asas-Teori-Praktik Hukum Pidana*, Sinar Grafika Jakarta, 2005, hlm. 10

Unsur subjektif dari unsur-unsur dari perbuatan dapat berupa:

- a. Kemampuan dapat dipertanggungjawabkan
(*Toerekeningvatbaarheid*)
- b. Kesalahan (*Schuld*).

Kemampuan bertanggung jawab merupakan unsur kesalahan, maka untuk membuktikan adanya kesalahan unsurnya diharus dibuktikan lagi. Mengingat hal ini sukar untuk di buktikan dan memerlukan waktu yang cukup lama, maka unsur kemampuan bertanggung jawab dianggap diam-diam selalu ada karena pada umumnya setiap orang normal batinnya, mampu bertanggung jawab kecuali kalau ada tanda-tanda yang menunjukkan bahwa Terdakwa Djoko Pranggono mungkin jiwanya tidak normal. Kesalahan dalam arti luas, meliputi yaitu sengaja atau, kelalaian (culpa), dan dapat di pertanggung jawabkan.³¹

Hakim memerintahkan pemeriksaan yang khusus terhadap keadaan jiwa Terdakwa Djoko Pranggono sekalipun tidak di minta oleh pihak Terdakwa Djoko Pranggono. Jika hasilnya masih meragukan hakim, sehingga kesalahan tidak ada dan pidana tidak dapat di jatuhkan berdasarkan asas tidak dipidana jika tidak adakesalahan. Untuk dipidananya sipelaku, disyaratkan bahwa tindak pidana yang dilakukannya memenuhi unsur-unsuryang telah ditentukan oleh Undang-Undang. Hal tersebut merupakan landasan hukum pertimbangan hakim.

Rusli Muhammad mengemukakan bahwa pertimbangan hakim dapat dibagi menjadi 2 (dua) kategori, yakni :³²

³¹ Andi Hamzah, *Asas-Asas Hukum Pidana*, RinekaCipta, Jakarta, 2008, hlm. 111

³² Lilik Mulyadi, *Putusan Hakim dalam Hukum Acara Pidana dan Praktik, Teknik Penyusunan dan permasalahannya*, Citra Aditya, Bandung, 2010, hlm. 14

1. Pertimbangan yuridis adalah pertimbangan hakim yang didasarkan pada fakta-fakta yuridis yang terungkap pada persidangan dan oleh undang-undang ditetapkan sebagai hal yang harus dimuat dalam putusan misalnya dakwaan jaksa penuntut umum, keterangan Terdakwa Djoko Pranggono, keterangan saksi, barang-barang bukti, dan pasal-pasal dalam peraturan hukum pidana.
2. Sedangkan pertimbangan non-yuridis dapat dilihat dari latar belakang Terdakwa Djoko Pranggono, akibat perbuatan Terdakwa Djoko Pranggono, kondisi Terdakwa Djoko Pranggono, dan agama Terdakwa Djoko Pranggono.

Fakta-fakta persidangan yang dihadirkan, berorientasi dari lokasi kejadian (*locus delicti*), tempat kejadian (*tempus delicti*), dan modus operandi tentang cara tindak pidana itu dilakukan. Selain itu dapat pula diperhatikan aspek akibat langsung atau tidak langsung dari perbuatan Terdakwa Djoko Pranggono, jenis barang bukti yang digunakan, serta kemampuan Terdakwa Djoko Pranggono untuk mempertanggung jawabkan perbuatannya.