

EFEKTIVITAS SANKSI PIDANA DALAM UNDANG-UNDANG KETENTUAN UMUM PERPAJAKAN DALAM MENANGGULANGI PENGHINDARAN PAJAK KORPORASI

THE EFFECTIVENESS OF CRIMINAL SANCTION ON THE GENERAL PROVISIONS OF TAXATION IN ADDRESSING CORPORATION TAX EVASION

NURCHALIS

Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin
Jl. Perintis Kemerdekaan Km. 10, Tamalanrea Indah, Tamalanrea, Kota Makassar,
Sulawesi Selatan 90245
Email: halislaw@gmail.com

Diterima : 23/12/2017

Revisi : 18/02/2018

Disetujui : 03/02/2018

DOI : 10.25216/JHP.7.1.2018.23-44

ABSTRAK

Penghindaran pajak yang dilakukan dengan skema tertentu oleh wajib pajak badan, dalam hal ini korporasi telah menjadi permasalahan yang sulit diatasi dengan instrumen perundang-undangan yang ada saat ini khususnya melalui ketentuan pidana. Penelitian ini bertujuan menganalisis efektivitas Undang Undang Ketentuan Umum Perpajakan Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah berdasarkan Undang Undang Nomor 16 Tahun 2009 (selanjutnya disebut UU KUP), spesifik ketentuan pidananya dalam mengatasi penghindaran pajak oleh wajib pajak badan. Penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif, dengan pendekatan kualitatif. Data disajikan secara deskriptif untuk mendapatkan kesimpulan yang terkait setiap pokok penelitian. Hasil penelitian ini menunjukkan masih kurang memadainya perangkat pidana dalam UU KUP, diindikasikan dengan masih tingginya nilai penghindaran pajak oleh wajib pajak badan. Pembinaan wajib pajak sebagai tujuan pidana pajak tidaklah berjalan semestinya, terlihat dari kultur pajak wajib pajak badan yang masih menganggap pajak sebagai beban untuk diefisienkan, mulai dari pelaku usaha, hingga akademisi. Dalam penerapannya, pidana pajakpun diterapkan sesuai unsur subjektif dan objektif ketentuan pidana Pasal 38-39 UU KUP. Namun UU KUP ternyata masih menganut pembedaan terhadap orang pribadi sebagaimana dianut KUHP/KUHAP tanpa ada penjelasan lebih lanjut, sehingga menjadi masalah dalam penerapannya terhadap korporasi. Namun dengan adanya Perma Nomor 13 Tahun 2016 maka hal itu dapat dilakukan, meskipun bersifat formil. Disisi lain, pidana UU perpajakan meskipun dikatakan menganut asas *ultimum remedium* namun kenyataannya, ketentuan pidananya masih banyak yang menganut pidana sebagai *premium remedium*.

Kata kunci: penghindaran pajak, pidana, wajib pajak badan

ABSTRACT

Tax evasion by the corporate taxpayer has become difficult to overcome with existing legislation instrument especially by criminal law. This research analyzes the effectiveness of Law Number 6 of 1983 on General Provisions of Taxation as amended by Law Number 16 of 2009 (hereinafter UU KUP), Specifically through its criminal provision, against the corporate taxpayer. This research was a normative legal research with qualitative analysis method. The research was presented descriptively in order to draw the conclusion about each subject of the research. The research result showed the inadequate enforcement of UU KUP showing the high indication of the tax evasion by the corporate taxpayer. The control system of the taxpayer through criminal sanction had not run effectively, it was seen by the culture of the corporate taxpayer who still regards taxes as burdens to be addressed, ranging from business actors to academics. Furthermore, the tax crime was applied according to the subjective and objective elements of the criminal regulation Article 38-39 of UU KUP. However, UU KUP holds punishment system against only individuals as a law subject without any further explanation, as adopted by KUHP / KUHAP. Thus becoming a problem in its application to corporations. Nevertheless, with the presence of Supreme Court Regulation Number 13 of 2016, this case could be done, although it is still a formal regulation. On the other hand, the taxation law, though it was said that it held the principle of ultimum remedium, in reality, its criminal provision was still much embraced the crime as the premium remedium.

Keywords: *tax evasion, crimes, corporate taxpayer*

I. PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Korporasi sebagai wajib pajak badan berperan sangat penting sebagai pembayar pajak sekaligus berpotensi sebagai penghindar pajak terbesar yang sulit dijangkau oleh aturan perpajakan, khususnya Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan (selanjutnya dalam tulisan ini disebut UU KUP). Salah satu kasus terkait penghindaran pajak oleh wajib pajak badan adalah Putusan Mahkamah Agung No. 2239 K/PID.SUS/2012, dimana salah satu yang didakwakan dalam putusan tersebut yaitu PT Asian Agri melalui terdakwa Suwir Laut telah melakukan perbuatan pengisian SPT secara tidak benar dan tidak lengkap menurut Pasal 38 UU KUP. Namun terungkap pula bahwa penghindaran pajak yang dilakukan oleh Asian Agri dilakukan dengan mempergunakan skema *transfer pricing*. *Transfer pricing* adalah sistem skema dengan transfer keuntungan ke perusahaan yang memiliki hubungan istimewa di luar negeri dengan melakukan transaksi penjualan di bawah harga standar untuk meminimalisasi keuntungan sehingga pajak yang dibayarkan pun menjadi rendah.¹

¹¹ Lihat salinan Putusan MA. No. 2239 K/PID.SUS/2012 halaman.4

Penghindaran pajak merupakan pemotongan atau pengurangan kewajiban pajak perusahaan.² Saat ini penghindaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak badan tidak lagi dilakukan dengan cara biasa namun dengan metode yang lebih terskema. Dalam konteks perpajakan internasional secara umum, skema yang biasa dilakukan utamanya oleh PMA menurut, Hutagaol J dan Darussalam³, yaitu (1) *Transfer Pricing*, (2) *Thin Capitalization*, (3) *Controlled Foreign Corporation/CFC*, (4) *Treaty Shopping*.

Pada perkembangannya, modus dan metode penghindaran pajak justru semakin berkembang, memanfaatkan celah perundang-undangan dengan skema tertentu yang biasanya hanya bisa dilakukan oleh korporasi sebagai wajib pajak badan. Dalam ilmu ekonomi sendiri telah dikenal istilah *tax planning* atau manajemen pajak, yaitu sarana untuk memenuhi kewajiban perpajakan tanpa resiko melanggar undang-undang, tetapi jumlah pajak yang dibayar dapat ditekan serendah mungkin untuk memperoleh laba dan likuiditas yang diharapkan.⁴ Namun legalitas *tax planning* sangat bergantung dari penafsiran peraturan perundang-undangan, karena dibuat berdasarkan celah-celah hukum yang ada didalam peraturan perpajakan. Oleh karena itu disinilah letak kekuatan penghindaran pajak dengan skema, karena terencana dengan memanfaatkan celah undang-undang yang ada.

Laporan *Global Financial Integrity Report* yang berjudul *Illicit Financial Flows from Developing Countries* menyebutkan bahwa Indonesia menduduki peringkat ke 9 di dunia dalam hal aliran dana ilegal yang keluar dari Indonesia yang antara tahun 2004 hingga tahun 2013 yaitu mencapai angka 18.071 miliar dollar AS.⁵ Disebutkan bahwa penilaian terhadap aliran dana gelap/illegal dinilai dari dua sumbernya yaitu: 1) Perdagangan dengan nilai faktur yang tidak benar secara sengaja 2) Kebocoran dalam neraca pembayaran. Perdagangan dengan nilai faktur yang tidak benar, merupakan penyebab utama dari aliran dana gelap/illegal dari negara-negara berkembang. Jumlahnya sekitar 83.4 persen dari total aliran dana ilegal. Laporan tersebut menyebutkan bahwa

² Dyreng Hanlon. *The Effects of Managers on Corporate Tax Avoidance*. (Amerika: University of North Carolina, 2008). Hlm.

³ John Hutagaol dan Darussalam. *Kapita Selektta perpajakan* (Jakarta : Salemba Empat, 2006). Hlm. 271

⁴ Sophar Lumbantoruan. *Akuntansi Pajak*. (Edisi Revisi. Jakarta: Penerbit Gramedia, 2004) hlm. 354

⁵ Global Financial Integrity Report. “*Illicit financial Flows From Developing countries*”. Annual Report, 2014. Hlm 8

missinvoicing trade dalam laporan ini dapat dibagi menjadi dua komponen, yaitu ekspor dengan harga dibawah harga faktur dan impor di atas harga faktur (*export under-invoicing and import over-invoicing*). Sehingga dapat disimpulkan bahwa mayoritas aliran dana ilegal berasal dari *export under-invoicing* dan *import over-invoicing*, atau bila kita memperhatikan tindakan yang dimaksud maka dengan kata lain ini adalah suatu tindakan mengalihkan dana dari dalam keluar dengan metode *transfer pricing*.⁶ Dalam konteks perpajakan *transfer pricing* digunakan untuk merekayasa pembebanan harga suatu transaksi antara perusahaan-perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa dalam rangka meminimalkan beban pajak yang terutang secara keseluruhan atas grup perusahaan.⁷ Metode penghindaran pajak ini populer dilakukan oleh wajib pajak badan.

Maraknya perkembangan metode penghindaran pajak oleh wajib pajak badan beserta beberapa fenomena yang penulis paparkan, maka dirasa perlu untuk dikaji bagaimana efektivitas Undang-Undang Perpajakan, utamanya aspek pidananya dalam menanggulangi penghindaran pajak yang dilakukan oleh korporasi. Sebab hukum pajak yang terlanggar wajib ditegakkan oleh pejabat pajak dan hakim pengadilan pajak karena memiliki otoritas untuk menegakkan hukum pajak.⁸ UU KUP beserta ketentuan pidananya, semestinya mampu menjadi instrumen pembinaan dan meningkatkan kesadaran wajib pajak akan kewajibannya, meskipun berbagai faktor menunjukkan kekurangannya.

B. Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan di atas, maka penulis menentukan rumusan masalah sebagai berikut:

1. Bagaimanakah efektivitas pembinaan terhadap wajib pajak badan (korporasi) melalui ketentuan sanksi pidana ?
2. Kapan penghindaran pajak oleh badan (korporasi) dapat dikategorikan perbuatan pidana secara tepat?
3. Bagaimanakah penerapan pidana pajak sebagai *ultimum remedium* dalam UU KUP?

⁶ Ibid, Hlm 10-11

⁷ Gunadi *Transfer Pricing Suatu Tinjauan Akuntansi Manajemen dan Pajak*. (Jakarta: PT Bina Rena Pariwara, 1994) hlm. 184

⁸ M. Djafar Saidi. *Perlindungan Hukum Wajib Pajak Dan Penyelesaian Sengketa Pajak*. (Jakarta : Raja Grafindo Persada, 2007) Hlm. 136-137

C. Metode Penelitian

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian hukum normatif, yang mengutamakan analisis pada norma perundang-undangan yang ada dalam kaitannya baik dengan asas hukum maupun norma perundang-undangan yang lainnya yang terkait. Maka pengumpulan data untuk keperluan analisis dilakukan melalui penelitian kepustakaan (*library research*), dengan menelusuri buku hukum, putusan pengadilan, peraturan perundang-undangan, karya ilmiah dan sebagainya, hingga permintaan data ke instansi terkait. Meskipun demikian, untuk melengkapi beberapa bagian dan menyempurnakan data dalam tulisan ini, sebagai tambahan dilakukan penelitian lapangan (*field research*), dengan melakukan wawancara dengan pihak terkait. Adapun sifat dari penelitian ini adalah penelitian hukum deskriptif, yaitu penelitian yang menggambarkan sekaligus menjelaskan mengenai temuan-temuan yang ada dalam penelitian kemudian melakukan analisa terhadap temuan itu dengan menggunakan logika berpikir hukum (*legal reasoning*).

II. PEMBAHASAN

A. Efektivitas Pembinaan Wajib Pajak Badan Melalui Sanksi Pidana

1. Gambaran Kondisi Kepatuhan Wajib Pajak Badan

Sanksi pidana sebagai bentuk pembinaan wajib pajak, ditegaskan pada penjelasan pasal 38 UU KUP⁹, bahwa dengan adanya sanksi pidana tersebut, diharapkan tumbuh kesadaran wajib pajak untuk mematuhi kewajiban perpajakan seperti yang ditentukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.

Menurut Teori Lawrence M Friedman, budaya hukum (*Culture Law*) adalah suasana pemikiran sosial dan kekuatan sosial yang menentukan bagaimana hukum digunakan, dihindari, atau disalahgunakan. Budaya hukum erat kaitannya dengan kesadaran hukum masyarakat. Semakin tinggi kesadaran hukum masyarakat maka akan tercipta budaya hukum yang baik dan dapat mengubah pola pikir masyarakat mengenai hukum selama ini secara sederhana, tingkat kepatuhan masyarakat terhadap hukum merupakan salah satu indikator dari berfungsinya hukum.¹⁰

⁹ Lihat Penjelasan pasal 38 UU KUP

¹⁰ Mustafa Bola & Romi Librayanto. “Korelasi Putusan hakim tingkat pertama, tingkat banding, dan tingkat kasasi (Suatu Studi tentang Aliran Pemikiran Hukum)”. *Hasanuddin law review*, vol 1(1), (2015). Hal. 40 .doi: <http://dx.doi.org/10.20956/halrev.v1i1.38>

Olehnya untuk menilai efektivitas Pidana Pajak untuk melakukan pembinaan wajib pajak, maka dapat dinilai bagaimana kepatuhan wajib pajak yang dihasilkan sebagai bagian dari sarana pembentukan kultur wajib pajak.

Bila mengukur Rasio Kepatuhan Wajib pajak dari tahun ke tahun dalam data dirjen pajak memang meningkat, akan tetapi jumlah peningkatan yang tidak signifikan. Dari tahun 2014 dengan rasio sekitar 59.12% hanya naik kurang dari 1% di tahun 2015, yaitu sekitar 60,42%. Jumlah wajib pajak yang benar-benar menyampaikan SPT sekitar 60% dari jumlah yang terdaftar setiap tahunnya menunjukkan adanya sejumlah wajib pajak yang tidak melaporkan SPT mereka tepat waktu.¹¹

Bila melihat jumlah kasus dan konflik dengan para wajib pajak yang dihadapi setiap tahun oleh Dirjen Pajak, tercatat dalam statistik tahun 2015 ada sekitar 112,038 sengketa perpajakan dengan wajib pajak. Angka ini meningkat dari tahun sebelumnya yang hanya sebesar 54.587 sengketa. Meskipun demikian bila dibandingkan pada tahun 2012 yang mencapai 1.938.889 sengketa dan 2013 sekitar 1.886.317 kasus terjadi penurunan jumlah sengketa yang sangat drastis. Namun demikian, jumlah 112.038 kasus tetap merupakan jumlah yang cukup banyak dan merupakan tren peningkatan kembali dibandingkan pada tahun sebelumnya.

Gambaran singkat di atas setidaknya memperlihatkan bagaimana kondisi kepatuhan wajib pajak secara garis besar. Sanksi pidana mestinya meningkatkan kepatuhan wajib pajak dalam membayar pajak tepat waktu dan membayar pajak dengan nilai dan jumlah yang benar menurut peraturan perundang-undangan sehingga tidak menimbulkan sengketa di kemudian hari.

2. *Mindset* Wajib Pajak tentang Pajak

Terkait kesadaran wajib pajak, kemudian terkait dengan kultur hukum wajib pajak, sesuai dengan teori dari Lawrence M Friedman sebelumnya. Bagaimana wajib pajak memandang kewajiban pajak yang harus mereka jalankan, akan berpengaruh terhadap bagaimana strategi dan tindakan yang akan dilakukan oleh wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakan mereka, sehingga *mindset* wajib pajak sebagai

bagian dari kultur wajib pajak tentu akan berpengaruh terhadap efektivitas sanksi pidana selama ini.

Hal yang menarik bahwa dalam praktik bisnis, umumnya pengusaha mengidentikkan pembayaran pajak sebagai beban sehingga akan berusaha meminimalkan beban tersebut guna mengoptimalkan laba. Daripada memikirkan pajak sebagai kewajiban mulia atau sebagai kebanggaan sebagaimana slogan yang biasa dibangun oleh Dirjen Pajak, bagi dunia usaha membayar pajak adalah beban, dan beban berarti harus diringankan dengan cara efisiensi. Hal ini sejalan dengan pernyataan Early Suandy bahwa dalam rangka mengefisienkan dan meningkatkan daya saing maka para manajer wajib meminimalkan beban pajak seoptimal mungkin.¹²

Mustamin Anshar,¹³ mengatakan dalam sebuah wawancara bahwa “membayar pajak adalah suatu kebanggaan karena dengan membayar pajak berarti kita akan ikut berpartisipasi dalam membangun negeri ini”. Meskipun demikian, dalam bagian akhir dari diskusi dengan penulis, beliau menambahkan bahwa “dalam dunia usaha, bahwa para pemilik usaha mendirikan usaha pada dasarnya karna ingin memperoleh keuntungan. Dalam hal ini hukum ekonomi pun berlaku, yaitu keinginan memperoleh keuntungan sebesar-besarnya dan pengeluaran sekecil-kecilnya dari usaha tersebut”. Menurut penulis perlu diingat bahwa kewajiban pajak merupakan salah satu unsur pengurang keuntungan yang dapat diperoleh oleh wajib pajak.

Hal ini juga didukung dengan kenyataan bahwa pandangan pajak sebagai beban yang mengurangi keuntungan, bukan hanya tumbuh secara alamiah di kalangan dunia usaha. Namun telah menjadi suatu teori yang berkembang dalam bidang ekonomi dan bisnis. Dalam bidang ilmu ekonomi akuntansi, telah diajarkan mengenai konsep-konsep perencanaan pajak. Penulis mengutip salah satu buku yang menjadi literatur dalam bidang ekonomi memberikan penjelasan mengenai manajemen pajak¹⁴:

“Manajemen pajak merupakan bagian dari manajemen keuangan. manajemen keuangan adalah segala aktivitas yang berhubungan dengan perolehan, pendanaan, dan pengelolaan aktiva dengan beberapa tujuan secara menyeluruh. Oleh karena itu, fungsi pembuatan keputusan manajemen keuangan dapat dibagi menjadi tiga, yaitu keputusan yang berkaitan dengan investasi, pendanaan, dan

¹² Early Suandy. *Perencanaan pajak*. (Jakarta: Salemba Empat, 2003) Hlm. 6

¹³ Beliau selaku Konsultan pajak dan Ketua IKPI (Ikatan Konsultan Pajak Indonesia) cabang Makassar. Wawancara dilakukan di kantor beliau kantor Konsultan pajak Mustamin anshar and Partner, tanggal 27 maret 2016 pukul 10:30-10:55.

¹⁴ Early Suandy.Op.Cit

aktiva. Manajemen keuangan yang efisien membutuhkan suatu tujuan dan sasaran yang digunakan sebagai patokan dalam memberikan penilaian atas efisiensi keputusan keuangan. Dengan demikian tujuan manajemen pajak, harus sejalan dengan tujuan manajemen keuangan, yaitu memperoleh likuiditas dan laba yang memadai”

Penulis menggaris-bawahi pernyataan terakhir dari kutipan di atas, bahwa tujuan manajemen pajak, harus sejalan dengan tujuan manajemen keuangan, yaitu memperoleh likuiditas dan laba yang memadai. Pajak menjadi salah satu objek efisiensi yang menjadi perhatian yang sedemikian tingginya oleh dunia bisnis, karena bahkan telah diajarkan sedari awal dalam dunia pendidikan bahwa pajak adalah salah satu unsur pengurang keuntungan sehingga harus di efisienkan sebagaimana yang telah dipaparkan sebelumnya. Contoh lain dalam prinsip penghematan pajak dalam literatur ekonomi di buku yang sama yang penulis kutip yaitu adanya prinsip *the least and the latest*¹⁵, yaitu membayar dengan jumlah seminimal mungkin dan pada waktu terakhir yang masih diizinkan dalam undang-undang.

Disinilah benturan terjadi, dimana dalam hukum pajak, pihak penegak hukum mengharapkan kepatuhan dan kesadaran pajak dari wajib pajak untuk selalu tepat waktu dalam pembayaran pajaknya. Akan tetapi dalam ilmu ekonomi, para pelaku ekonomi telah diajari mengenai bagaimana pajak dijadikan beban dan bagaimana cara meminimalisir dan menunda pembayarannya jika dimungkinkan. Disini inilah kemudian, keberadaan sanksi pidana benar-benar dipertanyakan bagaimana pengaruhnya dalam membina pola pikir dan perilaku wajib pajak. Berbagai kontradiksi sebagaimana dipaparkan membuat peran ketentuan pidana pajak menjadi tidak terlihat peranannya.

3. Celah Sanksi Pidana yang Mempengaruhi Kultur Wajib Pajak Badan

Sanksi pidana yang diancamkan dalam UU KUP telah cukup berat, baik itu berupa kurungan, penjara, maupun sanksi denda pidana yang cukup besar bahkan hingga mencapai empat kali pajak terutang dan dipastikan sangat memberatkan. Namun kelemahannya bahwa unsur pasal-pasal pidana tersebut spesifik pada tindakan tertentu seperti pemalsuan SPT, tidak memiliki NPWP, dan sebagainya¹⁶. Tidak ada satu pasal pun yang dapat secara memadai untuk dikatakan memenuhi unsur-unsur tindakan *transfer pricing*, maupun tindakan penghindaran pajak dengan skema lainnya untuk dipidana

¹⁵ *Ibid* halaman 119

¹⁶ Lihat pasal 38-39 UU KUP

khusus korporasi. Padahal justru metode inilah yang wajib pajak badan/korporasi biasa gunakan dalam melakukan efisiensi pajak. Mereka melakukan penghindaran tersebut dengan metode yang lebih terstruktur dan terskema. Unsur-unsur objektif dalam rumusan pidana pajak oleh wajib pajak dalam UU KUP sama sekali tidak menyentuh dan menyebutkan dengan jelas, unsur dari suatu perbuatan penghindaran pajak dengan skema semisal transfer pricing.

Pengaturan mengenai penghindaran pajak dengan skema, termasuk *transfer pricing* sendiri ditemukan di luar UU KUP, dalam Pasal 18 ayat 3 UU PPH, dijelaskan lebih lanjut dengan Peraturan Dirjen Pajak Nomor 43 Tahun 2010 yang diubah dengan Peraturan Dirjen Pajak Nomor 32 Tahun 2011. Inti aturan ini adalah penerapan prinsip harga pasar yang wajar sesuai pasal 19 UU PPH. Apabila dalam pemeriksaannya Dirjen Pajak menemukan adanya ketidaksesuaian harga transaksi dengan harga pasar yang wajar, maka Dirjen Pajak dengan kewenangannya akan menetapkan ulang nilai pajak yang harus dibayarkan sesuai dengan koreksi nilai transaksi yang sesuai dengan kewajaran. Pasal 18 ayat 3 terkait *transfer pricing* berbunyi ¹⁷:

“Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya.”

Dalam aturan ini banyak menjelaskan secara lengkap mengenai *arm's length principle* yaitu harga atau laba atas transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa yang ditentukan oleh kekuatan pasar, sehingga transaksi tersebut mencerminkan harga pasar yang wajar.

Dalam pandangan penulis, penetapan ini tidak bisa dianggap sebagai sanksi, sebab sanksi mestinya memberatkan wajib pajak dari apa yang seharusnya mereka bayar. Akan tetapi menetapkan kembali nilai pajak sesuai dengan penghasilan yang didapatkan dari harga pasar yang wajar, berarti memaksa wajib pajak membayar apa yang seharusnya

¹⁷ Lihat UU No 36 Tahun 2008 tentang perubahan keempat atas Undang-Undang No 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan

mereka bayarkan. Ini dapat dikatakan sebagai bentuk koreksi pajak saja. Itupun kemudian wajib pajak dapat mengajukan banding ke pengadilan pajak terkait hal tersebut.

Menurut *Black's Law Dictionary*, *sanction* (sanksi) adalah “a *penalty or coercive measure that results from failure to comply with a law, rule, or order (a sanction for discovery abuse)*” atau sebuah hukuman atau tindakan memaksa yang dihasilkan dari kegagalan untuk mematuhi undang-undang.¹⁸ Sedangkan pengertian sanksi menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia merupakan tanggungan (tindakan atau hukuman) untuk memaksa orang menepati perjanjian atau menaati ketentuan undang-undang (anggaran dasar, perkumpulan dan sebagainya); tindakan (mengenai perekonomian) sebagai hukuman kepada suatu negara; Hukum, (a) imbalan negatif, berupa pembebanan atau penderitaan yang ditentukan dalam hukum; (b) imbalan positif, yang berupa hadiah atau anugerah yang ditentukan dalam hukum.¹⁹

Dari sinilah kemudian penulis menilai, bahwa sanksi yang memadai merupakan unsur yang sangat penting dari sebuah aturan hukum. Bahwa sanksi harus ada unsur pemaksaan dan penderitaan yang dialami oleh si pelanggar sanksi. Berdasarkan analisis di atas, dapat dinilai bahwa celah perundang-undangan terkait sanksi ini masih terbuka lebar untuk dimanfaatkan oleh wajib pajak badan. Baik itu dalam UU KUP terkait rumusan sanksi pidana terhadap penghindaran pajak dengan skema oleh korporasi, maupun unsur sanksi lain di dalam UU PPH yang hanya semacam bersifat koreksi saja, sehingga peraturan terlihat lemah dan tidak mempunyai konsekuensi risiko yang tinggi bila dilanggar oleh wajib pajak.

B. Menetapkan Penghindaran Pajak Sebagai Sebuah Tindak Pidana

1. Penetapan Pidana Penghindaran Pajak Dalam UU KUP

Dalam konsep KUHP, unsur pidana dikenal terdiri atas unsur subjektif dan unsur objektif. Unsur subjektif adalah unsur yang berada dalam diri si pelaku, atau yang berhubungan dengan diri si pelaku, termasuk didalamnya segala sesuatu yang terkandung di dalam hatinya. Asas hukum pidana menyatakan “tidak ada hukuman tanpa kesalahan” (*an act doesn't make a person guilty unless the mind is guilty or actus non facit reum nisi mens sit rea*). Kesalahan yang dimaksud disini adalah kesalahan yang diakibatkan

¹⁸ Samsul Ramli dan Fahrurrazi. *Bacaan Wajib Swakelola Pengadaan Barang/Jasa* (Jakarta: Visimedia Pustaka, 2014) Hlm. 191

¹⁹ Kamus Besar Bahasa Indonesia . (Jakarta : Balai Pustaka, 1995) hlm. 1265.

oleh kesengajaan (*intention/opzet/dolus*) Baik itu kesengajaan sebagai maksud (*oogmerk*), kesengajaan dengan keinsafan pasti (*opzet als zekerheidsbewustz ijn*), kesengajaan dengan keinsafan akan kemungkinan (*dolus eventualis*) serta kealpaan (*negligence or schuld*), yakni tidak berhati-hati; atau dapat menduga akibat perbuatan itu.²⁰

Unsur objektif merupakan unsur dari luar diri pelaku yang terdiri atas: perbuatan manusia, baik berupa *act*, yakni perbuatan aktif atau perbuatan positif atau *omission*, yakni perbuatan pasif atau perbuatan negatif, yaitu perbuatan yang mendiamkan atau membiarkan. Kemudian akibat (*result*) perbuatan manusia yang membahayakan atau merusak, bahkan menghilangkan kepentingan-kepentingan yang dipertahankan oleh hukum, misalnya nyawa, badan, kemerdekaan, hak milik, kehormatan, dan sebagainya. Kemudian keadaan-keadaan (*circumstance*) baik itu keadaan pada saat perbuatan dilakukan maupun keadaan setelah perbuatan dilakukan. Kemudian sifat dapat dihukum dan sifat melawan hukum berkenaan

Dalam pidana KUHP, semua unsur unsur tersebut, baik itu *actus reus* maupun *mens rea* harus terpenuhi keseluruhan untuk memenuhi suatu perbuatan dikatakan sebagai perbuatan pidana. Disisi lain, mulai berkembang teori misalkan pertanggung-jawaban pidana *strict liability* yang tidak mensyaratkan *mens rea*, cukup akibat perbuatan.²¹

Dalam UU KUP, perbuatan yang diancamkan pidana kepada wajib pajak, terdapat pada pasal 38 dan 39 antara lain: tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak, menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP 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 sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29 UU KUP, memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, dan lain sebagainya.²²

²⁰ Insan al- Anshari. *Tindak Pidana Perpajakan*. (Jakarta: Straftrecht Study Center, 2012) Hlm, 13

²¹ Contoh, Dianut UU No 32 Tahun 2009 Tentang Perlindungan Dan Pengelolaan Lingkungan Hidup.

²² Lihat pasal 38-39 UU KUP

Perbuatan pidana dalam sistem hukum pidana kita, bertumpu pada salah satu asas pokoknya yaitu asas legalitas. Bahwa suatu perbuatan dapat dipidana apabila memenuhi rumusan undang-undang (*nulla poena sine lege*).

Terlihat bagaimana dalam Pasal 38 maupun Pasal 39 UU, menyebutkan apa saja unsur-unsur perbuatan yang harus dilakukan untuk memenuhi rumusan pasal tersebut dan dikualifikasikan sebagai suatu tindak pidana. Rumusan pasal tersebut menjelaskan mengenai unsur-unsur subjektif dan objektif agar suatu perbuatan dapat dikatakan sebagai perbuatan pidana dengan jelas, maupun sisi akibat dan keadaan yang diakibatkan oleh tindak pidana tersebut.

Sebagai contoh perkataan “seseorang yang karena kealpaannya”, dalam Pasal 38 menunjukkan syarat subjektif dari pasal ini, dimana menunjukkan sikap batin, kemudian perbuatan sebagai syarat objektifnya, dijelaskan perbuatan tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar.

Dari sisi akibat sebagai salah satu unsur syarat objektif, yaitu membahayakan atau merusak, bahkan menghilangkan kepentingan-kepentingan yang dipertahankan oleh hukum, kemudian keadaan atau *circumstance*, dijelaskan bahwa perbuatan tersebut dilakukan setelah perbuatan pertama kali.

Dari sinilah kemudian maka terpenuhinya semua unsur-unsur baik subjektif maupun objektif dalam unsur pidana di atas dalam rumusan peraturan ini, maka setelah itu dapatlah dikatakan ia sebagai suatu tindak pidana.

Dalam hal ini, jika terbukti perbuatan tersebut telah dilakukan dalam artian melakukan perbuatan (*act*) atau tidak melakukan sesuatu (*omission*) yang diidentifikasi sebagai perbuatan melawan hukum, maka penyidik kemudian hanya perlu membuktikan unsur-unsur subjektif dari perbuatan itu, apakah ada unsur kesengajaan atau kealpaan dari sikap batin pelaku. Kemudian dalam unsur objektifnya apakah perbuatan tersebut dapat memenuhi unsur perbuatan sesuai rumusan undang-undang.

2. Permasalahan Penetapan Pidana Pajak Terhadap Wajib Pajak Badan

Masih segar diingatan bagaimana kasus Asian Agri diputus pidana di Mahkamah Agung tahun 2012, sedang dalam dakwaannya sendiri salah satunya adalah melakukan *transfer pricing*.²³

Pertanyaannya kemudian, jika penghindaran pajak dilakukan dengan skema *transfer pricing* dan pelakunya adalah wajib pajak badan dalam hal ini korporasi, apakah benar-benar dapat memenuhi rumusan pidana dalam pasal 38-39 UU KUP?

Pidana Pajak oleh wajib pajak, jelas tercantum dalam pasal 38-39 UU KUP. Namun terdapat beberapa masalah jika penghindaran pajak telah masuk ke dalam metode yang lebih kompleks seperti penghindaran pajak dengan skema oleh korporasi semacam *transfer pricing*.

Setidaknya dua pokok permasalahan terkait pertanyaan sebelumnya, yaitu tidak jelasnya ketentuan Pidana Pasal 38-39 UU KUP mengatur Unsur Objektif tindakan penghindaran pajak dengan skema oleh korporasi sebagaimana yang dibahas pada bagian II.A.³²⁴ sebelumnya serta yang akan dibahas yaitu pertanggungjawaban pidana pajak terhadap orang sebagai subjek hukum sebagaimana dianut KUHP/KUHAP yang juga dianut dalam UU KUP.

Rumusan pemidanaan dalam UU KUP pasal 38 maupun pasal lainnya, selalu diawali dengan “Setiap Orang”, baik itu “Setiap orang karena Kealpaannya” pada pasal 38, “Setiap orang yang dengan sengaja” pada pasal 39 dan “Setiap orang yang dengan sengaja” pada pasal 39A. Pasal-pasal ini merupakan pasal ancaman pidana bagi wajib pajak. Lanjutan ayat dari pasal tersebut kemudian diikuti dengan unsur objektif perbuatan dan apa yang diancamkan dengan pidana

Memang dalam perkembangan teori pertanggung-jawaban pidana, selain konsep tradisional yaitu tiada pidana tanpa kesalahan (dan kesalahan itu terkait dengan kondisi jiwa) termasuk dianut oleh KUHP/KUHAP kita, telah berkembang teori-teori lain dalam pertanggung-jawaban pidana dalam merespon permasalahan akan tanggung jawab pidana terhadap badan. Akan tetapi dalam UU KUP sama sekali tidak ada penjelasan ataukah pasal yang mengatur mengenai teori pertanggung-jawaban yang digunakan

²³ Lihat salinan Putusan MA. No. 2239 K/PID.SUS/2012 halaman.4

²⁴ Lihat pembahasan terkait pada halaman 9

secara khusus. Dengan demikian maka metode pertanggung-jawaban pidana UU KUP tentu kembali merujuk kepada aturan yang lebih umum yaitu KUHP/KUHAP.

Sebagai perbandingan pengaturan pidana di undang-undang lain, yaitu Undang Undang Nomor 32 Tahun 2009 tentang Perlindungan Dan Pengelolaan Lingkungan Hidup. Meskipun rumusan pidana diundang-undang ini juga menggunakan redaksi “orang”, akan tetapi penulis menemukan hal ini telah diantisipasi dengan adanya Pasal 116 yang menyatakan bahwa tuntutan pidana dan sanksi pidana dapat dijatuhkan kepada badan usaha; dan/atau orang yang memberi perintah untuk melakukan tindak pidana tersebut atau orang yang bertindak sebagai pemimpin kegiatan dalam tindak pidana tersebut.

Kemudian Pasal 118 yang menyatakan bahwa sanksi pidana dijatuhkan kepada badan usaha yang diwakili oleh pengurus yang berwenang mewakili di dalam dan di luar pengadilan sesuai dengan peraturan perundang-undangan selaku pelaku fungsional. Pasal 116 dan Pasal 118 tersebut dengan jelas ditegaskan tentang dapat dipidananya korporasi atau badan terkait tindak pidana dalam pasal-pasal sebelumnya yang diatur oleh undang-undang pengelolaan lingkungan hidup ini.

Kemudian Pasal 88 setiap orang yang tindakannya, usahanya, dan/atau kegiatannya menggunakan B3, menghasilkan dan/atau mengelola limbah B3, dan/atau yang menimbulkan ancaman serius terhadap lingkungan hidup bertanggung-jawab mutlak atas kerugian yang terjadi tanpa perlu pembuktian unsur kesalahan

Dibandingkan dengan UU KUP, terlihat bahwa Undang Undang Lingkungan Hidup ini telah bersifat antisipatif dengan mencantumkan asas pemidanaan yang mereka gunakan, baik itu *vicarious liability*, maupun *strict liability*. Bukan lagi asas pidana tradisional yang mewajibkan sikap batin dalam suatu pertanggung-jawaban pidana, dimana hal antisipatif ini tidak ditemukan dalam UU KUP. Tidak ada pengaturan khusus dalam UU KUP yang mengatur mengenai pemidanaan terhadap korporasi atau wajib pajak badan selain orang. Padahal jika diatur secara khusus dalam undang-undang perpajakan, Hal ini memungkinkan berlakunya asas “*lex specialis derogat lex generalis*” UU KUP terhadap KUHP.

3. Pidana Pajak terhadap Wajib Pajak Badan/Korporasi setelah Adanya Peraturan Mahkamah Agung Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi

Menyikapi permasalahan pemidanaan korporasi sebagai subjek hukum, Mahkamah Agung mengeluarkan pengaturan tentang tata cara penanganan perkara yang dilakukan oleh korporasi, yaitu Peraturan Mahkamah Agung (PERMA) Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Perkara Tindak Pidana oleh Korporasi.

Terkait penerapan pidana pajak terhadap korporasi, Pasal 3 Perma No 13 Tahun 2016 mendefinisikan bahwa tindak pidana oleh korporasi merupakan tindak pidana yang dilakukan oleh orang berdasarkan hubungan kerja, atau berdasarkan hubungan lain, baik sendiri-sendiri maupun bersama-sama yang bertindak untuk dan atas nama korporasi di dalam maupun di luar lingkungan korporasi.

Kemudian Pasal 4 ayat (2), bahwa suatu korporasi telah dapat dinilai bersalah dalam rangka menjatuhkan pidana pada suatu korporasi apabila korporasi tersebut mendapatkan keuntungan atau manfaat yang diperoleh dari tindak pidana yang dilakukan oleh pengurus, maupun pihak pihak lain. Bahkan lebih jauh apabila korporasi yang bersangkutan melakukan pembiaran dan tidak melakukan langkah-langkah nyata terhadap tindak pidana tersebut, maka pihak korporasi dinyatakan harus bertanggung jawab.

Dalam kaitannya dengan pidana pajak, maka hal ini memperluas dan memperjelas jangkauan pidana dalam Pasal 38 dan 39 UU KUP. Sebelumnya, pidana pajak berdasarkan Pasal 38 dan 39 UU KUP yang tidak menyediakan pasal antisipatif terkait pemidanaan pada wajib pajak badan dalam hal ini korporasi, sehingga kembali pada konsep pemidanaan terhadap orang pribadi sebagai subjek hukum sesuai dengan konsep dalam KUHP. Akan tetapi berdasarkan Pasal 4 tersebut bahwa apabila ada suatu korporasi yang mendapatkan keuntungan dari tindak pidana yang dilakukan oleh pengurusnya atau pihak tertentu maka pihak korporasi juga dapat dimintai pertanggungjawaban secara pidana.

Untuk melakukan pemidanaan terhadap korporasi, maka yang harus dilakukan adalah mengidentifikasi, pemeriksaan, dan penyidikan apakah perbuatan pidana pajak yang dilakukan oleh pengurus atau pihak tertentu atas nama korporasi, memberikan keuntungan atau manfaat terhadap wajib pajak badan dalam hal ini korporasi tersebut,

atau setidaknya mengetahui akan tetapi melakukan pembiaran. Apabila ditemukan adanya manfaat yang diperoleh tersebut, atau diketahui melakukan pembiaran, maka hakim dapat menjatuhkan penilaian bersalah sebagaimana Pasal 4 ayat 2 Perma No. 13 tahun 2016.

Tentu saja dalam melakukan suatu pidana pajak, maka pasti dilakukan oleh pengurus dari korporasi itu sebagai aktor intelektual, sebagai *person* yang mempunyai kemampuan berpikir dan melakukan. Namun bukan berarti korporasi yang bersangkutan tidak dapat dituntut pidana. Dalam PERMA Pasal 3 disebutkan bahwa tindak pidana oleh korporasi merupakan tindak pidana yang dilakukan oleh orang berdasarkan hubungan kerja, atau berdasarkan hubungan lain, baik itu sendiri sendiri maupun bersama sama yang bertindak untuk dan atas nama korporasi di dalam maupun di luar lingkungan korporasi.

Perkembangan lain, dimana pemeriksaan dapat dilakukan dengan perkara terpisah antara korporasi sebagai terdakwa/tersangka dengan pengurus yang menjadi terdakwa/tersangka sebagaimana Pasal 11 Perma No. 13 tahun 2016, dimana pemanggilan dapat ditujukan langsung kepada korporasi sebagaimana Pasal 10 yang memuat nama korporasi, tempat dan kedudukan, kebangsaan korporasi, status korporasi dalam perkara pidana (saksi/tersangka/terdakwa), waktu dan tempat dilakukannya pemeriksaan, ringkasan dugaan peristiwa pidana terkait pemanggilan tersebut. Hal ini juga berlaku di peradilan sebagaimana Pasal 12 dan pada Putusan sebagaimana Pasal 24.

Sementara itu, dalam hal penjatuhan pidana, dalam Pasal 25 disebutkan bahwa Hakim menjatuhkan pidana terhadap Korporasi berupa pidana pokok dan/atau pidana tambahan. Pidana pokok yang dapat dijatuhkan terhadap Korporasi adalah pidana denda sementara Pidana tambahan dijatuhkan terhadap Korporasi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Namun tentu perma ini lebih dikenal sebagai pengaturan yang bersifat formil dan bukan materiil mengenai tata cara penanganan perkara pidana yang dilakukan korporasi, termasuk pidana pajak. Meskipun dapat dijadikan pijakan hukum, akan tetapi tentu saja tetap dibutuhkan pengaturan pidana formil dalam undang-undang perpajakan terkait pembedaan terhadap korporasi sebagai wajib pajak badan.

C. Pidana Pajak sebagai *Ultimum Remedium* dalam UU KUP

Pemidanaan dalam hukum pajak dikenal sebagai *ultimum remedium*, yaitu alternatif terakhir dalam penerapan hukum. Saat-saat pidana diterapkan adalah dalam rangka memberikan pembinaan dalam meningkatkan kualitas kepatuhan wajib pajak sebagai jalan terakhir. Maka dalam hal ini, saat hukum administrasi tidak bisa lagi memenuhi maksud dan tujuannya menjadi syarat utama penerapannya.

Menurut Sudarto, hukum pidana mempunyai sanksi yang kejam dibanding hukum lainnya, maka tetap harus diingat bahwa sebagai alat kontrol sosial fungsi hukum pidana adalah subsider artinya hukum pidana hendaknya baru diadakan manakala usaha - usaha lain di luar hukum pidana tidak dapat mengatasi dan tidak memadai.²⁵

Mengenai hal ini, dalam Pasal 58 RUU KUHP 2018 dinyatakan bahwa tujuan pemidanaan adalah:

- a. Mencegah dilakukannya tindak pidana dengan menegakkan norma hukum dari perlindungan dan pengayoman masyarakat;
- b. Memasyarakatkan terpidana dengan mengadakan pembinaan agar menjadikannya orang baik dan berguna;
- c. Menyelesaikan konflik yang ditimbulkan oleh pelaku tindak pidana, memulihkan keseimbangan dengan mendatangkan rasa damai dalam masyarakat;

Van Bemmelen 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 penggunaannya dilakukan jika sanksi - sanksi hukum lain tidak memadai lagi.²⁶

Yang dikenakan sanksi secara pidana terhadap wajib pajak adalah ketentuan Pasal 38 UU KUP tentang pelanggaran akibat kealpaan yaitu tidak menyampaikan SPT

²⁵ Sudarto. *Tongkat, Dasar - Dasar Hukum Pidana Indonesia Dalam Perspektif Pembaharuan*. (Malang: UMM Press, 2009) hlm, 23.

²⁶ PAF Lamintang. *Dasar - Dasar Hukum Pidana di Indonesia*. (Bandung: PT Citra ditya Bakti, 1997) hlm, 17

atau menyampaikan SPT namun tidak benar, kemudian kejahatan pajak akibat kesengajaan yang dijabarkan dalam pasal 39 dan 39A UU KUP yang memuat sembilan macam pidana di pasal 39 dan dua macam pada pasal 39A, dengan ancaman pidana penjara dan denda pidana.

Terkait tindak pidana pajak sebagai *ultimum remedium*, maka ada tiga fase atau situasi ketika dilakukan, dapat dialihkan menjadi sanksi administrasi. Situasi pertama, menurut Pasal 8 ayat 1, disebutkan sepanjang belum dilakukan pemeriksaan, dalam hal ini pemeriksaan bukti permulaan, wajib pajak dapat melakukan pembetulan terhadap SPT-nya yang mengakibatkan utang pajak menjadi lebih besar, kepadanya dikenai sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2 % per bulan atas pajak yang kurang bayar. Apabila ini menjadi pilihan wajib pajak, maka akan menutup peluang untuk dilakukan pemeriksaan.

Kemudian pada fase kedua, sesuai pasal 8 ayat 3, bahwa pemeriksaan sepanjang belum dilakukan penyidikan sebagaimana dimaksud dalam pasal 38 UU KUP, apabila wajib pajak atas kemauan sendiri melakukan pengungkapan atas ketidakbenaran perbuatannya sebagaimana yang dimaksud dalam pasal 38 tersebut, kemudian melakukan pembayaran atas kekurangan pajak beserta denda sebesar 150 persen dari jumlah pajak terutang, maka pemeriksaan terkait adanya pidana tidak akan dilanjutkan ke tahap penyidikan.

Ini adalah bagian kedua dimana meskipun telah dilakukan pemeriksaan terhadap adanya kecurigaan mengenai terjadinya tindak pidana, akan tetapi pemerintah memberikan jalan keluar untuk dialihkan kepada sanksi administrasi dengan meningkatkan denda menjadi 150% dari jumlah pajak yang harus dibayarkan.

Kemudian pada fase ketiga adalah pada fase penyidikan . Ternyata penyidikan dalam pidana pajak pun dapat dihentikan apabila untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan menteri keuangan, jaksa agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan sepanjang perkara pidana tersebut belum dilimpahkan ke pengadilan dengan terlebih dahulu menyelesaikan utang pajaknya ditambah dengan denda administrasi. Pengaturannya dapat kita temukan pada Pasal 44 B yaitu:

- a. Untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan

- b. Penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dilakukan setelah wajib pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan.

Terlihat bagaimana model *ultimum remedium* yang diterapkan oleh undang-undang perpajakan. Namun bukannya menjadi alternatif terakhir, penerapan pidana dalam undang-undang perpajakan malah terlihat diterapkan sejalan dengan ketentuan sanksi administrasi, dengan menyiapkan pintu-pintu pengalihan hukum dari sanksi pidana ke ranah sanksi administrasi pada tiap-tiap fase.

Disisi lain, adanya pengalihan sanksi tersebut pun hanya berlaku terhadap pidana menyampaikan SPT secara tidak benar dan tidak lengkap. Sementara untuk pidana pajak lain tidak ditemukan pengaturan tentang penghentian proses pidana serupa. Sehingga jika hanya satu macam tindak pidana yang diberlakukan pintu pengalihan semacam ini, hal ini meragukan untuk dikatakan sebagai bentuk *ultimum remedium* pidana pajak terhadap hukum pajak. Konsep kapan pidana pajak dikatakan sebagai *ultimum remedium* tidaklah jelas dan tidak dilakukan secara konsisten.

III. PENUTUP

Sanksi pidana sebagai sarana pembinaan wajib pajak belum berjalan efektif. Bahkan terjadi kontra produktif dengan terus berkembangnya kultur hukum yang menganggap pajak sebagai beban. Lebih dari itu bahkan telah terjadi sistematisasi dalam usaha-usaha meminimalisir beban pajak yang dimiliki oleh wajib pajak, mulai dari dunia usaha sendiri hingga ke jalur pendidikan. Hal ini didukung dengan kurang jelasnya pengaturan pidana terhadap wajib pajak badan atau korporasi terkait tindakan penghindaran pajak dengan skema semacam *transfer pricing* dan lainnya. Unsur pasal-pasal pidana pada Pasal 38-39 UU KUP spesifik pada tindakan tertentu seperti pemalsuan SPT, tidak memiliki NPWP, dan sebagainya namun tidak ada satu pasal pun yang dapat secara memadai untuk dikatakan memenuhi unsur-unsur tindakan *transfer pricing*, maupun tindakan penghindaran pajak dengan skema lainnya baik secara subjektif maupun objektif. Padahal justru metode inilah yang wajib pajak badan (korporasi) biasa gunakan dalam melakukan efisiensi pajak.

Pengaturan lain terkait penghindaran pajak dengan skema memang ditemukan dalam pasal 19 UU PPH dimana terkait sanksi, Dirjen Pajak dengan kewenangannya

dapat menetapkan ulang nilai pajak yang harus dibayarkan sesuai dengan koreksi nilai transaksi yang sesuai dengan kewajaran. Namun menurut penulis, penetapan ini tidak bisa dianggap sebagai sanksi sebab sanksi mestinya memberatkan wajib pajak. Menetapkan kembali nilai pajak sesuai dengan penghasilan yang didapatkan dari harga pasar yang wajar, berarti memaksa wajib pajak membayar apa yang seharusnya mereka bayarkan. Ini dapat dikatakan sebagai bentuk koreksi pajak saja. Itupun wajib pajak dapat mengajukan banding ke pengadilan pajak terkait hal tersebut.

Disisi lain, UU KUP juga ditemukan masih menganut Pertanggungjawaban Pidana pajak terhadap orang sebagai subjek hukum sebagaimana dianut KUHP/KUHAP. Hal ini ditegaskan dengan penggunaan redaksi “Orang” dalam ketentuan pidananya tanpa ada pasal lain mengenai ketentuan pidana yang antisipatif menegaskan bahwa wajib pajak badan juga termasuk dalam subjek pidana yang dimaksud dan dimungkinkannya penerapan prinsip *strict liability* maupun *vicarious liability*.

Adanya Perma No 13 tahun 2016, setidaknya menjadi payung hukum yang bisa digunakan secara lebih baik untuk melakukan pemidanaan terhadap wajib pajak badan. Namun tentu PERMA ini lebih dikenal sebagai aturan yang bersifat formil mengenai tata cara penanganan perkara pidana yang dilakukan korporasi, termasuk pidana pajak dan bukan materiil. Meskipun dapat dijadikan pijakan hukum, namun tentu saja tetap dibutuhkan pengaturan pidana materiil dalam undang-undang perpajakan terkait pemidanaan terhadap korporasi sebagai wajib pajak badan.

Kemudian pidana pajak sebagai *ultimum remedium* yang diterapkan oleh undang-undang perpajakan sebagai alternatif terakhir nampaknya belum benar-benar menjadi alternatif terakhir. Pidana dalam undang-undang perpajakan lebih diterapkan sejalan dengan ketentuan sanksi administrasi, dengan menyiapkan pintu-pintu pengalihan hukum dari sanksi pidana ke ranah sanksi administrasi pada tiap fase mulai fase sebelum pemeriksaan, hingga fase penyidikan.

Sayangnya, proses tersebut hanya berlaku terhadap pidana menyampaikan SPT secara tidak benar dan tidak lengkap, sementara pidana lain tidak ada yang mengatur tentang penghentian proses pidana serupa. Jika hanya satu macam pidana pajak yang diberlakukan pintu pengalihan semacam ini, berarti konsep pidana pajak dikatakan sebagai *ultimum remedium* belumlah benar-benar jelas aplikasinya dan membutuhkan kajian lebih lanjut.

IV. DAFTAR PUSTAKA

Buku dan Jurnal

- Al- Anshari, Insan. *Tindak Pidana Perpajakan*. Jakarta: Strafrecht Study Center, 2012.
- John Hutagaol dan Darussalam. *Kapita Selekta perpajakan*. Jakarta: Salemba Empat, 2006.
- Antonius Maria laot Kian, “Tindak Pidana Credit/Debit Card Fraud dan Penerapan Sanksi Pidananya dalam Hukum Pidana Indonesia,” *Hasanuddin law review*. 1(1) (2015): 56. DOI: <http://dx.doi.org/10.20956/halrev.v1i1.39>.
- Gunadi. *Transfer Pricing; suatu tinjauan akuntansi manajemen dan pajak*. Jakarta: Bena rena pariwisata, 1994.
- Hanlon, Dyreng. *The Effects of Managers on Corporate Tax Avoidance*. Amerika: University of North Carolina, 2008.
- Lamintang, PAF. *Dasar - Dasar Hukum Pidana di Indonesia* , Bandung: PT Citra ditya Bakti, 1997.
- Lumbantoruan, Sophar. *Akuntansi Pajak*, Edisi Revisi. Jakarta: Gramedia. 2004.
- Mustafa Bola & Romi Librayanto. “Korelasi Putusan hakim tingkat pertama, tingkat banding, dan tingkat kasasi (Suatu Studi tentang Aliran Pemikiran Hukum)”. *Hasanuddin law review*, 1(1), (2015):40 .doi: <http://dx.doi.org/10.20956/halrev.v1i1.38>
- Ramli, Samsul dan Fahrurrazi. *Bacaan Wajib Swakelola Pengadaan Barang/Jasa* Jakarta: Visimedia Pustaka, 2014.
- Saidi, M. Djafar. *Perlindungan Hukum Wajib Pajak Dan Penyelesaian Sengketa Pajak*. Jakarta : Raja Grafindo Persada, 2007.
- Suandy, Early. *Perencanaan pajak*. Jakarta: Salemba Empat, 2003.
- Sudarto. *Tonggat, Dasar - Dasar Hukum Pidana Indonesia Dalam Perspektif Pembaharuan*. Malang: UMM Press, 2009.
- Sutedi, Adrian. *Hukum Pajak*. Jakarta : Sinar Grafika, 2016.

Laporan dan Undang-Undang

Direktorat Jenderal Pajak.(2016), Laporan Tahunan 2015

Global Financial Integrity Report. “*Illicit financial Flows From Developing countries*”. Annual Report, 2014.

Kamus Besar Bahasa Indonesia. Jakarta : Balai Pustaka, 1995

Peraturan Mahkamah Agung (MA) Nomor 13 Tahun 2016 tentang tata cara penanganan perkara yang dilakukan oleh Korporasi

Per DJP Nomor : Per - 32/Pj/2011 Tentang: Perubahan Atas Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-43/Pj/2010 Tentang Penerapan Prinsip Kewajaran Dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa

UU Ketentuan Umum perpajakan Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah berdasarkan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009

UU No 36 Tahun 2008 tentang perubahan keempat atas Undang-Undang No 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan