

MODUS OPERANDI TINDAK PIDANA PENGGELAPAN PAJAK DI INDONESIA

Yonani¹

¹Universitas Muhammadiyah Palembang

Abstrak

Pajak iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan Undang-Undang dengan tiada mendapat jasa timbal (kontra prestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum. Kejahatan perpajakan dengan menambahkan biaya-biaya fiktif. Membuat kontrak management dengan perusahaan satu grup di luar negeri menimbulkan biaya management fee/technical fee/consultant. Namun sebenarnya, tidak ada jasa yang dilakukan. Kemudian untuk pelunasan management fee/technical fee/consultant fee akan ditransfer dana dari rekening perusahaan ke rekening perusahaan grup di luar negeri. Perusahaan akan membuat biaya atau kwitansi yang sebenarnya tidak ada biaya yang dikeluarkan, kemudian uang pembiayaan fiktif tersebut akan ditransfer dari perusahaan ke rekening penampungan sementara yang selanjutnya akan dibagikan kepada pemegang saham. Dengan membuat kontrak *hedging* atau *wash-out* secara tanggal mundur, Wajib Pajak (WP) akan dibuat selalu rugi dalam *hedging* atau *wash out* tersebut. Pelunasan kerugian *hedging/wash out* akan ditransfer dana dari rekening perusahaan ke rekening perusahaan grup di luar negeri.

Kata Kunci : Operandi, Pajak, Tindak Pidana

Abstract

People's contribution tax to the state treasury is based on the law without receiving any direct merit (contra-performance) which can be directly demonstrated and which is used to pay for public expenses. Tax crime by adding fictitious costs. Making a management contract with a group company abroad incurs management fees/technical fees/consultant costs. But actually, no service is performed. Then, to pay off the management fee/technical fee/consultant fee, funds will be transferred from the company account to the group company account abroad. The company will make costs or receipts where no costs are actually incurred, then the fictitious financing money will be transferred from the company to a temporary escrow account which will then be distributed to shareholders. By making a hedging or wash-out contract with a backdated date, the Taxpayer (WP) will always suffer a loss in the hedging or wash-out. Repayment of hedging/wash out losses will be transferred from the company account to the group company account abroad.

Keywords: Operandi, Tax, Crime

PENDAHULUAN

Pembangunan nasional yang berlangsung secara terus-menerus dan berkesinambungan selama ini, bertujuan meningkatkan kesejahteraan rakyat baik materiil dan spiritual. Untuk merealisasikan tujuan tersebut diperlukan anggaran pembangunan yang



cukup besar. Salah satu usaha untuk mewujudkan peningkatan penerimaan untuk pembangunan tersebut adalah dengan menggali sumber dana yang berasal dari dalam negeri, yaitu pajak. Pengertian pajak menurut Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan adalah “ kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”. Pengertian pajak menurut Adriani adalah:

Iuran kepada negara yang terutang oleh wajib pajak berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapat prestasi secara langsung. Dengan demikian pajak merupakan kewajiban warga negara yang harus dibayarkan kepada negara. Negara mempunyai tugas menyelenggarakan pemerintahan dan kesejahteraan masyarakat dan untuk itu memerlukan biaya. Biaya ini diperoleh dari masyarakat melalui pemungutan pajak, pajak merupakan kewajiban warga negara untuk membiayai rumah tangga negara.¹ Pengertian Pajak Menurut Prof. Dr. Rochmat Soemitro, SH., yaitu: “Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan Undang-Undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal (kontra prestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum”. Pengertian pajak tersebut kemudian dikoreksinya, dan berbunyi sebagai berikut: “Pajak adalah peralihan kekayaan dari pihak rakyat kepada kas negara untuk membiayai pengeluaran rutin dan surplusnya digunakan untuk *public saving* yang merupakan sumber utama untuk membiayai *public investment*”.²

Dari beberapa pengertian pajak di atas maka unsur-unsur pajak adalah :

1. Bahwa pajak itu adalah suatu iuran, atau kewajiban menyerahkan sebagian kekayaan (pendapatan) kepada Negara. Dapat dikatakan bahwa pemerintah menarik sebagian daya beli rakyat untuk negara.
2. Bahwa perpindahan atau penyerahan iuran itu adalah bersifat wajib, dalam arti bahwa bila kewajiban itu tidak dilaksanakan maka dengan sendirinya dapat dipaksakan, artinya: hutang itu dapat ditagih dengan menggunakan kekerasan, seperti surat paksa dan sita.
3. Perpindahan ini adalah berdasarkan undang-undang atau peraturan yang dibuat oleh pemerintah yang berlaku umum. Sekiranya pemungutan pajak tidak didasarkan pada undang-undang atau peraturan, maka ini tidak syah dan dianggap sebagai perampasan hak.
4. Tidak ada jasa timbal (*tegen prestasi*) yang dapat ditunjuk, artinya bahwa antara pembayaran pajak dengan prestasi dari negara tidak ada hubungan langsung. Prestasi dari negara seperti: Hak untuk mendapat perlindungan dari alat-alat negara, hak menggunakan jalan umum, hak untuk mendapatkan pengairan dan sebagainya. Prestasi tersebut tidak ditujukan secara langsung kepada individu pembayar pajak, tetapi ditujukan secara kolektif atau kepada anggota masyarakat secara keseluruhan. Buktinya orang miskin yang tidak membayar pajak pun dapat menikmati prestasi dari negara. Bahkan orang miskin mungkin lebih

¹ Sri Harini, *Pengantar Hukum Indonesia*, Ghalia Indonesia, Bogor, 2006, hlm. 63

² Rochmat Soemitro, *Azas dan Dasar Perpajakan*, Eresco, Bandung, 1990, hlm. 14

banyak menggunakan prestasi dari negara dibanding dengan orang kaya seperti dalam hal penggunaan sarana/kesehatan.

5. Uang yang dikumpulkan tadi oleh negara digunakan untuk membiayai pengeluaran umum yang berguna untuk rakyat, seperti pembuatan jalan, jembatan, gedung, gaji untuk pegawai negeri termasuk ABRI, dan sebagainya.

Pembayaran pajak merupakan perwujudan dari kewajiban kenegaraan dan peran serta Wajib Pajak (WP) untuk secara langsung dan bersama-sama melaksanakan kewajiban perpajakan untuk pembiayaan negara dan pembangunan nasional. Sesuai falsafah undang-undang perpajakan, membayar pajak bukan hanya merupakan kewajiban, tetapi merupakan hak dari setiap warga negara untuk ikut berpartisipasi dalam bentuk peran serta terhadap pembiayaan negara dan pembangunan nasional.³ Peran pajak bagi negara sungguh sangat penting karena pajak memberikan pemasukan bagi keuangan dan pendapatan negara yang sangat besar yang dikelola melalui mekanisme Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara sebesar 65 persen. Pencapaian penerimaan dari sektor pajak tersebut ternyata bukan masalah yang mudah karena berbagai faktor dapat menjadi penghambat antara lain; masalah perekonomian nasional dan internasional, masalah pelayanan birokrasi perpajakan, masalah kepatuhan dan kesadaran wajib pajak dalam membayar pajak, dan yang paling parah adalah masalah mafia dan korupsi pajak baik dari sisi perolehan dan penyeteroran uang pajak ke kas Negara.

Besarnya kerugian yang dialami oleh negara dalam sektor perpajakan memberikan dampak negatif terhadap pembangunan dan perekonomian nasional maupun daerah. Oleh karena itu, kejahatan di bidang perpajakan digolongkan sebagai kejahatan luar biasa (*extra ordinary crimes*) atau kejahatan kerah putih (*white collar crime*) karena umumnya dilakukan oleh orang-orang terdidik dan terhormat yang memiliki kedudukan penting baik dilingkungan penyelenggara negara maupun di kalangan pengusaha dan profesional. Dalam konteks hukum pajak, tindak pidana pajak diartikan suatu peristiwa atau tindakan melanggar hukum atau undang-undang pajak yang dilakukan oleh seseorang yang tindakannya tersebut dapat dipertanggungjawabkan dan oleh undang-undang pajak telah dinyatakan sebagai suatu perbuatan pidana yang dapat dihukum. Dalam Undang-undang Perpajakan tidak dijelaskan apa yang dimaksud dengan tindak pidana pajak. Adapun definisi tindak pidana perpajakan secara jelas dapat dilihat pada penjelasan Pasal 33 ayat (3) Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal, yang menyatakan sebagai berikut:

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 yang tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada negara dan kejahatan lain yang diatur dalam undang-undang yang mengatur perpajakan.

Jenis-jenis perbuatan yang terdapat di dalam tindak pidana perpajakan melihat dari Pasal 39 ayat (1) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat

³ Djoko Slamet Surjoputro, *Buku Panduan Hak dan Kewajiban Wajib Pajak*, Direktorat Penyuluhan Pelayanan dan Humas, Jakarta, 2009, hlm 3.

Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang, yakni: “Setiap orang yang dengan sengaja:

- a. Tidak mendaftarkan diri, atau menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
- b. Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
- c. Menyampaikan Surat Pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
- d. Menolak untuk melakukan pemeriksaan;
- e. Memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar;
- f. Tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lainnya; atau
- g. Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut. Sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara, dipidana dengan pidana penjara paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling tinggi 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar

Tindak pidana di bidang perpajakan termasuk kategori tindak pidana di bidang hukum administrasi yang dikenal sederhana dan lentur dalam penegakan hukumnya sepanjang tujuan dari hukum tersebut tercapai, yaitu Wajib Pajak membayar pajak sesuai dengan kewajibannya. Pidana di bidang perpajakan pada dasarnya merupakan upaya terakhir meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak. Kepatuhan Wajib Pajak sendiri berkaitan dengan penerimaan pajak. Secara filosofis, pidana perpajakan tidak ditujukan untuk pemiskinan pelakunya namun dapat berefek pada pemiskinan pelakunya termasuk pelaku korupsi. Tindak pidana perpajakan termasuk dalam kejahatan luar biasa, kejahatan di bidang perpajakan maka oleh itu harus ditangani secara serius dan dengan cara-cara yang luar biasa pula mengingat hasil kejahatan ini sangat material dalam konteks pendapatan negara, yang apabila dibiarkan begitu saja akan dapat mengganggu stabilitas dan kesinambungan penyelenggaraan negara.⁴ Adapun sanksi yang bisa dijatuhkan pada wajib pajak bisa berupa sanksi administrasi maupun pidana sebagaimana telah diatur dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Perpajakan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Perpajakan

METODE PENELITIAN

Metode penelitian hukum yang digunakan adalah metode normatif merupakan suatu “cara atau teknik yang dilakukan dalam proses penelitian. Penelitian merupakan suatu upaya yang dijalankan untuk memperoleh fakta-fakta dan prinsip-prinsip untuk mewujudkan kebenaran”.⁵

⁴ Anung Karyadi, “Transparansi Internasional Indonesia, Menyikapi Kasus AAG”, (<http://www.google.com>), diakses 2022.

⁵ Mardalis, *Metode Penelitian Suatu Proposal*, Bumi Aksara, Jakarta, 2002, hlm. 24.

PEMBAHASAN

Pada praktik perpajakan saat ini, sering terjadi kesalahan-kesalahan atau tindakan terkait dengan perpajakan yang merugikan kepentingan umum serta merugikan keuangan negara. Hal tersebut dilakukan baik oleh pegawai perpajakan, wajib pajak, kuasa wajib pajak dan pihak-pihak lain yang berkepentingan. Pajak yang dibayar oleh masyarakat yang seharusnya menjadi pendapatan negara, disalahgunakan oleh pihak-pihak yang berkepentingan. Besarnya kerugian yang dialami oleh negara dalam sektor perpajakan memberikan dampak negatif terhadap pembangunan dan perekonomian nasional maupun daerah. Oleh karena itu, kejahatan di bidang perpajakan digolongkan sebagai kejahatan luar biasa (*extra ordinary crimes*) atau kejahatan kerah putih (*white collar crime*) karena umumnya dilakukan oleh orang-orang terdidik dan terhormat yang memiliki kedudukan penting baik di lingkungan penyelenggara negara maupun di kalangan pengusaha dan profesional. Sebagai kejahatan luar biasa, kejahatan di bidang perpajakan harus ditangani secara serius dan dengan cara-cara yang luar biasa pula mengingat hasil kejahatan ini sangat material dalam konteks pendapatan negara, yang apabila dibiarkan begitu saja akan dapat mengganggu stabilitas dan kesinambungan penyelenggaraan negara.³²

Pajak berkaitan erat dengan penghasilan, termasuk penghasilan hasil korupsi, sehingga pelaku korupsi dapat dikenakan hukuman di bidang perpajakan. Selain dapat meningkatkan penerimaan negara, pajak juga dapat memiskinkan pelaku korupsi. Pengenaan sanksi pidana perpajakan bagi pelaku korupsi dinilai paling ampuh untuk memiskinkan pelaku korupsi. Tindak kejahatan di bidang perpajakan merupakan perbuatan melawan hukum yang dilakukan oleh Wajib Pajak (individu atau badan) yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dari sektor pajak, yang dapat dikelompokkan menjadi dua bagian yaitu kealpaan (pelanggaran) dan kesengajaan (kejahatan).³³ Dalam penerapan tindak pidana penggelapan di bidang pajak, perlu dilakukan secara cermat dan hati-hati, mengingat dalam perbuatan tindak pidana di bidang perpajakan hampir selalu berkaitan dan mencakup rumusan tindak pidana lain, baik yang bersifat umum ataupun khusus. Tindak pidana penggelapan pajak tidak dapat dibiarkan berjalan begitu saja kalau suatu negara ingin mencapai tujuannya, karena kalau dibiarkan secara terus menerus, maka akan terbiasa dan menjadi subur dan akan menimbulkan sikap mental pejabat yang selalu mencari jalan pintas yang mudah dan menghalalkan segala cara. Berkembangnya tindak pidana penggelapan pajak saat ini, disebabkan oleh tidak tegasnya aparat penegakan hukum terhadap pelaku tindak pidana di bidang perpajakan. Permasalahan hukum di Indonesia dewasa ini disebabkan karena beberapa hal diantaranya sistem peradilan, perangkat hukum, inkonsistensi penegakan hukum, intervensi kekuasaan maupun perlindungan hukum. Banyak perkara-perkara yang melibatkan pihak penguasa maupun oknum-oknum dari aparat penegak hukum. Sehingga pada saat ini, praktik tindak pidana di bidang perpajakan bukannya semakin berkurang, tetapi semakin bertambah. Berbagai modus dilakukan dalam tindak pidana perpajakan tersebut. Adapun modus tindak

³² Anung Karyadi, "Transparansi Internasional Indonesia, Menyikapi Kasus AAG", 2010, (<http://www.google.com>),

³³ Hadi Irawan, *Pengantar Perpajakan*, Bayu Media, Malang, 2003, hlm. 10

pidana penggelapan pajak menurut Direktur Intelijen dan Penyelidikan DJP, Yuli Kristiyono ada lima yaitu :

1. modus dengan tidak melaporkan penjualan dalam Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan. Dalam modus ini, hasil penjualan yang dilaporkan dalam SPT masuk ke rekening perusahaan, sedangkan penjualan yang tidak dilaporkan dalam SPT dimasukkan ke dalam rekening pemegang saham atau keluarga. Penerimaan penjualan yang tidak dilaporkan dalam SPT atau karena tidak memungut PPN, yang masuk ke rekening perusahaan akan dicatat sebagai hutang pemegang saham.
2. modus kejahatan perpajakan dengan menambahkan biaya-biaya fiktif. Dengan membuat kontrak *management/technical/consultant* dengan perusahaan satu grup di luar negeri untuk menimbulkan biaya *management fee/technical fee/consultant fee*. Namun sebenarnya, tidak ada jasa yang dilakukan. Kemudian untuk pelunasan *management fee/technical fee/consultant fee* akan ditransfer dana dari rekening perusahaan ke rekening perusahaan grup di luar negeri. Kemudian, perusahaan akan membuat biaya atau kwitansi yang sebenarnya tidak ada biaya yang dikeluarkan, kemudian uang pembiayaan fiktif tersebut akan ditransfer dari perusahaan ke rekening penampungan sementara yang selanjutnya akan dibagikan kepada pemegang saham. Selanjutnya, dengan membuat kontrak *hedging* atau *wash-out* secara tanggal mundur, Wajib Pajak (WP) akan dibuat selalu rugi dalam *hedging* atau *wash out* tersebut. Pelunasan kerugian *hedging* atau *wash out* akan ditransfer dana dari rekening perusahaan ke rekening perusahaan grup di luar negeri.
3. menerbitkan atau menggunakan faktur pajak tidak berdasarkan transaksi sebenarnya. Biasanya, tersangka mendirikan perusahaan dan menerbitkan faktur pajak yang tidak didukung dengan transaksi uang dan barang. Perusahaan didirikan hanya untuk menjual faktur pajak. Selain itu, untuk mengurangi setoran PPN, perusahaan dengan sengaja menambahkan atau membeli faktur pajak masukan dengan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya.
4. tidak menyetorkan pajak yang dipotong atau dipungut. Bendaharawan pemerintah memotong PPh 21 atas gaji Pegawai Negeri Sipil (PNS), PPh 23 dan PPh atas proyek pemerintah tetapi tidak melaporkan pemotongan tersebut ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP) dan tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut tersebut ke Bank Persepsi.
5. rekayasa ekspor untuk mendapatkan restitusi PPN. Perusahaan eksportir menambahkan ekspor fiktif atau ekspor dari pengusaha yang lain sebagai penjualan ekspor perusahaannya, kemudian akan mencari faktur pajak masukan yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya untuk tujuan restitusi PPN. Untuk mendukung rekayasa ini, biasanya perusahaan membuat rekayasa penerimaan penjualan ekspor dengan cara terlihat adanya transfer dari perusahaan di luar negeri yang sebenarnya adalah merupakan transfer dari

kelompok usaha mereka.³⁴

Ancaman pidana merupakan bentuk pertanggungjawaban terhadap pelaku penggelapan pajak untuk pelaku kejahatan. Adapun ancaman pidananya adalah pidana penjara selama-lamanya tiga tahun dan atau denda setinggi-tingginya empat kali jumlah pajak yang terhutang yang kurang atau tidak dibayar, serta bagi pelaku pengulangan kejahatan (residive) ancaman pidana dilipatkan dua, dengan ketentuan belum lewat waktu satu tahun. Adapun ketentuan tersebut ada dalam :

1. Pasal 38 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan yang berbunyi: Setiap orang yang karena kealpaannya:
 - a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
 - b. menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dan perbuatan tersebut merupakan perbuatan setelah perbuatan yang pertama kali sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13A, didenda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun.
2. Pasal 39 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan yang berbunyi:
 - (1)Setiap orang yang dengan sengaja: tidak mendaftarkan diri , atau menyalah gunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam pasal 2 ; atau tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; dan menyampaikan surat Pemberitahuan dan atau Keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; atau, menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam pasal 29 ; dan memperlihatkan pembukuan, pencatatan , atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar; atau tidak menyelenggarakan pembukuan, atau pencatatan tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lainnya; atau tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipunggut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, dipidana penjara paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling tinggi (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang bayar.
 - (2)Pidana sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dilipat 2 (dua) apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan.
 - (3)Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP atau NPPK

³⁴<https://www.hukumonline.com/berita/a/lima-modus-kejahatan-perpajakan-lt51c7fa3cc5d4c?page=1>, diakses tanggal 24 Februari 2022

sebagaimana dimaksud dalam ayat 1 huruf (a), atau menyampaikan SP dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap sebagaimana dimaksud dalam ayat 1 huruf (c) dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak, dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling tinggi 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan atau kompensasi yang dilakukan oleh Wajib Pajak.

Di dalam Pasal 38 huruf a dan b Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 dan ketentuan Pasal 39 ayat (1) huruf a, b, c, d, e, f, g, h, i, ayat (2) dan (2) mengatur tentang ketentuan pidana perpajakan tersebut, maka uraian Pasal 38 mengatur tentang kealpaan (culpa) yang terkait dengan Surat Pemberitahuan Pajak (SPT), yang berhubungan dengan Pasal 13A Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Sedangkan di dalam ketentuan Pasal 39, mengatur tentang kesengajaan (dolus) dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT), Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), Nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak (NPPKP), Pemeriksaan, Pembukuan, Penyetoran Pajak, dan Pasal 39 ayat (2) terkait dengan Tindak Pidana Pengulangan menentukan pidana akan ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan. Pasal 30 ayat (3) terkait dengan Tindak Pidana Percobaan, Pasal 39A terkait dengan Tindak Pidana Faktur Pajak.

3. Pasal 41 tentang Sanksi Bagi Pejabat

Pejabat yang karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan hal sebagaimana dimaksud dalam pasal 34, dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp. 4.000.000,- (empat juta rupiah); pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajibannya atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat sebagaimana dimaksud dalam pasal 34, dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling banyak Rp. 10.000.000,- (sepuluh juta rupiah).

4. Pasal 41A tentang Sanksi Bagi Pihak ke tiga.

Setiap orang yang menurut pasal 35 undang-undang ini wajib memberi keterangan atau bukti yang diminta tetapi dengan sengaja tidak memberi keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar, dipidana dengan pidana penjara paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp.10.000.000,- (sepuluh juta rupiah).

5. Pasal 41B tentang Sanksi Bagi Pihak ke tiga.

Setiap orang yang dengan sengaja menhalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan denda paling banyak Rp. 10.000.000,- (sepuluh juta rupiah).

Dari semua ketentuan peraturan itu dapat disimpulkan bahwa perbuatan yang diancam dengan sanksi pidana adalah tindak pidana:

- a. yang dilakukan oleh wajib pajak
- b. yang dilakukan oleh pejabat pajak (fiskus) yang dilakukan oleh pihak ketiga, yang bukan wajib pajak dan bukan pejabat pajak

Di Indonesia, sektor pajak merupakan sumber utama pendanaan Negara, baik untuk tujuan pembangunan, pertahanan maupun pelaksanaan administrasi pemerintahan. Negara sebenarnya merupakan konstruksi yang diciptakan oleh umat manusia (*human creation*) tentang pola hubungan antar manusia dalam kehidupan bermasyarakat yang

diorganisasikan sedemikian rupa untuk maksud memenuhi kepentingan dan tujuan bersama.³⁵ Mengingat begitu pentingnya fungsi dan peran pajak tersebut bagi penyelenggaraan Negara, maka kejahatan di bidang perpajakan (*tax crime*) harus dapat dicegah dan diberantas. Di Indonesia, sektor pajak merupakan sumber utama pendanaan Negara, baik untuk tujuan pembangunan, pertahanan maupun pelaksanaan administrasi pemerintahan. Negara sebenarnya merupakan konstruksi yang diciptakan oleh umat manusia (*human creation*) tentang pola hubungan antar manusia dalam kehidupan bermasyarakat yang diorganisasikan sedemikian rupa untuk maksud memenuhi kepentingan dan tujuan bersama.³⁶ Mengingat begitu pentingnya fungsi dan peran pajak tersebut bagi penyelenggaraan Negara, maka tindak pidana di bidang perpajakan (*tax crime*) harus dapat dicegah dan diberantas, salah satu contoh tindak pidana pajak adalah penggelapan pajak. Pengertian penggelapan pajak (*tax evasion*) adalah :

Tindak Pidana karena merupakan rekayasa subjek (pelaku) dan objek (transaksi) pajak untuk memperoleh penghematan pajak secara melawan hukum (*unlawfully*), dan penggelapan pajak boleh dikatakan merupakan virus yang melekat (*inherent*) pada setiap sistem pajak yang berlaku di hampir setiap yurisdiksi.³⁷

Adapun yang menjadi indikator dari penggelapan pajak menurut M. Zain yaitu :

- a. Tidak menyampaikan SPT.
- b. Menyampaikan SPT dengan tidak benar.
- c. Tidak mendaftarkan diri atau menyalahgunakan NPWP atau Pengukuhan PKP.
- d. Tidak menyetorkan pajak yang telah dipungut atau dipotong.
- e. Berusaha menyuap³⁸

Penggelapan pajak mempunyai risiko terdeteksi yang inherent pula, serta mengundang sanksi pidana badan dan denda. Tidak tertutup kemungkinan bahwa untuk meminimalkan risiko terdeteksi biasanya para pelaku penggelapan dana pajak akan berusaha menyembunyikan atau mengaburkan asal-usul "hasil kejahatan" (*proceeds of crime*) dengan melakukan tindak kejahatan lanjutannya yaitu praktik pencucian uang, agar dapat memaksimalkan utilitas ekspektasi pendapatan dari penggelapan dana pajak tersebut. Dalam tindak penggelapan dana pajak ada beberapa alasan yang menyebabkan pelakumelakukan hal tersebut, dan apakah motif-motif pelaku dalam melakukan penggelapan dana pajak Menurut Rahayu terjadinya penggelapan pajak dipengaruhi berbagai faktor yaitu :

1. Kondisi lingkungan

Lingkungan sosial masyarakat menjadi hal yang tak terpisahkan dari manusia sebagai makhluk sosial, manusia akan selalu saling bergantung satu sama lain. Hampir tidak ditemukan manusia di dunia ini yang hidupnya hanya bergantung pada diri sendiri tanpa memperdulikan keberadaan orang lain, begitu juga dalam dunia perpajakan, manusia akan melihat lingkungan sekitar yang seharusnya mematuhi aturan perpajakan. Mereka saling mengamati terhadap pemenuhan kewajiban perpajakan. Jika kondisi lingkungannya baik (taat aturan), masing-masing individu akan termotivasi untuk mematuhi peraturan perpajakan dengan membayar pajak sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Sebaliknya jika lingkungan sekitar kerap melanggar peraturan. Masyarakat menjadi saling meniru untuk tidak mematuhi peraturan karena dengan membayar pajak, mereka merasa rugi telah membayarnya sementara yang lain tidak.

³⁵ Jimly Asshiddiqie, *Pengantar Ilmu Hukum Tata Negara*, PT. Radja Grafindo, Jakarta, 2014, hlm.11

³⁶ *Ibid*

³⁷ Susno Duadji, *Selayang Pandang dan Kejahatan Asal*, Books Trade Center, Bandung, 2009, hlm.

³⁸ Mohammad Zain, *Manajemen Perpajakan*. Salemba Empat, Jakarta, 2008, hlm.51

2. Pelayanan fiskus yang mengecewakan

Pelayanan aparat pemungut pajak terhadap masyarakat cukup menentukan dalam pengambilan keputusan wajib pajak untuk membayar pajak. Hal tersebut disebabkan oleh perasaan wajib pajak yang merasa dirinya telah kontribusi pada negara dengan membayar pajak. Jika pelayanan yang diberikan telah memuaskan wajib pajak, mereka tentunya merasa telah diapresiasi oleh fiskus. Mereka menganggap bahwa kontribusinya telah dihargai meskipun hanya sekedar dengan pelayanan yang ramah saja. Tapi jika yang dilakukan tidak menunjukkan penghormatan atas usaha wajib pajak, masyarakat merasa malas untuk membayar pajak kembali

3. Tingginya tarif pajak

Pemberlakuan tarif pajak memengaruhi wajib pajak dalam hal pembayaran pajak. Pembebanan pajak yang rendah membuat masyarakat tidak terlalu keberatan untuk memenuhi kewajibannya. Meskipun masih ingin berkelit dari pajak, mereka tidak akan terlalu membangkang terhadap aturan perpajakan karena harta yang berkurang hanyalah sebagian kecilnya. Dengan pembebanan tarif yang tinggi, masyarakat semakin serius berusaha untuk terlepas dari jeratan pajak yang menghantuinya. Wajib pajak ingin mengamankan hartanya sebanyak mungkin dengan berbagai cara karena mereka tengah berusaha untuk mencukupi berbagai kebutuhan hidupnya. Masyarakat tidak ingin apa yang telah diperoleh dengan kerja keras harus hilang begitu saja hanya karena pajak yang tinggi.

4. Sistem administrasi perpajakan yang buruk

Penerapan sistem administrasi pajak mempunyai peranan penting dalam proses pemungutan pajak suatu negara. Dengan sistem administrasi yang bagus, pengelolaan perpajakan akan berjalan lancar dan tidak akan terlalu banyak menemui hambatan yang berarti. Sistem yang baik akan menciptakan manajemen pajak yang profesional, prosedur berlangsung sistematis dan tidak semrawut. Ini membuat masyarakat menjadi terbantu karena pengelolaan pajak yang tidak membingungkan dan transparan. Seandainya sistem yang diterapkan berjalan jauh dari harapan, masyarakat menjadi berkeinginan untuk menghindari pajak. Mereka bertanya - tanya apakah pajak yang telah dibayarnya akan dikelola dengan baik atau tidak. Setelah timbul pemikiran yang menyangsikan kinerja fiskus seperti itu, kemungkinan besar banyak wajib pajak yang benar - benar `lari` dari kewajiban membayar pajak.

5. Rekayasa ekspor untuk mendapatkan restitusi PPN.

Perusahaan eksportir menambahkan ekspor fiktif atau ekspor dari pengusaha yang lain sebagai penjualan ekspor perusahaannya, kemudian akan mencari faktur pajak masukan yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya untuk tujuan restitusi PPN. Untuk mendukung rekayasa ini, biasanya perusahaan membuat rekayasa penerimaan penjualan ekspor dengan cara terlihat adanya transfer dari perusahaan di luar negeri yang sebenarnya adalah merupakan transfer dari kelompok usaha mereka. Selain itu menurut Wallschutzki beberapa alasan yang menjadi pertimbangan Wajib Pajak untuk melakukan penggelapan pajak adalah sebagai berikut.

- a. Ada peluang untuk melakukan penghindaran pajak karena ketentuan perpajakan yang ada belum mengatur secara jelas mengenai ketentuan -ketentuan tertentu.
- b. Kemungkinan perbuatannya diketahui relatif kecil.
- c. Manfaat yang diperoleh relatif besar daripada risikonya.
- d. Sanksi perpajakan yang tidak terlalu berat.
- e. Ketentuan perpajakan tidak berlaku sama terhadap seluruh Wajib Pajak.
- f. Pelaksanaan penegakan hukum yang bervariasi.⁴⁰

⁴⁰ Safri Nurmantu, *op.cit*, hlm.77

Adapun yang menjadi indikator dari penggelapan pajak menurut M. Zain yaitu :

- a. Tidak menyampaikan SPT.
- b. Menyampaikan SPT dengan tidak benar.
- c. Tidak mendaftarkan diri atau menyalahgunakan NPWP atau Pengukuhan PKP.
- d. Tidak menyetorkan pajak yang telah dipungut atau dipotong.
- e. Berusaha menyuap⁴¹

KESIMPULAN

Modus dengan tidak melaporkan penjualan dalam Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan. Dalam modus ini, hasil penjualan yang dilaporkan dalam SPT masuk ke rekening perusahaan, sedangkan penjualan yang tidak dilaporkan dalam SPT dimasukkan ke dalam rekening pemegang saham atau keluarga. Penerimaan penjualan yang tidak dilaporkan dalam SPT atau karena tidak memungut PPN, yang masuk ke rekening perusahaan akan dicatat sebagai hutang pemegang saham. dengan membuat kontrak *hedging* atau *wash-out* secara tanggal mundur, Wajib Pajak (WP) akan dibuat selalu rugi dalam *hedging* atau *wash out* tersebut. Pelunasan kerugian *hedging* atau *wash out* akan ditransfer dana dari rekening perusahaan ke rekening perusahaan grup di luar negeri. menerbitkan atau menggunakan faktur pajak tidak berdasarkan transaksi sebenarnya. Biasanya, tersangka mendirikan perusahaan dan menerbitkan faktur pajak yang tidak didukung dengan transaksi uang dan barang. Perusahaan didirikan hanya untuk menjual faktur pajak. Selain itu, untuk mengurangi setoran PPN, perusahaan dengan sengaja menambahkan atau membeli faktur pajak masukan dengan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya. tidak menyetorkan pajak yang dipotong atau dipungut. Bendaharawan pemerintah memotong PPh 21 atas gaji Pegawai Negeri Sipil (PNS), PPh 23 dan PPh atas proyek pemerintah tetapi tidak melaporkan pemotongan tersebut ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP) dan tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut tersebut ke Bank Persepsi. Lingkungan sosial masyarakat menjadi hal yang tak terpisahkan dari manusia sebagai makhluk sosial, manusia akan selalu saling bergantung satu sama lain. Hampir tidak ditemukan manusia di dunia ini yang hidupnya hanya bergantung pada diri sendiri tanpa memperdulikan keberadaan orang lain, begitu juga dalam dunia perpajakan, manusia akan melihat lingkungan sekitar yang seharusnya mematuhi aturan perpajakan. Mereka saling mengamati terhadap pemenuhan kewajiban perpajakan. Jika kondisi lingkungannya baik (taat aturan), masing-masing individu akan termotivasi untuk mematuhi peraturan perpajakan dengan membayar pajak sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Sebaliknya jika lingkungan sekitar kerap melanggar peraturan. Masyarakat menjadi saling meniru untuk tidak mematuhi peraturan karena dengan membayar pajak, mereka merasa rugi telah membayarnya sementara yang lain tidak. Penerapan sistem administrasi pajak mempunyai peranan penting dalam proses pemungutan pajak suatu negara. Dengan sistem administrasi yang bagus, pengelolaan perpajakan akan berjalan lancar dan tidak akan terlalu banyak menemui hambatan yang berarti. Sistem yang baik akan menciptakan manajemen pajak yang profesional, prosedur berlangsung sistematis dan tidak semrawut. Ini membuat masyarakat menjadi terbantu karena pengelolaan pajak yang tidak membingungkan dan transparan. Seandainya sistem yang diterapkan berjalan jauh dari harapan, masyarakat menjadi berkeinginan untuk menghindari pajak. Mereka bertanya-tanya apakah pajak yang telah dibayarnya akan dikelola dengan baik atau tidak. Setelah timbul pemikiran yang menyangsikan kinerja fiskus seperti itu, kemungkinan besar banyak wajib pajak yang benar-benar 'lari' dari kewajiban membayar pajak.

⁴¹ Mohammad Zain, *Op.cit*, hlm.51

DAFTAR PUSTAKA

- A. Zainal Abidin Farid, *Hukum Pidana I*, Cetakan Pertama, Sinar Grafika, Jakarta, 1995
- Bahori, *Pengantar Hukum Pajak*, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta, 1995
- Barda Nawawi Arief, *Perbandingan Hukum Pidana*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2013
- Djoko Slamet Surjoputro, *Buku Panduan Hak dan Kewajiban Wajib Pajak*, Direktorat Penyuluhan Pelayanan dan Humas, Jakarta, 2009
- Erly Suandy, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, 2014
- Hadi Irawan, *Pengantar Perpajakan*, Bayu Media, Malang, 2003
- I Made Widnyana, *Asas-asas Hukum Pidana; buku Panduan Mahasiswa*, fikahati Aneska, Jakarta, 2010
- Jimly Asshiddiqie, *Pengantar Ilmu Hukum Tata Negara*, PT. Radja Grafindo, Jakarta, 2014
- Kartini Kartono, *Metode Pembuatan Kertas Kerja Atau Skripsi Ilmu Hukum*, PT. Mandar Maju, Bandung, 1995
- Leden Marpaung, *Unsur-unsur Perbuatan yang Dapat Dihukum (Deik)*, Cetakan Pertama, Sinar Grafika, Jakarta, 1991
- Mardalis, *Metode Penelitian Suatu Proposal*, Bumi Aksara, Jakarta, 2002
- Moeljatno, *Asas-Asas Hukum Pidana*, Rineka Cipta, Jakarta, 2008
- Mohammad Zain, *Manajemen Perpajakan*. Salemba Empat, Jakarta, 2008
- R. Abdoel Djamali, *Pengantar Hukum Indonesia*, Edisi Revisi, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2006
- R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT. Refika Aditama, Cetakan Pertama Edisi Keempat, Bandung, 2003
- Rahayu, *Perpajakan Indonesia.*, Graha Ilmu. Yogyakarta, 2010
- Rochmat Soemitro, *Azas dan Dasar Perpajakan*, Eresco, Bandung, 1990
- Sri Harini, *Pengantar Hukum Indonesia*, Ghalia Indonesia, Bogor, 2006
- Sudarto, *Hukum Pidana I*, Cetakan kedua, Universitas Diponegoro, Semarang 1990
- Susno Duadji, *Selayang Pandang dan Kejahatan Asal*, Books Trade Center, Bandung, 2009