

KEBIJAKAN KRIMINALISASI DAN PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA DALAM TINDAK PIDANA FISKAL

ANGGIAT RIS HARDINATA N, SH

ABSTRAK

Tindak pidana fiskal adalah perbuatan tertentu di bidang fiskal yang diberi sanksi pidana. Peraturan perundang-undangan di bidang fiskal memuat tindak pidana fiskal yang merupakan sub-sistem dari keseluruhan sistem pemidanaan dimana sistem pemidanaan fiskal harus terintegrasi dalam aturan umum (Buku I) KUHP atau dapat pula membuat aturan khusus yang menyimpang dari aturan umum tersebut. Konsekuensi logis dari kedudukannya sebagai sub-sistem dari keseluruhan sistem pemidanaan, aturan umum dalam Bab I s/d VIII (Pasal 1 s/d 85) Buku I KUHP dapat diberlakukan terhadap aturan-aturan pidana dalam peraturan perundang-undangan di bidang fiskal sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 103 KUHP. Menjadi masalah apabila aturan-aturan pidana dalam peraturan perundang-undangan di bidang fiskal tersebut tidak terintegrasi dalam aturan umum Buku I KUHP atau bahkan tidak diatur dalam aturan umum Buku I KUHP. Hal ini dapat berpengaruh di dalam pengaplikasian aturan-aturan pidana tersebut yang pada akhirnya menjadi tidak operasional.

Masalah pokok yang menjadi pembahasan dalam tesis ini adalah masalah kebijakan kriminalisasi dan pertanggungjawaban pidana dalam tindak pidana fiskal yang diatur dalam hukum positif Indonesia dan bagaimana kebijakan kriminalisasi dan pertanggungjawaban pidana dalam tindak pidana fiskal di masa yang akan datang ditinjau dari sudut pembaharuan hukum pidana dalam ruang lingkup peraturan perundang-undangan fiskal di bidang pajak, kepabeanan, cukai, pajak daerah dan redistribusi daerah serta di bidang penerimaan negara bukan pajak. Pendekatan masalah dilihat dari sudut pandang kebijakan hukum pidana yang ditinjau dari fungsionalisasi hukum pidana khususnya pada tahap formulasi.

Oleh karena permasalahan pokok dalam penelitian ini merupakan salah satu masalah sentral dalam kebijakan kriminal, khususnya kebijakan hukum pidana, maka pembahasan objek penelitian ini yang berkisar pada masalah penetapan suatu perbuatan menjadi perbuatan yang dapat dipidana beserta pertanggungjawaban pidananya dilakukan dengan pendekatan yang berorientasi pada kebijakan (*policy-oriented approach*) yang ditempuh lewat *pendekatan yuridis normatif*, dengan bertumpu pada data sekunder.

Berdasarkan hasil penelitian hampir seluruhnya ketentuan-ketentuan pidana yang tercantum di dalam peraturan perundang-undangan di bidang fiskal saat ini tidak memberi kualifikasi yuridis, dimana KUHP yang saat ini berlaku masih membedakan antara “kejahatan” dan “pelanggaran” dimana hal ini berpengaruh terhadap sistem pertanggungjawaban pidana dalam hal percobaan, menyuruh melakukan (*doenplegen*),

turut serta melakukan (*medeplegen*), menganjurkan (*uitlokken*), dan pembantuan (*medeplichtige*). Demikian pula halnya dengan masalah *recidivie* yang diatur tersendiri dalam peraturan perundang-undangan di bidang fiskal namun tanpa disertai aturan pelaksanaannya dan perumusan ancaman sanksi pidana yang menyimpang dari KUHP, tetapi tidak ada pedoman pidanaannya. Oleh karena itulah apabila terhadap aturan-aturan pidana dalam peraturan perundang-undangan di bidang fiskal tersebut hendak diadakan pembaharuan, maka perancang undang-undang seyogianya tetap bertumpu pada sistem pidanaan atau sistematika KUHP yang berlaku.

Kata kunci: *fiskal, kebijakan, kriminalisasi, pertanggungjawaban pidana*

BAB I PENDAHULUAN

A. LATAR BELAKANG MASALAH

Di dalam melaksanakan fungsi dan peranan pemerintah bagi tercapainya tujuan bernegara sekaligus juga sebagai tujuan nasional Negara Kesatuan Republik Indonesia, timbulnya hak dan kewajiban dalam bentuk uang maupun yang dapat dinilai dengan uang merupakan konsekuensi logis yang tidak dapat dihindari. Hak dan kewajiban yang tertuang di dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (selanjutnya disingkat “APBN”) sebagai perwujudan keuangan negara ini telah diatur dengan jelas di dalam konstitusi Indonesia. Rangkaian kegiatan-kegiatan yang dilakukan oleh pemerintah dalam rangka melaksanakan program-program pembangunan nasional yang tercermin dari angka-angka pengeluaran negara dalam APBN, memerlukan pembiayaan yang tidak sedikit jumlahnya.¹ Usaha pembangunan yang memerlukan pembiayaan yang besar ini menuntut pemerintah segera melakukan usaha-usaha intensifikasi dan ekstensifikasi dalam rangka meningkatkan penerimaan negara sebagai konsekuensi dari kebijakan umum dan jangka panjang sejak tahun pertama berjalannya program-program pembangunan nasional. Pembangunan nasional yang bertumpu pada

¹ Sejak dicanangkannya Program Rencana Pembangunan Lima Tahun (REPELITA) 1969/1974 yang dimulai dengan tahun anggaran 1969/1970 periode 1 April hingga tanggal 31 Maret tahun berikutnya, **APBN merupakan alat kebijakan dan pelaksanaan pembangunan yang utama bagi pemerintah**. Dalam hal ini APBN dipakai sebagai sarana untuk mencapai pertumbuhan ekonomi yang tinggi, pemerataan pendapatan dan hasil-hasil pembangunan serta kestabilan moneter dan harga-harga, yang mana kesemuanya itu terangkum dalam program-program tahunan dari Repelita. Ketiga tujuan tersebut, yang disebut sebagai Trilogi Pembangunan, dicapai melalui fungsi-fungsi utama dari APBN, yaitu *alokasi* sumber-sumber ekonomi, *distribusi* dana-dana APBN ke berbagai lapisan pendapatan masyarakat, serta *stabilisasi* ekonomi melalui pengaturan penerimaan dan pengeluaran. Sejak tahun 1968 kebijakan stabilisasi dan rehabilitasi yang dijalankan pemerintah sebagai usaha jangka pendek dan kebijakan pembangunan ekonomi sebagai usaha jangka panjang terutama dilaksanakan melalui APBN dengan kebijakan anggaran *berimbang* dimana pengeluaran negara harus selalu disesuaikan dengan penerimaan negara, *dinamis* dalam arti bahwa APBN berkembang terus baik dari segi penerimaan maupun dari segi pengeluaran serta menyokong dan membiayai program-program pembangunan ekonomi

“asas kemandirian” mengisyaratkan tumbuhnya kesadaran nasional bahwa pembiayaan pembangunan mengharuskan sedapat mungkin dari penerimaan yang berasal dari sumber-sumber dalam negeri baik dari penerimaan pajak (langsung & tidak langsung) maupun penerimaan *non-tax* (bukan pajak).

Perekonomian dunia yang dilanda krisis, dan berlangsung berkepanjangan telah memberikan dampak yang tidak diinginkan terhadap perekonomian Indonesia. Dalam usaha untuk memperkecil pengaruh yang ditimbulkan resesi dunia pada masa-masa itu, terutama dalam penerimaan negara melalui APBN, Pemerintah mengambil berbagai langkah kebijakan untuk meningkatkan ketahanan ekonomi nasional, serta menciptakan landasan yang kuat guna berlangsungnya kelancaran proses pembangunan. Salah satu kebijakan yang telah diambil adalah melakukan penyesuaian (perubahan dengan tambahan) terhadap perundang-undangan di bidang fiskal.

Bertolak dari pemahaman pemerintah bahwa upaya peningkatan penerimaan negara yang diperoleh dari sumber-sumber di luar minyak bumi dan gas alam “kunci utamanya” pada peningkatan penerimaan pajak dan penerimaan bukan pajak, maka peningkatan penerimaan pajak yang dilaksanakan sesuai dengan adanya potensi perpajakan yang semakin luas harus tetap berada dalam kerangka kebijakan yang memandang “pajak sebagai alat fiskal”. Oleh sebab itu pemerintah melakukan usaha reformasi yaitu perombakan secara total (“*tax reform*”) pada tahun 1983 terhadap undang-undang perpajakan, yang sebelumnya telah mengalami penyesuaian, dengan mengadakan beberapa perubahan yang mendasar dalam sistem perpajakan.²

Perubahan yang mendasar dalam sistem perpajakan dan pengalihan mekanisme pasar dari sentralistik kepada mekanisme pasar ternyata membawa efek lain dalam posisi perekonomian Indonesia. Posisi perekonomian dan proses pembangunan ekonomi Indonesia menjadi rentan terhadap pergerakan perekonomian dunia. Hal ini dibuktikan dengan terimbasnya Indonesia dari krisis ekonomi yang melanda Thailand. Inilah risiko bagi suatu negara yang ekonomi makronya tidak stabil sebagai akibat ketidakmandirian fiskal.³ Pengurangan pos-pos yang dianggap terlampau membebani

² Frans Seda, *Kebijakan Anggaran Penerimaan dan Belanja Negara (APBN) Berimbang dan Dinamis*. Makalah tercantum dalam buku *Kebijakan Fiskal: Pemikiran, Konsep, dan Implementasi*, (Jakarta: Penerbit Buku Kompas, Ed. Revisi, Cet. 2, 2004), hal. 8. Pada masa kini, instrumen kebijakan ekonomi makro meliputi antara lain fiskal, investasi, perdagangan luar negeri dan perimbangan keuangan pusat dan daerah. Dengan kebijakan yang telah dilakukan tersebut, Pemerintah bukan saja berupaya untuk lebih menyeimbangkan struktur penerimaan negara, yang sebagian besar masih bergantung kepada penerimaan dari minyak bumi dan gas alam, akan tetapi juga berusaha untuk meningkatkan keikutsertaan masyarakat secara aktif dalam memberikan andil dan peranannya di dalam pembangunan melalui bidang perpajakan. **Sejak tahun anggaran 1986/1987 pemerintah menyatakan bahwa ketergantungan penerimaan negara dari sektor minyak bumi dan gas alam telah bisa diatasi dan telah didominasi dari sektor perpajakan**

³ Sejarah menunjukkan bahwa kestabilan dan kemandirian fiskal serta tekad yang dibalut *chauvinisme*-nya Soekarno bagi Indonesia ternyata amat penting. Secara garis besar realitas tersebut di atas disebabkan oleh dua masalah pokok yang dapat dianggap sebagai

APBN termasuk proyek-proyek pemerintah maupun proyek kerja sama pemerintah dengan swasta juga berbuntut dibekukannya aset Indonesia di New York, negosiasi-negosiasi utang dengan negara pendonor dan lain sebagainya tidak lain adalah sebagian dari upaya untuk menyeimbangkan pendapatan dan pengeluaran negara. Dalam situasi yang seperti ini pentingnya arti kemandirian fiskal dalam suatu kerangka keuangan negara menjadi terasa. Sebagai salah satu komponen kebijakan ekonomi makro disamping moneter, perdagangan luar negeri, investasi dan perimbangan keuangan pusat dan daerah, fiskal memang dapat diandalkan sebagai salah satu instrumen untuk mewujudkan sebagian fungsi pemerintah di dalam bidang perekonomian, yaitu *collecting funds*.⁴

Hukum mempunyai peranan penting sebagai pendukung fiskal ditinjau dari adanya kemungkinan ketidaktaatan masyarakat dalam memenuhi kewajiban fiskalnya ataupun kebocoran penerimaan negara, yang pada akhirnya berdampak pada tidak terkumpulnya dana-dana tersebut.⁵ Boediono⁶ pernah mengemukakan bahwa, “berbagai upaya dilakukan dalam bidang hukum untuk mencegah timbulnya kebocoran keuangan negara, khususnya kebocoran dari tiga pilar utama dari setiap kebijakan fiskal dalam ruang lingkup keuangan negara yaitu perpajakan, kepabeanaan dan anggaran. Ketiga pilar utama tersebut menurutnya tidak lain adalah termasuk dalam cakupan ruang lingkup hukum administrasi.

faktor penyebab sehingga perekonomian Indonesia dengan mudah terkena dampak krisis moneter dari Thailand pada pertengahan tahun 1997. Mengenai hal ini, Bambang Sudibyo (mantan Menteri Keuangan Republik Indonesia) dalam *Stabilisasi dan Harmonisasi Perekonomian Indonesia*. Makalah tercantum dalam buku *Kebijakan Fiskal: Pemikiran, Konsep, dan Implementasi*, (Jakarta: Penerbit Buku Kompas, Ed. Revisi, Cet. 2, 2004), hal. 56, Indonesia menyimpan tiga potensi krisis yang setiap saat bisa muncul ke permukaan, *pertama*, masalah internal sistem pasar dimana tingginya utang luar negeri swasta yang berpotensi menjadi kredit macet jika terjadi gejolak kurs rupiah. *Kedua*, masalah eksternal sistem pasar yang senantiasa membebani psikologi pasar seperti akumulasi ketidakpuasan masyarakat atas kemampuan politik, sosial dan ekonomi yang dirasakan tidak demokratis dan berkeadilan, belum adanya kerangka sistem, tradisi dan kultur yang menjamin pergantian kekuasaan secara tertib damai. Selain itu belum adanya calon yang diperkirakan bakal mampu mengelola perubahan dimana disatu sisi mengkomodasi aspirasi reformasi dan disisi lain mempertahankan kesinambungan masa lampau agar tidak menimbulkan chaos. Krisis sosial yang diwujudkan dengan timbulnya konflik horizontal secara sporadis di mana-mana yang kemudian disusul dengan krisis politik yang berwujud runtuhnya angkor kestabilan dan keamanan selama tiga dekade, munculnya anomoni dari akumulasi masa transisi akibat perubahan strategi industrialisasi yang belum mapan menyebabkan krisis budaya yang ditandai dengan hilangnya kerangka etis dan kultural yang sebelumnya membatasi perilaku ekonomi, politik dan sosial. Kondisi budaya yang seperti itu amat kondusif bagi munculnya krisis politik dan sosial. Dengan munculnya krisis ekonomi maka Indonesia tercatat sebagai negara yang dilanda krisis terlengkap hingga akhir pergantian millenium. Kondisi ini disempurnakan lagi dengan timbulnya berbagai musibah, baik musibah yang dianggap sebagai musibah berskala lokal maupun musibah berskala nasional yang kesemuanya pada akhirnya membutuhkan suatu pendanaan. Berbagai usaha dilakukan oleh pemerintah untuk mengatasi krisis ini agar pendanaan tersebut bisa stabil antara lain dengan konsolidasi fiskal yang terangkum di dalam APBN

⁴ Dengan demikian kebijakan fiskal ditujukan terutama untuk menegakkan kemandirian pembiayaan pembangunan yang pada akhirnya akan berpengaruh terhadap keterkaitan antara penerimaan dan pengeluaran negara dengan kondisi perekonomian, tingkat pengangguran dan inflasi cukup bisa diandalkan. Selain itu kebijakan fiskal juga diarahkan kepada pemberian insentif untuk lebih mengintensifkan objek-objek fiskal bagi kepentingan negara

⁵ Disamping itu hukum (dalam arti tertulis) juga berfungsi sebagai pelindung bagi masyarakat yang menjadi obyek peneanaan kewajiban fiskal sesuai dengan **faham rechtsstaat** yang dipengaruhi **faham positivisme** dalam Konstitusi Republik Indonesia, yang mensyaratkan bahwa segala aktivitas kenegaraan dilandaskan pada hukum tertulis, yakni peraturan perundang-undangan

⁶ Boediono, *Kebijakan Fiskal: Sekarang dan Selanjutnya*. Makalah tercantum dalam buku *Kebijakan Fiskal: Pemikiran, Konsep, dan Implementasi*, (Jakarta: Penerbit Buku Kompas, Ed. Revisi, Cet. 2, 2004), hal. 53. Terlebih lagi yang berkaitan dengan masalah penyelundupan yang banyak dikupas oleh: Andi Hamzah dalam *Delik Penyelundupan*, Jakarta: Akademi Pressindo, Ed. Ke-1, Cet. Ke-2, 1988; H.A.K. Moch. Anwar (Dading) dalam *Hukum Pidana Di Bidang Ekonomi*, Bandung: Citra Aditya Bakti, Cet. Ke-5, 1990 dan *Segi-segi Hukum Masalah Penyelundupan*, Bandung: Alumni, 1979; R. Wiyono dalam *Pengantar Tindak Pidana Ekonomi Indonesia Berikut 43 Peraturan*, Bandung: Alumni, 1983; Prapto Soepardi dalam *Tindak Pidana Penyelundupan Pengungkapan dan Penindakannya*, Surabaya: Usaha Nasional, Cet. Ke-1, 1991; Sumantoro dalam *Aspek-aspek Pidana Di Bidang Ekonomi*, Jakarta: Ghalia, 1990

Usaha-usaha yang dilakukan oleh pemerintah tersebut terdiri dari usaha yang memakai hukum pidana maupun usaha yang tidak memakai hukum pidana antara lain melalui penyuluhan-penyuluhan, perbaikan administrasi perpajakan dan lain sebagainya, termasuk peningkatan integritas aparat pelaksana undang-undang di bidang fiskal. Usaha pemerintah untuk mencegah kebocoran keuangan negara dari sektor penerimaan perpajakan dengan mempergunakan hukum pidana pernah dikemukakan dalam salah satu nota keuangan dan rencana anggaran pendapatan dan belanja negara yang menyebutkan bahwa, “penegakan hukum di bidang fiskal dengan melalui pengenaan sanksi yang kokoh (maksudnya sanksi pidana, pen) bertujuan agar penerimaan pajak dapat ditingkatkan”. Konsekuensi logis dari diberlakukannya sanksi hukum pidana di dalam penegakan hukum khususnya hukum administrasi adalah diterapkannya asas-asas hukum pidana yang fundamental yaitu asas legalitas dan asas culpabilitas termasuk berlakunya aturan umum dalam hukum pidana, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang bersangkutan sebagaimana tercantum di dalam Pasal 103 Kitab Undang-undang Hukum Pidana (selanjutnya disingkat “KUHP”).

Masalah penggunaan sanksi hukum pidana atau dapat pula dikatakan masalah penggunaan hukum pidana di dalam hukum administrasi pada dasarnya merupakan masalah kebijakan saja. Selain fungsi primernya, hukum pidana juga mempunyai fungsi subsidair dalam arti bahwa hukum pidana dipergunakan bila usaha-usaha lain sudah tidak dapat lagi digunakan karena tidak memberikan hasil seperti yang diinginkan. Oleh karena itu, kalau memang hukum pidana dipakai dalam mengatasi pelanggaran-pelanggaran hukum administrasi di bidang fiskal, maka seyogianya hal tersebut dilihat secara keseluruhannya dalam kebijakan umum pembangunan nasional. Kebijakan umum pembangunan nasional ini dapat juga disebut sebagai kebijakan sosial dimana di dalam salah satu bagiannya terdapat kebijakan kriminal, yaitu usaha yang rasional dalam penanggulangan kejahatan dan apabila penanggulangan kejahatan ini mempergunakan hukum pidana maka disebut sebagai kebijakan hukum pidana (*penal policy*).

Di dalam kebijakan penanggulangan kejahatan dengan mempergunakan hukum pidana, khususnya penanggulangan kejahatan di bidang fiskal terdapat dua masalah sentral yang menjadi pertimbangan, yaitu mengenai “perbuatan apa yang dapat

dipidana” dan “sanksi apa yang dapat dikenakan”. Masalah pertama berkaitan dengan masalah menetapkan dan merumuskan suatu perbuatan di bidang fiskal menjadi perbuatan yang dapat dipidana. Dalam “fungsionalisasi” hukum pidana atau “bekerjanya hukum pidana secara konkret” di dimulai dari tahap menetapkan dan merumuskan tindak pidana yang kemudian dilanjutkan dengan tahap penerapan hukum pidana dan terakhir tahap pelaksanaan dari hukum pidana. Tahap menetapkan dan merumuskan tindak pidana merupakan kewenangan/kekuasaan dari pembentuk undang-undang untuk membatasi perbuatan masyarakat/pejabat (dalam hal ini pejabat administrasi). Dalam proses menetapkan dan merumuskan suatu perbuatan di bidang fiskal menjadi perbuatan yang dapat dipidana beserta sanksi apa yang dapat dikenakan, pembentuk undang-undang (badan legislatif) dihadapkan pada sejumlah pilihan, dimana dari beberapa pilihan tersebut pembentuk undang-undang harus dapat menentukan salah satu yang terbaik dari beberapa pilihan yang ada, berdasarkan tujuannya. Sejauhmana kewenangan/kekuasaan pembentuk undang-undang dalam membatasi perbuatan masyarakat/pejabat di bidang fiskal merupakan persoalan tersendiri di luar hukum pidana yang tidak termasuk di dalam kajian penelitian ini. Oleh karena itu tahap menetapkan dan merumuskan tindak pidana atau suatu perbuatan menjadi perbuatan yang dapat dipidana yang dikenal dengan istilah kriminalisasi beserta sanksi pidananya ini dapat disebut sebagai kebijakan legislatif atau formulatif.

Penegakan hukum di bidang fiskal yang dapat pula disebut sebagai penegakan hukum administrasi dengan mempergunakan hukum pidana merupakan bagian dari upaya penanggulangan kejahatan, khususnya tindak pidana di bidang fiskal disatu sisi, dan sebagai bagian dari upaya pencapaian tujuan dari perundang-undangan fiskal itu sendiri disisi yang lain. Tujuan dibentuknya perundang-undangan fiskal, selain dari pemenuhan tuntutan akan adanya legitimasi negara di dalam memungut pajak (*“belasting”*) yang nantinya akan dipergunakan dalam pembiayaan dalam melaksanakan program-program pembangunan nasional untuk mewujudkan tujuan nasional, juga untuk menimbulkan kewajiban bagi masyarakat. Jadi ia juga merupakan bagian dari usaha-usaha pemerintah di dalam mensejahterakan masyarakat. Sebagai bagian dari upaya penanggulangan kejahatan khususnya tindak pidana di bidang fiskal, ia merupakan bagian dari usaha-usaha pemerintah di dalam melindungi masyarakat

dari kemungkinan timbulnya efek samping dari tidak terkumpulnya penerimaan negara yang pada akhirnya akan menghambat kelancaran proses pembangunan.

Ketentuan-ketentuan pidana yang terdapat di dalam hukum administrasi atau dalam hal ini ketentuan-ketentuan pidana yang terdapat di dalam hukum fiskal menurut “sifat pidananya” merupakan bagian dari peraturan perundang-undangan pidana (hukum pidana yang dikodifikasikan). Dalam kapasitasnya sebagai pelengkap dari peraturan perundang-undangan pidana yang telah dikodifikasikan tersebut, maka ketentuan-ketentuan umum dalam peraturan perundang-undangan pidana yang telah dikodifikasikan tersebut dapat diberlakukan terhadap undang-undang pidana khusus berdasarkan Pasal 103 KUHP. Mengingat saat ini sedang berlangsungnya pembaharuan atas perundang-undangan pidana yang telah dikodifikasikan tersebut, maka masalah menetapkan dan merumuskan suatu perbuatan di bidang fiskal menjadi perbuatan yang dapat dipidana beserta pertanggungjawaban pidananya tidak dapat dilepaskan dari upaya pembaharuan hukum pidana di Indonesia yang berlangsung selama ini. Demikian pula ia tidak bisa dilepaskan dari konsep/ide dasar/pokok-pokok pemikiran yang melatarbelakangi upaya pembaharuan hukum pidana tersebut.

Oleh karena itu berdasarkan pokok-pokok pikiran sebagaimana telah terurai di atas, penelitian ini bermaksud mengkaji bagaimana sebaiknya kebijakan hukum pidana fiskal yang merupakan bagian dari hukum pidana administrasi di Indonesia, dilihat dari sudut beberapa masalah-masalah pokok hukum pidana secara “dogmatis” dan dilihat dari “fungsionalisasi” hukum pidana khususnya pada tahap formulasi, yang kesemuanya itu tidak dapat dilepaskan dari konsep/ide dasar/pokok-pokok pemikiran yang melatarbelakanginya.⁷

B. PERMASALAHAN

Pokok permasalahan dalam penelitian ini diidentifikasi sebagai masalah kebijakan hukum pidana dalam hukum administrasi di Indonesia, khususnya dalam menetapkan dan merumuskan tindak pidana fiskal serta pertanggungjawaban pidananya guna menunjang penanggulangan tindak pidana di bidang fiskal di Indonesia. Kebijakan di dalam mengkriminalisasikan dan merumuskan

⁷ Sebagaimana dikemukakan oleh Barda Nawawi Arief di dalam bukunya *Kapita Selekta Hukum Pidana*, bahwa masalah penggunaan hukum/sanksi pidana dalam hukum administrasi pada hakekatnya termasuk dalam bagian dari kebijakan hukum pidana (*penal policy*), oleh karena itu menurut beliau yang penting untuk dipermasalahkan adalah bagaimana sebaiknya kebijakan hukum pidana administrasi di Indonesia, yang ruang lingkup permasalahannya dapat dikaji dari sudut masalah-masalah pokok hukum pidana secara dogmatis atau dilihat secara fungsional, mulai dari tahap formulasi, tahap aplikasi dan eksekusi. Kesemua masalah tersebut tidak dapat dilepaskan dari masalah konsep/ide dasar/pokok-pokok pemikiran yang melatarbelakanginya

pertanggungjawaban pidana dalam tindak pidana fiskal pada hakekatnya juga merupakan kebijakan legislatif atau formulasi. Kebijakan legislatif atau formulasi ini merupakan tahap awal dari kebijakan kriminal (*criminal policy*) khususnya kebijakan hukum pidana (*penal policy*) yaitu kebijakan penanggulangan kejahatan dengan memakai sarana penal antara lain di dalam lapangan hukum administrasi, disamping tahapan berikutnya yaitu tahap penerapan atau penjatuhan pidana (*aplication*) dan tahap pelaksanaan pidana (*execution*). Implikasi dari *penal policy* ini tentu diharapkan menimbulkan kepatuhan terhadap suatu peraturan perundang-undangan di bidang fiskal dan terjaganya kewibawaan hukum administrasi tersebut.

Adapun yang menjadi ruang lingkup pembahasan di dalam penelitian ini diarahkan kepada pokok permasalahan yang ditetapkan dan oleh karena itu, agar pembahasan masalah yang difokuskan kajiannya dalam penelitian ini tidak meluas serta rancu, maka pokok permasalahan dapat dirumuskan sebagai berikut:

- a. Bagaimanakah kebijakan kriminalisasi dan pertanggungjawaban pidana dalam tindak pidana fiskal yang diatur dalam hukum positif Indonesia?
- b. Bagaimanakah kebijakan kriminalisasi dan pertanggungjawaban pidana dalam tindak pidana fiskal di masa yang akan datang ditinjau dari sudut pembaharuan hukum pidana?

C. TUJUAN DAN MANFAAT PENELITIAN

1. Tujuan penelitian

Tujuan dilakukan penelitian ini adalah:

- a. Untuk mengetahui kebijakan kriminalisasi dan pertanggungjawaban pidana dalam tindak pidana fiskal yang diatur oleh hukum positif Indonesia.
- b. Untuk mengetahui kebijakan kriminalisasi dan pertanggungjawaban pidana dalam tindak pidana fiskal di masa yang akan datang ditinjau dari sudut pembaharuan hukum pidana.

2. Manfaat Penelitian

Berdasarkan permasalahan yang menjadi fokus kajian penelitian ini dan tujuan yang ingin dicapai maka diharapkan penelitian ini dapat memberikan manfaat sebagai berikut:

- a. Secara teoritis

Secara teoritis penelitian ini diharapkan mampu memberikan perbendaharaan konsep pemikiran, metode atau teori dalam khasanah studi ilmu hukum pada umumnya dan hukum pidana khususnya, terutama masalah kebijakan kriminalisasi dan pertanggungjawaban pidana dalam tindak pidana fiskal yang diatur oleh hukum positif Indonesia.

b. Secara praktis

Secara praktis penelitian ini diharapkan mampu memberikan informasi dalam rangka pembaharuan hukum pidana, khususnya terutama masalah kebijakan kriminalisasi dan pertanggungjawaban pidana dalam tindak pidana fiskal yang diatur oleh hukum positif Indonesia.

D. TINJAUAN PUSTAKA

Secara etimologi, penyebutan fiskal (Indonesia) diserap dari bahasa asing seperti *fiscal* (Inggris); *fiscaal* (Belanda) yang berarti keranjang. Dalam bahasa Latin *fiscalis* berarti *fiscus*; basket. Istilah “*Fiscal*”, dalam bahasa Belanda, “*fiscaal*” berarti Pajak/Perpajakan berkait dengan istilah “*fiscus*” yang dalam bahasa Belanda berarti Dinas Pajak/Perpajakan. Kata “*Fiscus*” berasal dari bahasa Romawi yang berarti keranjang, tempat dulu di zaman Romawi, rakyat mengumpulkan uang bagi belanja raja/kaisar. Pada masa kini sistem raja/kaisar sudah berganti dengan sistem pemerintahan demokratis dan keranjang, *fiscus* telah diganti dengan instansi resmi/kantor pajak.

Sebagaimana dikatakan oleh Sudarto, fungsi primer dari hukum pidana adalah penanggulangan kejahatan. Penanggulangan kejahatan dengan jalan menerapkan norma-norma dan dogma-dogma yang ada dalam hukum pidana positif sebenarnya diperoleh melalui kemahiran/penguasaan atas konsep-konsep dan materi-materi dari ilmu hukum pidana normatif/dogmatik (arti sempit), khususnya dari sudut pandang *ius constitutum*. Namun untuk mengkaji hukum pidana yang “seharusnya/sebaiknya/seयोगiannya” (*ius constituendum*) tentunya diperoleh dari ilmu hukum pidana normatif/dogmatik dalam arti luas, khususnya dalam bidang ilmu kebijakan/politik hukum pidana (*strafrechts-politiek/criminal law/penal policy*). Bidang ilmu ini sebagaimana pendapat dari Marc Ancel merupakan salah satu bidang dalam ilmu hukum pidana modern, disamping kriminologi (*criminology*) dan hukum pidana

(*criminal law*). Barda Nawawi Arief dalam Pidato Pengukuhannya sebagai Guru Besar Ilmu Hukum Universitas Diponegoro, menyatakan:

“Mempelajari kebijakan hukum pidana (*penal policy*) pada dasarnya mempelajari masalah bagaimana sebaiknya hukum pidana itu dibuat, disusun dan digunakan untuk mengatur/mengendalikan tingkah laku manusia, khususnya untuk menanggulangi kejahatan dalam rangka melindungi dan mensejahterakan masyarakat”.⁸

Upaya menanggulangi kejahatan tersebut dimulai dengan mengadakan usaha meng-kriminalisasi-kan suatu perbuatan, dimana menurut Sudarto kriminalisasi adalah:

Proses penetapan suatu perbuatan orang sebagai perbuatan yang dapat dipidana. Proses ini diakhiri dengan terbentuknya undang-undang dimana perbuatan itu diancam dengan suatu sanksi yang berupa pidana. Sebaliknya pengertian dekriminalisasi mengandung arti suatu proses dimana dihilangkan sama sekali sifat dapat dipidananya sesuatu perbuatan.

Selain itu, mengenai pertanggungjawaban dalam hukum pidana atau sering disingkat dengan pertanggungjawaban pidana merupakan salah satu permasalahan pokok dalam hukum pidana. Pertumbuhan hukum pidana dari hukum pidana yang berorientasi pada “perbuatan orang beserta akibatnya” (*Tatstrafrecht* atau *Erfolgstrafrecht*) menjadi hukum pidana yang berorientasi pada “orang” yang melakukan tindak pidana (*Taterstrafrecht*) dengan tidak meninggalkan sama sekali sifat dari *tatstrafrecht*, memberikan tempat bagi “kesalahan” sebagai dasar pertanggungjawaban dalam hukum pidana, sekaligus sebagai salah satu syarat adanya penjatuhan pidana dan merupakan salah satu asas yang fundamental dalam hukum pidana selain asas legalitas dan ini masih dipertahankan keberlakuannya sampai

⁸ Barda Nawawi Arief dalam bukunya *Beberapa Aspek Kebijakan Penegakan Hukum dan Pengembangan Hukum Pidana*, (Bandung: Citra Aditya Bakti, 1998), Cet. 1, hal. 99, 111-114. Selanjutnya disimpulkan oleh Barda Nawawi Arief, bahwa dalam Ilmu Hukum Pidana terkandung:

- 1) Dilihat dari sudut **normatif-dogmatis** (khususnya hukum pidana material), ilmu hukum pidana membahas masalah pokok dari hukum pidana yang terletak pada masalah mengenai: a) perbuatan apa yang sepatutnya dipidana; b) syarat apa yang seharusnya dipenuhi untuk mempersalahkan/mempertanggungjawabkan seseorang; dan c) sanksi (pidana) apa yang sepatutnya dikenakan kepada orang itu. Ketiga materi pokok itu biasa disebut secara singkat dengan istilah: 1) masalah “tindak pidana”; 2) masalah “kesalahan” dan 3) masalah “pidana”
- 2) Dilihat dari sudut **kebijakan hukum pidana** dalam arti kebijakan menggunakan/mengoperasionalkan/mengfungsionalisasikan hukum pidana: masalah pokok/sentralnya terletak pada masalah seberapa jauh kewenangan/kekuasaan mengatur dan membatasi tingkah laku manusia (masyarakat/pejabat) dengan hukum pidana. Ini berarti masalah dasarnya terletak **di luar** bidang hukum pidana sendiri, yaitu pada masalah hubungan kekuasaan/hak antara negara dan warga masyarakat (Hukum Tata Negara). Kajiannya meliputi: (1) Aspek kebijakan penanggulangan kejahatan dan kebijakan perlindungan/kesejahteraan masyarakat dan (2) Aspek pengaturan dan kebijakan “mengalokasikan kekuasaan”. Kajian pada aspek pengaturan dan kebijakan “mengalokasikan kekuasaan” meliputi kekuasaan untuk:
 - a. Menetapkan hukum pidana (kekuasaan “formulatif”/“legislatif”) mengenai perbuatan apa yang dapat dipidana dan sanksi apa yang dapat dikenakan;
 - b. Menerapkan hukum pidana (kekuasaan “aplikatif”/“yudikatif”);
 - c. Menjalankan/melaksanakan hukum pidana (kekuasaan “eksekutif”/“administratif”).

Pembagian kewenangan itu didasarkan pada adanya tiga tahap konkretisasi/fungsionalisasi/operasionalisasi hukum pidana dilihat dari sudut kebijakan hukum pidana. Pertama, tahap penetapan/perumusan hukum pidana oleh pembuat/pembentuk undang-undang (tahap kebijakan formulatif/legislatif). Kedua, tahap penerapan hukum pidana oleh aparat penegak hukum atau pengadilan (tahap kebijakan aplikatif/yudikatif/yudisial). Ketiga, tahap pelaksanaan pidana oleh aparat pelaksana/eksekusi pidana (tahap kebijakan eksekutif/administratif). Berbagai masalah kewenangan tersebut bukan hanya mempermasalahkan batas-batas kewenangan dan kebijakan kriminalisasi/dekriminalisasi atau sejauh mana hukum pidana mengatur dan membatasi hak/kewenangan seseorang di dalam bertingkah laku, tetapi juga mengenai masalah seberapa jauh hukum pidana mengatur dan membatasi kewenangan (pejabat/aparat negara) mengenakan/menjatuhkan pidana. Dengan demikian “**sistem pemidanaan**” yang dituangkan perumusannya di dalam undang-undang, pada hakekatnya merupakan suatu **sistem kewenangan menjatuhkan pidana**.

sekarang.⁹ Sebagai perwujudan/manifestasi dari asas keseimbangan mono-dualistik atau dari sifat hukum pidana yang berorientasi pada “perbuatan” dan “orang” (*Daad-Dader Strafrecht* atau *Tat-Tater Strafrecht*), maka untuk dapat dipidananya seseorang tidaklah cukup apabila seseorang itu diketahui telah melakukan suatu perbuatan yang dapat dipidana, tetapi haruslah nyata bahwa ia juga mempunyai kesalahan atas perbuatan yang telah dilakukannya. Oleh Idema kesalahan dikatakan sebagai jantungnya hukum pidana.¹⁰

Menurut Sudarto, untuk dapat menjatuhkan pidana kepada seseorang dibutuhkan *pertama*, adanya perbuatan dimana pengertian perbuatan disini adalah perbuatan manusia yang memenuhi rumusan delik dalam undang-undang dan bersifat melawan hukum (tanpa adanya alasan pembenar). Lebih lanjut beliau mengatakan bahwa rumusan delik ini penting artinya sebagai konsekuensi dari asas legalitas sebagai prinsip kepastian di dalam hukum pidana. Undang-undang pidana sifatnya harus pasti. *Kedua*, adanya unsur dapat dipidananya orang dan *ketiga*, adanya pidana dan pembedaan.¹¹ Dalam unsur dapat dipidananya orang kita memasuki permasalahan mengenai dapat tidaknya seseorang itu bertanggung jawab atau dipertanggungjawabkan. Jadi disini berbicara mengenai obyek pertanggungjawaban pidana seseorang. Mengenai pertanggungjawaban pidana, dalam garis besarnya terdapat beberapa hal yang patut dikemukakan sekaligus juga dapat dikatakan sebagai

⁹ Kesalahan sebagai dasar pencelaan terhadap si pembuat terletak dalam dua segi yaitu segi yuridis (*juridische schuld*) dan segi etis (*ethisch schuld*). Pengertian mengenai kesalahan dapat ditinjau dalam arti yang seluas-luasnya, arti yuridis dan arti sempit. Kesalahan dalam arti yang seluas-luasnya disamakan dengan “Pertanggungjawaban Dalam Hukum Pidana” yang didalamnya terkandung makna dapat dicelanya si pembuat atas perbuatannya. Kesalahan dalam arti yuridis yang merupakan bentuk-bentuk kesalahan, yaitu: kesengajaan (*dolus*) dan kealpaan (*culpa*). Kesalahan dalam arti sempit yaitu kealpaan Sudarto, *Hukum Pidana I*, (Yayasan Sudarto d/a Fakultas Hukum Undip: Semarang, 1990), Cet. Ke II, hal. 91-102; Materi Perkuliahan S1 Fakultas Hukum Undip. Demikian pula dikatakan oleh Soedjono, bahwa hukum pidana yang berlaku saat ini dapat disebut sebagai “*schuld strafrecht*” yang mengandung arti bahwa untuk adanya pembedaan harus ada kesalahan pada si pembuat. Soedjono, *Pertanggungjawaban Dalam Hukum Pidana*, Alumni: Bandung, 1981, hal. 23; Lihat pula D. Schaffmeister, N. Keijzer dan E. PH. Sutorius, *Hukum Pidana*, diterjemahkan oleh J.E. Sahetapy, (Liberty: Yogyakarta, Ed. 1, Cet. 3, 2004), hal. 135; Andi Zainal Abidin, *Asas-asas Hukum Pidana Bagian Pertama*, (Alumni: Bandung, 1987), hal. 66-67.

¹⁰ Sudarto, *Hukum Pidana I*, (Semarang: Yayasan Sudarto d/a Fakultas Hukum Undip, 1990, Cet. Ke II), hal. 86.

¹¹ Diungkapkan oleh Sudarto bahwa sumber hukum pidana ada yang tertulis dan ada yang tidak tertulis (hukum pidana adat). Akibat pengaruh paham legalisme, maka aturan hukum termasuk aturan hukum pidana harus dirumuskan agar tercapai tujuan dari paham ini yaitu kepastian. **Syarat pertama** untuk memungkinkan adanya penjatuhan pidana ialah adanya perbuatan (berbuat atau tidak berbuat), yaitu dengan unsur-unsur : *pertama*, perbuatan tersebut perbuatan manusia, *kedua*, yang memenuhi rumusan delik dalam undang-undang. Ini konsekuensi dari asas legalitas. Rumusan delik sangat penting artinya dalam undang-undang pidana, karena undang-undang pidana sifatnya harus pasti. Sehingga dapat diketahui dengan pasti apa yang dilarang atau apa yang diperintahkan yang diancam dengan sanksi (delik yang dirumuskan dalam undang-undang disebut juga norma). Yang dimaksudkan dengan “perbuatan yang memenuhi rumusan delik dalam undang-undang” adalah perbuatan konkrit dari si pembuat harus memenuhi syarat-syarat di dalam delik itu sendiri. Syarat-syarat di dalam delik dapat pula disebut sebagai unsur-unsur delik. Mengenai norma dan sanksi ada baiknya diperhatikan juga pendapat Binding dengan teori normanya (Normentheorie). Selain unsur pertama dan kedua, terdapat pula *unsur ketiga*, perbuatan tersebut bersifat melawan hukum dalam arti tidak ada alasan pembenarnya. Mengenai sifat melawan hukum ini terbagi menjadi sifat melawan hukum yang formil dan sifat melawan hukum yang materil. Sifat melawan hukum yang formil yaitu sifat melawan hukumnya perbuatan itu hanya didasarkan pada suatu ketentuan undang-undang (hukum tertulis). Sifat melawan hukum materil yaitu sifat melawan hukum yang tidak hanya didasarkan pada hukum tertulis tapi juga hukum tidak tertulis. Secara keseluruhan syarat pertama ini melekat pada perbuatan. **Syarat kedua** untuk adanya penjatuhan pidana merupakan syarat yang melekat pada sekaligus sebagai penilaian objektif si pembuat/orang, yaitu dapat dipertanggungjawabkan pidananya atau dengan lain kata pertanggungjawaban pidana (=kesalahan dalam arti yang seluas-luasnya) dengan unsur-unsur: *pertama*, adanya kemampuan bertanggungjawab. *Kedua*, adanya kesengajaan (*dolus*)/kealpaan (*culpa*). **Syarat ketiga**, tidak ada alasan pemaaf. Sudarto, *Hukum Pidana I*, (Semarang: Yayasan Sudarto d/a Fakultas Hukum Undip, 1990, Cet. Ke II), hal. 50-84.

ruang lingkup pertanggungjawaban pidana, yaitu: “kemampuan bertanggungjawab”, “dolus atau culpa” dan “alasan penghapus pidana”.

E. METODOLOGI

Pendekatan yang dilakukan dalam penelitian ini terutama ditempuh lewat pendekatan yuridis normatif, yang bertumpu pada sumber data sekunder berupa peraturan perundang-undangan yang berlaku berkaitan dengan pokok masalahnya. Dari sifat pendekatannya, penelitian ini termasuk jenis penelitian kualitatif dengan tipe penelitiannya adalah penelitian inventarisasi hukum positif.

BAB II

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. KEBIJAKAN KRIMINALISASI DAN PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA DALAM TINDAK PIDANA FISKAL DALAM HUKUM POSITIF INDONESIA

1. Kebijakan Kriminalisasi Dalam Undang-undang Fiskal Indonesia

a. Kebijakan Kriminalisasi Di Bidang Perpajakan

Berdasarkan kegiatan inventarisasi peraturan perundang-undangan dapat disusun pokok-pokok formulasi peraturan-peraturan hukum pidana dari kebijakan kriminalisasi di bidang perpajakan yang dapat diidentifikasi sebagai berikut:

Tabel 1A:
Pokok-pokok Formulasi Peraturan-peraturan Hukum Pidana
Dalam Kebijakan Kriminalisasi Di Bidang Perpajakan

UU No. 6 Tahun 1983	UU No. 12 Tahun 1985	UU No. 13 Tahun 1985
Mengenai Bentuk Yuridis Kesalahan: Kealpaan		
Dirumuskan dalam Pasal 38 dan Pasal 41 ayat (1).	Dirumuskan (Pasal 24)	Tidak dirumuskan (Pasal 13 huruf a, dan d)
Mengenai Bentuk Yuridis Kesalahan: Kesengajaan		
Dirumuskan dalam Pasal 39, Pasal 41 ayat (2) dan Pasal 41B	Dirumuskan (Pasal 25)	Dirumuskan (Pasal 13 huruf b dan c dan Pasal 14 ayat (1))
Mengenai Percobaan		
Percobaan khusus Pasal 39 ayat (1) huruf a dan 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 dimohon dan atau kompensasi yang dilakukan oleh Wajib Pajak (Pasal 39 ayat (2)).	Tidak ada ketentuan khusus mengenai percobaan; berarti berlaku KUHP, pidana dikurangi sepertiga.	Tidak ada ketentuan khusus mengenai percobaan; berarti berlaku KUHP, pidana dikurangi sepertiga.
Mengenai Recidivie		
Diatur dalam Pasal 39 ayat (3), yaitu khusus recidivie TP dalam Pasal 39 ayat (1), dimana pidananya dilipatkan 2 (dua) jika dilakukan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan	Diatur dalam Pasal 25 ayat (3), yaitu khusus recidivie TP dalam Pasal 25 ayat (1), dimana pidananya dilipatkan dua jika dilakukan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani sebagian atau seluruh pidana penjara yang dijatuhkan atau sejak dibayarnya denda	Tidak ada ketentuan khusus mengenai recidivie
Mengenai Daluwarsa		
Diatur dalam Pasal 40, yaitu 10 tahun	Diatur dalam Pasal 26, yaitu 10 tahun	Tidak ada ketentuan khusus mengenai daluwarsa; berarti berlaku Pasal 40 UU No. 6 Tahun 1983.
Mengenai Delik Aduan		
Diatur dalam Pasal 41 ayat (3) khusus terhadap TP dalam Pasal 41 ayat (1) dan ayat (2)	Tidak diatur	Tidak diatur
Mengenai menyuruh melakukan (doenplegen), turut serta melakukan (medeplegen), menganjurkan (uitlokken), atau membantu (medeplichtige)		
Diatur dalam Pasal 43 ayat (1) dan Pasal 43 ayat (2) Catatan: - Pasal 43 ayat (1): Menyuruh melakukan (doenplegen), turut serta melakukan (medeplegen), menganjurkan (uitlokken), atau membantu (medeplichtige) TP dalam Pasal 38 dan Pasal 39, yang dilakukan oleh wakil, kuasa, atau pegawai dari Wajib Pajak dipidana sama dengan TP tersebut - Pasal 43 ayat (2): Menyuruh melakukan, menganjurkan, atau membantu melakukan TP dalam Pasal 41A dan Pasal 41B dipidana sama dengan TP tersebut	Tidak mengatur	Tidak mengatur
Mengenai Subjek Yang Dapat Dipertanggungjawabkan		
Orang yaitu wajib pajak/pengusaha/pengusaha kena pajak (Pasal 38, Pasal 39 ayat (1) dan ayat (3), Pasal 41A, Pasal 41B) serta pejabat (Pasal 41) Korporasi yang disebut Badan, yang dirumuskan secara implisit dalam kata-kata "wajib pajak" (Pasal 1 huruf 2)	Subjek pajak berupa "orang" yaitu wajib pajak (Pasal 24)/bukan wajib pajak (Pasal 25 ayat (2)). Dalam Pasal 4 ayat (1) subjek pajak adalah orang atau badan	Orang (Pasal 13 dan Pasal 14 ayat (1)); tapi dalam Pasal 1 tidak ada ketentuan mengenai orang, kecuali pejabat pos (Pasal 1 ayat (2) huruf d)
Mengenai Pertanggungjawaban Korporasi		

UU No. 6 Tahun 1983	UU No. 12 Tahun 1985	UU No. 13 Tahun 1985
Tidak ada ketentuan yang mengaturnya	Tidak ada ketentuan tentang pertanggungjawaban korporasi	Tidak ada ketentuan tentang pertanggungjawaban korporasi
Adanya Ketentuan Khusus		
*Sengaja tidak memberi keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar, dipidana" (Pasal 41A)	Tidak ada ketentuan khusus mengenai sengaja tidak memberi keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar	Tidak ada ketentuan khusus mengenai sengaja tidak memberi keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar
*Menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, dipidana" (Pasal 41B)	Tidak ada ketentuan khusus TP yang menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan	Tidak ada ketentuan khusus TP yang menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan
Mengenai Jenis & lamanya sanksi pidana (strafsoort & strafmaat)		
Maksimum "Kurungan": 1 tahun (Pasal 38 dan Pasal 41 ayat (1))	Maksimum kurungan: 6 tahun (Pasal 24) dan 1 tahun (Pasal 25 ayat (2))	-
Maksimum "Penjara": 1 tahun (Pasal 41A) 2 tahun (Pasal 41 ayat (2)) 3 tahun (Pasal 41B) 6 tahun (Pasal 39)	Maksimum penjara: 2 tahun (Pasal 25 ayat (1))	Maksimum penjara: 7 tahun (Pasal 14 ayat (1))
Maksimum "Denda" dikalikan jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar: 2X (Pasal 38) dan 4X (Pasal 39)	Maksimum denda dengan dikalikan jumlah pajak yang terutang: 2X (Pasal 24), 5X (Pasal 25 ayat (1))	Tidak ada maksimum denda dikalikan jumlah pajak yang terutang
Maksimum "Denda" dengan nilai uang: Rp 4.000.000,00 (Pasal 41 ayat (1)) Rp 10.000.000,00 (Pasal 41 ayat (2), Pasal 41A dan Pasal 41B)	Maksimum denda dengan nilai uang: Rp 2.000.000,00 (Pasal 25 ayat (2))	Tidak ada maksimum denda dengan nilai uang
Catatan: Khusus untuk Pasal 13 UU No. 13 Tahun 1985, jenis & lamanya sanksi pidana (strafsoort & strafmaat) disesuaikan dengan apa yang tercantum di dalam KUHP		
Mengenai Sistem Perumusan Ancaman Pidana		
*Kumulatif" (Pasal 39, Pasal 41, Pasal 41A, dan Pasal 41B)	Kumulatif tidak ada	Kumulatif tidak ada
*Kumulatif-Alternatif" (Pasal 38);	Kumulatif-Alternatif tidak ada	Kumulatif-Alternatif tidak ada
*Alternatif" tidak ada	Alternatif (Pasal 24, Pasal 25 ayat (1) dan (2))	Alternatif tidak ada
*Tunggal" tidak ada	Tunggal tidak ada	Tunggal (Pasal 14 ayat (1)); hanya penjara saja

selanjutnya dapat pula dilihat dalam tabel dibawah ini:

Tabel 1B:
Pokok-pokok Formulasi Peraturan-peraturan Hukum Pidana
Dalam Kebijakan Kriminalisasi Di Bidang Perpajakan

UU No. 10 Tahun 1995	UU No. 11 Tahun 1995	UU No. 18 Tahun 1997
Mengenai Bentuk Yuridis Kesalahan: Kealpaan		
Tidak dirumuskan	Tidak dirumuskan	Dirumuskan dalam Pasal 37 ayat (1) dan Pasal 40 ayat (1)
Mengenai Bentuk Yuridis Kesalahan: Kesengajaan		
Dirumuskan dalam Pasal 102 huruf h, Pasal 102A huruf b dan Pasal 105	Dirumuskan dalam Pasal 53	Dirumuskan dalam Pasal 37 ayat (2) dan Pasal 40 ayat (2)
Mengenai Percobaan		
Tidak ada ketentuan mengenai percobaan	Tidak ada ketentuan mengenai percobaan	Tidak ada ketentuan mengenai percobaan
Mengenai Recidivie		
Tidak diatur	Tidak diatur	Tidak diatur
Mengenai Daluwarsa		
Diatur dalam Pasal 111	Diatur dalam Pasal 60	Diatur dalam Pasal 38
Mengenai Delik Aduan		
Tidak diatur	Tidak diatur	Diatur dalam Pasal 40 ayat (3)
Mengenai menyuruh melakukan (doenplegen), turut serta melakukan (medeplegen), menganjurkan (uitlokken), atau membantu (medeplichtige)		
Tidak diatur	Tidak diatur	Tidak diatur
Mengenai Subjek Yang Dapat Dipertanggungjawabkan		
Diatur dalam Pasal 102 s/d Pasal 108 (Orang dan Badan Hukum)	Diatur dalam Pasal 50 s/d Pasal 58, Pasal 61 (Orang dan Badan Hukum)	Diatur dalam Pasal 37 ayat (1) dan ayat (2) yaitu wajib pajak dan Pasal 40 ayat (1) dan ayat (2) yaitu pejabat
Mengenai Pertanggungjawaban Korporasi		
Diatur dalam Pasal 108 ayat (2)	Diatur dalam Pasal 61 ayat (2)	Tidak diatur
Adanya Ketentuan Khusus		
Ancaman pidana dapat diberlakukan kepada Pengusaha Pengurusan Jasa Kepabebean (PPJK) yang melakukan pengurusan Pemberitahuan Pabebean atas kuasa yang diterimanya dari importir atau eksportir, apabila melakukan perbuatan yang diancam dengan pidana berdasarkan Undang-undang (Pasal 107)	Tidak ada ketentuan khusus seperti Pasal 107 UU No. 10 Tahun 1995	Tidak ada ketentuan khusus

UU No. 10 Tahun 1995	UU No. 11 Tahun 1995	UU No. 18 Tahun 1997
<p>Status barang impor atau ekspor yang berasal dari tindak pidana dalam Pasal 102, 103 huruf b atau huruf d, Pasal 104 huruf a atau Pasal 105 huruf a yang dirampas untuk negara berdasarkan undang-undang, yaitu Pasal 73. (Pasal 109 ayat (1) dan (3)); namun untuk sarana pengangkut yang digunakan untuk melakukan tindak pidana dalam Pasal 102 dapat dirampas untuk negara (Pasal 109 ayat (2))</p> <p>Ada ketentuan khusus mengenai Penyelesaian pidana denda jika tidak dibayar si terpidana (Pasal 110 ayat (1) dan (2))</p>	<p>Status Barang Kena Cukai (BKC) yang tersangkut tindak pidana berdasarkan ketentuan Undang-undang Cukai yang dirampas negara ditentukan dengan Keputusan Menteri (Pasal 62 ayat (1) dan (3))</p> <p>Ada ketentuan khusus mengenai Penyelesaian pidana denda jika tidak dibayar si terpidana (Pasal 59 ayat (1) dan (2))</p>	
Mengenai Jenis & lamanya sanksi pidana (strafsoort & strafmaat)		
<p>Pidana pokok: "Penjara" dengan "minimal dan maksimal khusus" antara: 1 s/d 3 tahun (Pasal 104, Pasal 105); 1 s/d 5 tahun (Pasal 102B, 102D, 103A ayat (1)); 1 s/d 10 tahun (Pasal 102, 102A); 2 s/d 8 tahun (Pasal 103); 2 s/d 10 tahun (Pasal 103A ayat (2)); 5 s/d 20 tahun (Pasal 102B)</p> <p>Pidana pokok: "Denda (nilai uang)", dengan minimal dan maksimal khusus antara: Rp. 50 juta s/d 5 milyar (Pasal 102, Pasal 102A); Rp. 5 milyar s/d 100 milyar (Pasal 102B); Rp. 10 juta s/d 1 milyar (Pasal 102D); Rp. 100 juta s/d 5 milyar (Pasal 103); Rp. 50 juta s/d 1 milyar (Pasal 103A ayat (1)); Rp. 1 milyar s/d 5 milyar (Pasal 103A ayat (2)); Rp. 500 juta s/d 3 milyar (Pasal 104); Rp. 500 juta s/d 1 milyar (Pasal 105)</p> <p>Tidak mengatur ketentuan denda dikalikan jumlah tertentu</p> <p>Pidana pengganti: "Kurungan" dengan "maksimum": 6 bulan (Pasal 110 ayat (2))</p>	<p>Pidana pokok: "Penjara", dengan "minimal dan maksimal khusus": antara 1 s/d 5 tahun (Pasal 50, Pasal 52, Pasal 54, Pasal 56, Pasal 58, Pasal 58A ayat (1)); 1 s/d 6 tahun (Pasal 53); 1 s/d 8 tahun (Pasal 55); 1 s/d 2 thn 8 bln (Pasal 57); 2 s/d 10 tahun (Pasal 58A ayat (2))</p> <p>Pidana pokok: "Denda (nilai uang)", dengan minimal dan maksimal khusus antara: Rp. 75 juta s/d 750 juta (Pasal 53, Pasal 57); Rp. 50 juta s/d 1 milyar (Pasal 58A ayat (1)); Rp. 1 milyar s/d 5 milyar (Pasal 58A ayat (2))</p> <p>Pidana pokok: "Denda (dikalikan nilai cukai yang seharusnya dibayar)" dengan minimal dan maksimal khusus antara: 2 s/d 10X (Pasal 50, Pasal 52, Pasal 54, Pasal 56, Pasal 58); 10 s/d 20X (Pasal 55)</p> <p>Pidana pengganti: "Kurungan" dengan maksimum: 6 bulan (Pasal 59)</p>	<p>Pidana pokok: "Penjara" dengan maksimal: 2 tahun (Pasal 37 ayat (1))</p> <p>Pidana pokok: "kurungan" dengan maksimal: 1 tahun (Pasal 37 ayat (1) dan Pasal 40 ayat (2)); 6 bulan (Pasal 39 dan Pasal 40 ayat (1))</p> <p>Pidana pokok: "Denda (nilai uang)", dengan maksimal khusus: Rp. 2 juta (Pasal 40 ayat (1)) dan Rp. 5 juta (Pasal 40 ayat (2)).</p> <p>Pidana pokok: "Denda (dikalikan dengan jumlah yang terutang)" dengan maksimal khusus: 2X (Pasal 37 ayat (1)) dan 4X (Pasal 37 ayat (2) dan Pasal 39)</p> <p>Tidak ada ketentuan pidana pengganti kurungan</p>
Mengenai Sistem Perumusan Ancaman Pidana		
<p>Kumulatif (Pasal 102, Pasal 102A, Pasal 102B)</p> <p>Kumulatif-alternatif (Pasal 102D, Pasal 103, Pasal 103A, Pasal 104, Pasal 105)</p> <p>Tidak ada perumusan tunggal</p>	<p>Kumulatif (Pasal 50, Pasal 52, Pasal 53, Pasal 55, Pasal 56)</p> <p>Kumulatif-alternatif (Pasal 54, Pasal 57, Pasal 58, Pasal 58A)</p> <p>Tidak ada perumusan tunggal</p>	<p>Kumulatif (Pasal 37 ayat (1))</p> <p>Kumulatif-alternatif (Pasal 37 ayat (2))</p> <p>Alternatif (Pasal 39, Pasal 40 ayat (1) dan Pasal 40 ayat (2))</p> <p>Tidak ada perumusan tunggal</p>

Berdasarkan tabel 1A dan tabel 1B di atas, dapat disimpulkan bahwa di bidang hukum fiskal, khususnya penerimaan negara di bidang perpajakan, kebijakan kriminalisasi telah dituangkan dalam berbagai undang-undang yang mengatur mengenai ketentuan umum dan tata cara perpajakan, bea meterai, pajak bumi dan bangunan, kepabeanan, cukai, serta undang-undang pajak daerah dan redistribusi daerah.

b. Kebijakan Kriminalisasi Di Bidang Penerimaan Negara Bukan Pajak

Berdasarkan kegiatan inventarisasi peraturan perundang-undangan dapat disusun pokok-pokok formulasi peraturan-peraturan hukum pidana dari kebijakan kriminalisasi di bidang penerimaan negara bukan pajak yang dapat diidentifikasi sebagai berikut:

Tabel 2:
Pokok-pokok Formulasi Peraturan-peraturan Hukum Pidana
Dalam Kebijakan Kriminalisasi Di Bidang Penerimaan Negara Bukan Pajak

No	Formulasi Mengenai	Ancaman Sanksi Pidana
1	Mengenai Bentuk Yuridis Kesalahan: Kealpaan	Diatur dalam Pasal 20
2	Mengenai Bentuk Yuridis Kesalahan: Kesengajaan	Diatur dalam Pasal 21 dan Pasal 22
3	Mengenai Percobaan	Tidak diatur
4	Mengenai Recidivie	Diatur dalam Pasal 21 ayat (2)
5	Mengenai Daluwarsa	Tidak diatur
6	Mengenai Delik Aduan	Tidak diatur
7	Mengenai menyuruh melakukan (<i>doenplegen</i>), turut serta melakukan (<i>medeplegen</i>), menganjurkan (<i>uittokken</i>), atau membantu (<i>medeplichtige</i>)	Tidak diatur
8	Mengenai Subjek Yang Dapat Dipertanggungjawabkan	Diatur dalam Pasal 20 dan Pasal 21 yaitu Wajib Bayar serta Pasal 22 yaitu pihak lain yang wajib memberi keterangan atau bukti yang diminta
9	Mengenai Pertanggungjawaban Korporasi	Tidak diatur
10	Adanya Ketentuan Khusus	Tidak diatur
11	Mengenai Jenis & lamanya sanksi pidana (strafsoort & strafmaat)	Pidana pokok: "Penjara" dengan maksimal: 6 tahun (Pasal 21 ayat (1)); maksimal 1 tahun (Pasal 22) Pidana pokok: "kurungan" dengan maksimal: 1 tahun (Pasal 20) Pidana pokok: "Denda (nilai uang)", dengan maksimal khusus: Rp. 5 juta (Pasal 22) Pidana pokok: "Denda (dikalikan dengan jumlah yang terutang)" dengan maksimal khusus: 2X (Pasal 20) dan 4X (Pasal 21) Tidak ada ketentuan pidana pengganti kurungan
12	Mengenai Sistem Perumusan Ancaman Pidana	Hanya kumulatif (Pasal 20, Pasal 21 dan Pasal 22) Tidak ada perumusan tunggal

Berdasarkan tabel 2 di atas, dapat disimpulkan bahwa di bidang hukum fiskal khususnya penerimaan negara bukan pajak, kebijakan kriminalisasi telah dituangkan dalam undang-undang tentang penerimaan negara bukan pajak.

c. Masalah Kualifikasi Tindak Pidana Fiskal

Dari berbagai formulasi tindak pidana dalam peraturan perundang-undangan di bidang fiskal yang saat ini berlaku sebanyak 7 (tujuh) peraturan perundang-undangan, kedapatan hanya ada satu peraturan perundang-undangan di bidang fiskal yang masih memberi kualifikasi yuridis pada tindak pidananya yaitu Undang-undang No. 13 Tahun 1985 dimana Pasal 14 ayat (2) mengkualifikasikan Pasal 14 ayat (1) sebagai kejahatan. Penegasan apakah delik yang dirumuskan dalam pasal tersebut dikualifikasikan sebagai "pelanggaran" atau "kejahatan" merupakan "penetapan kualifikasi yuridis" yang mempunyai akibat/konsekuensi yuridis, baik dalam arti konsekuensi yuridis-materiel (yaitu terikat pada aturan umum dalam KUHP) maupun konsekuensi yuridis-formal (yaitu terikat pada ketentuan-ketentuan dalam KUHP), sepanjang tidak ditentukan lain oleh undang-undang. Penetapan kualifikasi yuridis ini diperlukan untuk "menjembatani" berlakunya aturan umum KUHP terhadap hal-hal yang

tidak diatur dalam undang-undang di luar KUHP berdasarkan ketentuan Pasal 103 KUHP. Pasal 103 KUHP berbunyi sebagai berikut:

“Ketentuan-ketentuan dalam Bab I sampai dengan Bab VIII buku ini (*maksudnya Buku I KUHP, pen*) juga berlaku bagi perbuatan-perbuatan yang oleh ketentuan perundang-undangan lainnya diancam dengan pidana, kecuali jika oleh undang-undang ditentukan lain”.¹²

Dengan tidak adanya penegasan kualifikasi delik ke dalam kategori pelanggaran ataupun kejahatan, maka hal ini dapat menimbulkan masalah nantinya di dalam peng-“aplikasi”-an hukum pidana karena sistem pemidanaan terhadap percobaan yang dianut oleh KUHP yang berlaku saat ini hanya dapat memidana percobaan terhadap kejahatan, sedangkan percobaan terhadap pelanggaran tidak dipidana sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 54, yaitu “Mencoba melakukan pelanggaran tidak dipidana”.

2. Sistem Pertanggungjawaban Pidana Dalam Tindak Pidana Fiskal

a. Subyek Yang Dapat Dipertanggungjawabkan

Dalam peraturan perundang-undangan di bidang fiskal, subjek yang dipertanggungjawabkan secara pidana diperluas bukan hanya pada orang pribadi saja, tetapi juga pada korporasi, namun hanya Undang-undang No. 10 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 17 Tahun 2006 dan Undang-undang No. 11 Tahun 1995 Undang-undang No. 39 Tahun 2007 yang mengatur mengenai sistem pemidanaan terhadap korporasi. Dengan tidak adanya pengaturan mengenai pertanggungjawaban korporasi, maka agak “janggal” dirasa, karena disatu sisi mengatur korporasi juga sebagai subjek yang dapat dipidana, namun tidak dapat ditentukan kapan korporasi tersebut dapat dipertanggungjawabkan karena sistem pemidanaan dalam KUHP sekarang hanya mengatur mengenai orang bukan korporasi sehingga penulis mendapati “kesan” bahwa untuk korporasi agak dijauhkan dari penuntutan dan penjatuhan pidana; cukuplah kiranya penuntutan dan penjatuhan pidana ditujukan hanya kepada orang pribadi saja.

¹² Hal-hal yang akan berlaku bagi peraturan perundang-undangan lainnya yang tidak mengatur tersendiri mengenai perbuatan-perbuatan yang diancam pidana adalah sebagai berikut:

- Bab I (Pasal 1 – 9) tentang Batas-batas berlakunya Aturan Pidana dalam Perundang-undangan
- Bab II (Pasal 10 – 43) tentang Pidana
- Bab III (Pasal 44 – 52a) tentang Hal-hal yang Menghapuskan, Mengurangi atau Memberatkan Pidana
- Bab IV (Pasal 53 – 54) tentang Percobaan
- Bab V (Pasal 55 – 62) tentang Penyertaan Dalam Tindak Pidana
- Bab VI (Pasal 63 – 71) tentang Perbarengan Tindak Pidana
- Bab VII (Pasal 72 – 75) tentang Mengajukan dan Menarik Kembali Pengaduan dalam Hal Kejahatan yang Hanya Dituntut atas Pengaduan
- Bab VIII (Pasal 76 – 85) tentang Hapusnya Kewenangan Menuntut Pidana dan Menjalankan Pidana

b. Pertanggungjawaban Pidana Berdasarkan Kesalahan

Dari berbagai perumusan tindak pidana fiskal di dalam perundang-undangan fiskal, pencantuman unsur sengaja atau kealpaan/kelalaian sebagai bentuk yuridis dari kesalahan terdapat di dalam Undang-undang No. 6 Tahun 1983, Undang-undang No. 12 Tahun 1985 dan Undang-undang No. 13 Tahun 1985, Undang-undang No. 10 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 17 Tahun 2006 dan Undang-undang No. 11 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 39 Tahun 2007. Dengan dicantumkannya unsur sengaja atau kealpaan/kelalaian secara tegas di dalam undang-undang tersebut dapat dikatakan bahwa pertanggungjawaban pidana dalam perundang-undangan perpajakan menganut prinsip *liability based on fault* (pertanggungjawaban berdasarkan kesalahan). Jadi pada prinsipnya menganut asas kesalahan atau asas culpabilitas.

c. Jenis Sanksi

Dari Tabel 3 dapat dilihat bahwa jenis sanksi pidana pokok berupa penjara, kurungan dan denda ternyata lebih sering digunakan dalam upaya penegakan hukum di lapangan hukum administrasi, khususnya dalam perundang-undangan fiskal; kecuali Undang-undang No. 10 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 17 Tahun 2006 dan Undang-undang No. 11 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 39 Tahun 2007 yang memberikan tempat bagi jenis sanksi pidana tambahan. Itupun terbatas pada bentuk “perampasan barang-barang” yang terkait dengan delik yang bersangkutan. Tabel 3 dapat dilihat sebagai berikut :

Tabel 3:
Jenis Sanksi Pidana Yang Tercantum Dalam Peraturan-peraturan
Hukum Pidana Di Bidang Fiskal

Undang-Undang Di Bidang Fiskal	Pidana Pokok			Pidana Tambahan
	P	K	D	
Undang-undang No. 6 Tahun 1983	P	K	D	-
Undang-undang No. 12 Tahun 1985	P	K	D	-
Undang-undang No. 13 Tahun 1985	P	-	-	-
Undang-undang No. 10 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 17 Tahun 2006	P	-	D	Perampasan barang-barang tertentu
Undang-undang No. 11 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 39 Tahun 2007	P	-	D	Perampasan barang-barang tertentu
Undang-undang No. 18 Tahun 1997	P	K	D	-
Undang-undang No. 20 Tahun 1997	P	K	D	-

Keterangan pada kolom:

P = Penjara; K= Kurungan; dan D= Denda;

Pola jenis sanksi pidana pokok dalam undang-undang fiskal, baik sebelum maupun sesudah perubahan tetap sama, namun ada yang sama sekali tidak menyebut adanya pidana tambahan dan oleh karena itu pidana tambahan

yang diatur dalam KUHP dapat diterapkan. Selain pidana, ada juga jenis sanksi lain yaitu tindakan (*matregel*) yang dapat diterapkan kepada korporasi. Jika pelakunya berupa orang perseorangan dikenakan pidana perampasan kemerdekaan berupa penjara ataupun kurungan, maka terhadap korporasinya sebenarnya dapat pula dikenakan pidana perampasan kemerdekaan berupa pencabutan izin usaha sebagai perluasan dari pidana tambahan berupa pencabutan hak-hak tertentu.

d. Jumlah (Lamanya) Sanksi dan Sistem Perumusan Ancaman Pidananya

Telah diuraikan sebelumnya bahwa jenis sanksi yang dipergunakan di dalam penegakan perundang-undangan fiskal didominasi oleh pidana pokok berupa penjara dan denda. Berdasarkan Tabel 4 dapat dilihat bahwa lamanya (bobot) sanksi pidana pokok dalam perundang-undangan fiskal sangat bervariasi.

Tabel 4:
Bobot Pidana Pokok Yang Tercantum Dalam Peraturan-peraturan
Hukum Pidana Di Bidang Fiskal

Pasal ^(uu)	Ancaman Pidana				
	Sistem Perumusan	Bobot (Maksimum)/Minimum & maksimum khusus			
		P	K	D (<i>berdasarkan</i>)	
				Jml Pajak/Cukai Terutang/kurang	Nilai Uang
38 ⁽¹⁾	Kumulatif-alternatif	-	1 thn	2X	-
39 ⁽¹⁾	Kumulatif	6 thn	-	4X	-
41 ayat (1) ⁽¹⁾	Kumulatif	-	1 thn	-	Maks. 4 jt
41 ayat (2) ⁽¹⁾	Kumulatif	2 thn	-	-	Maks. 10 jt
41A ⁽¹⁾	Kumulatif	1 thn	-	-	Maks. 10 jt
41B ⁽¹⁾	Kumulatif	3 thn	-	-	Maks. 10 jt
24 ⁽²⁾	Alternatif	-	6 thn	2X	-
25 ayat (1) ⁽²⁾	Alternatif	2 thn	-	5X	-
25 ayat (2) ⁽²⁾	Alternatif	-	6 thn	-	Maks. 2 jt
14 ayat (1) ⁽³⁾	Tunggal	7 thn	-	-	-
102 ⁽⁴⁾	Kumulatif	1 – 10 thn	-	-	50 jt – 5 m
102B ⁽⁴⁾	Kumulatif	5 – 20 thn	-	-	5 m – 100 m
102D ⁽⁴⁾	Kumulatif-alternatif	1 – 5 thn	-	-	10 jt – 1 m
103 ⁽⁴⁾	Kumulatif-alternatif	2 – 8 thn	-	-	100 jt – 5 m
103A ayat (1) ⁽⁴⁾	Kumulatif-alternatif	2 – 8 thn	-	-	50 jt – 1 m
103A ayat (2) ⁽⁴⁾	Kumulatif-alternatif	2 – 10 thn	-	-	1 m – 5 m
104 ⁽⁴⁾	Kumulatif-alternatif	1 – 3 thn	-	-	500 jt – 3 m
105 ⁽⁴⁾	Kumulatif-alternatif	1 – 3 thn	-	-	500 jt – 1 m
110 ayat (2) ⁽⁴⁾	Tunggal	-	6 bln *	-	-
50 ⁽⁵⁾	Kumulatif	1 – 5 thn	-	2X - 10X	-
52 ⁽⁵⁾	Kumulatif	1 – 5 thn	-	2X - 10X	-
53 ⁽⁵⁾	Kumulatif	1 – 6 thn	-	-	75 jt – 750 jt
54 ⁽⁵⁾	Kumulatif-alternatif	1 – 5 thn	-	2X - 10X	-
55 ⁽⁵⁾	Kumulatif	1 – 8 thn	-	10X - 20X	-
56 ⁽⁵⁾	Kumulatif	1 – 5 thn	-	2X - 10X	-
57 ⁽⁵⁾	Kumulatif-alternatif	1 – 2 thn 8 bln	-	-	75 jt – 750 jt
58 ⁽⁵⁾	Kumulatif-alternatif	1 – 5 thn	-	2X - 10X	-
58A ayat (1) ⁽⁵⁾	Kumulatif-alternatif	1 – 5 thn	-	-	50 jt – 1 m
58A ayat (2) ⁽⁵⁾	Kumulatif-alternatif	2 – 10 thn	-	-	1 m – 5 m
59 ⁽⁵⁾	Tunggal	-	6 bln *	-	-
37 ayat (1) ⁽⁶⁾	Kumulatif-alternatif	-	1 thn	2X	-
37 ayat (2) ⁽⁶⁾	Kumulatif-alternatif	2 thn	-	4X	-
39 ⁽⁶⁾	Alternatif	-	6 bln	4X	-
40 ayat (2) ⁽⁶⁾	Alternatif	-	6 bln	-	Maks. 2 jt
40 ayat (2) ⁽⁶⁾	Alternatif	-	1 thn	-	Maks. 5 jt
20 ⁽⁷⁾	Kumulatif	-	1 thn	2X	-
21 ayat (1) ⁽⁷⁾	Kumulatif	6 thn	-	4X	-
22 ⁽⁷⁾	Kumulatif	1 thn	-	-	Maks. 5 jt

Catatan:

(1) Undang-undang No. 6 Tahun 1983

(2) Undang-undang No. 12 Tahun 1985

(3) Undang-undang No. 13 Tahun 1985

(4) Undang-undang No. 10 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 17 Tahun 2006

(5) Undang-undang No. 11 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 39 Tahun 2007

(6) Undang-undang No. 18 Tahun 1997

(7) Undang-undang No. 20 Tahun 1997

Keterangan pada kolom:

P = Penjara; K= Kurungan; dan D= Denda

* = sebagai kurungan pengganti

Dari 7 (tujuh) undang-undang tersebut di atas, hanya Undang-undang No. 10 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 17 Tahun 2006 dan Undang-undang No. 11 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 39 Tahun 2007 yang menganut sistem minimum dan maksimum khusus. Sistem minimum khusus yang diterapkan dalam Undang-undang No. 10 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 17 Tahun 2006 sangat bervariasi, namun untuk Undang-undang No. 11 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 39 Tahun 2007 sistem minimum khususnya adalah 1 tahun. Selain kedua undang-undang tersebut, undang-undang di bidang fiskal lainnya menetapkan lamanya ancaman pidananya dengan sistem absolut atau maksimum dan relatif. Seyogianya jika menerapkan aturan sanksi dengan sistem minimum khusus tentunya diatur tersendiri pula pedoman pembedaannya, karena dalam Undang-undang No. 10 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 17 Tahun 2006 dan Undang-undang No. 11 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 39 Tahun 2007 tidak ada pasal yang menjembatani berlakunya Aturan Umum Buku I KUHP. Hal ini dapat menimbulkan masalah di dalam tahap aplikasinya.

Dari Tabel 4 tersebut di atas dapat diperhatikan bahwa bobot pidana denda dalam Undang-undang No. 10 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 17 Tahun 2006 dan Undang-undang No. 11 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 39 Tahun 2007 lebih berat daripada pidana denda yang terdapat dalam undang-undang fiskal lainnya. Perbedaan ini menurut pendapat penulis kurang bijaksana dan terkesan emosional. Undang-undang No. 10 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 17 Tahun 2006 dan Undang-undang No. 11 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 39 Tahun 2007 hanya mengatur objek pajak yang sangat spesifik sekali yaitu pemungutan pajak berupa bea atas barang yang melintas masuk ke daerah pabean (Indonesia) dan cukai sebagai pajak atas barang-barang sebagaimana yang telah ditentukan undang-undang untuk dikenakan cukai, atau yang disebut juga sebagai barang kena cukai. Jika kita memperhatikan tugas, fungsi dan wewenang Direktorat Jenderal Pajak, nyatalah bahwa tidak ada satu barang pun yang mempunyai nilai ekonomis terlepas dari objek pemungutan pajak. Undang-undang No. 10 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 17 Tahun

2006 dan Undang-undang No. 11 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 39 Tahun 2007 dapat dipergunakan sebagai bahan pembandingan bagi para pembentuk undang-undang dalam melakukan amandemen Undang-undang No. 6 Tahun 1983.

Pembedaan bobot pidana juga terdapat dalam Pasal 39 ayat (1) Undang-undang No. 6 Tahun 1983 dengan Pasal 37 ayat (2) Undang-undang No. 18 Tahun 1997 dalam hal delik dolus. Untuk delik culpa dalam Pasal 38 Undang-undang No. 6 Tahun 1983 dan delik culpa dalam Pasal 37 ayat (1) Undang-undang No. 18 Tahun 1997 yang masing-masing memuat perbuatan yang sama bobot pidana dari masing-masing undang-undang tersebut adalah sama yaitu pidana kurungan maksimal 1 (satu) tahun dan/atau denda maksimal 2 (dua) kali jumlah pajak yang terutang. Untuk delik dolus dalam Pasal 39 ayat (1) Undang-undang No. 6 Tahun 1983 dengan Pasal 37 ayat (2) Undang-undang No. 18 Tahun 1997 bobot pidana denda yang diancamkan sama yaitu 4 (empat) kali jumlah pajak yang terutang tetapi bobot pidana penjaranya berbeda yaitu maksimal 6 (enam) tahun dalam Pasal 39 ayat (1) Undang-undang No. 6 Tahun 1983 dan 2 (dua) tahun dalam Pasal 37 ayat (2) Undang-undang No. 18 Tahun 1997. Tidak jelas mengapa bobot pidana penjaranya dibedakan. Apakah kerugian keuangan daerah tidak dapat disebut sebagai kerugian negara padahal dalam Pasal 2 Undang-undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dijelaskan ruang lingkup keuangan negara termasuk juga penerimaan dan pengeluaran daerah yang diatur dalam Undang-undang No. 18 Tahun 1997. Disini terlihat tidak adanya konsistensi pemikiran dari pembentuk undang-undang mengenai pajak. Oleh karena itu di masa yang akan datang tentunya mengenai pemberian bobot pidana penjara ini patut mendapat perhatian dari pembentuk undang-undang.

e. Percobaan, *Recidivie*, Menyuruh Melakukan (*Doenplegen*), Turut Serta Melakukan (*Medeplegen*), Penganjur (*Uitlokken*), dan Pembantuan (*Medeplichtige*) Dalam Tindak Pidana Fiskal

1) Percobaan

Sistem pertanggungjawaban pidana terhadap percobaan tindak pidana fiskal dapat diinventarisir dalam Tabel 5 sebagai berikut :

Tabel 5:

Sistem Pertanggungjawaban Pidana Terhadap Percobaan Tindak Pidana Fiskal dan Perbandingannya dengan KUHP

Undang-Undang	Materi Undang-undang	KUHP
UU No. 6 Tahun 1983	Diatur hanya dalam Pasal 39 ayat (3) yaitu khusus untuk percobaan tindak pidana dalam Pasal 39 ayat (1) huruf a atau ayat (1) huruf c <i>dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak</i> , dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling tinggi 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohon dan atau kompensasi yang dilakukan oleh Wajib Pajak	Diatur dalam Buku I Aturan Umum untuk kejahatan dalam Pasal 53 ayat (2) maksimum pidana pokok dikurangi sepertiga dari pidana pokok. Untuk pelanggaran tidak dipidana sebagaimana diatur dalam Pasal 54.
UU No. 12 Tahun 1985	Tidak diatur	
UU No. 13 Tahun 1985	Tidak diatur	
UU No. 10 Tahun 1995	Tidak diatur	
UU No. 11 Tahun 1995	Tidak diatur	
UU No. 18 Tahun 1997	Tidak diatur	
UU No. 20 Tahun 1997	Tidak diatur	

Dari tabel di atas dapat dikatakan bahwa hanya Undang-undang No. 6 Tahun 1983 yang mengatur masalah percobaan tindak pidana di bidang fiskal sebagaimana ketentuan Pasal 39 ayat (3) Undang-undang No. 6 Tahun 1983, itupun terbatas pada perbuatan tertentu saja. Hal ini dapat mengandung berarti bahwa percobaan melakukan tindak pidana “yang tidak” dalam rangka sebagaimana dirumuskan dalam Pasal 39 ayat (3) Undang-undang No. 6 Tahun 1983, maka terhadap percobaan tersebut tidak dapat dipidana atau setidaknya tidak dapat dipidana berdasarkan kekuatan hukum Pasal 39 ayat (3) Undang-undang No. 6 Tahun 1983.

Dalam Pasal 39 ayat (1) terdapat perbuatan sebagaimana huruf a sampai dengan huruf g. Namun yang patut dikaji adalah kebijakan dari pembentuk undang-undang yang hanya mengatur masalah percobaan terbatas pada perbuatan dalam huruf a dan c. Apakah perbuatan “penyalahgunaan Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak” dalam Pasal 39 ayat (1) huruf a Undang-undang No. 6 Tahun 1983 dan “menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan, tapi isinya tidak benar atau tidak lengkap” dalam ayat (1) huruf c Undang-undang No. 6 Tahun 1983 dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak dipandang lebih “berat” daripada perbuatan “tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut” sebagaimana diatur dalam huruf g yang pada hakekatnya jika perbuatan tersebut dilakukan oleh pejabat dapat diindikasikan sebagai perbuatan korupsi. Dari penjelasan redaksi pasalnya hanya menjelaskan bahwa perbuatan dalam Pasal 39 ayat (1) huruf a dan c sangat merugikan negara dan perlu diatur dalam hal

percobaannya. Jadi dalam pemikiran pembentuk undang-undang perbuatan dalam Pasal 39 ayat (1) huruf a dan c dalam rangka restitusi atau melakukan kompensasi pajak dipandang lebih berat daripada perbuatan “tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut”, dimana pemikiran ini menurut penulis kurang relevan dengan maksud dan tujuan diubahnya Undang-undang No. 6 Tahun 1983 beberapa kali.

Demikian pula halnya dengan pengertian dalam Pasal 102 Undang-undang No. 10 Tahun 1995 yang sekaligus juga mengatur mengenai percobaannya sebelum mengalami perubahan dengan Undang-undang No. 17 Tahun 2006. Namun mengingat percobaan yang diatur dalam pasal tersebut terbatas pada delik penyelundupan, dimana dalam penjelasan pasalnya, delik penyelundupan diartikan sebagai “kegiatan mengimpor atau mengekspor barang dalam kondisi sama sekali tidak memenuhi ketentuan atau prosedur sebagaimana telah ditetapkan Undang-undang No. 10 Tahun 1995”, maka tidak ada percobaan untuk delik lainnya yang diancam pidana atas kekuatan Undang-undang No. 10 Tahun 1995. Hal semacam ini tidak ada lagi di dalam Undang-undang No. 17 Tahun 2006.

Tidak diatur atau walaupun diatur tetapi khusus untuk perbuatan dalam kondisi tertentu, sekiranya terjadi suatu percobaan tindak pidana namun di luar kondisi yang telah diatur dalam peraturan-peraturan hukum pidana di bidang fiskal dimana percobaan terhadapnya dapat dipidana, maka sudah barang tentu akan berlaku ketentuan percobaan sebagaimana yang telah diatur dalam KUHP. Namun perlu diperhatikan bahwa ketentuan percobaan yang dapat dipidana menurut KUHP hanyalah percobaan terhadap kejahatan, karena KUHP masih membedakan konsekuensi hukum percobaan tindak pidana antara kejahatan dengan pelanggaran. Dengan tidak adanya ketentuan mengenai percobaan secara umum melakukan delik yang dapat dipidana dalam undang-undang fiskal, maka ketentuan percobaan dalam KUHP tentunya tidak dapat diterapkan begitu saja dan hal ini menjadi suatu masalah yuridis dan mengandung konsekuensi yuridis pula.

Dari kondisi perumusan percobaan yang demikian, ada kemungkinan pemikiran dari pembuat undang-undang yang memandang bahwa delik-delik

yang diatur percobaannya dianggap sebagai delik yang serius daripada delik lain yang tidak diatur percobaannya. Namun jika dilihat dari kondisi atau syarat untuk dapat dipidananya percobaan sesuai dalam rumusan deliknya, maka agak “janggal” kiranya jika hanya delik-delik tertentu saja yang diatur percobaannya karena sistem pertanggungjawaban pidana dalam KUHP masih membedakan konsekuensi yuridis antara percobaan melakukan kejahatan dengan pelanggaran yang tidak lagi dianut dalam peraturan-peraturan hukum pidana yang bersifat khusus yang diatur dalam undang-undang tersendiri di luar KUHP.

2) *Recidivie*

Sistem pertanggungjawaban pidana terhadap *recidivie* (pengulangan tindak pidana) yang dijadikan alasan pemberatan pidana dalam hukum pidana fiskal dapat diperhatikan dalam Tabel 6 sebagai berikut ini :

Tabel 6:
Sistem Pertanggungjawaban Pidana Terhadap *Recidivie*
Tindak Pidana Fiskal dan Perbandingannya dengan KUHP

Undang-Undang	Materi Undang-undang	KUHP
UU No. 6 Tahun 1983	Diatur dalam Pasal 39 ayat (2), yaitu khusus <i>recidivie</i> TP dalam Pasal 39 ayat (1), dimana pidananya dilipatkan 2 (dua) jika dilakukan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan	Terdapat dalam Buku II dan Buku III ¹³
UU No. 12 Tahun 1985	Diatur dalam Pasal 25 ayat (3), yaitu khusus <i>recidivie</i> TP dalam Pasal 25 ayat (1), dimana pidananya dilipatkan dua jika dilakukan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani sebagian atau seluruh pidana penjara yang dijatuhkan atau sejak dibayarnya denda	
UU No. 13 Tahun 1985	Tidak diatur	
UU No. 10 Tahun 1995	Tidak diatur	
UU No. 11 Tahun 1995	Tidak diatur	
UU No. 18 Tahun 1997	Tidak diatur	
UU No. 20 Tahun 1997	Diatur dalam Pasal 21 ayat (2)	

Dalam tabel 6 di atas terlihat bahwa mengenai *recidivie* tindak pidana fiskal dalam peraturan perundang-undangan fiskal atau hukum pidana fiskal diatur dalam Undang-undang No. 6 Tahun 1983, Undang-undang No. 12 Tahun 1985 dan Undang-undang No. 20 Tahun 1997. Jika peraturan perundang-undangan fiskal atau hukum pidana fiskal lain tidak mengatur mengenai *recidivie*, maka ketentuan dalam KUHP juga tidak dapat menjangkau, karena

¹³ Barda Nawawi Arief dalam bukunya *Sari Kuliah Hukum Pidana II*, (Semarang: Badan Penyediaan Bahan Kuliah Universitas Diponegoro, 1999), hal. 66-74 menguraikan bahwa KUHP membedakan *recidivie* kejahatan-kejahatan tertentu menjadi *recidivie* kejahatan-kejahatan tertentu yang “*sejenis*” dan *recidivie* kejahatan-kejahatan tertentu yang termasuk dalam “*kelompok jenis*”. *Recidivie* kejahatan-kejahatan tertentu yang sejenis diatur secara tersebar dalam 11 pasal-pasal tertentu dalam Buku II KUHP yaitu Pasal 137 (2), Pasal 144 (2), Pasal 155 (2), Pasal 157 (2), Pasal 161 (2), Pasal 163 (2), Pasal 208 (2), Pasal 216 (3), Pasal 321 (2), Pasal 393 (2) dan Pasal 303 bis (2). *Recidivie* kejahatan-kejahatan tertentu yang termasuk dalam *kelompok jenis* yaitu Pasal 486, Pasal 487 dan Pasal 488 KUHP. *Recidivie* pelanggaran juga menganut sistem *recidivie khusus* yaitu hanya terdapat 14 jenis pelanggaran yang apabila diulangi **dapat dijadikan alasan pemberatan pidana**. Ke-14 pelanggaran tersebut yaitu pelanggaran-pelanggaran terhadap Pasal 489, Pasal 492, Pasal 495, Pasal 501, Pasal 512, Pasal 516, Pasal 517, Pasal 530, Pasal 536, Pasal 540, Pasal 541, Pasal 544, Pasal 545 dan Pasal 549.

KUHP mengatur *recidivie* kejahatan-kejahatan dalam Buku II dan *recidivie* pelanggaran dalam Buku III. Namun patut dicatat, agak janggal kiranya jika tidak ada ketentuan *recidivie* dalam Undang-undang No. 10 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 17 Tahun 2006 dan Undang-undang No. 11 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 39 Tahun 2007 padahal sanksi pidananya lebih berat daripada sanksi pidana dalam undang-undang yang telah mengatur *recidivie*-nya tersendiri.

3) Mengenai menyuruh melakukan (*doenplegen*), turut serta melakukan (*medeplegen*), menganjurkan (*uitlokken*), atau membantu (*medeplichtige*)

Dari 10 (sepuluh) undang-undang yang menjadi objek kajian dimana hanya 7 (tujuh) undang-undang di bidang fiskal yang memuat ketentuan pidana dan yang menjadi fokus objek penelitian, kedapatan hanya Undang-undang No. 6 Tahun 1983 yang mengatur sistem pertanggungjawaban pidana terhadap *doenplegen*, *medeplegen*, *uitlokken*, atau *medeplichtige*; sedangkan Undang-undang No. 10 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 17 Tahun 2006 hanya mengatur turut serta dalam Pasal 103 huruf b hanya mengatur perbuatan “turut serta dalam pemalsuan data ke dalam buku atau catatan” dan Pasal 104 huruf c yaitu “turut serta dalam penghilangan keterangan dari pemberitahuan pabean, dokumen pelengkap pabean, atau catatan”. Jadi tidak seluruh tindak pidana yang diformulasikan dalam Pasal 103 atau Pasal 104. Hasil penelitian dan inventarisasi dapat dilihat dalam tabel di bawah ini :

Tabel 7:
Sistem Pertanggungjawaban Pidana Terhadap *Doenplegen*, *Medeplegen*, *Uitlokken*, atau *Medeplichtige* Dalam Undang-undang No. 6 Tahun 1983

PJP	Undang-undang Fiskal	KUHP
<i>Doenplegen</i>	UU No. 6 Tahun 1983 mengatur dalam Pasal 43 ayat (1) dan Pasal 43 ayat (2)	Pasal 55 ayat (1) ke-1
<i>Medeplegen</i>	UU No. 6 Tahun 1983 mengatur dalam Pasal 43 ayat (1) dan Pasal 43 ayat (2) UU No. 10 Tahun 1995 jo. UU No. 17 Tahun 2006 Pasal 103 huruf b dan Pasal 104 huruf b	Pasal 55 ayat (1) ke-1
<i>Uitlokken</i>	UU No. 6 Tahun 1983 mengatur dalam Pasal 43 ayat (1) dan Pasal 43 ayat (2)	Pasal 55 ayat (1) ke-2
<i>Medeplichtige</i>	UU No. 6 Tahun 1983 mengatur dalam Pasal 43 ayat (1) dan Pasal 43 ayat (2)	Pasal 56

Dengan demikian, besar kemungkinan apabila terdapat perbuatan yang tidak diatur sebagaimana Pasal 103 huruf b dan Pasal 104 huruf c Undang-undang No. 10 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 17 Tahun 2006, maka terhadap perbuatan tersebut tidak bisa dipidana berdasarkan undang-

undang tersebut dan tidak juga bisa dipidana dengan kekuatan Aturan Umum Buku I KUHP.

B. KEBIJAKAN KRIMINALISASI DAN PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA DALAM TINDAK PIDANA FISKAL DI MASA YANG AKAN DATANG DITINJAU DARI SUDUT PEMBAHARUAN HUKUM PIDANA

1. Kebijakan Kriminalisasi Dalam Undang-undang Fiskal Indonesia Di Masa Yang Akan Datang

Sebagaimana kedudukan hukum pidana fiskal sebagai undang-undang pidana khusus dalam sistem hukum pidana adalah sebagai “pelengkap” dari hukum pidana yang dikodifikasikan dalam Kitab Undang-undang Hukum Pidana maka prinsip dasar yang patut diketahui jika hendak merumuskan ketentuan pidana khususnya setiap perumusan ketentuan pidana dalam rancangan undang-undang di luar KUHP yang harus tetap berada dalam sistem hukum pidana materiel (sistem pemidanaan substantif) yang berlaku saat ini. KUHP yang berlaku saat ini masih memberi kualifikasi yuridis pada deliknya yaitu “kejahatan” dan “pelanggaran”. Agar perumusan delik dapat operasional, maka setiap tindak pidana yang dirumuskan dalam undang-undang khusus termasuk di dalamnya undang-undang fiskal harus disebut kualifikasi yuridisnya. Apabila tidak disebutkan, akan menimbulkan masalah yuridis dalam menerapkan aturan umum KUHP terhadap undang-undang khusus itu. Demikian pula halnya dengan masalah “delik aduan” dalam Pasal 41 Undang-undang No. 6 Tahun 1983 dan Pasal 40 Undang-undang No. 18 Tahun 1997 yang praktis tidak bisa operasional karena KUHP saat ini tidak mengenal kualifikasi yuridis berupa “delik aduan”, walaupun di dalam KUHP ada aturan umum tentang “mengajukan dan menarik kembali pengaduan” untuk kejahatan-kejahatan tertentu, tetapi untuk pelanggaran. Oleh karena itu, apabila undang-undang fiskal menetapkan suatu tindak pidana sebagai “delik aduan”, maka hal itu dapat menimbulkan masalah yuridis karena Undang-undang No. 6 Tahun 1983 dan Undang-undang No. 18 Tahun 1997 tidak lagi memberi kualifikasi yuridis dalam perumusan deliknya.

Dengan demikian, agar perumusan delik atau perumusan tindak pidana khususnya tindak pidana fiskal dapat diterapkan (dioperasionalkan/difungsikan), perumusan delik itu masih harus ditunjang oleh sub-sub sistem lainnya, yaitu sub-

sistem aturan/pedoman dan asas-asas pemidanaan yang ada di dalam aturan umum KUHP (jika undang-undang fiskal yang bersangkutan memberi kualifikasi yuridis pada tindak pidana/deliknya) atau aturan khusus dalam undang-undang fiskal yang bersangkutan (jika tidak memberi kualifikasi yuridis pada tindak pidana/deliknya).

2. Sistem Pertanggungjawaban Pidana Dalam Tindak Pidana Fiskal Di Masa Yang Akan Datang

a. Subjek Yang Dapat Dipertanggungjawabkan

Subjek tindak pidana dalam undang-undang fiskal walaupun dengan berbagai variasi istilah berorientasi pada “orang” dan “korporasi”. Hal mana berbeda dalam KUHP dimana subjek tindak pidananya hanya “orang”, sehingga semua aturan pemidanaan di dalam KUHP diorientasikan pada “orang” dan bukan pada korporasi.

b. Pertanggungjawaban Pidana

Mengenai pertanggungjawaban pidana ada yang memasukkan korporasi sebagai subjek tindak pidana, namun tidak membuat ketentuan pidana atau pertanggungjawaban pidananya, kecuali Undang-undang No. 10 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 11 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 39 Tahun 2007 yang membuat aturan pertanggungjawaban korporasi dan aturan pelaksanaan denda untuk korporasi. Aturan pemidanaan umum dalam KUHP berorientasi pada “orang” (*natural person*), tidak ditujukan pada “korporasi”. Oleh karena itu, apabila undang-undang fiskal menyebutkan adanya sanksi pidana untuk korporasi, maka harus disertai juga dengan aturan khusus pemidanaan untuk korporasi seperti aturan pertanggungjawaban korporasi dan aturan pelaksanaan denda untuk korporasi.

c. Jenis Sanksi

Mengenai jenis sanksi pidana dalam undang-undang fiskal sebagaimana ditunjukkan dalam tabel 3 ada yang menganut “*single track system*” (yaitu hanya menggunakan satu jenis sanksi berupa “pidana”) dan ada yang menganut “*double track system*” (gabungan antara pidana pokok dan pidana tambahan). Selain itu juga ada yang menganut pidana kurungan pengganti dalam hal denda tidak dibayar sebagaimana ketentuan Pasal 110 ayat (2) Undang-undang No. 10 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 17 Tahun 2006 dan Pasal 59 Undang-

undang No. 11 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 39 Tahun 2007. Dilihat dari sudut "*strafsoort*" (jenis-jenis sanksi pidana), semua aturan pemidanaan di dalam KUHP berorientasi pada *strafsoort* yang disebut dalam KUHP, baik berupa pidana pokok maupun pidana tambahan, hanya saja pidana "kurungan pengganti" tidak dirumuskan dalam perumusan delik (aturan khusus), tetapi dimasukkan dalam aturan umum mengenai pelaksanaan pidana (*strafmode/strafmodus*). Walaupun *strafsoort* yang dianut dalam undang-undang fiskal bukanlah sesuatu yang menyimpang dari KUHP, namun undang-undang fiskal tidak perlu memasukkan pidana kurungan pengganti sebagai jenis pidana yang diancamkan dalam perumusan delik, terlebih apabila jumlah lamanya kurungan pengganti itu tidak menyimpang dari aturan umum KUHP.

d. Jumlah (Lamanya) Sanksi dan Sistem Perumusan Ancaman Pidananya

Mengenai *strafmaat* (ukuran jumlah/lamanya pidana) sebagaimana ditunjukkan dalam Tabel 4 pada umumnya undang-undang fiskal menganut sistem maksimal khusus, kecuali Undang-undang No. 10 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 17 Tahun 2006 dan Undang-undang No. 11 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 39 Tahun 2007 yang menganut sistem minimal khusus dan maksimal khusus. Patut dicatat, bahwa aturan pemidanaan dalam KUHP berorientasi pada sistem minimal umum dan maksimal khusus, tidak berorientasi pada sistem minimal khusus. Artinya, di dalam KUHP tidak ada aturan pemidanaan untuk ancaman pidana minimal khusus. Oleh karena itu, apabila undang-undang fiskal sebagai undang-undang khusus membuat ancaman pidana minimal khusus, maka harus disertai juga dengan aturan/pedoman penerapannya. Mengenai sistem ancaman pidananya, perumusan sanksi pidana dalam undang-undang fiskal selama ini menganut sistem kumulatif, alternatif, gabungan (kumulatif-alternatif) dan sistem tunggal. Sistem kumulatif dan gabungan merupakan perkembangan dari sistem perumusan sanksi pidana selama ini dalam KUHP.

e. Percobaan, Recidivie, Menyuruh Melakukan (*Doenplegen*), Turut Serta Melakukan (*Medeplegen*), Menganjurkan (*Uitlokken*), dan Pembantuan (*Medeplichtige*) Dalam Tindak Pidana Fiskal

Dalam Tabel 1A, Tabel 1B dan Tabel 2 yang telah diinventarisir kedapatan ada yang memuat keseluruhan perbuatan sebagaimana dimaksud diatas, dan ada pula yang memuat sebagian. Namun patut dicatat adalah bahwa KUHP hanya mengatur dalam aturan umum Buku I tentang percobaan, menyuruh melakukan, turut serta melakukan, menganjurkan, dan pembantuan, namun tetap tidak bisa diterapkan dalam undang-undang fiskal, karena undang-undang fiskal tidak memberi kualifikasi yuridis deliknya dan ini tetap berimplikasi dalam penerapan undang-undang tersebut secara konkret.

Mengenai *recidivie* diatur dalam Buku II dan Buku III KUHP. Artinya, ketentuan mengenai “pengulangan” di dalam KUHP hanya berlaku untuk delik-delik tertentu dalam KUHP, tidak untuk delik di luar KUHP. Oleh karena itu, apabila undang-undang fiskal sebagai undang-undang khusus di luar KUHP menyebut istilah *recidivie*, maka undang-undang khusus itu seyogianya membuat aturan khusus/tersendiri mengenai hal itu. Apabila tidak, akan dapat menimbulkan masalah yuridis karena aturan khusus dalam Buku II dan Buku III KUHP tidak bisa diterapkan dalam undang-undang fiskal yang notabene sebagai undang-undang khusus.

BAB I

PENUTUP

A. KESIMPULAN

Secara keseluruhan, kesimpulan yang diperoleh dari penelitian dan pembahasan terhadap dua masalah pokok di atas adalah sebagai berikut:

1. Masalah kebijakan kriminalisasi dan pertanggungjawaban pidana dalam tindak pidana fiskal yang diatur dalam hukum positif Indonesia
 - a. Masalah kebijakan kriminalisasi yang diatur dalam undang-undang fiskal Indonesia telah dituangkan dalam berbagai undang-undang yang mengatur mengenai ketentuan umum dan tata cara perpajakan, bea meterai, pajak bumi dan bangunan, kepabeanan, cukai, pajak daerah dan redistribusi daerah serta penerimaan negara bukan pajak, namun tidak menyebut kualifikasi tindak pidana. KUHP masih membedakan aturan umum untuk tindak pidana yang berupa kejahatan dan pelanggaran, dimana hal ini merupakan “kualifikasi yuridis” yang akan membawa konsekuensi yuridis yang berbeda. Apabila tidak disebutkan, akan menimbulkan masalah yuridis dalam menerapkan aturan umum KUHP terhadap undang-undang fiskal.
 - b. Masalah sistem pertanggungjawaban pidana dalam tindak pidana fiskal
 - 1) Undang-undang fiskal memperluas subjek yang dapat dipertanggungjawabkan dari “orang” menjadi “orang” dan “korporasi”. Dalam KUHP subjek yang dapat dipertanggungjawabkan hanya “orang”.
 - 2) Pertanggungjawaban pidana dalam undang-undang fiskal tetap didasarkan pada kesalahan. Pertanggungjawaban pidana dalam KUHP diorientasikan hanya kepada “orang”, bukan korporasi dan oleh karena itu aturan pemidanaan umum dalam KUHP berorientasi pada “orang” (*natural person*). Dalam undang-undang fiskal ada yang memasukkan korporasi namun tidak membuat ketentuan pidana atau pertanggungjawaban pidananya, kecuali undang-undang mengenai kepabeanan dan cukai.
 - 3) Pembagian jenis sanksi yang diterapkan dalam undang-undang fiskal masih berorientasi pada KUHP (pidana pokok dan tambahan).
 - 4) Dalam undang-undang fiskal pendekatan yang dilakukan dalam menetapkan jumlah (lamanya) atau *strafmaat* dengan sistem maksimum khusus, kecuali

undang-undang mengenai kepabeanan dan cukai yang menganut sistem minimum khusus dan maksimum khusus. Hal ini merupakan perkembangan dari KUHP yang memakai sistem minimum umum dan maksimum khusus. Untuk sistem perumusan sanksi pidananya bervariasi mulai dari sistem kumulatif, relatif, gabungan dan tunggal sebagaimana KUHP.

5) Untuk masalah percobaan, *recidivie*, menyuruh melakukan (*doenplegen*), turut serta melakukan (*medeplegen*), menganjurkan (*uitlokken*), dan pembantuan (*medeplichtige*) dalam tindak pidana fiskal tidak semua undang-undang fiskal mengatur mengenai hal ini. Ada undang-undang fiskal yang mengatur tetapi tidak dibarengi dengan aturan tersendiri mengenai hal tersebut.

2. Kebijakan kriminalisasi dan pertanggungjawaban pidana dalam tindak pidana fiskal di masa yang akan datang ditinjau dari sudut pembaharuan hukum pidana

a. Kebijakan kriminalisasi dalam undang-undang fiskal Indonesia

Kebijakan kriminalisasi dalam undang-undang fiskal yang telah dituangkan dalam berbagai undang-undang yang mengatur mengenai ketentuan umum dan tata cara perpajakan, bea meterai, pajak bumi dan bangunan, kepabeanan, cukai, pajak daerah dan restribusi daerah serta penerimaan negara bukan pajak, masih ada yang tidak memberi kualifikasi yuridis pada tindak pidananya, kecuali Undang-undang No. 13 Tahun 1985. Kualifikasi yuridis menurut KUHP saat ini adalah “kejahatan” dan “pelanggaran”. Seyogianya bila hendak diadakan pembaharuan undang-undang fiskal tersebut dan agar perumusan delik dapat diterapkan (dioperasionalkan/difungsikan), perumusan delik itu masih harus ditunjang oleh sub-sub sistem lainnya, yaitu sub-sistem aturan/pedoman dan asas-asas pemidanaan yang ada di dalam aturan umum KUHP (jika undang-undang fiskal yang bersangkutan memberi kualifikasi yuridis pada tindak pidana/deliknya) atau aturan khusus dalam undang-undang fiskal yang bersangkutan (jika tidak memberi kualifikasi yuridis pada tindak pidana/deliknya).

b. Masalah sistem pertanggungjawaban pidana dalam tindak pidana fiskal

1) Undang-undang fiskal memperluas subjek yang dapat dipertanggungjawabkan dari “orang” menjadi “orang” dan “korporasi”. Dalam KUHP subjek

yang dapat dipertanggungjawabkan hanya “orang” oleh karena itulah pertanggungjawaban pidana dan aturan pemidanaan umum dalam KUHP diorientasikan hanya kepada “orang” (*natural person*), bukan korporasi. Oleh karena itu, apabila undang-undang fiskal menyebutkan adanya sanksi pidana untuk korporasi, maka harus disertai juga dengan aturan khusus pemidanaan untuk korporasi seperti aturan pertanggungjawaban korporasi dan aturan pelaksanaan denda untuk korporasi.

- 2) Jenis sanksi pidana dalam undang-undang fiskal ada yang menganut “*single track system*” (yaitu hanya menggunakan satu jenis sanksi berupa “pidana”) dan ada yang menganut “*double track system*” (gabungan antara pidana pokok dan pidana tambahan). Selain itu juga ada yang menganut pidana kurungan pengganti dalam hal denda tidak dibayar.

Dilihat dari sudut “*strafsoort*” (jenis-jenis sanksi pidana), semua aturan pemidanaan di dalam KUHP berorientasi pada *strafsoort* yang disebut dalam KUHP, baik berupa pidana pokok maupun pidana tambahan, hanya saja pidana “kurungan pengganti” tidak dirumuskan dalam perumusan delik (aturan khusus), tetapi dimasukkan dalam aturan umum mengenai pelaksanaan pidana (*strafmode/strafmodus*). Apabila hendak dilakukan pembaharuan undang-undang fiskal maka tidak perlu memasukkan pidana kurungan pengganti sebagai jenis pidana yang diancamkan dalam perumusan delik, terlebih apabila jumlah lamanya kurungan pengganti itu tidak menyimpang dari aturan umum KUHP.

- 3) Mengenai *strafmaat* (ukuran jumlah/lamanya pidana), pada umumnya undang-undang fiskal menganut sistem maksimal khusus, kecuali Undang-undang No. 10 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 17 Tahun 2006 dan Undang-undang No. 11 Tahun 1995 jo. Undang-undang No. 39 Tahun 2007 yang menganut sistem minimal khusus dan maksimal khusus. Patut dicatat, bahwa aturan pemidanaan dalam KUHP berorientasi pada sistem minimal umum dan maksimal khusus, tidak berorientasi pada sistem minimal khusus. Artinya, di dalam KUHP tidak ada aturan pemidanaan untuk ancaman pidana minimal khusus. Oleh karena itu, apabila undang-undang fiskal sebagai undang-undang khusus membuat ancaman pidana minimal khusus, maka

harus disertai juga dengan aturan/pedoman penerapannya.

- 4) Percobaan, *recidivie*, menyuruh melakukan (*doenplegen*), turut serta melakukan (*medeplegen*), menganjurkan (*uitlokken*), dan pembantuan (*medeplichtige*) tidak semua diatur dalam undang-undang fiskal. Apabila dilakukan pembaharuan undang-undang fiskal dengan mencantumkan percobaan, menyuruh melakukan, turut serta melakukan, menganjurkan, dan pembantuan, maka seyogianya dalam undang-undang fiskal tersebut diberi kualifikasi yuridis dulu. Untuk pencantuman *recidivie*, apabila hendak diatur tetap dibarengi dengan aturan tersendiri mengenai *recidivie*.

B. SARAN

Sehubungan dengan hasil-hasil penelitian yang dikemukakan di atas, maka beberapa saran yang dapat diajukan adalah:

1. Masalah kebijakan kriminalisasi dan pertanggungjawaban pidana dalam tindak pidana fiskal yang diatur dalam hukum positif Indonesia sebagai undang-undang khusus di luar KUHP merupakan sub-sistem dari keseluruhan sistem hukum pidana. Sebagai sub-sistem, maka undang-undang fiskal terikat pada ketentuan umum yang ada di dalam aturan umum dalam Buku I KUHP, dengan tetap mengingat bahwa aturan umum KUHP “yang mengikat (yang berlaku)” untuk undang-undang fiskal, hanyalah Bab I s/d VIII (Pasal 1 s/d 85) Buku I KUHP, sepanjang undang-undang fiskal tidak membuat ketentuan lain yang menyimpang (Lihat Pasal 103 KUHP). Dengan demikian agar ada harmonisasi dan kesatuan sistem yang demikian, maka bagi setiap perancang/pembentuk undang-undang fiskal nantinya yang akan mengadakan pembaharuan hukum fiskal harus memahami dan menguasai keseluruhan sistem aturan umum dalam Buku I KUHP. Apabila tidak, akan timbul masalah-masalah yuridis.
2. Apabila hukum fiskal akan dilakukan pembaharuan maka hal-hal yang berkaitan sistem pertanggungjawaban pidana baik yang menyangkut subjek tindak pidana, jenis pidana, jumlah (lamanya) pidana, sistem perumusan pidana sepanjang hal itu tidak diatur dalam KUHP yang berlaku, hendaknya diatur tersendiri dalam hukum fiskal yang akan diperbaharui.

BAB IV

DAFTAR PUSTAKA

DAFTAR BUKU DAN ARTIKEL:

- Abidin, Andi Zainal. *Asas-asas Hukum Pidana Bagian Pertama*, Bandung: Alumni, 1987
- _____, *Hukum Pidana I*, Jakarta: Sinar Grafika, 1993
- Advendi Simangunsong dan Elsi Kartika Sari, *Hukum Dalam Ekonomi*, Jakarta: Gramedia Widiasarana Indonesia, 2004
- Amiruddin dan H. Zainal Asikin, *Pengantar Metode Penelitian Hukum*, Jakarta: Raja Grafindo Persada, Ed. 1, Cet. 2, 2004
- Anwar, H.A.K. Moch. (Dading), *Hukum Pidana Di Bidang Ekonomi*, Bandung: Citra Aditya Bakti, Cet. Ke-5, 1990
- _____, *Segi-segi Hukum Masalah Penyelundupan*, Bandung: Alumni, 1979
- Atmasasmita, Romli. *Teori dan Kapita Selekta Kriminologi*, Bandung: Eresco, 1992
- _____, *Hukum Pidana Internasional*, Makalah pada Penataran Nasional “Hukum Pidana dan Kriminologi Ke XI Tahun 2005, Surabaya.
- _____, *Segi-segi Hukum Masalah Penyelundupan*, Bandung: Alumni, 1979
- Arief, Barda Nawawi. *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*, Bandung: Citra Aditya Bakti, Cetakan ke-2, 2002
- _____, *Masalah Penegakan Hukum dan Kebijakan Penanggulangan Kejahatan*, Bandung: Citra Aditya Bakti, Cetakan ke-1, 2001
- _____, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, Bandung: Citra Aditya Bakti, Cetakan ke-1, 2003
- _____, *Beberapa Aspek Kebijakan Penegakan dan Pengembangan Hukum Pidana*, Bandung: Citra Aditya Bakti, 1998
- _____, *Kebijakan Legislatif Dalam Penanggulangan Kejahatan Dengan Pidana Penjara*, Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Ed. Ke-2, Cet. Ke-3, 2000
- _____, *Perbandingan Hukum Pidana*, Jakarta: RajaGrafindo Persada, Ed. Ke-2, Cet. Ke-5, 2003
- _____, *Sari Kuliah, Perbandingan Hukum Pidana*, Jakarta: RajaGrafindo Persada, Ed. Ke-1, Cet. Ke-1, 2002
- _____, *Beberapa Masalah Perbandingan Hukum Pidana*, Jakarta: RajaGrafindo Persada, Ed. Revisi, Cet. Ke-2, 2004
- _____, *Pembaharuan Hukum Pidana Dalam Perspektif Kajian Perbandingan*, Bandung: Citra Aditya Bakti, Cet. Ke-1, 2005
- _____, *Sari Kuliah, Hukum Pidana II*, Semarang: Badan Penyediaan Bahan Kuliah Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, 1999
- _____, *Pelengkap Bahan Kuliah Hukum Pidana I*, Semarang: Yayasan Sudarto d/a Fakultas Hukum Undip, 1990, Cet. Ke I
- _____, *Asas-asas Hukum Pidana Nasional*, Makalah Pada Seminar Nasional Kerjasama BPHN Depkeh dengan FH Undip, Hotel Ciputra, Semarang 26-27 April 2004.
- _____, *Perspektif Pidana Mati di Indonesia*, Makalah Pada Simposium Nasional Dies ke-40 FH UNTAG, Semarang 14 Agustus 2004.

- _____, *Materi Perkuliahan Pada Program Magister Ilmu Hukum (Kelas Khusus) Universitas Diponegoro*, 2004-2005.
- Anthony L. Guenther, *Criminal Behavior and Social Systems*, Contributions of American Sociology, Chicago : Rand McNally & Company, 1959
- Atep Adya Barata dan Bambang Tri Hartanto, *Kekuasaan Pengelolaan Keuangan Negara/Daerah*, Jakarta: Elex Media Komputindo, 2004
- Atep Adya Barata dan Zul Afdi Ardian, *Perpajakan*, Bandung: Amrico, 1989
- Atmosudirdjo, S. Prajudi, *Dasar-dasar Ilmu Administrasi*, Jakarta: Ghalia Indonesia, 1986, Cet. 8
- Bemmelen, J.M. van. *Hukum Pidana I: Hukum Pidana Meterial Bagian Umum*, Bandung: Binacipta, 1987, Cet. 2
- Brotodihardjo, R. Santoso. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung: Refika Aditama, 1998
- Clarke, Michael. *Business Crime: Its Nature and Control*: with a chapter by Sally Wheeler, New York: St. Martin's Press, 1945. First published in the United States of America in 1990
- Customs Law Handbook, Gould Publications, Inc, 1999 Edition
- Dirdjosisworo, Soedjono, *Pertanggungjawaban Dalam Hukum Pidana*, Bandung: Alumni, 1981
- Donald R. Taft, *Criminology*, USA : Macmillan Company, Revised Ed., 1950
- D. Schaffmeister, N. Keijzer dan E. PH. Sutorius, *Hukum Pidana*, diterjemahkan oleh J.E. Sahetapy, Citra Aditya Bakti: Bandung, Cet. II, 2007
- Effendi, Lutfi. *Pokok-pokok Hukum Administrasi*, Malang: Bayumedia Publishing, Cetakan kedua, 2004
- Faisal, Sanapiah. *Penelitian Kualitatif Dasar-dasar dan Aplikasi*, Malang: Y A3, 1990
- Friedman, Lawrence M. *Law and Society*, New Jersey: Prentice Hall, 1977
- Hamzah, Andi, *Delik Penyelundupan*, Jakarta: Akademi Pressindo, Ed. Ke-1, Cet. Ke-2, 1988
- _____, *Asas-asas Hukum Pidana*, Jakarta: Rineka Cipta, Ed. Revisi, Cet. Ke-2, 1994
- _____, *Sistem Pidana dan Pemidanaan Indonesia: Dari Restribusi ke Reformasi*, Bandung: Pradnya Paramita, 1986
- _____, *Asas-asas Hukum Pidana*, Jakarta: Rineka Cipta, 1994
- _____, *Hukum Pidana Politik*, Jakarta: Pradnya Paramita, 1992
- Hartono, Sunaryati. *Penelitian Hukum Di Indonesia Pada Akhir Abad Ke-20*, Bandung: Alumni, Cet. 1, 1994
- Huda, Chairul, *Dari Tiada Pidana Tanpa Kesalahan Menuju Kepada Tiada Pertanggung jawaban Pidana Tanpa Kesalahan*, Jakarta: Kencana, Ed. 1, Cet. Ke-2, 2006
- Imam Radjo Mulano, Martias gelar. *Pembahasan Hukum: Penjelasan Istilah-istilah Hukum Belanda-Indonesia*, Jakarta: Ghalia Indonesia, 1982
- Jhon E. Due dan Ann E Friedlaender. *Government Finance 7 Edition*, New York: Richard D. Irwin, Inc, 1984
- Koentjaraningrat, *Kebudayaan , Mentalitas dan Pembangunan*, Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2000, Cet. Ke-19
- Lamintang, P.A.F. *Hukum Penitensier Indonesia*, Bandung: Armico, 1984
- L. Packer, Herbert. *The Limits of the Criminal Sanction*, California: Stanford University Press, 1968
- Lhalauw, John J.O.I. *Bangunan Teori*, Salatiga: Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Satya Wacana, Ed. Milenium, 2000

- Martin R. Haskell and Lewis Yablonsky, *Crime and Delinquency*, Chicago : Rand McNally & Company, 2nd ed, 1971
- Manan, Bagir. *Fungsi dan Peraturan Perundang-undangan*, Makalah, Bandung, 1994
- Makarao, Mohammad Taufik. *Pembaharuan Hukum Pidana Indonesia: Studi Tentang Bentuk-bentuk Pidana Khususnya Pidana Cambuk Sebagai Suatu Bentuk Pemidanaan*, Yogyakarta: Kreasi Wacana, 2005
- Miyasto, *Sistem Perpajakan Nasional Dalam Era Ekonomi Global*, Pidato Pengukuhan: Diucapkan pada Peresmian Penerimaan Jabatan Guru Besar Madya Dalam Ilmu Ekonomi Pada Fakultas Ekonomi yang diucapkan 6 Desember 1997, Badan Penerbit Universitas Diponegoro: Semarang, 1997
- Moeljatno, *Perbuatan Pidana dan Pertanggungjawaban Pidana dalam Hukum Pidana*, Jakarta: Bina Aksara, 1983
- _____, *Asas-asas Hukum Pidana*, Jakarta: Bina Aksara, 1987
- Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Hukum Pidana*, Bandung: Alumni, 1992
- _____, *Teori-teori dan Kebijakan Pidana*, Bandung: Alumni, 1998
- Muladi, *Kapita Selekta Sistem Peradilan Pidana*, Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Cetakan kedua, 2002
- _____, *Materi Penataran Hukum Pidana dan Kriminologi Ke XI Tahun 2005*, Makalah pada Penataran Nasional Hukum Pidana dan Kriminologi Ke XI Tahun 2005, Surabaya.
- Muladi dan Dwidja Priyatno, *Pertanggungjawaban Korporasi Dalam Hukum Pidana*, Bandung: Sekolah Tinggi Hukum Bandung, Cet. 1, 1991
- Muhammad, Abdulkadir, *Hukum dan Penelitian Hukum*, Bandung: Citra Aditya Bakti, Cet. 1, 2004
- Oloan Sitorus dan Darwinsyah Minin, *Membangun Teori Hukum Indonesia*, Yogyakarta: Mitra Kebijakan Tanah Indonesia, 2005
- Poernomo, Bambang. *Pola Dasar Teori – Asas Umum Hukum Acara Pidana dan Penegakan Hukum Pidana*, Yogyakarta: Liberty, 1993, Cet. 1, Ed. 2
- Pramadya Puspa, Yan. *Kamus Hukum: Edisi Lengkap Bahasa Belanda-Indonesia-Inggris*, Semarang: Aneka Ilmu, 1977
- Prakosa, Kesit Bambang. *Pajak dan Restribusi Daerah*, Yogyakarta: UII Press, 2005
- Rahardjo, Satjipto. *Ilmu Hukum*, Bandung: Citra Aditya Bakti, 2000
- Ranuhandoko, I.P.M. *Terminologi Hukum: Inggris – Indonesia*, Jakarta: SinarGrafika, 2003
- Rommelink, Jan. *Hukum Pidana: Komentar atas pasal-pasal terpenting dari Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Belanda dan padanannya dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Indonesia*, terjemahan: Tristan Pascal Moeljono, (Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2003)
- R. Wiyono, *Pengantar Tindak Pidana Ekonomi Indonesia Berikut 43 Peraturan*, Bandung: Alumni, 1983
- Sahetapy, J.E. *Kejahatan Korporasi*, Bandung: Refika Aditama, 2002
- _____, *Pisau Analisis Kriminologi*, Bandung: Citra Aditya Bakti, 2005
- Saleh, Roeslan. *Pikiran-pikiran tentang Pertanggungjawaban Pidana*, Jakarta: Ghalia Indonesia, 1982
- _____, *Beberapa Asas Hukum Pidana dalam Perspektif*, Jakarta: Aksara Baru, 1983

- _____, *Perbuatan Pidana dan Pertanggungjawaban Pidana; Dua Pengertian Dasar dalam Hukum Pidana*, Jakarta: Aksara Baru, 1983
- _____, *Beberapa Catatan Sekitar Perbuatan dan Kesalahan dalam Hukum Pidana*, Jakarta: Aksara Baru, 1985
- _____, *Sifat Melawan Hukum dari Perbuatan Pidana*, Jakarta: Aksara Baru, 1987
- _____, *Tentang Delik Penyertaan*, Pekanbaru: UIR Press, 1987
- _____, *Masih Saja tentang Kesalahan*, Jakarta: Karya Dunia Fikir, 1994
- Sumantoro, *Aspek-aspek Pidana Di Bidang Ekonomi*, Jakarta: Ghalia, 1990
- Soemitro, Rochmat. *Asas dan Dasar Perpajakan 1 dan 2*, Bandung: Eresco, 1992
- _____, *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan*, Bandung: Eresco, 1994
- _____, *Masalah Peradilan Administrasi Negara Dalam Hukum Pajak Di Indonesia*, Bandung: Eresco, 1976
- _____, *Pajak Ditinjau Dari Segi Hukum*, Bandung: Eresco, 1991
- _____, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Bandung: Eresco, 1992
- Soemitro, Ronny Hanitijo. *Metodologi Penelitian Hukum dan Jurimetri*, Jakarta: Ghalia Indonesia, Cetakan ke-4, 1990
- Soekanto, Soerjono. *Pengantar Penelitian Hukum*, Jakarta: UI-Press, Cetakan ke-3, 1986
- Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*, Jakarta: Raja Grafindo Persada, Ed. 1, Cet. 6, 2003
- Soetrisno, *Kapita Selekta Ekonomi Indonesia: Suatu Studi*, Yogyakarta: Andi Offset, Ed. Kedua, Cet. 1, 1992
- Soepardi, Prapto. *Tindak Pidana Penyelundupan Pengungkapan dan Penindakannya*, Surabaya: Usaha Nasional, Cet. Ke-1, 1991
- Sudarto, *Hukum Pidana I*, Semarang: Yayasan Sudarto d/a Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, Cet. Ke-II, 1990
- _____, *Hukum dan Hukum Pidana*, Bandung: Alumni, 1986
- _____, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, Bandung: Alumni, 1986
- _____, *Hukum Pidana dan Perkembangan Masyarakat*, Bandung: Sinar Baru, 1983
- S. Syofyan dan A. Hidayat, *Hukum Pajak dan Permasalahannya*, Bandung: Refika Aditama, 2004
- _____, *Hukum Pidana dan Perkembangan Masyarakat: Kajian Terhadap Pembaharuan Hukum Pidana*, Bandung: Sinar Baru, 1983
- _____, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, Bandung: Alumni, Cet. 2, 1986
- _____, *Hukum dan Hukum Pidana*, Bandung: Alumni, Cet. 4, 1986
- Teguh Prasetyo dan Abdul Halim Barkatullah, *Politik Hukum Pidana: Kajian Kebijakan Kriminalisasi dan Dekriminalisasi*, Yogyakarta: Pustaka Belajar, Cet. 1, 2005
- V.S. Datey, *Indirect Taxes, Law and Practice*, New Delhi : Taxmann Publications (P.) Ltd, 14th Edition January 2005
- Badan Analis Fiskal, Departemen Keuangan, *Kebijakan Fiskal: Pemikiran, Konsep, dan Implementasi*, Cet. Ke-1, Ed. Revisi, 2004
- Universitas Diponegoro, *Buku Pedoman Penulisan Hukum Fakultas Hukum Universitas Diponegoro*, 2002
- Perundang-undangan Pabean*, Departemen Keuangan Republik Indonesia, Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, 1973
- Perundang-undangan Cukai*, Departemen Keuangan Republik Indonesia, Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, 1973
- www.brainydictionary.com

www.allwords.com
www.adfvn.comm
www.legalitas.org/php

DAFTAR UNDANG-UNDANG DAN NOTA KEUANGAN:

- Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun Anggaran 1968
Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun Anggaran 1969
Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun Anggaran 1969/1970 s/d 1982/1983
Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun Anggaran 1983/1984 s/d 1999/2000
Nota Keuangan dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2000 s/d 2003
Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Tahun 1983 Nomor 49; Tambahan Negara Nomor 3262)
Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Tahun 1994 Nomor 59; Tambahan Negara Nomor 3566)
Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Tahun 2000 Nomor 126; Tambahan Negara Nomor 3984)
Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tanggal 31 Desember 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Tahun 1983 Nomor 3263)
Undang-undang Nomor 7 Tahun 1991 tanggal 30 Desember 1991 tentang Perubahan Atas Undang-undang No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Tahun 1991 Nomor 93; Tambahan Negara Nomor 3459)
Undang-undang Nomor 10 Tahun 1994 tanggal 9 November 1994 tentang Perubahan Atas Undang-undang No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang No. 7 Tahun 1991 (Lembaran Negara Tahun 1994 Nomor 60; Tambahan Lembaran Negara Nomor 3567)
Undang-undang Nomor 17 Tahun 2000 tanggal 2 Agustus 2000 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-undang No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Tahun 1994 Nomor 127)
Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tanggal 31 Desember 1983 tentang Pajak pertambahan nilai barang dan jasa dan Pajak penjualan atas barang mewah (PPN dan PPnBM) (Lembaran Negara 1983 Nomor; Tambahan Lembaran Negara 3264)
Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994 tanggal 9 November 1994 tentang Perubahan Atas Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tanggal 31 Desember 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak penjualan Atas Barang Mewah (Lembaran Negara Tahun 1994 Nomor 61; Tambahan Lembaran Negara Nomor 3568)
Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 tanggal 2 Agustus 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tanggal 31 Desember 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak penjualan Atas Barang Mewah (Lembaran Negara Tahun 2000 Nomor 128; Tambahan Lembaran Negara Nomor 3986)

- Undang-undang Nomor 12 Tahun 1985 tanggal 27 Desember 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan (Lembaran Negara Tahun 1985 Nomor 68; Tambahan Lembaran Negara Nomor 3312)
- Undang-undang Nomor 12 Tahun 1994 tanggal 9 November 1994 tentang Perubahan Atas Undang-undang Nomor 12 Tahun 1985 tanggal 27 Desember 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan (Lembaran Negara Tahun 1994 Nomor 62; Tambahan Lembaran Negara Nomor 3569)
- Undang-undang Nomor 13 Tahun 1985 tanggal 27 Desember 1985 tentang Bea Meterai
- Undang-undang Nomor 18 Tahun 1997 tanggal 23 Mei 1997 tentang Pajak Daerah dan Restribusi Daerah (Lembaran Negara Tahun 1997 Nomor 41; Tambahan Lembaran Negara Nomor 3685)
- Undang-undang Nomor 34 Tahun 2000 tanggal 20 Desember 2000 tentang Perubahan Atas Undang-undang Nomor 18 Tahun 1997 tanggal 23 Mei 1997 tentang Pajak Daerah dan Restribusi Daerah (Lembaran Negara Tahun 2000 Nomor 246; Tambahan Lembaran Negara Nomor 4048)
- Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 tanggal 29 Mei 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (Lembaran Negara Tahun 1997 Nomor 44; Tambahan Lembaran Negara Nomor 3688)
- Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 tanggal 2 Agustus 2000 tentang Perubahan Atas Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 tanggal 29 Mei 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (Lembaran Negara Tahun 2000 Nomor 130; Tambahan Lembaran Negara Nomor 3988)
- Undang-undang Nomor 10 Tahun 1995 tanggal 30 Desember 1995 tentang Kepabeanan (Lembaran Negara Tahun 1995 Nomor 75; Tambahan Negara Nomor 3612)
- Undang-undang Nomor 17 Tahun 2006 tanggal 15 November 2006 tentang Perubahan Atas Undang-undang Nomor 10 Tahun 1995 tanggal 30 Desember 1995 tentang Kepabeanan (Lembaran Negara Tahun 2006 Nomor 93; Tambahan Negara Nomor 4661)
- Undang-undang Nomor 11 Tahun 1995 tanggal 30 Desember 1995 tentang Cukai (Lembaran Negara Tahun 1995 Nomor 76; Tambahan Negara Nomor 3613)
- Undang-undang Nomor 39 Tahun 2007 tanggal 15 Agustus 2007 tentang Undang-undang Nomor 11 Tahun 1995 tanggal 30 Desember 1995 tentang Cukai (Lembaran Negara Tahun 2007 Nomor 105; Tambahan Negara Nomor 4755)
- Undang-undang Nomor 20 Tahun 1997 tanggal 23 Mei 1997 tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak (Lembaran Negara Tahun 1997 Nomor 43; Tambahan Lembaran Negara Nomor 3687)
- Undang-undang Nomor 52 Tahun 1998 tanggal 20 April 1998 tentang Perubahan Atas Undang-undang Nomor 20 Tahun 1997 tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak
- Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara (Lembaran Negara Tahun 2003 Nomor 47; Tambahan Negara Nomor 4286)
- Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Keuangan Negara (Lembaran Negara Tahun 2003 Nomor 47; Tambahan Negara Nomor 4286)
- Draft 2005: Rancangan Amandemen Undang-undang Nomor 10 Tahun 1995 (Lembaran Negara Tahun 1995 Nomor 75; Tambahan Negara Nomor 3612)