

PROBLEM HUKUM PENUNTASAN KASUS PAJAK SUATU ANALISIS TERHADAP PUTUSAN KASASI MAHKAMAH AGUNG* NO. 2239 TAHUN 2012

Wirawan B. Ilyas

Fakultas Ekonomi Universitas Katolik Atma Jaya, Jakarta
Jln. Jenderal Sudirman 51, Jakarta 12930, Indonesia
email: kap_wbi@cbn.net.id

Abstract

This research focused on the study of law to the decisions of the Supreme Court to the taxpayer who allegedly improper tax payments and subject to criminal sanctions. In addition, the study examines how the tax laws look at the issue of the taxation philosophy from the outset was not intended criminalize tax payer but rather on how to make money for the benefit of the state for the welfare of the whole society. Philosophically, it appears that the purpose of the tax law emphasis more on the goals of justice and expediency, than on providing penalties for perpetrators suffer and destination deterrent for others not to do the same. Differences in perceptions of tax payer and the government became an important study in seeing the tax position which has been mapped in the context of administrative law.

Keywords : Administrative law, Differences in Perceptions, Taxation Philosophy

Abstrak

Penelitian ini difokuskan pada kajian hukum atas Putusan kasasi Mahkamah Agung (MA) terhadap Wajib Pajak (WP) yang diduga melakukan pembayaran pajak tidak benar dan dikenakan sanksi pidana. Selain itu juga penelitian mengkaji bagaimana melihat persoalan hukum pajak dari sisi filosofi pemungutan pajak yang sedari awal tidak dimaksudkan memidana WP tetapi lebih kepada bagaimana mencari uang untuk kepentingan negara bagi kesejahteraan seluruh masyarakat. Dari filosofi itu, terlihat bahwa tujuan hukum pajak lebih menekankan pada tujuan keadilan dan kemanfaatan, bukan pada tujuan memberikan derita hukuman bagi pelaku maupun tujuan efek jera bagi orang lain untuk tidak melakukan hal yang sama. Perbedaan persepsi WP dan pemerintah menjadi kajian penting dalam melihat posisi pajak yang telah dipetakan dalam konteks hukum administrasi.

Kata Kunci: Hukum administrasi, Beda Persepsi, Filosofi Pungutan Pajak

A. Pendahuluan

1. Latar Belakang

Menjelang berakhirnya tahun 2012, tepatnya 18 Desember 2012, Mahkamah Agung (MA) dalam tingkat kasasi memutuskan satu permasalahan hukum di bidang pajak terkait dengan kasus pembayaran pajak Asian Agri Group yang dilakukan Tax Manager bernama Suwir Laut. Putusan MA dengan nomor 2239 K/PID.SUS/2012 tersebut seakan menjadi terobosan hukum bidang pidana pajak. Oleh karena, dalam putusannya MA menggunakan doktrin hukum *vicarious liability* yang menekankan pertanggungjawaban pidana kepada korporasi atas perbuatan atau perilaku terdakwa

(Suwir Laaut) sebagai personifikasi dari korporasi yang diwakilinya.

Doktrin hukum yang diterapkan MA seakan menjadi terobosan hukum memutus persoalan pungutan (hukum) pajak. Namun, MA sendiri meragukan doktrin hukum yang diterapkannya. Mengapa ? Oleh karena dalam putusan MA juga dinyatakan bahwa MA menyadari gagasan menuntut pertanggungjawaban pidana korporasi belum diterima seutuhnya karena alasan yang sangat formal bahwa korporasi dalam perkara tersebut tidak didakwakan (lihat hal 472). Akan tetapi untuk menunjang pendapat doktrin tersebut, MA mengambil contoh perkembangan hukum pajak di

* Artikel hasil penelitian mandiri tahun 2013

Belanda yang telah menerima pertanggungjawaban pidana dari korporasi karena pajak menjadi andalan anggaran pendapatan negara.

Atas dasar doktrin hukum *vicarious liability*, akhirnya MA membuat putusan sendiri dengan menyatakan (i) terdakwa Suwir Laut terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana yaitu menyampaikan Surat Pemberitahuan yang isinya tidak benar, (ii) menjatuhkan pidana kepada terdakwa Suwir Laut dengan pidana penjara selama dua tahun, dan (iii) bahwa pidana tidak akan dijalani kecuali jika dikemudian hari ada perintah lain dalam putusan hakim karena terdakwa dipersalahkan melakukan kejahatan sebelum berakhirnya masa percobaan selama 3 tahun, dengan syarat dalam waktu 1 tahun Asian Agri Group (AAG) membayar denda dua kali pajak terutang sebesar Rp. 2,519 triliun (2 x Rp. 1,259 triliun).

Yang menjadi persoalan apakah pandangan hukum kasasi MA sudah mencerminkan rasa keadilan dalam proses pungutan pajak? Dan apakah putusan MA telah mempertimbangkan pada pemahaman filosofi pungutan pajak yang sejak semula dimaksudkan untuk mencapai penerimaan negara dan bukan untuk memidana Wajib Pajak (WP)? Bahkan yang menjadi pertanyaan menarik, bagaimana cara menagih denda dua kali pajak terutang sebesar Rp. 2,519 triliun bisa dilakukan oleh pemerintah? Apakah untuk menegaskan besarnya pajak terutang bisa dilakukan atas dasar putusan MA dan bukan atas dasar surat ketetapan pajak? Apakah UU pajak memungkinkan fungsi MA membuat perhitungan besaran pajak terutang yang harus dilunasi WP? Dan masih banyak pertanyaan lain yang bisa dipertanyakan guna menuntaskan kasus pajak AAG.

Sejak diputuskannya kasus pajak AAG, publik pun bereaksi dengan dua sikap berbeda. Ada yang setuju dan ada yang kurang setuju. Sebelum terbit putusan MA, penuntasan persoalan pajak selama ini lebih diselesaikan melalui jalur hukum administrasi. Dalam amatan penulis, baru kasus AAG ini yang dicoba dituntaskan melalui jalur hukum pidana sekaligus hukum administrasi. Padahal untuk kasus yang hampir sama seperti kasus pajak Paulus Tumewu, proses penyelesaian dituntaskan melalui jalur hukum administrasi menggunakan ketentuan Pasal 44B UU No. 6 Tahun 1983 yang diubah

dengan UU No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP).

Artinya, dengan adanya putusan kasasi MA, penuntasan kasus pajak seakan bisa memilih melalui jalur hukum administrasi atau jalur hukum pidana. Kalau ini yang terjadi maka penuntasan kasus pajak seakan bisa disesuaikan sesuai 'selera' pemerintah tanpa perlu ada konsistensi dalam memahami filosofi pungutan pajak maupun filosofi penyusun UU pajak itu sendiri.

Adanya dualisme menyelesaikan proses hukum pungutan pajak menjadikan penuntasan kasus pajak AAG menjadi semakin rumit ketika pemerintah hendak menagih utang pajak AAG. Untuk itu, diperlukan kajian ulang agar tujuan pajak yang pada awalnya dimaksudkan mencari uang sebanyak-banyaknya bagi negara, tidak menjadi rancu dengan menyisipkan sanksi (hukum) pidana yang akan menjadi persoalan hukum tersendiri untuk suksesnya penerimaan pajak.

Berdasarkan uraian di atas, permasalahan yang perlu dikaji adalah pertama, apakah putusan kasasi MA memidana Suwir Laut sudah tepat dalam konteks menyelesaikan utang pajak yang harus dibayar ke negara. Kedua, dapatkah MA melakukan terobosan hukum menggunakan doktrin hukum *vicarious liability* guna menuntaskan kasus pajak AAG dan apakah MA sudah memberikan keadilan hukum dalam pumungutan pajak terkait filosofi pungutan pajak yang tidak dimaksudkan untuk memidana Wajib Pajak (WP).

Dari permasalahan tersebut, penelitian ini bertujuan mengetahui sejauh mana filosofi pungutan pajak guna memberikan kesejahteraan dan manfaat bagi seluruh masyarakat. dan juga untuk mendalami aturan perundang-undangan perpajakan dalam konteks menyelesaikan permasalahan hukum bidang perpajakan khususnya dalam hal menuntaskan besaran pajak terutang yang harus dibayar WP. Selain itu, dimaksudkan untuk mengkritisi putusan kasasi MA terkait pembayaran pajak yang harus diselesaikan WP.

2. Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan yuridis normatif menggunakan bahan hukum primer¹ khususnya mengenai perundang-undangan perpajakan, yaitu UU KUP. Selain itu juga digunakan bahan hukum sekunder yang memberikan

1 Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, 1986, *Penelitian Hukum Normatif, Suatu Tinjauan Singkat*, Cetakan kedua, Jakarta, Penerbit CV. Rajawali, hlm 14.

penjelasan mengenai bahan hukum primer, berupa buku perpajakan serta informasi lain dari artikel, *press release*, media massa. Pendekatan penelitian dilakukan dengan pendekatan undang-undang dan pendekatan kasus-kasus perpajakan.

Perundang-undangan lain yang digunakan adalah UU No. 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa yang diubah dengan UU No. 19 Tahun 2000, UU No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak serta Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP). Digunakan juga Peraturan Pemerintah terkait dengan penjelasan penerapan perundang-undangan perpajakan yang menjadi acuan bersama.

Penelitian dengan mengulas kasus yang telah diputuskan MA dilakukan dengan mengacu pada perundang-undangan perpajakan serta pemahaman akan pentingnya memahami filosofi pungutan pajak. Penelitian juga mengacu pada pendapat pakar hukum maupun pakar bidang pajak. Penelitian ditujukan agar kasus-kasus pajak bisa dituntaskan dengan cara yang tepat.

3. Kerangka Teori

Sudah menjadi pengetahuan bersama bahwa pungutan dengan nama pajak maupun pungutan lain yang bersifat memaksa harus diatur dengan UU. Hal itu telah ditegaskan dalam Pasal 23A Amandemen Undang-Undang Dasar 1945 (UUD 1945). Artinya, negara tidak diijinkan melakukan pungutan pajak dari masyarakat (rakyat) jika tidak dilandasi pada dasar hukum berupa UU yang mendasarinya. Jika negara melakukan pungutan pajak tanpa ada UU, berarti negara telah merampok harta kekayaan rakyatnya, yang di Amerika terkenal dengan dalil *taxation without representation is robbery*.²

Jadi, pungutan pajak yang dilakukan negara atau pemerintah merupakan perintah UU dalam rangka memperoleh pembiayaan yang akan digunakan untuk kepentingan masyarakat itu sendiri. Jelasnya, pungutan pajak yang dilakukan pemerintah bertujuan untuk mencapai tujuan negara sebagaimana diamanatkan dalam pembukaan UUD 1945 yaitu untuk (i) melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, (ii) memajukan kesejahteraan umum, (iii) mencerdaskan kehidupan bangsa, dan (iv) untuk melaksanakan ketertiban dunia.

Keseluruhan tujuan negara itu pastinya tidak akan dapat dilaksanakan tanpa adanya biaya (uang). Lalu, darimana biaya yang dibutuhkan untuk mencapai tujuan negara tersebut? Jawabannya tentu dari pajak. Jika ditelusuri lebih jauh, ternyata sumber penerimaan negara paling dominan berasal dari pajak, baru kemudian dari sumber daya alam dan dari bantuan luar negeri. Tabel dibawah ini menggambarkan bagaimana peran pajak yang sangat dominan dalam kurun waktu 5 tahun terakhir yang mana peran pajak hampir mencapai 70 % dari target Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) setiap tahunnya. Mekanisme penghimpunan pajak dengan cara demikian tentu akan memberikan pelayanan publik kepada masyarakat luas secara maksimal.³

Dominannya peran pajak sebagai sumber pembiayaan pemerintah bisa dipahami oleh karena sumber pajak merupakan sumber paling mudah diperbaharui sesuai dengan perkembangan ekonomi di masyarakat. Sedangkan sumber daya alam merupakan sumber yang tidak dapat diperbaharui.

Tabel
Penerimaan Pajak Dan Migas Tahun 2008 s.d 2012
(dlm triliun rupiah)

Tahun	APBN	PAJAK *)	MIGAS **)	% Pajak	% Migas
(1)	(2)	(3)	(4)	(5) = (3 : 2)	(6) = (4 : 2)
2008	781,35	483,89	117,92	61,93	15,09
2009	985,72	591,12	162,12	59,97	16,45
2010	992,39	720,76	120,53	72,62	12,14
2011	1.104,90	827,24	149,33	74,87	13,51
2012	1.311,38	989,63	159,47	75,46	12,16

Sumber : UU APBN Tahun 2008 sampai dengan 2012

Dengan memahami bahwa pajak merupakan sumber paling dominan memberikan kesejahteraan dan kemanfaatan bagi masyarakat, dibutuhkan kesadaran masyarakat untuk membayar pajak. Selain itu, pemerintah pun perlu memberikan kepastian hukum dalam proses pembayaran pajak agar masyarakat tidak mengalami kesulitan ketika hendak membayar pajak. Bahkan ketika terjadi permasalahan hukum atau sengketa pajak terkait penerapan perundang-undangan pajak, diperlukan pemikiran dan langkah penuntasan kasus yang tepat. Hukum harus dapat menyelesaikan semua persoalan dan rumusan hukum yang kering dari interpretasi diperlukan untuk menjamin kepastian

2 Santoso Brotodihardjo, 1981, Pengantar Ilmu Hukum Pajak, Cet ke-IX, Jakarta-Bandung, PT. Eresco, hlm 33.

3 Gunadi, 2004, Bunga Rampai Pemeriksaan Penyidikan & Penagihan Pajak, Jakarta, MUC Publishing, hlm 2.

hukum.⁴ Dengan cara itu diharapkan tujuan penerimaan pajak menjadi pemahaman yang sama menuju tujuan kesejahteraan dan kemanfaatan bersama.

Tujuan kesejahteraan masyarakat saat ini hanya bisa dilakukan melalui instrumen pajak. Oleh karenanya menjadi wajar jika pengertian pajak ditekankan pada adanya unsur memaksa yang harus dipahami oleh masyarakat (Wajib Pajak/WP). Hal itulah yang ditekankan Rochmat Soemitro dalam memberikan pengertian pajak bahwa pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan UU (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal (kontra-prestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.⁵ Rochmat Soemitro menegaskan pengertian 'dapat dipaksakan' dalam pengertian bahwa bila hutang pajak tidak dibayar, hutang pajak dapat ditagih dengan menggunakan kekerasan seperti dengan menggunakan surat paksa, sita dan juga penyanderaan.⁶

Dalam kerangka berfikir demikian, maka tujuan hukum pajak guna menciptakan keadilan, kesejahteraan sekaligus kemanfaatan melalui pajak menjadi sejalan dengan tujuan negara yang diatur dalam pembukaan UUD 1945. Pemerintah harus mewujudkan kesejahteraan bagi masyarakatnya melalui pembagian kekayaan negara agar tidak ada rakyat yang kelaparan dan bisa mendapatkan pelayanan kesehatan ketika sakit.⁷

B. Hasil dan Pembahasan

1. Pajak dan Hukum Administrasi

Ketika pemerintah hendak menagih utang pajak atau ketika masyarakat hendak membayar pajak, persoalan hukum yang timbul adalah apakah persoalan menagih pajak kepada rakyat merupakan persoalan (hukum) administrasi atau persoalan (hukum) pidana? Kedua persoalan hukum (baik administrasi maupun pidana) sebenarnya tidak

perlu dikotomikan, jika saja kita bisa memahami bagaimana filosofi sesungguhnya dari pungutan pajak itu sendiri.

Memang, pajak merupakan pungutan yang merupakan hak negara⁸ sedangkan retribusi adalah hak masyarakat untuk mendapatkan pelayanan dengan membayar retribusi. Oleh karena pajak merupakan hak negara, maka dalam pajak terdapat sifat yang dapat dipaksakan. Ketika seseorang tidak mau membayar pajak, kepada yang bersangkutan dapat dipaksa agar membayar pajak.

Sifat memaksa inilah yang membedakan pajak dengan pungutan-pungutan lainnya. Bahkan UU pajak pun dengan tegas menyatakan pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan UU, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.⁹

Sifat memaksa pajak sejak awalnya terlihat dengan tidak dimaksudkannya cara memenjara seseorang jika memang tidak mau membayar pajak. Lihat saja contoh pada jaman penjajahan, seseorang yang tidak membayar pajak akan diambil harta bendanya berupa ternak, atau hasil panen padi, dan harta benda lain yang dimiliki rakyat untuk kepentingan penjajah. Contoh ini menunjukkan bahwa sejarah pemungutan pajak tidak dimaksudkan untuk memenjara orang.

Begitupun pada jaman kerajaan-kerajaan, sifat paksa pajak timbul karena pajak akan digunakan untuk kepentingan membangun istana kerajaan-kerajaan yang kesemuanya untuk kepentingan raja dan dinastinya. Sifat paksa pun menimbulkan perlawanan-perlawanan rakyat.¹⁰ Penarikan pajak itu sendiri didasarkan pada fakta bahwa dalam melaksanakan tugas pemerintahan, dibutuhkan biaya sangat besar sehingga untuk mendapatkan biaya tersebut ditempuh berbagai

4 Ahmad Sutedi, 2011, *Hukum Pajak*, Cetakan pertama, Jakarta, Penerbit Sinar Grafika, hlm 266.

5 Rochmat Soemitro, 1965, *Dasar-Dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan*, Cetakan ke-VII, Bandung, Eresco, hlm 19.

6 Permasalahan Penagihan Pajak sudah diatur sejak tahun 1959 yaitu yang diatur dalam Undang-Undang No. 19 Tahun 1959 tentang Penagihan Pajak Negara Dengan Surat Paksa. Undang-Undang ini kemudian diganti dengan UU No. 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa, yang selanjutnya diubah dengan Undang-Undang No. 19 Tahun 2000. Tindakan penagihan pajak merupakan serangkaian tindakan agar Penanggung Pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan cara menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan Surat Paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, serta menjual barang yang telah disita.

7 RM. A.B. Kusuma, 2011, *Negara Kesejahteraan dan Jaminan Sosial*, Makalah dalam Jurnal Konstitusi Volume 3, Nomor 1, Pebruari 2007, yang dihimpun dalam buku berjudul *Sistem Pemerintahan Mandiri Bangsa Versus Sistem Presidensial Orde Reformasi*, diterbitkan oleh Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, hlm. 108.

8 Jimly Asshiddiqie, 2008, *Pokok-Pokok Hukum Tata Negara Indonesia*, Jakarta, Penerbit Bhuana Ilmu Populer (BIP), hlm. 882.

9 Pasal 1 angka 1 UU No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

10 Onghokham, 1985, *Pajak Dalam Perspektif Sejarah*, Jurnal Prisma, No. 4, hlm 75.

jalan antara lain dengan nama pajak.¹¹

Urgensi sejarah pemungutan pajak boleh dikatakan tidak pernah menjelaskan adanya cara pemidanaan (pemenjaraan) ketika seseorang tidak membayar pajak. Artinya, ketika seseorang tidak membayar pajak, tindakan hukum administrasi yang dijalankan adalah dengan cara paksa melalui pemberian surat paksa untuk membayar pajak (bukan dengan memenjara orang). Oleh karenanya, putusan kasasi MA dengan memenjara Suwir Laut dan memberi sanksi denda bagi AAG merupakan kekeliruan besar karena MA kurang memahami filosofi pungutan pajak.¹²

Perdebatan memasukan hukum pidana dalam konteks hukum pajak, yang sejak semula menjadi bagian dari hukum administrasi, acap kali tidak pernah tuntas sepanjang para penegak hukum dan pemerintah tidak memahami filosofi pungutan pajak yang sejak awal dimaksudkan mencari uang dari rakyat bagi kebutuhan negara. Perlu dipahami juga bahwa dalam berbagai literatur disebutkan hukum pajak merupakan bagian dari hukum administrasi yang merupakan segenap peraturan hukum yang mengatur segala cara kerja dan pelaksanaan serta wewenang dari lembaga-lembaga negara serta aparaturnya dalam melaksanakan tugas administrasi negara.

Oleh karenanya, menarik ranah pidana dalam konteks hukum administrasi pajak menjadi kerancuan hukum yang sulit dicari solusinya. Jika kita berfikir jernih, jelas terlihat bahwa kepentingan (hukum) pidana dikaitkan dengan pajak sangat jauh berbeda dengan kepentingan (hukum) administrasi. Kepentingan pidana adalah memberikan hukuman (derita) fisik kepada seseorang dan sekaligus memberikan peringatan bagi pihak lain untuk tidak melakukan pidana yang sama agar tidak merasakan derita yang sama. Sedangkan kepentingan administrasi adalah kepentingan yang tidak ada kaitan dengan hukuman (derita) fisik jika seseorang melanggar sanksi administrasi.

Satu pemikiran yang keliru jika hukuman atau sanksi administrasi dipandang lebih ringan dibandingkan sanksi pidana. Penerapan sanksi administrasi bisa saja dinilai lebih berat dibandingkan sanksi pidana. Pengambilan harta

seseorang guna membayar pajak akan lebih membuat derita ketimbang memberikan pidana fisik semata.

Mochtar Kusumaatmadja dan Arief Sidharta pun memiliki pandangan yang sama dalam menilai proses penegakan hukum dengan menyatakan bahwa penerapan sanksi pidana sebagai satu-satunya bentuk sanksi hukum yang mengidentikan penegakan hukum dengan penindakan adalah kurang tepat.¹³ Hal ini disebabkan oleh pengertian hukum yang terlalu sempit yang menekankan sifat hukum yang memaksa. Padahal ada segi hukum lain yang tidak kalah penting bahkan bertambah penting dalam kehidupan modern yang bersifat mengatur yaitu berbentuk sanksi perdata (seperti kewajiban membayar ganti rugi karena perbuatan yang menimbulkan kerugian pada orang lain) dan sanksi administratif.¹⁴

Di dalam kehidupan masyarakat masa kini dimana segala bentuk usaha besar dan kecil bertambah memainkan peranan penting di dalam kehidupan masyarakat, maka sanksi administratif semakin memainkan peranan penting. Bahkan jauh lebih efektif untuk memaksa orang mentaati ketentuan hukum dibandingkan sanksi pidana.¹⁵

2. Kajian Putusan MA

Di dalam UU perpajakan diketahui bahwa proses pemungutan dan pembayaran pajak diawali dengan suatu sistem pemungutan yang diberi nama *self assessment system*, yang memberikan kepercayaan penuh kepada WP untuk memenuhi kewajibannya dalam menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan sendiri besarnya pajak terutang ke kantor pajak. Artinya, sejak semula pembayaran pajak tidak tergantung pada adanya surat yang harus diterbitkan oleh kantor pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 12 UU KUP. Pasal tersebut menyatakan bahwa Setiap Wajib Pajak wajib membayar pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dengan tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak.

Hal ini berarti juga bahwa setiap orang harus membayar sendiri pajak yang menjadi kewajibannya kepada negara. Lalu pertanyaannya,

11 Moh. Mahfud MD dan SF Marbun, 2000, Pokok-Pokok Hukum Administrasi Negara, Yogyakarta, Cetakan kedua, Penerbit Liberty, hlm 131.

12 Anshari Ritonga, 2007, Pembaharuan Perpajakan dan Hukum fiskal Formal Indonesia, Jakarta, Pustaka El. Manar, Yayasan Bina Baca Aksara, hlm 19.

13 Mochtar Kusumaatmadja dan B. Arief Sidharta, 2000, Pengantar Ilmu Hukum, Bandung, Penerbit Alumni, hlm 46.

14 Ibid, hlm 46.

15 Ibid, hlm 47.

bagaimana jika Wajib Pajak (WP) tidak melaksanakan sistem *self assessment* tersebut? Jawabannya terdapat pada Pasal 29 UU KUP bahwa Pemerintah cq. Direktorat Jenderal Pajak diberi kewenangan melakukan pemeriksaan guna menguji kepatuhan pembayaran pajak yang dilakukan WP. Kekuatan pemerintah melakukan pemeriksaan merupakan langkah hukum administrasi guna tercapainya penerimaan negara.

Menjadi persoalan pokok adalah mengapa WP tidak suka membayar pajak atau malah melakukan cara-cara untuk menghindari membayar pajak. Hal demikian sangat mudah dipahami oleh karena sedari awal disadari bahwa terdapat perbedaan visi dan persepsi antara WP dengan Pemerintah (fiskus) sebagai pemungut pajak. WP memiliki misi dan persepsi menghindari pungutan pajak atau berusaha semaksimal mungkin memperkecil pembayaran pajak. Sementara pemerintah berusaha mengumpulkan pajak sebesar-besarnya untuk kepentingan berbagai pembangunan dan pelayanan publik lainnya.

Dalam UU pajak pun dimungkinkan melakukan perencanaan pajak (*tax planning*) sesuai ketentuan yang berlaku,¹⁶ misalnya dengan berusaha memperbesar biaya agar pembayaran pajak menjadi kecil. Jika dalam pembukuan diketahui biaya yang diperbesar WP tidak sesuai ketentuan, pemeriksa pajak melakukan koreksi atas biaya tersebut dan WP harus membayar kekurangan pajaknya.

Untuk itu, jika AAG melakukan rekayasa keuangan berupa cara mengecilkan pajak, terhadap AAG bukan dilakukan pemeriksaan bukti permulaan dan penyidikan tetapi dilakukan pemeriksaan pajak untuk menghitung utang pajak (pajak terutang) yang sebenarnya yang harus dilunasi AAG. Dalam UU pajak, besarnya jumlah pajak yang harus dibayar harus melalui mekanisme penerbitan surat ketetapan pajak berupa Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB). Artinya, produk hukum SKPKB menjadi dasar pemerintah menagih utang pajak. Sebaliknya, jika tidak ada SKPKB tidak ada dasar bagi WP membayar pajak.

Selanjutnya, SKPKB yang diterbitkan harus

mengacu pada prosedur pemeriksaan sebagaimana diatur Pasal 29 UU KUP. Atas dasar itu, putusan kasasi MA yang memerintahkan supaya AAG membayar kerugian negara yang dihitung oleh ahli perhitungan pajak, menjadi cacat hukum. Oleh karena besaran pajak yang harus dibayar tidak melalui mekanisme atau prosedur administrasi pemeriksaan pajak.

Mekanisme administrasi pemeriksaan selanjutnya mengharuskan diterbitkan Surat Perintah Pemeriksaan (SP2). Jika tidak ada dokumen SP2, pemeriksaan tidak bisa berjalan.¹⁷ Bahkan sebelum diterbitkan SKPKB, proses pemeriksaan harus melalui tahapan yang disebut pembahasan akhir (*closing conference*) hasil pemeriksaan antara AAG dengan pemeriksa. Apabila SKPKB terbit tanpa pernah pembahasan akhir, SKPKB pun dapat dibatalkan.¹⁸ Dalam hal demikian, prosedur pemeriksaan harus diulangi melalui mekanisme tahapan administrasi yang benar yang diatur sesuai ketentuan yang berlaku.¹⁹

Dengan begitu dapat disimpulkan bahwa pemerintah tidak bisa menagih utang pajak berdasarkan putusan kasasi MA. Pemerintah cq. Direktorat Jenderal Pajak harus terlebih dahulu melakukan pemeriksaan dengan menerbitkan SKPKB sebagai dasar menagih utang pajak. Putusan kasasi MA tidak bisa menjadi dasar menagih utang pajak. Putusan kasasi MA hanya merupakan putusan yang menegaskan adanya unsur pidana dalam proses penghitungan pajak.

Setelah putusan kasasi MA selesai, pemeriksaan untuk menghitung jumlah utang pajak pajak terutang harus dilanjutkan. Hal ini jelas terbaca dalam ketentuan Pasal 12 ayat (2) huruf f Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 74 Tahun 2011 yang menyatakan bahwa dalam hal Pemeriksaan ditindaklanjuti dengan Pemeriksaan Bukti Permulaan, Pemeriksaan ditangguhkan sampai dengan Putusan Pengadilan atas tindak pidana di bidang perpajakan telah mempunyai kekuatan hukum tetap dan salinan Putusan Pengadilan tersebut telah diterima Direktur Jenderal Pajak.

Lalu, sesuai ketentuan Pasal 12 ayat (3) huruf d, pemeriksaan yang ditangguhkan dilanjutkan

16 Pasal 6 UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan atas UU PPh No. 7 Tahun 1983 menegaskan adanya biaya-biaya yang dapat dikurangkan dalam menghitung besarnya utang pajak. Sedangkan Pasal 9 merupakan pasal yang menjelaskan berbagai macam biaya yang tidak boleh dikurangkan dalam menghitung besarnya utang pajak.

17 Pasal 29 ayat (2) UU No. 28 Tahun 2007 menyatakan bahwa untuk keperluan pemeriksaan, petugas pemeriksa harus memiliki tanda pengenalan pemeriksa dan dilengkapi dengan Surat Perintah Pemeriksaan serta memperlihatkannya kepada Wajib Pajak yang diperiksa.

18 Pasal 13 Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.

19 Penjelasan Pasal 13 Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.

kembali apabila Putusan Pengadilan atas tindak pidana di bidang perpajakan telah mempunyai kekuatan hukum tetap dan salinan Putusan Pengadilan telah diterima Direktur Jenderal Pajak. Ketentuan Pasal 12 PP Nomor 74 Tahun 2011 menjadi kata kunci (Keywords) bahwa putusan kasasi MA belum dapat secara langsung menjadi dasar menagih utang pajak AAG. Pemerintah cq. Direktorat Jenderal Pajak harus tetap melakukan mekanisme administrasi melakukan pemeriksaan biasa (bukan pemeriksaan bukti permulaan) untuk menghitung besaran pajak terutang yang menjadi kewajiban AAG.

Mekanisme demikian menjadi sangat jelas apabila kita membaca ketentuan yang diatur dalam Pasal 13 ayat (5) UU KUP yang menyatakan bahwa *Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar tetap dapat diterbitkan ditambah sanksi administrasi berupa bunga sebesar 48% (empat puluh delapan persen) dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, apabila Wajib Pajak setelah jangka waktu tersebut dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan atau tindak pidana lainnya*. Dengan kata lain, mekanisme penerbitan SKPKB yang menjadi dasar menagih utang pajak, menjadi cara atau prosedur administrasi yang harus ditempuh sesuai UU KUP.

Dari permasalahan hukum diatas, persoalan pokok hukum administrasi lagi-lagi terlihat nyata ketika pemerintah cq. Direktorat Jenderal Pajak sudah menerbitkan SKPKB, maka kepada AAG diberi kesempatan melakukan upaya hukum bila SKPKB yang diterima tidak disetujui. AAG dapat menempuh mekanisme hukum keberatan sesuai ketentuan Pasal 25 UU KUP. Jika upaya hukum keberatan ditolak, AAG bisa mengajukan upaya hukum selanjutnya yaitu banding ke Pengadilan Pajak sesuai ketentuan Pasal 27 UU KUP. Jika banding kalah, upaya hukum terakhir berupa peninjauan kembali bisa dilakukan sepanjang memenuhi syarat yang diatur dalam Pasal 91 UU No. 14/2002 tentang Pengadilan Pajak.²⁰

Dari analisis di atas jelas terlihat bahwa hukum pajak menginginkan penuntasan kasus-kasus pajak melalui hukum administrasi. "Roh" hukum

administrasi semakin diperkuat jika kita baca ketentuan pasal-pasal UU KUP seperti dibawah ini :

- a. Pasal 8 ayat (3) bahwa apabila Wajib Pajak dengan kemauan sendiri mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya tersebut dengan *disertai pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 150% (seratus lima puluh persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar*"
- b. Pasal 13 ayat (1) dan (5) bahwa terhadap WP tetap bisa *diterbitkan SKPKB setelah dilakukan pemeriksaan pajak*.
- c. Pasal 13A bahwa tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan atau menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, *tidak dikenai sanksi pidana apabila kealpaan tersebut pertama kali dilakukan oleh Wajib Pajak dan Wajib Pajak tersebut wajib melunasi kekurangan pembayaran jumlah pajak yang terutang beserta sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar yang ditetapkan melalui penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar*.
- d. Pasal 15 ayat (1) bahwa Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak apabila ditemukan data baru yang mengakibatkan penambahan jumlah pajak yang terutang setelah *dilakukan tindakan pemeriksaan dalam rangka penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan*.
- e. Pasal 16 bahwa Direktur Jenderal Pajak dapat membetulkan surat ketetapan pajak, Surat Tagihan Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi, Surat

20 Pasal 91 UU No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menyatakan bahwa Permohonan peninjauan kembali hanya dapat diajukan berdasarkan alasan-alasan sebagai berikut (a) apabila putusan Pengadilan Pajak didasarkan pada suatu kebohongan atau tipu muslihat pihak lawan yang diketahui setelah perkaranya diputus atau didasarkan pada bukti-bukti yang kemudian oleh hakim pidana dinyatakan palsu; (b) apabila terdapat bukti tertulis baru yang penting dan bersifat menentukan, yang apabila diketahui pada tahap persidangan di Pengadilan Pajak akan menghasilkan putusan yang berbeda; (c) apabila telah dikabulkan suatu hal yang tidak dituntut atau lebih dari pada yang dituntut, kecuali yang diputus berdasarkan Pasal 80 ayat (1) huruf b dan huruf c; (d) apabila mengenai suatu bagian dari tuntutan belum diputus tanpa dipertimbangkan sebab-sebabnya; atau (e) apabila terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak, atau Surat Keputusan Pemberian Imbalan Bunga, yang dalam penerbitannya terdapat kesalahan tulis, kesalahan hitung.

- f. Pasal 44B ayat (1) bahwa untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan. Dan ayat (2) bahwa Penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dilakukan setelah Wajib Pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar.

Pertanyaan berikutnya, mengapa WP enggan membayar pajak dengan benar? Oleh karena bisa dipastikan (umumnya) tidak ada seorangpun rela atau senang membayar pajak. Sejak dahulu sampai saat ini tidak pernah ada orang yang rela atau senang membayar pajak. Hal ini disebabkan pajak akan mengurangi jumlah penghasilan yang seharusnya dibawa pulang. Atas dasar itulah maka pungutan pajak bersifat memaksa.

Jadi, jika seseorang (WP) tidak mau bayar pajak, pemerintah dapat memaksanya dengan cara dilakukan pemeriksaan lalu diterbitkan surat ketetapan pajak sebagai dasar menagih utang pajak. Jika atas dasar surat ketetapan pajak tidak diindahkan, maka pemerintah dapat melakukan penyitaan, melakukan pelelangan dan penjualan seluruh harta benda WP untuk melunasi utang pajaknya. Prosedur itu semua diatur dalam UU No. 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan UU No. 19 Tahun 2000 (UU PPSP). Atas dasar UU PPSP itu juga terhadap WP bisa dilakukan penyanderaan atau penjara (*gijzeling*) yang masih dalam konteks penerapan hukum administrasi.

Dengan memahami konteks pemungutan pajak seperti diatur dalam UU KUP dan UU PPSP, menjadi sangat keliru jika MA dalam putusan

kasusnya malah mencari dasar pembenaran memidana dan menagih utang pajak menggunakan doktrin hukum *vicarious liability*. Persoalan pajak yang sebenarnya sangat sederhana yaitu mengumpulkan uang bagi negara, malah menjadi semakin rumit dan semakin kacau ketika ranah pidana maupun doktrin hukum lainnya dicoba diaplikasikan.

Penerapan doktrin hukum *vicarious liability* dalam kasus pembayaran pajak seakan memberi dasar bagi penegak hukum untuk berfikir pragmatis dalam menegakkan hukum pajak. Mengapa? Oleh karena dengan asumsi, katakanlah apabila ada 200 pegawai yang mengurus pajak dalam 200 perusahaan (masing-masing perusahaan memiliki satu orang pegawai yang mengurus masalah pajak) dan melakukan cara yang sama atau hampir mirip seperti yang dilakukan Suwir Laut, lalu hakim menerapkan doktrin hukum *vicarious liability*, alangkah celakanya pajak.

Perusahaan yang akan menyelesaikan pembayaran pajak akan mengalami kesulitan mencari pegawai untuk mengurus pembayaran pajak perusahaan karena khawatir akan terkena dampak bagi perusahaan yang bersangkutan. Apakah hal demikian sudah dipikirkan oleh MA mungkin nantinya akan menjadi yurisprudensi bagi setiap kasus penuntasan pembayaran pajak?

Dalam analisis penulis yang tidak berpretensi atau berpihak pada posisi siapapun, selain hanya melihat pada kemurnian hukum pajak, putusan kasasi MA terkait kasus pajak AAG lagi-lagi harus dilihat dalam kacamata filosofi pungutan pajak yang sejak awal tidak dimaksudkan memidana WP. Bahkan dalam UU KUP pun sebenarnya sudah mengakui filosofi dimaksud. Sekalipun UU KUP telah mengalami perubahan atau amandemen beberapa kali, jika kita telusuri dan pahami, filosofi pungutan pajak pada dasarnya tetap melekat pada beberapa pasal dalam UU KUP seperti telah diuraikan di atas.

Jika kita perhatikan alasan-alasan yang disampaikan Jaksa Penuntut Umum dalam melakukan kasasi ke MA, disebutkan bahwa Jaksa berpendapat atas alasan asas hukum *lex certa*, paham *rechts handhaving*, sanksi administrasi pajak harus habis, pajak untuk kepentingan penerimaan negara, hukum pajak adalah kebijakan preventif dan *ultimum remedium*, sehingga Putusan PN Jakarta Pusat memutuskan prematur, jaksa

kembali apabila Putusan Pengadilan atas tindak pidana di bidang perpajakan telah mempunyai kekuatan hukum tetap dan salinan Putusan Pengadilan telah diterima Direktur Jenderal Pajak. Ketentuan Pasal 12 PP Nomor 74 Tahun 2011 menjadi kata kunci (Keywords) bahwa putusan kasasi MA belum dapat secara langsung menjadi dasar menagih utang pajak AAG. Pemerintah cq. Direktorat Jenderal Pajak harus tetap melakukan mekanisme administrasi melakukan pemeriksaan biasa (bukan pemeriksaan bukti permulaan) untuk menghitung besaran pajak terutang yang menjadi kewajiban AAG.

Mekanisme demikian menjadi sangat jelas apabila kita membaca ketentuan yang diatur dalam Pasal 13 ayat (5) UU KUP yang menyatakan bahwa *Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar tetap dapat diterbitkan ditambah sanksi administrasi berupa bunga sebesar 48% (empat puluh delapan persen) dari jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, apabila Wajib Pajak setelah jangka waktu tersebut dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan atau tindak pidana lainnya*. Dengan kata lain, mekanisme penerbitan SKPKB yang menjadi dasar menagih utang pajak, menjadi cara atau prosedur administrasi yang harus ditempuh sesuai UU KUP.

Dari permasalahan hukum diatas, persoalan pokok hukum administrasi lagi-lagi terlihat nyata ketika pemerintah cq. Direktorat Jenderal Pajak sudah menerbitkan SKPKB, maka kepada AAG diberi kesempatan melakukan upaya hukum bila SKPKB yang diterima tidak disetujui. AAG dapat menempuh mekanisme hukum keberatan sesuai ketentuan Pasal 25 UU KUP. Jika upaya hukum keberatan ditolak, AAG bisa mengajukan upaya hukum selanjutnya yaitu banding ke Pengadilan Pajak sesuai ketentuan Pasal 27 UU KUP. Jika banding kalah, upaya hukum terakhir berupa peninjauan kembali bisa dilakukan sepanjang memenuhi syarat yang diatur dalam Pasal 91 UU No. 14/2002 tentang Pengadilan Pajak.²⁰

Dari analisis di atas jelas terlihat bahwa hukum pajak menginginkan penuntasan kasus-kasus pajak melalui hukum administrasi. "Roh" hukum

administrasi semakin diperkuat jika kita baca ketentuan pasal-pasal UU KUP seperti dibawah ini :

- a. Pasal 8 ayat (3) bahwa apabila Wajib Pajak dengan kemauan sendiri mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya tersebut dengan *disertai pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 150% (seratus lima puluh persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar*"
- b. Pasal 13 ayat (1) dan (5) bahwa terhadap WP tetap bisa *diterbitkan SKPKB setelah dilakukan pemeriksaan pajak*.
- c. Pasal 13A bahwa tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan atau menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, *tidak dikenai sanksi pidana apabila kealpaan tersebut pertama kali dilakukan oleh Wajib Pajak dan Wajib Pajak tersebut wajib melunasi kekurangan pembayaran jumlah pajak yang terutang beserta sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar yang ditetapkan melalui penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar*.
- d. Pasal 15 ayat (1) bahwa Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak apabila ditemukan data baru yang mengakibatkan penambahan jumlah pajak yang terutang setelah *dilakukan tindakan pemeriksaan dalam rangka penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan*.
- e. Pasal 16 bahwa Direktur Jenderal Pajak dapat membetulkan surat ketetapan pajak, Surat Tagihan Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi, Surat

20 Pasal 91 UU No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menyatakan bahwa Permohonan peninjauan kembali hanya dapat diajukan berdasarkan alasan-alasan sebagai berikut (a) apabila putusan Pengadilan Pajak didasarkan pada suatu kebohongan atau tipu muslihat pihak lawan yang diketahui setelah perkaranya diputus atau didasarkan pada bukti-bukti yang kemudian oleh hakim pidana dinyatakan palsu; (b) apabila terdapat bukti tertulis baru yang penting dan bersifat menentukan, yang apabila diketahui pada tahap persidangan di Pengadilan Pajak akan menghasilkan putusan yang berbeda; (c) apabila telah dikabulkan suatu hal yang tidak dituntut atau lebih dari pada yang dituntut, kecuali yang diputus berdasarkan Pasal 80 ayat (1) huruf b dan huruf c; (d) apabila mengenai suatu bagian dari tuntutan belum diputus tanpa dipertimbangkan sebab-sebabnya; atau (e) apabila terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak, atau Surat Keputusan Pemberian Imbalan Bunga, yang dalam penerbitannya terdapat kesalahan tulis, kesalahan hitung.

- f. Pasal 44B ayat (1) bahwa untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan. Dan ayat (2) bahwa Penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dilakukan setelah Wajib Pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar.

Pertanyaan berikutnya, mengapa WP enggan membayar pajak dengan benar? Oleh karena bisa dipastikan (umumnya) tidak ada seorangpun rela atau senang membayar pajak. Sejak dahulu sampai saat ini tidak pernah ada orang yang rela atau senang membayar pajak. Hal ini disebabkan pajak akan mengurangi jumlah penghasilan yang seharusnya dibawa pulang. Atas dasar itulah maka pungutan pajak bersifat memaksa.

Jadi, jika seseorang (WP) tidak mau bayar pajak, pemerintah dapat memaksanya dengan cara dilakukan pemeriksaan lalu diterbitkan surat ketetapan pajak sebagai dasar menagih utang pajak. Jika atas dasar surat ketetapan pajak tidak diindahkan, maka pemerintah dapat melakukan penyitaan, melakukan pelelangan dan penjualan seluruh harta benda WP untuk melunasi utang pajaknya. Prosedur itu semua diatur dalam UU No. 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan UU No. 19 Tahun 2000 (UU PPSP). Atas dasar UU PPSP itu juga terhadap WP bisa dilakukan penyanderaan atau penjara (*gijzeling*) yang masih dalam konteks penerapan hukum administrasi.

Dengan memahami konteks pemungutan pajak seperti diatur dalam UU KUP dan UU PPSP, menjadi sangat keliru jika MA dalam putusan

kasasinya malah mencari dasar pembenaran memidana dan menagih utang pajak menggunakan doktrin hukum *vicarious liability*. Persoalan pajak yang sebenarnya sangat sederhana yaitu mengumpulkan uang bagi negara, malah menjadi semakin rumit dan semakin kacau ketika ranah pidana maupun doktrin hukum lainnya dicoba diaplikasikan.

Penerapan doktrin hukum *vicarious liability* dalam kasus pembayaran pajak seakan memberi dasar bagi penegak hukum untuk berfikir pragmatis dalam menegakkan hukum pajak. Mengapa? Oleh karena dengan asumsi, katakanlah apabila ada 200 pegawai yang mengurus pajak dalam 200 perusahaan (masing-masing perusahaan memiliki satu orang pegawai yang mengurus masalah pajak) dan melakukan cara yang sama atau hampir mirip seperti yang dilakukan Suwir Laut, lalu hakim menerapkan doktrin hukum *vicarious liability*, alangkah celaknya pajak.

Perusahaan yang akan menyelesaikan pembayaran pajak akan mengalami kesulitan mencari pegawai untuk mengurus pembayaran pajak perusahaan karena khawatir akan terkena dampak bagi perusahaan yang bersangkutan. Apakah hal demikian sudah dipikirkan oleh MA mungkin nantinya akan menjadi yurisprudensi bagi setiap kasus penuntasan pembayaran pajak?

Dalam analisis penulis yang tidak berpretensi atau berpihak pada posisi siapapun, selain hanya melihat pada kemurnian hukum pajak, putusan kasasi MA terkait kasus pajak AAG lagi-lagi harus dilihat dalam kacamata filosofi pungutan pajak yang sejak awal tidak dimaksudkan memidana WP. Bahkan dalam UU KUP pun sebenarnya sudah mengakui filosofi dimaksud. Sekalipun UU KUP telah mengalami perubahan atau amandemen beberapa kali, jika kita telusuri dan pahami, filosofi pungutan pajak pada dasarnya tetap melekat pada beberapa pasal dalam UU KUP seperti telah diuraikan di atas.

Jika kita perhatikan alasan-alasan yang disampaikan Jaksa Penuntut Umum dalam melakukan kasasi ke MA, disebutkan bahwa Jaksa berpendapat atas alasan asas hukum *lex certa*, paham *rechts handhaving*, sanksi administrasi pajak harus habis, pajak untuk kepentingan penerimaan negara, hukum pajak adalah kebijakan preventif dan *ultimum remedium*, sehingga Putusan PN Jakarta Pusat memutuskan prematur, jaksa

berpendapat kesemuanya keliru.

Dari sekian alasan dalam Putusan PN Jakarta Pusat yang dianggap keliru oleh Jaksa Penuntut Umum sebagai alasan untuk kasasi, yang ingin penulis komentari adalah alasan kebijakan hukum pajak yang bersifat preventif dan *ultimum remedium* (hal 460 Putusan kasasi MA). Terkait persoalan penerapan Pasal 44B UU KUP, Jaksa Penuntut Umum menjelaskan bahwa surat-surat WP yang intinya ingin menyelesaikan permasalahan pajak secara administrasi dengan meminta penerbitan SKP adalah tidak sesuai dengan prosedur karena surat-surat tersebut disampaikan WP pada saat DJP sedang melakukan penyidikan sehingga seharusnya WP menempuh upaya sebagaimana dimaksud Pasal 44B UU KUP. Kalau SKP diterbitkan, prinsipnya tidak bisa dilakukan *ultimum remedium* dengan pemidanaan (hal 466 putusan kasasi MA).

Komentar penulis adalah bahwa pengertian *ultimum remedium* yang dimaksud Jaksa adalah kearah pidana, padahal *ultimum remedium* dalam konteks perpajakan adalah *ultimum remedium* penagihan pajak berupa sandera (*gijzeling*) sebagaimana diatur dalam Pasal 33 ayat (1) UU No. 19 Tahun 1997 yang diubah dengan UU No. 19 Tahun 2000 tentang penagihan Pajak Dengan Surat Paksa. Bahwa WP yang akan disandera adalah WP yang mempunyai dua kriteria. Pertama, WP punya utang pajak sekurang-kurangnya sebesar Rp. 100 juta (seratus juta rupiah). Dan kedua, WP diragukan itikad baiknya dalam melunasi utang pajak.

Disinilah terjadinya perbedaan prinsip-prinsip hukum pajak yang dipahami Jaksa Penuntut Umum dengan prinsip hukum yang dipahami para ahli hukum yang dimuat dalam Putusan Pengadilan Negeri sebelumnya. Dengan adanya perbedaan prinsip hukum dimaksud, mau tidak mau diperlukan satu sikap bijak dan penuh arif dari penegak hukum tertinggi (MA) untuk menegaskan posisi hukum pajak pada keadaan yang sesungguhnya.

3. Analisis Perbandingan Kasus

Persoalan penuntasan kasus pembayaran utang pajak lebih kentara apabila pemerintah juga melihat penuntasan kasus pajak yang pernah dilakukan terhadap WP bernama Paulus Tumewu. Paulus Tumewu, Direktur Utama PT. Ramayana

Lestari. diduga tidak melakukan pembayaran pajak dengan benar dengan mengecilkan penghasilan pribadinya. Kemuadian terhadap Paulus Tumewu dilakukan penyidikan oleh penyidik pajak dan berkas telah dinyatakan P21.²¹ Selanjutnya, Paulus menyurati Menteri Keuangan dengan mendasarkan pada ketentuan Pasal 44B UU KUP dan meminta menghentikan penyidikan oleh Kejaksaan. Paulus dihentikan penyidikannya setelah Paulus membayar pajak beserta denda 4 (empat) kali dari pajak terutang.²² Jumlah pajak yang dibayar Paulus sebesar Rp. 7,99 milyar beserta sanksi administrasi denda sebesar Rp. 31,97 milyar.²³

Dari kasus pajak Paulus Tumewu tampak jelas bahwa pemerintah telah melaksanakan ketentuan UU pajak sesuai jalur atau mekanisme yang sebenarnya yaitu melalui jalur hukum administrasi. Dengan demikian kita melihat bahwa lagi-lagi 'roh' penuntasan kasus pembayaran utang pajak melalui jalur hukum administrasi sudah digambarkan dengan jelas dalam ketentuan Pasal 44B. Pintu penuntasan kasus pajak melalui prosedur administrasi dalam Pasal 44B pastinya menjadi cara jitu (tepat) guna terpenuhinya penerimaan negara dari sektor pajak.

Kalau begitu, timbul pertanyaan mengapa dalam UU pajak selalu ditimbulkan Pasal-pasal pidana kalau pada akhirnya yang diinginkan adalah cara administrasi ? Analisis untuk menjawab pertanyaan tersebut bisa dijelaskan bahwa politik perundang-undangan atau penyusunan UU selalu menginginkan dicantumkannya ketentuan pidana agar UU bisa dijalankan melalui penegakan hukum pidana. Padahal, penyusunan ketentuan pidana tidak harus selalu muncul dalam suatu UU.

Bisa saja UU tidak memerlukan ketentuan pidana seperti yang ada di beberapa UU yang sudah diterbitkan. Lihat misalnya dalam UU No. 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal, UU No. 39 Tahun 1999 tentang Hak Asasi Manusia, UU No. 11 Tahun 2009 tentang Kesejahteraan Sosial dan UU No. 40 Tahun 2004 tentang Sistem Jaminan Sosial Nasional.

Lalu, apakah dimungkinkan jika dalam UU pajak tidak mencantumkan ketentuan pidana ? Penulis berpendapat bisa saja dengan alasan pajak adalah urusan administrasi pungutan pajak.

21 Kompas.com, tanggal 12 November 2012, judul "DPR Klarifikasi Pajak Paulus Tumewu".

22 Inilah.com, tanggal 12 November 2012, judul "Inilah Surat Paulus Tumewu ke Menkeu".

23 Inilah.com, tanggal 12 November 2012, judul "Hal Penyidikan Pajak Paulus Hanya Dilakukan Kemenkeu".

Seseorang yang tidak bayar pajak bukan merupakan tindak pidana. Akan tetapi jika seseorang tidak membayar pajak, pemerintah berwenang melakukan penegakan hukum administrasi (bukan penegakan hukum pidana) melalui jalur hukum administrasi berupa pemeriksaan dengan menerbitkan surat ketetapan pajak sebagai dasar untuk menagih utang pajak.

Analisis untuk mendukung hal itu dapat kita baca adanya 41 (empat puluh satu) asas-asas perpajakan yang ditulis oleh Profesor Rochmat Soemitro, yang dapat dipahami guna memperkuat alasan bahwa hukum pajak merupakan bagian dari hukum administrasi yang tidak terkait dengan pidana khususnya dalam proses menghitung utang pajak. Keseluruhan asas-asas perpajakan tersebut menekankan pada asas-asas yang bersifat hukum administrasi belaka, bukan pidana.²⁴

Adalah menjadi aneh dan kurang tepat jika seseorang tidak membayar pajak digolongkan sebagai tindak pidana. Mengapa demikian? Oleh karena tujuan pungutan pajak semata-mata untuk mengumpulkan uang bagi negara yang akan digunakan bagi tujuan kesejahteraan masyarakat, keadilan dan kemanfaatan bagi banyak orang. Oleh karenanya sangat tepat jika Gustav Radbruch menekankan bahwa tujuan hukum adalah untuk keadilan, kepastian dan kemanfaatan (finalitas),²⁵ menjadi sejalan dan seirama dengan tujuan dari hukum pajak.

Sedangkan tujuan hukum pidana, menurut Prof. Wirjono Prodjodikoro lebih bertujuan memberikan rasa keadilan.²⁶ Kalaupun ada yang berpendapat tujuan hukum pidana untuk menakut-nakuti orang agar jangan sampai melakukan kejahatan atau tujuan untuk mendidik (memperbaiki) orang yang sudah melakukan kejahatan, tujuan tersebut pada dasarnya hanya tujuan sekunder atau tujuan tambahan, dan tujuan ini meskipun tambahan, mungkin berperan besar dalam meluruskan neraca kemasyarakatan. Tujuan primer hukum pidana adalah tetap memenuhi rasa keadilan.²⁷

Tujuan pidana yang demikian, diperkuat juga oleh Jan Remmelink, mantan Jaksa Agung Hoge

Raad Belanda, bahwa seharusnya hukum pidana ditujukan untuk menegakkan tertib hukum dan melindungi masyarakat. Manusia satu persatu di dalam masyarakat saling bergantung, kepentingan mereka dan relasi antar mereka ditentukan dan dilindungi oleh norma-norma. Penjagaan tertib sosial ini adalah untuk bagian terbesar yang sangat tergantung pada paksaan.²⁸

Dari analisis itu, bisa dikatakan bahwa langkah hukum administrasi dengan mengesampingkan sanksi pidana pada kasus Paulus Tumewu - sesuai aturan UU pajak itu sendiri - menjadi langkah hukum yang tepat sesuai filosofi pungutan pajak yang sedari awal ditujukan untuk memenuhi anggaran negara dalam APBN. Kejernihan melihat persoalan pajak dari kasus Paulus Tumewu hendaknya menjadi cermin dalam mengedepankan kepentingan negara yang memerlukan dana besar. Penulis ingin menekankan dan tidak menafikkan pentingnya sanksi pidana bagi seseorang yang telah melakukan tindak pidana. Seseorang yang melakukan pemalsuan dokumen terkait pembayaran pajak sehingga pajak yang dibayar menjadi kecil, patutlah orang tersebut diberi sanksi pidana atas dasar tindakan pemalsuan dokumen sesuai ketentuan Pasal 263 ayat (1) KUHP, bukan atas dasar pembayaran pajak yang menjadi kecil.

Persoalan menjadi kecilnya pajak yang dibayar oleh seseorang akibat dokumen yang dipalsukan menjadi ranah administrasi pajak dengan melakukan pemeriksaan pajak dan melakukan koreksi atas dokumen yang dipalsukan. Pemeriksaan yang bertujuan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan, menjadi langkah hukum pemerintah agar orang yang membayar pajak kecil bisa menjadi besar akibat koreksi dari dokumen yang dipalsukan tersebut.

C. Simpulan dan Saran

Saat ini negara membutuhkan banyak dana (uang) pajak untuk membangun berbagai fasilitas publik seperti jalan, jembatan, sekolah, rumah sakit, dan lain sebagainya. Sumber penerimaan pajak mengisi kas APBN setiap tahun menjadi paling

24 Rochmat Soemitro, 1991, *Asas-Asas Hukum Perpajakan*, Jakarta, Badan Pembinaan Hukum Nasional (BPHN).

25 Theo Huijbers, 1982, *Filsafat Hukum Dalam Lintasan Sejarah*, Yogyakarta, Penerbit Kanisius, hlm 163.

26 Wirjono Prodjodikoro, 1981, *Asas-Asas Hukum Pidana Di Indonesia*, Jakarta-Bandung, Eresco, hlm 16.

27 Ibid.

28 Jan Remmelink, 2008, *Hukum Pidana*, Diterjemahkan Tristam Pascal Moeliono, Jakarta, Percetakan SUN, hlm. 14.

dominan dibandingkan dengan sumber penerimaan negara lainnya seperti sumber daya alam maupun bantuan luar negeri. Pajak adalah jalan keluar yang bisa digunakan untuk memenuhi kebutuhan akan dalam APBN. Pajak juga merupakan sumber penerimaan dalam negeri yang paling aman dan handal karena penerimaan dalam negeri lainnya seperti minyak dan gas sangat tergantung pada pasaran minyak dunia.²⁹ Untuk itu, dari penjelasan yang telah diuraikan diatas, dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Persoalan hukum pajak termasuk persoalan penegakan hukum di bidang perpajakan menjadi penting dikaji ulang guna menuntaskan persoalan pembayaran pajak yang harus dipenuhi WP. Penegakan hukum oleh hakim (termasuk hakim MA) sesungguhnya merupakan tugas mendistribusikan keadilan bagi negara, masyarakat dan juga pelaku.³⁰ Penegakan hukum dengan mencampurbaurkan pemetaan hukum yang sudah menjadi kesepakatan boleh jadi akan menimbulkan problema hukum baru yang tidak mudah untuk didiskusikan dan dituntaskan. Para pakar hukum yang acapkali melakukan terobosan hukum (yang seharusnya tidak diperlukan) malah membuat hukum semakin sulit memberikan keadilan yang dibutuhkan masyarakat.
2. Pemecahan kasus AAG dalam uraian diatas, menjadi contoh konkrit betapa hukum yang ingin ditegakan oleh penegak hukum (Kepolisian, Kejaksaan, dan Hakim) malah membuat hukum menjadi sulit menemui keadilan yang menjadi tujuan hukum itu sendiri. Penegak hukum malah terjebak dan mengalami kesulitan dalam menegakan hukum (khususnya di bidang hukum pajak).

Berdasarkan kesimpulan di atas, maka disampaikan saran sebagai berikut : pemikiran murni penegak hukum sepatutnya tidak dicemarkan dengan menyamaratakan proses penegakan hukum dalam setiap bidang kehidupan. Boleh dikatakan bidang perpajakan memiliki karakteristik sendiri yang tidak bisa disamakan cara penegakan hukumnya dengan bidang lain (misalkan bidang hukum lingkungan). Pemikiran murni memahami bidang perpajakan menjadi keharusan untuk

dipahami oleh para penegak hukum. Termasuk tujuan kesejahteraan masyarakat melalui pajak harus menjadi acuan penegakan hukum sambil melihat filosofi pemungutan pajak yang tidak dimaksudkan untuk memidana seseorang yang tidak mau membayar pajak. Semoga penuntasan kasus pajak AAG pada tahapan berikutnya bisa menjadi solusi tepat agar tujuan kesejahteraan melalui pajak bisa terwujud dan hukum tetap menjadi panglima.

DAFTAR PUSTAKA

- Asshiddiqie, Jimly, 2008, *Pokok-Pokok Hukum Tata Negara Indonesia*, Cetakan kedua, Jakarta: Penerbit Bhuana Ilmu Populer (BIP)
- Gunadi, 2004, *Bunga Rampai Pemeriksaan Penyidikan & Penagihan Pajak*, Jakarta : MUC Pubblishing.
- Huijbers, Theo, 1982, *Filsafat Hukum Dalam Lintasan Sejarah*, Yogyakarta : Penerbit Kanisius.
- Kusumaatmadja, Mochtar dan B. Arief Sidharta, 2000, *Pengantar Ilmu Hukum*, Bandung : Penerbit Alumni.
- Kusuma, RM. A.B, 2007, *Negara Kesejahteraan dan Jaminan Sosial*, Makalah dalam Jurnal Konstitusi Volume 3, Nomor 1, yang dihimpun dalam buku berjudul Sistem Pemerintahan Pendiri Bangsa Versus Sistem Presidensial Orde Reformasi, 2011, Jakarta : Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia.
- Moh. Mahfud MD dan SF Marbun, 2000, *Pokok-Pokok Hukum Administrasi Negara*, Yogyakarta : Penerbit Liberty.
- Onghokham, 1985, *Pajak Dalam Perspektif Sejarah*, Jurnal Prisma, No. 4.
- Ritonga, Anshari, 2006, *Kebijakan Fiskal Diakhir Orde Baru, Awal Era Reformasi, Dan Penghujung Dominasi IMF*, Jakarta : Pustaka El Manar, Yayasan Bina Baca Aksara.
- Ritonga, Anshari,, 2007, *Pembaharuan Perpajakan dan Hukum fiskal Formal Indonesia*, Jakarta: Pustaka El. Manar, Yayasan Bina Baca Aksara.

29 Anshari Ritonga, 2006, *Kebijakan Fiskal, Diakhir Orde Baru, Awal Era Reformasi, Dan Penghujung Dominasi IMF*, Jakarta, Pustaka El Manar, hlm 25.

30 Bernard L. Tanya., 2011, *Penegakan Hukum Dalam Terang Etika*, Cetakan I, Yogyakarta Genta Publishing, hlm 27.

- Soekanto, Soerjono, 1986, *Penelitian Hukum Normatif, Suatu Tinjauan Singkat*, Cetakan Kedua, Jakarta : Penerbit CV. Rajawali.
- Santoso Brotodihardjo, 1981, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Cet ke-IX, Jakarta-Bandung : PT. Eresco.
- Soemitro, Rochmat, 1981, *Asas-Asas Hukum Perpajakan*, Jakarta : Badan Pembinaan Hukum Nasional (BPHN).
- Soemitro, Rochmat, 1965, *Dasar-Dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan*, Bandung : Eresco.
- Sutedi, Ahmad, 2011, *Hukum Pajak*, Jakarta : Penerbit Sinar Grafika.
- Tanya, Bernard L., 2011, *Penegakan Hukum Dalam Terang Etika*, Yogyakarta : Genta Publishing.
- Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan tata Cara Perpajakan.
- Undang-Undang No. 7 Tahun 1983 sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.
- Undang-Undang No. 19 Tahun 1997 sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.
- Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak
- Undang-Undang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) Tahun 2008 sampai dengan Tahun 2012
- Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak Dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.
- Kompas.Com., judul berita "*DPR Klarifikasi Pajak Paulus Tumewu*", tanggal 12 November 2012.
- Inilah.Com., judul berita "*Inilah Surat Paulus Tumewu ke Menkeu*", tanggal 12 November 2012.
- Inilah.Com., judul berita "*Ha! Penyidikan Pajak Paulus Hanya Dilakukan Kemenkeu*", tanggal 12 November 2012.