



ISSN Print:
e-ISSN: 2657-0343



Kantor Editor: Program Studi Magister Ilmu Hukum Fakultas Hukum Palembang Sumatera Selatan-30139 Indonesia.
Telepon: +62711-580063 Fax: +62711-581179
E-mail : lexlata@fh.unsri.ac.id
Website : <http://journal.fh.unsri.ac.id/index.php/LexS>

PENEGAKAN HUKUM PIDANA TERHADAP PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA (STUDI PUTUSAN NO. 1794/B/PK/Pjk/2018 DAN STUDI PUTUSAN NO. 446/B/PK/Pjk/2018)

Oleh:

M. Revan Hibatullah*, Achmad Romsan**

Abstrak : Penghindaran Pajak Berganda diatur di dalam “Pasal 39 UU No. 16 Tahun 2009 Tentang KUP”. Tujuan dari jurnal ilmiah Untuk menganalisis dan menjelaskan penegakan hukum terhadap penghindaran pajak berganda di masa akan datang. Penelitian ini menggunakan metode penelitian yuridis normatif, pendekatan undang-undang dan kasus. Hasil penelitian ini adalah Kebijakan hukum pidana dalam penegakan hukum pidana terhadap penghindaran pajak berganda di masa akan datang harus adanya pidana tambahan di dalam rumusan “Pasal 39 UU No. 16 Tahun 2009 Tentang KUP” belum mengatur secara tegas mengenai: pencabutan izin usaha, pelarangan permanen untuk melakukan perbuatan usaha, penutupan seluruh atau sebagian usaha, pembekuan seluruh atau sebagian kegiatan usaha, dan pembubaran korporasi atau perusahaan tersebut untuk penegakan hukum pidana terhadap penghindaran pajak berganda yang akan datang serta pihak berkepentingan saling berkoordinasi dalam menangani kasus penghindaran pajak berganda tersebut. Saran dari penulis adalah harus adanya pidana tambahan di dalam rumusan pada “Pasal 39 UU No. 16 Tahun 2009 Tentang KUP” mengenai: pencabutan izin usaha, pelarangan permanen untuk melakukan perbuatan usaha, penutupan seluruh atau sebagian usaha, pembekuan seluruh atau sebagian kegiatan usaha, dan pembubaran korporasi atau perusahaan tersebut.

Kata Kunci: Kebijakan Hukum Pidana, Penegakan Hukum Pidana, dan Penghindaran Pajak Berganda.

***Abstract :** Avoidance of Double Taxation is regulated in "Article 39 of Law no. 16 of 2009 concerning KUP". The purpose of scientific journals is to analyze and explain law enforcement against double tax avoidance in the future. This study uses normative juridical research methods, legal and case approaches. The results of this study are that criminal law policy in enforcing criminal law against double taxation avoidance in the future requires additional punishment in the formulation of "Article 39 of Law no. 16 of*

2009 concerning KUP "has not explicitly regulated: revocation of business licenses, permanent prohibition to carry out business actions, closing all or part of businesses, freezing all or part of business activities, and dissolving the corporation or company for enforcement of criminal law against double tax avoidance in the future as well as interested parties to coordinate with each other in handling the double tax avoidance case. The suggestion from the author is that there should be additional punishment in the formulation of "Article 39 of Law No. 16 of 2009 concerning KUP" regarding: revocation of business licenses, permanent prohibition to carry out business activities, closing all or part of a business, freezing all or part of business activities, and dissolving the corporation or company.

Keywords : *Criminal Law Policy, Criminal Law Enforcement, and Avoidance of Double Taxation..*

Riwayat Artikel:

Diterima : 04 April 2022
 Revisi : 12 Agustus 2022
 Disetujui : 05 Oktober 2022

* Kantor Hukum Agung Sriwijaya & Partners, Kota Palembang, Provinsi Sumatera Selatan.
 Email: revanmaster022@gmail.com.

**Program Doktor Ilmu Hukum, Fakultas Hukum Universitas Sriwijaya, Palembang, Sumatera Selatan. Email: achmadromsan@fh.unsri.ac.id.

LATAR BELAKANG

Hukum pajak internasional adalah bagian hukum pajak nasional yang terdiri dari kaidah, baik kaidah-kaidah nasional maupun kaidah yang berasal dari perjanjian antarnegara dan dari kebiasaan yang telah diterima baik oleh negara-negara di dunia untuk mengatur persoalan perpajakan dan dapat ditunjukkan adanya unsur-unsur asing, baik mengenai subjek pajak maupun objek pajak.¹ Faktanya, meskipun telah ada hukum pajak internasional, dengan sistem perpajakan yang berbeda-beda antarnegara, dapat menimbulkan terjadinya pengenaan pajak berganda, yang dapat menimbulkan terjadinya penyelundupan pajak atau penghindaran pajak dengan melakukan kegiatan illegal agar mendapatkan beban pajak yang minim dengan memanfaatkan berbagai celah yang ada dan terbuka untuk mengelak membayar kewajiban pajak di negara sumber penghasilan maupun di negara domisili.² Untuk mencegah hal-hal tersebut diperlukan suatu bentuk dasar hukum yang kuat berupa Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) atau *Tax Treaty* antar negara bersangkutan yang tegas sehingga mengurangi resiko terjadinya pajak berganda, arus

¹ Y. Sri Pudyatmoko. 2009. *Pengantar Hukum Pajak*. Yogyakarta: Andi. hlm.204.

² Sony Devano dan Siti Kurnia R. 2006. *Perpajakan, Konsep, Teori, dan Isu*, Jakarta: Kencana Prenada Media Group, hlm.205.

pemasukan modal dari suatu negara ke negara lain, dan juga mencegah timbulnya perbedaan antar dua dasar hukum pajak yang berbeda dari dua negara. Hanya saja kekurangan dari Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B)³ ini terletak pada proses kompromi antar negara yang Panjang, hal tersebut tergantung pada sejauh mana negara tersebut menentukan hak pungutan pajak internasionalnya. Di dalam perpajakan internasional mempunyai dua model persetujuan penghindaran pajak berganda yaitu: *Organization for Economic Cooperation and Development Model (OECD Model)*, dan *United Nation Model (UN Model)*.⁴ Indonesia cenderung memakai UN Model sebagai acuan dalam P3B dikarenakan Indonesia merupakan anggota dari Perserikatan Bangsa-Bangsa (PBB) itu sendiri, namun juga di modifikasi dengan OECD Model. Dengan tujuan untuk melindungi kepentingan system pajak negara dan agar sesuai dengan hasil negoisasi kedua belah pihak.

Penegakan hukum pidana dalam tindak pidana perpajakan, tampaknya belum memberikan efek jera kepada wajib pajak untuk melakukan pelanggaran dan atau kejahatan dalam bidang perpajakan seperti penghindaran/penggelapan pajak.⁵ Belum optimalnya penegakan hukum pidana terhadap korporasi sebagai pelaku tindak pidana di bidang perpajakan tersebut.⁶ Karena dihadapkan dengan berbagai kendala, baik dari segi substansi, aparatur maupun budaya hukum.⁷ Penegakan hukum pidana dalam bidang pajak tentunya mempunyai tujuan tertentu, yaitu agar ketentuan hukum di bidang pajak tersebut dapat dijalankan sebagaimana mestinya sehingga dapat mewujudkan keadilan, kepastian dan keseimbangan antara para pihak yang terlibat di dalamnya.⁸ Untuk itu, setiap tindakan yang melanggar ketentuan hukum yang dilakukan oleh pihak fiskus, Wajib Pajak atau Penanggung Pajak, maupun pihak ketiga harus dikenakan sanksi. Agar ketentuan hukum tersebut dapat berlaku sebagaimana mestinya, diperlukan upaya penegakan dan pencegahan supaya pelanggaran atau kejahatan tersebut tidak terjadi.⁹

Data kasus mengenai Penghindaran Pajak Berganda di Indonesia sejumlah 3168 kasus dari tahun ke tahun.¹⁰ Sanksi Pidana terhadap Penghindaran Pajak Berganda pada “Tindak Pidana di

³ Dina Lathifa. P3B: Pengertian, Prosedur, dan Syarat Pemanfaatannya, Online Pajak. Tersedia pada: <https://www.online-pajak.com/tentang-efiling/p3b>, (diakses pada: 20 April 2021).

⁴ *Ibid.*

⁵ Lawrence M Friedmann. 2011. *Teori-Teori Hukum Klasik Dan Kontemporer*. Jakarta: Ghalia Indonesia. hlm.48.

⁶ Marulak Pardede. “Aspek Hukum Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi Oleh Korporasi Dalam Bidang Perpajakan,” *Jurnal Penelitian Hukum DE JURE* 20, no. 3 (2020): 335-362.

⁷ *Ibid.*, hlm. 336.

⁸ Bambang Ali Kusumo. “Sanksi Hukum di Bidang Perpajakan,” *Wacana Hukum* 8, no. 2 (2009): 93-106.

⁹ *Ibid.*, hlm. 96.

¹⁰ Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia.

bidang Perpajakan yang diatur di dalam Bab VIII dari pasal 38 sampai dengan pasal 43A Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP). Permasalahan yang kerap terjadi, adalah pada saat perusahaan tersebut melakukan upaya penghindaran pajak (*Tax Avoidance*) dengan berbagai dalih. Berdasarkan latar belakang di atas, meskipun negara Indonesia telah memiliki Perstujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dan sudah ada undang-undang domestik yang mengatur tentang perpajakan, masih banyak celah bagi perusahaan investasi di Indonesia untuk menghindari pajak yang seharusnya dibayarkan. Pada artikel ini penulis membahas rumusan masalah ialah mengenai penegakan hukum pidana terhadap penghindaran pajak berganda di masa akan datang.

METODE

Penulisan Jurnal ini merupakan penelitian Yuridis Normatif. Pada jenis penelitian ini, yang diteliti berupa bahan pustaka atau data sekunder yang terdiri dari bahan hukum primer, sekunder, dan tersier.

ANALISIS DAN DISKUSI

Penegakan Hukum Pidana Terhadap Penghindaran Pajak Berganda Di Masa Akan Datang

Semua bangsa telah menyadari bahwa pentingnya pajak bagi setiap negara-negara di dunia khususnya Indonesia. Oleh karena itu, pemerintah berkomitmen untuk melaksanakan penegakan dan penanggulangan tindak pidana perpajakan terhadap penghindaran pajak berganda di Indonesia. Dalam Penegakan hukum terhadap penghindaran pajak berganda di masa akan datang, diperlukan pendekatan yang berorientasikan pada kebijakan kriminal sebagai upaya perlindungan masyarakat demi tercapainya kesejahteraan masyarakat.¹¹ Sebagai kebijakan yang nasional maka kebijakan kriminal harus berhubungan dengan kebijakan aplikatif yaitu kebijakan untuk bagaimana mengoperasionalisasikan peraturan perundang-undangan hukum pidana yang berlaku pada saat ini dalam rangka menangani masalah tindak pidana perpajakan mengenai penghindaran pajak berganda.¹² Upaya penanggulangan kejahatan dapat ditempuh dengan penerapan hukum pidana (*criminal law application*), pencegahan tanpa pidana (*prevention without punishment*), dan

¹¹ Hamdan. 1997. *Politik Hukum Pidana*, Jakarta: PT. Grafindo Persada, hlm.5.

¹² Hatta, "Kontradiktif Penerapan Hukum Pajak Berganda Di Indonesia," *Al-Ishlah: Jurnal Ilmiah Hukum* 21, no. 1 (2018): 50-58.

mempengaruhi pandangan masyarakat mengenai kejahatan dan pemidanaan mengenai penghindaran pajak berganda.¹³

Terhadap prinsip-prinsip yang dikemukakan di atas, dapat dipahami bahwa apabila masih ada cara lain untuk mengendalikan ketertiban sosial, maka penggunaan hukum pidana dapat ditiadakan, kebijakan ini disebut sebagai kebijakan non penal. Kebijakan non penal untuk mengatasi masalah-masalah sosial adalah lewat kebijakan sosial (*social policy*).¹⁴ Sebaliknya apabila cara pengendalian lain yaitu dengan cara menggunakan kebijakan sosial tidak mampu mengatasi tindak pidana, maka jalan yang dipaksa melalui kebijakan penal (kebijakan hukum pidana). Dua masalah sentral dalam kebijakan tindak pidana dengan menggunakan sarana penal adalah masalah perbuatan apa yang seharusnya dijadikan tindak pidana dan sanksi apa yang sebaiknya digunakan atau dikenakan kepada si pelanggar.¹⁵ Berdasarkan substansi hukum upaya penal dan non penal sebagaimana yang telah diuraikan di atas, maka peneliti menguraikan upaya penal dan non penal sebagai kebijakan kriminal dalam rangka menanggulangi tindak pidana perpajakan mengenai penghindaran pajak berganda di masa akan datang, yaitu sebagai berikut:

1. Upaya Penal

Upaya penal penanggulangan tindak pidana perpajakan mengenai penghindaran pajak berganda di masa akan datang, yaitu:

a. Pertanggungjawaban pidana dan penerapan sanksi pidana

Pertanggungjawaban pidana yang dapat dikenakan terhadap pelaku persekusi harus dilihat dari kesalahan yang dilakukan pelaku tersebut sehingga ia dipandang telah melakukan perbuatan yang dianggap melakukan tersebut. Kesalahan berpengaruh besar terhadap pertanggungjawaban pidana karena pertanggungjawaban pidana berdasarkan kesalahan. Untuk adanya kesalahan yang berakibat pada di pidananya terdakawa maka terdakwa haruslah seseorang yang perbuatan pidananya dapat diminta pertanggungjawaban pidana apabila telah memenuhi syarat-syarat, yaitu sebagai berikut:¹⁶

1. Adanya perbuatan bersifat melawan hukum;
2. Kemampuan bertanggungjawab;

¹³ Soerjono Soekanto. 1988. *Efektifitas Hukum dan Peranan Saksi*, Bandung: Remaja Karya, hlm.68.

¹⁴ Beby Suryani Fithri, "Pendekatan Integral Penal Policy dan Non Penal Policy dalam Penanggulangan Kejahatan Anak," *Doktrina: Journal of Law* 1, no. 2 (2018): 69-89.

¹⁵ *Ibid*, hlm. 25.

¹⁶ Moeljatno. 1993. *Asas-Asas Hukum Pidana*, Jakarta: Rineka Cipta, hlm.20.

3. Kesalahan; dan
4. Tidak ada alasan pemaaf

Apabila unsur-unsur telah terpenuhi, maka yang bersangkutan bisa dinyatakan bersalah atau mempunyai pertanggungjawaban pidana.

b. Pengaturan Sebelumnya/Sekarang

Pengaturan tindak pidana perpajakan mengenai penghindaran pajak berganda diatur di Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan. Pada Pasal 26 UU No. 36 Tahun 36 Tahun 2008 Tentang Pajak penghasilan hanya membahas perjanjian Indonesia dan Negara Asing yang melakukan usaha di Indonesia dan pada “Pasal 32 UU No. 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan” hanya membahas pengertian dari Penghindaran Pajak Berganda. Sedangkan di dalam Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dari Pasal 38 sampai dengan Pasal 43A membahas sanksi pidana. Akan tetapi, sanksi pidana tersebut untuk seluruh tindak pidana perpajakan, belum mengatur spesifik mengenai tindak pidana perpajakan mengenai penghindaran pajak berganda di Indonesia.

Proses penyidikan tindak pidana perpajakan diatur di dalam “Pasal 44 Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 Tentang KUP, menyatakan:

1. Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan hanya dapat dilakukan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil (PPNS) tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik tindak pidana di bidang perpajakan.
2. Wewenang penyidik sebagaimana dimaksud pada ayat 1 adalah
 - a. Menerima, mencari, mengumpulkan, dan meneliti keterangan atau laporan berkenalan dengan tindak pidana di bidang perpajakan agar keterangan atau laporan tersebut menjadi lebih lengkap dan jelas;
 - b. Meneliti, mencari, dan mengumpulkan keterangan mengenai orang pribadi atau badan tentang kebenaran perbuatan yang dilakukan sehubungan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
 - c. Meminta keterangan dan bahan bukti dari orang pribadi atau badan sehubungan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
 - d. Memeriksa buku, catatan, dan dokumen lain berkenaan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;

- e. Melakukan penggeledahan untuk mendapatkan bahan bukti pembukuan, pencatatan, dan dokumen lain, serta melakukan penyitaan terhadap bahan bukti tersebut;
 - f. Meminta bantuan tenaga ahli dalam rangka pelaksanaan tugas penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan;
 - g. Menyuruh berhenti dan/atau melarang seseorang meninggalkan ruangan atau tempat pada saat pemeriksaan sedang berlangsung dan memeriksa identitas orang, benda, dan/atau dokumen yang dibawa;
 - h. Memotret seseorang yang berkaitan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
 - i. Memanggil orang untuk didengar keterangannya dan diperiksa sebagai tersangka atau saksi;
 - j. Menghentikan penyidikan; dan/atau
 - k. Melakukan tindakan lain yang perlu untuk kelancaran penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan menurut ketentuan peraturan perundang-undangan.
3. Penyidik sebagaimana dimaksud pada ayat 1 memberitahukan dimulainya penyidikan dan menyampaikan hasil penyidikannya kepada penuntut umum melalui penyidik pejabat Polisi Negara Republik Indonesia sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam undang-undang Hukum Acara Pidana”.

c. Pengaturan Yang Akan Datang

Penghindaran pajak berganda pada “tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana diatur dan diancam pidana dalam “Pasal 39 ayat (1) dan (2) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan penjelasannya”, menyatakan:

- 1. “setiap orang yang dengan sengaja melakukan tindak pidana perpajakan antara lain, sebagai berikut:
 - a. Tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
 - b. Menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
 - c. Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;
 - d. Menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
 - e. Menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;

- f. Memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
- g. Tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;
- h. Tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi online di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11); atau
- i. Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut.

Sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

2. Pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) 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.

Penjelasan Pasal 39 Ayat (1) dan (2) menyatakan: Ayat (1) Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud pada ayat ini yang dilakukan dengan sengaja dikenai sanksi yang berat mengingat pentingnya peranan penerimaan pajak dalam penerimaan negara.

Ayat (2) Untuk mencegah terjadinya pengulangan tindak pidana di bidang perpajakan, bagi mereka yang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun sejak selesainya menjalani sebagian atau seluruh pidana penjara yang dijatuhkan, dikenai sanksi pidana lebih berat, yaitu ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana yang diatur pada ayat (1)”.
 Dalam hal ini penulis mengemukakan pendapat harus adanya “pidana tambahan di dalam rumusan pada Pasal 39 yaitu sebagai berikut:

- a. Pencabutan izin usaha;
- b. pelarangan permanen untuk melakukan perbuatan usaha;
- c. penutupan seluruh atau sebagian usaha;
- d. pembekuan seluruh atau sebagian kegiatan usaha; dan
- e. pembubaran korporasi atau perusahaan tersebut”.

Untuk penegakan hukum pidana terhadap penghindaran pajak berganda yang akan datang.

2. Upaya Non Penal

a. Pertanggungjawaban dan Penerapan Sanksi Pidana

Upaya non penal penanggulangan tindak pidana perpajakan mengenai penghindaran pajak berganda di masa akan datang, Upaya non penal yang dilakukan guna melakukan penyelesaian kerugian pada pendapatan negara pada sistem perpajakan.¹⁷ bahwa unsur pembuktian tindak pidana perpajakan mengenai penghindaran pajak berganda yaitu, sebagai berikut:

1. Pertama, adanya unsur melawan hukum.
2. Kedua, adanya perbuatan memperkaya diri sendiri, orang lain, atau suatu korporasi.
3. Ketiga, adanya perbuatan menguntungkan diri sendiri, orang lain, atau suatu korporasi.
4. Keempat, adanya perbuatan menyalahgunakan kewenangan, kesempatan, atau sarana karena jabatan atau kedudukan.

Akan tetapi, penegak hukum juga harus sudah dapat menyatakan kerugian negara yang nyata dan pasti jumlahnya, bukan sekadar indikasi atau potensi. Pada unsur-unsur tersebut, tidak hanya unsur kerugian negara, meskipun belum diatur secara tegas, kegiatan-kegiatan yang tersebut dalam UU KUP dapat digunakan sebagai suatu kegiatan wajib pajak dalam melakukan penghindaran pajak.¹⁸ Prinsip yang terkandung dalam prinsip kebijakan kriminal, yaitu apabila masih ada cara lain untuk mengendalikan ketertiban sosial, maka penggunaan hukum pidana dapat ditiadakan, kebijakan ini disebut sebagai kebijakan non penal.¹⁹ Salah satu jalur non penal untuk mengatasi masalah-masalah sosial adalah lewat kebijakan sosial (*social policy*). Kebijakan sosial pada dasarnya adalah kebijakan atau upaya-upaya nasional untuk mencapai kesejahteraan masyarakat, jadi identik dengan kebijakan atau perencanaan pembangunan nasional yang meliputi berbagai aspek yang cukup luas dari pembangunan. Sebaliknya apabila cara pengendalian lain (*social control*), yaitu dengan cara menggunakan kebijakan sosial (*social policy*) tidak mampu mengatasi tindak pidana, maka jalan yang dipakai melalui kebijakan penal (kebijakan hukum pidana).

¹⁷ Nindi Achid Arifki dan Ilima Fitri Azmi, "Penghindaran Pajak Dalam Diskursus Tindak Pidana Pencucian Uang," *Pandecta* 15, no. 2 (2020): 168-177.

¹⁸ *Ibid*, hlm. 176.

¹⁹ Mahmud Mulyadi, "Penanggulangan Tindak Pidana Korupsi Dalam Perspektif Criminal Policy," *Jurnal Legislasi Indonesia* 8, no. 2 (2011): 217-238.

Selainnya itu, pentingnya akan pembangunan hukum itu sendiri untuk mewujudkan kesinambungan komitmen guna penegakan hukum terhadap penghindaran pajak berganda sangatlah penting untuk penyempurnaan-penyempurnaan dari hukum itu sendiri. Pembangunan hukum secara structural terutama ditujukan pada peningkatan dan penyempurnaan Pembina hukum, serta tertibnya fungsi lembaga-lembaga hukum menurut proporsinya. Pembangunan hukum secara spiritual terutama ditujukan pada meningkatnya kemampuan serta kewibawaan penegak hukum, dan juga penyuluhan serta pendidikan hukum pada masyarakat.²⁰ Hukum yang berlaku pada waktu tertentu dan tempat tertentu (hukum positif) pada level implementasi terkadang mengalami kendala dan hambatan-hambatan tersebut berasal dari dalam intern lembaga penegak hukum maupun keadaan di luar lembaga yaitu masyarakat.²¹ Dalam menanggapi kondisi baik dari dalam maupun luar tersebut aparat penegak hukum harus mencari formulasi yang tepat yang dapat diterapkan yang tujuannya mempermudah aparat penegak hukum itu sendiri dalam menjalankan tugas dan fungsinya sehingga proses penegakan hukum materiil dapat berjalan baik dan tercapainya tujuan hukum yang berkeadilan, berkepastian, dan bermanfaat bagi masyarakat.

b. Pengaturan Sebelum/Sekarang

Di dalam Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan dan Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan belum mengatur secara tegas upaya Non-Penal terhadap tindak pidana perpajakan mengenai penghindaran pajak berganda.

c. Pengaturan Yang Akan Datang

Pemerintah harus membuat Peraturan Pelaksana di bawah Undang-Undang Perpajakan mengenai penghindaran pajak berganda serta mengatur secara tegas upaya non penal di dalam undang-undang tersebut.

Berkaitan dengan rumusan masalah dalam penelitian ini, mengenai penegakan hukum pidana terhadap penghindaran pajak berganda di masa akan datang, maka dalam menjawab permasalahan ini, dibatasi dalam lingkup kebijakan hukum pidana atau kebijakan penal, sebagai

²⁰ Soerjono Soekanto. 1991. *Kegunaan Sosiologi Hukum Bagi Kalangan Hukum*, Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, hlm.14.

²¹ Bahrun, Ferdicka Nggeboe, dan Nuraini, "Implementasi Tugas Hakim Pengawas Dan Pengamat Terhadap Narapidana Pada Lembaga Pemasarakatan Kelas II A Jambi," *Legalitas: Jurnal Hukum* 11, no. 2 (2019): 258-287.

bagian dari kebijakan kriminal yang mencakup ruang lingkup lain pula yaitu kebijakan non penal. Berkaitan dengan konsep teori penegakan hukum pidana, bahwa menurut teori penegakan hukum pidana, penegakan hukum dipengaruhi oleh faktor hukum, penegak hukum, sarana dan prasarana, budaya, masyarakat. Yang perlu diperbaiki di sini pada umumnya adalah masalah faktor masyarakat. Sebagaimana diketahui bahwa kendala-kendala masyarakat ini adalah dalam hal keengganan wajib pajak atau si pelaku untuk melakukan pembayaran pajak. Oleh karena itu, secara non penal pihak aparat penegak hukum, dan pihak terkait harus melakukan sosialisasi langsung kepada masyarakat, termasuk membuat pamflet atau spanduk agar masyarakat patuh dalam membayar pajak. Upaya sedemikian rupa diharapkan pula dapat menurunkan angka tindak pidana perpajakan mengenai penghindaran pajak berganda.

Strategi kebijakan hukum pidana di bidang perpajakan di masa yang akan datang seharusnya sejalan dengan prinsip dalam pidana perpajakan, “bahwa sanksi pidana dalam perpajakan adalah bersifat *Ultimum Remedium* artinya dalam penegakan terhadap pelanggaran hukum perpajakan yang diutamakan adalah sanksi administratif²², sedangkan penerapan sanksi pidana dilakukan apabila cara-cara yang dilakukan sudah tidak efektif lagi untuk membuat Wajib Pajak patuh terhadap ketentuan perpajakan. Salah satu contoh prinsip *Ultimum Remedium*” dalam perpajakan adalah Pemerintah menerbitkan kebijakan Pengampunan Pajak, yaitu penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkap harta dan membayar uang tebusan yang diharapkan dapat meningkatkan penerimaan pajak.”Sayangnya, kebijakan tersebut merupakan bagian dari *ius constituendum* atau hukum yang dicita-citakan, sehingga saat ini perlu dilakukan pertimbangan untuk mengkaji semua kebijakan yang telah dilakukan oleh pemerintah terkait dengan tindak pidana di bidang perpajakan.²³

Perkembangan hukum pidana secara internasional, “khususnya pola pemidanaan, wacana *restorative justice* dan penal mediation nampaknya turut memperkuat posisi asas *ultimum remedium*. Bahwa Negara sebagai korban, dalam tindak pidana perpajakan, maka kepentingan Negara lebih didahulukan tanpa harus menghambat kepentingan pelaku usaha, karena sanksi

²² Rocky Marbun, “Rekonstruksi Sistem Pemidanaan dalam Undang-Undang Perpajakan Berdasarkan Konsep *Ultimum Remedium*,” *Jurnal Konstitusi* 11, no. 3 (2014): 539-558.

²³ Erja Fitria Virginia, dan Eko Soponyono, “Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan,” *Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia* 3, no. 3 (2021): 299-311.

pidana dalam tindak pidana perpajakan adalah pidana penjara dan pidana denda.²⁴ Rumusan sanksi sesuai dengan UU KUP ini adalah efektifitasnya dalam mencegah terjadinya delik dan/atau mengembalikan keadaan (yang tidak seimbang setelah terjadinya delik) seperti sediakala. Hal ini cukup beralasan mengingat sanksi pidana yang di atur dalam UU KUP hanyalah berupa sanksi-sanksi formal. Namun, dalam beberapa aspek, khususnya untuk mencapai suatu tujuan pemidanaan terhadap korporasi, sanksi informal atau negatif yang berupa sanksi hukum (*legal sanction*), sanksi pekerjaan (*occupational sanctions*), dan sanksi social (*social sanction*) dapat dipertimbangkan.”

Dalam hal “pengaturan mengenai sanksi pidana yang akan dikenakan terhadap pelaku delik belum secara kontekstual sehingga belum mencakup pidana formal seperti kurungan dan denda dan pidana informal atau negatif seperti sanksi pekerjaan (*occupational sanction*), sanksi hukum (*legal sanction*), dan sanksi sosial (*social sanction*). Berdasarkan hal tersebut, penerapan sanksi terhadap pelaku tindak pidana perpajakan harus sesuai dengan subjek pelaku, misalnya penerapan sanksi yang berbeda bagi korporasi dan perorangan atau individu. Tolok ukur dari sanksi pidana ini pada akhirnya adalah efektivitas sanksi pidana untuk mencegah terjadinya suatu delik (hal ini mengacu pada teori pencegahan dalam konteks hukum penitensier)²⁵ atau pun untuk mengembalikan keadaan seperti sediakala atau *restitutio in integrum*. Penerapan sanksi perpajakan baik administrasi (denda, bunga dan kenaikan) dan pidana (penjara) mendorong kepatuhan wajib pajak. Namun penerapan sanksi harus konsisten meliputi para pembuat kebijakan baik legislatif maupun eksekutif serta para aparat penegak hukum yang berlaku terhadap semua wajib pajak yang tidak memenuhi kewajiban perpajakan.

Terhadap kebijakan hukum pidana (penal yang merupakan pembatasan kebijakan dalam permasalahan jurnal ilmiah ini, ditinjau dari faktor hukum, UU KUP belum jelas mengatur pidana tambahan. Maka dari itu pemerintah harus adanya pidana tambahan di dalam rumusan pada “Pasal 39 UU No. 16 Tahun 2009 Tentang KUP” untuk penegakan hukum pidana terhadap penghindaran pajak berganda yang akan datang. Jadi, ini salah satu kebijakan hukum pidana yang dibutuhkan di

²⁴ Nina Alfiana, Nashriana dan Iza Rumesten, “Dualisme Kewenangan Dalam Eksekusi Denda Bukti Pelanggaran (Tilang) Sebagai Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP),” *Lex Lata* 1, no. 1 (2019): 13-27.

²⁵ Dwi Sulastyawati, “Hukum Pajak dan Implementasinya Bagi Kesejahteraan Rakyat,” *Jurnal Salam* 1, no. 1 (2014): 119-128.

masa akan datang, agar pihak berkepentingan saling berkoordinasi dalam menangani kasus penghindaran pajak berganda tersebut demi mengefisiensi waktu, biaya, dan tenaga.

Kesimpulannya, kebijakan hukum pidana dalam penegakan hukum pidana terhadap penghindaran pajak berganda di masa akan datang harus adanya pidana tambahan di dalam rumusan “Pasal 39 Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 Tentang KUP” belum mengatur secara tegas mengenai: pencabutan izin usaha, pelarangan permanen untuk melakukan perbuatan usaha, penutupan seluruh atau sebagian usaha, pembekuan seluruh atau sebagian kegiatan usaha, dan pembubaran korporasi atau perusahaan tersebut perlu adanya pengaturan mengenai pidana tambahan tersebut untuk penegakan hukum pidana terhadap penghindaran pajak berganda yang akan datang serta pihak berkepentingan saling berkoordinasi dalam menangani kasus penghindaran pajak berganda tersebut

KESIMPULAN

Kebijakan hukum pidana dalam penegakan hukum pidana terhadap penghindaran pajak berganda di masa akan datang harus adanya pidana tambahan didalam rumusan Pasal 39 Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 Tentang KUP belum mengatur secara tegas mengenai: pencabutan izin usaha, pelarangan permanen untuk melakukan perbuatan usaha, penutupan seluruh atau sebagian usaha, pembekuan seluruh atau sebagian kegiatan usaha, dan pembubaran korporasi atau perusahaan tersebut perlu adanya pengaturan mengenai pidana tambahan tersebut untuk penegakan hukum pidana terhadap penghindaran pajak berganda yang akan datang serta pihak berkepentingan saling berkoordinasi dalam menangani kasus penghindaran pajak berganda tersebut.

DAFTAR PUSTAKA

- Bahrin, Ferdricka Nggeboe, dan Nuraini. 2019. **“Implementasi Tugas Hakim Pengawas Dan Pengamat Terhadap Narapidana Pada Lembaga Pemasyarakatan Kelas II A Jambi,”** *Legalitas: Jurnal Hukum* 11(2).
- Bambang Ali Kusumo. 2009. **“Sanksi Hukum Di Bidang Perpajakan,”** *Wacana Hukum* 8(2).
- Beby Suryani Fithri. 2018. **“Pendekatan Integral Penal Policy dan Non-Penal Policy dalam Penanggulangan Kejahatan Anak,”** *Doktrina: Journal of Law* 1(2).

- Erja Fitria Virginia, dan Eko Soponyono. 2021. **“Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan”**, *Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia* 3(3).
- Hamdan. 1997. *Politik Hukum Pidana*, Jakarta: PT. Grafindo Persada.
- Hatta. 2018. **“Kontradiktif Penerapan Hukum Pajak Berganda Di Indonesia,”** *Al-Ishlah: Jurnal Ilmiah Hukum* 21(1).
- Lawrence M Friedmann. 2011. *Teori-Teori Hukum Klasik Dan Kontemporer*. Jakarta: Ghalia Indonesia.
- Mahmud Mulyadi. 2011. **“Penanggulangan Tindak Pidana Korupsi Dalam Perspektif Criminal Policy,”** *Jurnal Legislasi Indonesia* 8(2).
- Marulak Pardede. 2020. **“Aspek Hukum Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi Oleh Korporasi Dalam Bidang Perpajakan”**, *Jurnal Penelitian Hukum DE JURE* 20(3).
- Moeljanto. 1993. *Asas-Asas Hukum Pidana*. Jakarta: Rineka Cipta.
- Nina Alfiana, Nashriana, dan Iza Rumesten. 2019. **“Dualisme Kewenangan Dalam Eksekusi Denda Bukti Pelanggaran (Tilang) Sebagai Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP)”**, *Lex Lata*, 1(1).
- Nindi Achid Arifki dan Ilima Fitri Azmi. 2020. **“Penghindaran Pajak Dalam Diskursus Tindak Pidana Pencucian Uang”**, *Pandecta*, 15(2).
- Rocky Marbun. 2014. **“Rekonstruksi Sistem Pidana dalam Undang-Undang Perpajakan Berdasarkan Konsep Ultimum Remidium,”** *Jurnal Konstitusi* 11(3).
- Soerjono Soekanto, 1988, *Efektifitas Hukum dan Peranan Saksi*, Bandung: Remaja Karya.
- , 1991, *Kegunaan Sosiologi Hukum Bagi Kalangan Hukum*, Bandung: PT. Citra Aditya Bakti.
- Sony Devano dan Siti Kurnia R. 2006. *Perpajakan, Konsep, Teori, dan Isu*, Jakarta: Kencana Prenada Media Group.
- Sulastyawati Dwi. 2014. **“Hukum Pajak dan Implementasinya Bagi Kesejahteraan Rakyat”**, *Jurnal Salam* 1(1).
- Y. Sri Pudiyatmoko. 2009. *Pengantar Hukum Pajak*. Yogyakarta: Andi.