

BAB I

PENDAHULUAN

I.1 Latar Belakang

Pajak merupakan sumber pendapatan negara yang digunakan untuk kepentingan pemerintah dan masyarakat. ‘Pajak merupakan salah satu sumber penerimaan negara yang memiliki peran penting dalam menopang pembiayaan pembangunan dan menggambarkan kemandirian ekonomi’.¹ Dasar utama perpajakan diatur dalam Undang-undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945) Pasal 23A “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Pengertian pajak menurut Undang-undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-undang (UU KUP) memberikan pengertian pajak pada Pasal 1 angka 1 “Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”. Dari kata “bersifat memaksa” artinya setiap warga negara yang dikategorikan sebagai wajib pajak diharuskan untuk membayar pajak.

Dalam rangka penegakan hukum guna memperkuat penerimaan negara dari sektor perpajakan merupakan salah satu tujuan dari disusunnya Undang-undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 1994, Undang-undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2000, Undang-undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007, Undang-undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), dan terakhir diubah dengan Undang-undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun

¹ Timbul H. Simanjuntak dan Imam Mukhlis, *Dimensi Ekonomi Perpajakan Dalam Pembangunan Ekonomi*, Raih Asa Sukses, Depok. Hlm. 9.

2020 Tentang Cipta Kerja. undang-undang tersebut tindak pidana di bidang perpajakan diatur dalam Pasal 38, Pasal 39, Pasal 39A, Pasal 41, Pasal 41A, Pasal 41B, dan Pasal 41C. Disamping pidana penjara dan kurungan, pasal-pasal tersebut juga menerapkan pidana denda yang bersifat kumulatif dengan pidana penjara atau pidana kurungan, walaupun sanksi pidana merupakan upaya terakhir atau *ultimum remedium*. Hal ini juga disampaikan oleh Marwan Effendy ‘Pasal 44B Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menunjukkan bahwa sesungguhnya penerapan pidana terhadap pelanggaran undang-undang tersebut bukan *primum remedium*, tetapi lebih berorientasi kepada *ultimum remedium*’.² Sanksi berupa pidana di bidang perpajakan yang menganut asas *ultimum remedium*, bertujuan untuk meningkatkan kesadaran wajib pajak membayar pajak untuk peningkatan penerimaan negara, hal ini juga disampaikan oleh Tri Wibowo:

Dari hasil penelitian, bahwa sanksi pidana di bidang perpajakan, yang terangkum dari pendapatnya para pejabat pajak. Sebenarnya filosofisnya bukan pada sanksinya, tetapi pada kepatuhan membayar pajak sehingga ada peningkatan penerimaan negara. Penerimaan negara meningkat apabila ada kesadaran dari masyarakat tentang pajak dan cara untuk meningkatkan kesadaran adalah dengan cara penyuluhan dan pelayanan yang baik. Sehingga apabila masyarakat sudah paham dan sadar akan pajak baru sanksi dalam Pasal 38, Pasal 39, Pasal 39A diterapkan.³

Salah satu pidana pokok yang diatur dalam Pasal 10 Kitab Undang-undang Hukum Pidana (KUHP) adalah pidana denda.

Secara filosofi pidana denda merupakan salah satu jenis sanksi pidana tertua dan lebih tua dari pidana penjara dan setua pidana mati. Pidana denda terdapat pada seluruh masyarakat Indonesia, sejak zaman majapahit yang terdapat dalam sanksi pidana adat, walaupun bentuk pemidanaanya masih bersifat primitif.⁴

‘Hal yang menarik dalam pidana denda antara lain ditetapkannya jumlah denda berdasarkan kategori dan pembayaran denda dapat diangsur’.⁵ Pelaksanaan pidana denda diatur dalam Pasal 30 dan Pasal 31 KUHP. Pasal 30 menyatakan “Jika pidana denda tidak dibayar, ia diganti dengan pidana kurungan”. Sedangkan Pasal 31 mengatur tentang pembayaran denda, terpidana dapat dibebaskan dari

² Marwan Effendy, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, Referensi, Jakarta, Hlm. 26.

³ Tri Wibowo, Efektifitas Sanksi Pidana Pajak dalam Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, *Jurnal Dinamika Hukum*, Vol. 5, No. 3, September 2009, Hlm. 210.

⁴ A. Budivaja dan Y. Bandrio, “Eksistensi Pidana Denda di dalam Penerapannya”, *Jurnal Hukum*, Vol. XIX, No. 19, 2010, Hlm. 78.

⁵ Bambang Waluyo, *Pidana dan Pemidanaan*, Sinar Grafika, Jakarta, Hlm. 20.

pidana kurungan pengganti denda jika telah membayar dendanya. Dalam pelaksanaan ketentuan pidana denda dalam KUHP berlaku bagi semua undang-undang yang diancam pidana, termasuk pidana perpajakan, berdasarkan Pasal 103 KUHP “Ketentuan-ketentuan dalam Bab I sampai Bab VIII buku ini juga berlaku bagi perbuatan-perbuatan yang oleh ketentuan perundang-undangan lainnya diancam dengan pidana, kecuali jika oleh undang-undang ditentukan lain”.

Dalam UU KUP tidak mengatur secara spesifik tentang penyitaan harta terpidana sebagai pengganti denda. Untuk meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak penerapan pidana pengganti denda perlu diterapkan, sebagaimana yang dikemukakan oleh E.Y. Kanter dan S.R. Sianturi:

Untuk beberapa perundang-undangan hukum pidana, ketentuan dalam Pasal 30 ayat (2) KUHP tidak diterapkan. Hal ini terutama ditentukan kepada penyelesaian tindak pidana dimana titik berat penyelesaiannya diharapkan untuk kelancaran pengisian kas negara (pajak, bea, cukai), memperbesar pendapatan negara (Vide Pasal 14 Undang-undang T.P.E) dan pengembalian uang negara (korupsi).

Dalam perundang-undangan khusus tersebut dikenal juga penjatuhan 2 macam pidana pokok yaitu pidana penjara/kurungan ditambah dengan pidana denda. Pidana denda tersebut wajib dibayar oleh terpidana. Apabila tidak, dapat dipaksa dengan cara menyanderakannya (*gejzeling*) atau melalui penyitaan harta kekayaannya sebagai harga lawan.⁶

Mengacu pada Pasal 44 ayat (2) Huruf e UU KUP, menyatakan: “Wewenang penyidik sebagaimana dimaksudkan pada ayat (1) adalah: melakukan penggeledahan untuk mendapatkan bahan bukti pembukuan, pencatatan, dan dokumen lain, serta melakukan penyitaan terhadap bahan bukti tersebut”. Dalam penjelasan pasal tersebut menyatakan bahwa: “Pada ayat ini diatur wewenang Pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak sebagai penyidik tindak pidana di bidang perpajakan, termasuk melakukan penyitaan. Penyitaan tersebut dapat dilakukan, baik terhadap barang bergerak maupun tidak bergerak, termasuk rekening bank, piutang dan surat berharga milik Wajib Pajak, Penanggung Pajak, dan/atau pihak lain yang telah ditetapkan sebagai tersangka”.

Sebagai pelaksanaan ketentuan Pasal 44 ayat (2) huruf e UU KUP, Kejaksaan Republik Indonesia selaku lembaga pemerintahan yang melaksanakan kekuasaan negara di bidang penuntutan serta kewenangan lain berdasarkan

⁶ E.Y. Kanter dan S.R. Sianturi, *Asas-asas Hukum Pidana di Indonesia dan Penerapannya*, Storia Grafika, Jakarta, Hlm. 480.

undang-undang menerbitkan Pedoman Nomor 2 Tahun 2019 tentang Pedoman Tuntutan Pidana Perkara Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, yang salah satu poinnya menyatakan “Untuk mengoptimalkan pembayaran pidana denda, Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) pada Direktorat Jenderal Pajak (DJP) melakukan penyitaan sebagaimana dimaksud dalam penjelasan Pasal 44 ayat (2) huruf e undang-undang KUP”. Terhadap pidana denda yang dibebankan kepada terpidana, dinyatakan sebagai pajak kurang bayar, yang mengacu pada Pasal 13 ayat (4) UU KUP: “Besarnya pajak yang terutang yang diberitahukan oleh Wajib Pajak dalam Surat Pemberitahuan menjadi pasti sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan apabila dalam jangka waktu 5 (lima) tahun sebagaimana dimaksud pada ayat (1), setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak tidak diterbitkan surat ketetapan pajak, kecuali Wajib Pajak melakukan tindak pidana di bidang perpajakan dalam Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak dimaksud”. Sebagai pelaksanaan Pasal 13 ayat (6) UU KUP yang menyatakan “Tata cara penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan”. Menteri Keuangan mengeluarkan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor: 183 / PMK.03 / 2015 tanggal 30 September 2015 tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 145/PMK.03/2012 tentang Tata Cara Penerbitan Surat Ketetapan Pajak dan Surat Tagihan Pajak. Pada Pasal 2 dijelaskan, sebagai berikut:

- (1) Dalam jangka waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, Bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak, Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan:
 - a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB); atau
 - b. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT).
- (2) Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan sebagaimana dimaksud pada Ayat (1) walaupun jangka waktu 5 (lima) tahun telah lewat, dalam hal Direktur Jenderal Pajak menerima Putusan Pengadilan yang telah

memperoleh kekuatan hukum tetap terhadap Wajib Pajak yang dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan atau tindak pidana lainnya yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara;

- (3) Apabila Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan untuk Masa Pajak, Bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak 2007 dan sebelumnya, berlaku ketentuan:
 - a. Jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) menjadi 10 (sepuluh) tahun paling lama pada akhir Tahun Pajak 2014; dan
 - b. Jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (2) menjadi 10 (sepuluh) tahun.
- (4) Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) diterbitkan dalam hal terdapat pajak yang tidak atau kurang dibayar berdasarkan:
 - a. Hasil Pemeriksaan terhadap:
angka 3:

Putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap terhadap Wajib Pajak yang dipidana karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan atau tindak pidana lainnya yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

Mencermati penjelasan Pasal 44 ayat (2) huruf e UU KUP yang memberikan kewenangan Penyidik Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak untuk melakukan penyitaan terhadap barang bergerak maupun tidak bergerak, termasuk rekening bank, piutang dan surat berharga milik Wajib Pajak, Penanggung Pajak, dan/atau pihak lain yang telah ditetapkan tersangka, dapat dijadikan dasar hukum putusan untuk melakukan penyitaan terhadap harta terpidana untuk membayar denda. Selanjutnya pengaturan penyitaan dalam Pasal 39 Kitab Undang-undang Hukum Acara Pidana (KUHAP):

- (1) Yang dapat dikenakan penyitaan adalah:
 - a. benda atau tagihan tersangka atau terdakwa yang seluruh atau sebagian diduga diperoleh dari tindak pidana atau sebagai hasil dari tindak pidana;

- b. benda yang telah dipergunakan secara langsung untuk melakukan tindak pidana atau untuk mempersiapkannya;
 - c. benda yang dipergunakan untuk menghalang-halangi penyidikan tindak pidana;
 - d. benda yang khusus dibuat atau diperuntukan melakukan tindak pidana;
 - e. benda lain yang mempunyai hubungan langsung dengan tindak pidana yang dilakukan.
- (2) Benda yang berada dalam sitaan karena perkara perdata atau karena pailit dapat juga disita untuk kepentingan penyidikan, penuntutan, dan mengadili perkara pidana, sepanjang memenuhi ketentuan ayat (1).

Pidana kurungan pengganti denda sudah lazim diterapkan pada pemidanaan di Indonesia. Tindak pidana di bidang perpajakan dalam UU KUP tidak mengatur tentang pidana kurungan sebagai pengganti denda, namun tetap mengacu pada Pasal 30 dan Pasal 31 KUHP.

Dalam konteks KUHP, pidana denda paling sedikit tiga rupiah tujuh puluh lima sen. Jika pidana denda tidak dibayar, maka dapat diganti dengan pidana kurungan. Hal ini sesuai dengan adagium *qui non potest solvere in aere, luat in corpore*. Artinya, siapa tidak mau membayar, maka ia harus melunasinya dengan derita badan.⁷

Lamanya pidana kurungan pengganti denda berdasarkan Pasal 30 ayat (3) KUHP “paling sedikit satu hari dan paling lama enam bulan”, ayat (5) menyatakan, “jika ada pemberatan pidana denda disebabkan karena perbarengan atau pengulangan, atau karena ketentuan pasal 52, maka pidana kurungan pengganti paling lama delapan bulan”. Pada ayat (6) menyatakan “pidana kurungan pengganti sekali-kali tidak boleh lebih dari delapan bulan”. Perluasan jumlah denda pada Pasal 30 ayat (1) KUHP dengan pidana denda paling sedikit tiga rupiah tujuh puluh lima sen telah beberapa kali ditambah dan diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang Nomor 18 Tahun 1960 tentang Perubahan Jumlah Hukuman Denda Dalam Kitab Undang-undang Hukum Pidana dan Dalam Ketentuan-ketentuan Pidana Lainnya yang Dikeluarkan Sebelum Tanggal 17 Agustus 1945 telah dilipatgandakan menjadi lima belas kali.

⁷ Eddy O.S. Hiariej, *Prinsip-prinsip Hukum Pidana*, Cahaya Atma Pustaka, Yogyakarta, Hlm. 401.

Pasal yang mengatur tentang pidana kurungan pengganti denda dalam UU KUP hanya di Pasal 38, selengkapnya berbunyi:

“Setiap orang yang karena kealpaannya:

- a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
- b. menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar.

sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara didenda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun”.

Jika dilihat pasal tersebut tidak memiliki ancaman pidana penjara seperti lazimnya tindak pidana lainnya, tetapi langsung diancam pidana denda atau pidana kurungan pengganti denda yang lamanya telah ditentukan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun. Namun, pasal tersebut tetap merupakan tindak pidana di bidang perpajakan. Penjelasan Pasal 38 UU KUP, menyatakan: “Pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan, dikenai sanksi administrasi dengan menerbitkan surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenai sanksi pidana. Perbuatan atau tindakan sebagaimana yang dimaksud dalam pasal ini bukan merupakan pelanggaran administrasi melainkan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan. Dengan adanya sanksi pidana tersebut, diharapkan tumbuhnya kesadaran Wajib Pajak untuk mematuhi kewajiban perpajakan seperti yang ditentukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Kealpaan yang dimaksud dalam pasal ini berarti tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan kewajibannya sehingga perbuatan tersebut dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara”.

Ancaman pidana kurungan yang ditetapkan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun merupakan penyimpangan terhadap Pasal 30 ayat (3) dan ayat (5) KUHP yang menyatakan pidana kurungan paling sedikit satu

hari dan paling lama enam bulan. Jika ada pemberatan pidana denda maka pidana kurungan pengganti paling lama delapan bulan. Berdasarkan hal tersebut yang paling tepat diterapkan adalah ketentuan pidana kurungan pengganti denda pada Pasal 38 UU KUP, sesuai dengan asas *lex specialis derogat legi generalis* bahwa aturan hukum yang khusus akan mengesampingkan aturan hukum yang umum. Sedangkan pasal-pasal tindak pidana di bidang perpajakan lainnya, yaitu Pasal 39, Pasal 39A, Pasal 41, Pasal 41A, Pasal 41B, dan Pasal 41C, pidana kurungan pengganti denda tetap mengacu pada Pasal 30 dan Pasal 31 KUHP. ‘Pengenaan sanksi perpajakan kepada wajib pajak seperti diatur oleh Pasal 38 dan Pasal 39 Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983, ternyata mempunyai jangkauan di samping untuk mencegah terjadinya pengulangan tindak pidana (*recidive*) di bidang perpajakan, juga merupakan upaya pencegahan (*preventy*) bagi wajib pajak yang lain untuk tidak melakukan pelanggaran’.⁸

Terkait adanya beberapa pasal-pasal tindak pidana di bidang perpajakan, dalam penelitian ini, penulis fokus terhadap tindak pidana di bidang perpajakan yang diatur dalam Pasal 39A huruf a UU KUP, dengan uraian pasal sebagai berikut: “Setiap orang yang dengan sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak”.

Dalam penerapan pidana kurungan sebagai pengganti denda pada tindak pidana di bidang perpajakan, putusan hakim mendasarkan pertimbangannya pada Pasal 30 KUHP, kecuali tindak pidana di bidang perpajakan yang diatur Pasal 38 UU KUP. Mengenai lamanya pidana kurungan selama enam bulan sampai dengan delapan bulan, hingga satu tahun membuat terpidana lebih memilih menjalani pidana kurungan dari pada harus membayar denda. Hal ini menjadi masalah,

⁸ Bambang Waluyo, *Tindak Pidana Perpajakan*, PT. Pradnya Paramita, Jakarta, Hlm. 99.

karena pidana denda yang dijatuhkan merupakan pajak kurang bayar yang harus ditagihkan. Sehingga tujuan pajak untuk meningkatkan penerimaan negara dari sektor perpajakan menjadi tidak efektif.

Penerapan pidana pengganti denda berupa penyitaan harta terpidana dan pidana kurungan sebagai pengganti denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan yang menerapkan Pasal 39A huruf a UU KUP dengan unsur “menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya”, yang nantinya akan menjadi pembahasan dalam penelitian tesis ini, dapat dilihat di beberapa kasus dibawah ini:

1. Perkara tindak pidana di bidang perpajakan atas nama terdakwa Zulfikar Shafdar Zamzami:

Putusan Mahkamah Agung Nomor 2888 K/Pid.Sus/2020 Tanggal 19 Agustus 2020, menguatkan Putusan Pengadilan Tinggi DKI Jakarta Nomor 47/Pid.Sus/2020/PT.DKI Tanggal 19 Maret 2020 ⁹, yang mengubah Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Selatan Tanggal 13 Januari 2020 Nomor 1174/Pid.Sus/2019/PN.Jkt.Sel, khusus mengenai pidana pengganti denda dan lamanya waktu denda, sehingga amarnya: menyatakan terdakwa terbukti bersalah, dengan pidana penjara selama 2 (dua) tahun dan 6 (enam) bulan, dan denda sebesar 2 (dua) kali kerugian pada pendapatan negara berupa jumlah pajak dalam faktur pajak sebesar Rp. 16.579.541.817,- (enam belas miliar lima ratus tujuh puluh sembilan juta lima ratus empat puluh satu ribu delapan ratus tujuh belas rupiah), dengan total sejumlah Rp. 33.159.083.634,- (tiga puluh tiga miliar seratus lima puluh sembilan juta delapan puluh tiga ribu enam ratus tiga puluh empat rupiah), jika terdakwa tidak membayar denda tersebut paling lama dalam waktu 1 (satu) bulan setelah putusan ini mempunyai kekuatan hukum tetap maka harta bendanya disita oleh Jaksa kemudian dilelang yang hasilnya untuk membayar denda tersebut apabila harta tersebut tidak mencukupi maka diganti dengan pidana kurungan selama

⁹ Putusan Mahkamah Agung Nomor 2888 K/Pid.Sus/2020 Tanggal 19 Agustus 2020.

- 8 (delapan) bulan.¹⁰ Sebelumnya, pada Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Selatan Nomor 1174/Pid.Sus/2019/PN.Jkt.Sel Tanggal 13 Januari 2020, menyatakan terdakwa bersalah, dengan pidana penjara selama 2 (dua) tahun dan 6 (enam) bulan dan pidana denda sebesar 2 (dua) kali kerugian pada pendapatan negara berupa jumlah pajak dalam faktur pajak sebesar Rp. 16.579.541.817,- (enam belas miliar lima ratus tujuh puluh sembilan juta lima ratus empat puluh satu ribu delapan ratus tujuh belas rupiah), dengan total sejumlah Rp. 33.159.083.634,- (tiga puluh tiga miliar seratus lima puluh sembilan juta delapan puluh tiga ribu enam ratus tiga puluh empat rupiah), dengan ketentuan apabila denda tidak dibayar maka diganti dengan pidana kurungan selama 5 (lima) bulan.¹¹
2. Perkara tindak pidana di bidang perpajakan atas nama terdakwa M. Murtadlo Muthahari Alias Riri Alias Aldo:
- Putusan Mahkamah Agung Nomor 4553 K/Pid.Sus/2020 Tanggal 15 Desember 2020, yang memperbaiki putusan Pengadilan Tinggi DKI Jakarta Nomor 86/Pid.Sus/2020/PT.DKI Tanggal 20 Maret 2020 yang mengubah putusan Pengadilan Negeri Jakarta Utara Nomor 1313/Pid.Sus/2019/PN.Jkt.Utr Tanggal 21 Januari 2020 mengenai redaksi pengganti denda menjadi “apabila dalam jangka waktu 1 (satu) bulan sesudah putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap, terdakwa tidak membayar dendanya, maka harta bendanya disita oleh Jaksa dan dilelang untuk melunasi denda, apabila harta bendanya tidak mencukupi maka diganti dengan pidana kurungan selama 6 (enam) bulan”¹². Sebelumnya, pada Putusan Pengadilan Tinggi DKI Jakarta Nomor 86/Pid.Sus/2020/PT.DKI Tanggal 20 Maret 2020, yang mengubah Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Utara Tanggal 21 Januari 2020 Nomor 1313/Pid.Sus/2019/PN.Jkt.Utr, dengan mengubah pidana yang dijatuhkan

¹⁰ Putusan Pengadilan Tinggi DKI Jakarta Nomor 47/Pid.Sus/2020/PT.DKI Tanggal 19 Maret 2020.

¹¹ Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Selatan Nomor 1174/Pid.Sus/2019/PN.Jkt.Sel Tanggal 13 Januari 2020.

¹² Putusan Mahkamah Agung Nomor 4553 K/Pid.Sus/2020 Tanggal 15 Desember 2020.

sehingga amarnya: menyatakan terdakwa terbukti bersalah, dengan pidana penjara selama 4 (empat) tahun, dan pidana denda 2 x sebesar Rp. 15.127.541.587,- (lima belas miliar seratus dua puluh tujuh juta lima ratus empat puluh satu ribu lima ratus delapan puluh tujuh rupiah) = Rp. 30.255.083.174,- (tiga puluh miliar dua ratus lima puluh lima juta delapan puluh tiga ribu seratus tujuh puluh empat rupiah), dengan ketentuan apabila denda tidak dibayar, maka diganti dengan pidana penjara selama 6 (enam) bulan.¹³ Sebelumnya, pada Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Utara Nomor 1313/Pid.Sus/2019/PN.Jkt.Utr Tanggal 21 Januari 2020, dengan amar putusan: menyatakan terdakwa bersalah, dengan pidana penjara selama 3 (tiga) tahun dan pidana denda 2 x sebesar Rp. 15.127.541.587,- (lima belas miliar seratus dua puluh tujuh juta lima ratus empat puluh satu ribu lima ratus delapan puluh tujuh rupiah) = Rp. 30.255.083.174,- (tiga puluh miliar dua ratus lima puluh lima juta delapan puluh tiga ribu seratus tujuh puluh empat rupiah), jika denda tersebut tidak dibayar maka terdakwa dijatuhi hukuman kurungan pengganti denda selama 6 (enam) bulan.¹⁴

3. Perkara tindak pidana di bidang perpajakan atas nama terdakwa Umar:

Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Utara Nomor 420/Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Utr Tanggal 25 Agustus 2020, dengan amar putusan: menyatakan terdakwa bersalah, dengan pidana penjara selama 3 (tiga) tahun dan 6 (enam) bulan dan membayar denda sejumlah 2 x Rp. 9.714.005.251,- (sembilan miliar tujuh ratus empat belas juta lima ribu dua ratus lima puluh satu rupiah) = Rp. 19.428.010.502,- (sembilan belas miliar empat ratus dua puluh delapan juta sepuluh ribu lima ratus dua rupiah) dengan ketentuan apabila denda tersebut dalam waktu 1 (satu) bulan sesudah putusan pengadilan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap tidak dibayar, maka harta benda milik terdakwa disita oleh Jaksa dan dilelang untuk membayar denda, dalam hal terdakwa tidak mempunyai harta benda

¹³ Putusan Pengadilan Tinggi DKI Jakarta Nomor 86/Pid.Sus/2020/PT.DKI Tanggal 20 Maret 2020.

¹⁴ Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Utara Nomor 1313/Pid.Sus/2019/PN.Jkt.Utr Tanggal 21 Januari 2020.

yang mencukupi untuk membayar denda, maka terdakwa harus menjalani pidana kurungan pengganti denda selama 4 (empat) bulan.¹⁵

4. Perkara tindak pidana di bidang perpajakan atas nama terdakwa Monalia Iskandar:

Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Timur Nomor 127/Pid.Sus/2021/PN.Jkt.Tim Tanggal 03 Mei 2021, dengan amar putusan: menyatakan terdakwa bersalah, dengan pidana penjara selama 2 (dua) tahun 6 (enam) bulan, dan denda sebesar Rp. 9.056.048.270 (sembilan miliar lima puluh enam juta empat puluh delapan ribu dua ratus tujuh puluh rupiah) dengan ketentuan jika terdakwa tidak membayar denda tersebut paling lama waktu 1 (satu) bulan sesudah putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap, maka harta benda milik terdakwa dapat disita oleh jaksa dan dilelang untuk membayar denda, dalam hal terdakwa tidak mempunyai harta benda yang mencukupi untuk membayar denda, maka terdakwa dijatuhi hukuman kurungan pengganti denda selama 3 (tiga) bulan.¹⁶

5. Perkara tindak pidana di bidang perpajakan atas nama terdakwa Korporasi PT. Gemilang Sukses Garmindo:

Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Barat Nomor 334/Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Brt Tanggal 08 Juli 2020, dengan amar putusan: Menyatakan terdakwa bersalah, dengan pidana denda sebesar $3 \times \text{Rp. } 9.981.505.876,- = 29.944.517.628,-$ (dua puluh sembilan miliar sembilan ratus empat puluh empat juta lima ratus tujuh belas ribu enam ratus dua puluh delapan rupiah), jika terdakwa Korporasi PT. Gemilang Sukses Garmindo tidak membayar denda paling lama 1 (satu) bulan sesudah putusan pengadilan memperoleh kekuatan hukum tetap, maka harta bendanya dapat disita oleh Jaksa dan kemudian dilelang untuk membayar denda.¹⁷

¹⁵ Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Utara Nomor 420/Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Utr Tanggal 25 Agustus 2020.

¹⁶ Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Timur Nomor 127/Pid.Sus/2021/PN.Jkt.Tim Tanggal 03 Mei 2021.

¹⁷ Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Barat Nomor 334/Pid.Sus/2020/PN.Jkt.Brt Tanggal 08 Juli 2020.

Jika dicermati dari beberapa putusan tersebut terlihat beberapa perbedaan putusan yang menerapkan pidana pengganti denda berupa penyitaan harta terpidana dalam tindak pidana di bidang perpajakan, sehingga menimbulkan ketidakpastian hukum.

Untuk mengoptimalkan pembayaran denda yang dibebankan kepada terpidana dalam tindak pidana di bidang perpajakan, upaya penyitaan harta terpidana sebagai pengganti denda dimaksudkan agar terpidana memiliki tanggung jawab pembayaran denda disamping pidana badan. Denda yang dijatuhkan dalam tindak pidana di bidang perpajakan merupakan pajak kurang bayar, yang ditagihkan melalui Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar yang diterbitkan Direktur Jenderal Pajak. Sehingga jika terpidana tidak membayar denda, hartanya disita kemudian dilelang sebagai pendapatan negara. Hal ini sejalan dengan tujuan pajak itu sendiri yaitu meningkatkan penerimaan negara dari sektor perpajakan. Sehingga perlu adanya pengaturan terhadap penyitaan harta benda terpidana untuk membayar denda dan pidana kurungan pengganti denda yang saat ini belum diatur dalam UU KUP. Oleh karena itu penulis tertarik untuk mengkajinya lebih mendalam dan mengangkatnya menjadi sebuah penelitian tesis hukum yang berjudul: **“Penerapan Pidana Pengganti Denda Berupa Penyitaan Harta Terpidana Dalam Tindak Pidana di Bidang Perpajakan”**.

I.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang, identifikasi, ruang lingkup dan pembatasan masalah yang dijabarkan, maka dapat diajukan dua permasalahan, yaitu:

1. Bagaimanakah penerapan pidana pengganti denda berupa penyitaan harta terpidana dan pidana kurungan pengganti denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan ?
2. Bagaimanakah penerapan pidana pengganti denda berupa penyitaan harta terpidana dalam tindak pidana di bidang perpajakan yang belum diatur dalam UU KUP ?

I.3 Tujuan Penelitian

Dalam suatu penelitian tentunya memiliki tujuan yang hendak dicapai, begitu pula penelitian tesis ini mempunyai tujuan sebagai berikut:

1. Untuk mengetahui penerapan pidana pengganti denda berupa penyitaan harta terpidana dan pidana kurungan pengganti denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan;
2. Untuk mengetahui bagaimana penerapan pidana pengganti denda berupa penyitaan harta terpidana dalam tindak pidana di bidang perpajakan yang belum diatur dalam UU KUP.

I.4 Manfaat / Signifikansi Penelitian

Penelitian tesis ini mempunyai dua manfaat teoritis dan manfaat praktis sebagai berikut:

1. Manfaat teoritis adalah untuk memberikan manfaat dan kontribusi bagi pengembangan ilmu hukum pada umumnya dan hukum pidana pada khususnya;
2. Manfaat praktis adalah untuk memberikan masukan dan saran dalam upaya harmonisasi terhadap pengaturan yang berkaitan dengan penerapan pidana pengganti denda berupa penyitaan harta terpidana dalam tindak pidana di bidang perpajakan bagi Penyidik Pegawai Negeri Sipil di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak, Jaksa, dan Hakim sebagai Aparat Penegak Hukum dalam tindak pidana di bidang perpajakan sehingga dapat memberikan perlindungan dan kepastian hukum.

I.5 Kerangka Teoritis dan Kerangka Konseptual

I.5.1 Kerangka Teoritis

Dalam setiap penelitian hukum maupun sosial, teori merupakan pedoman untuk mendalami objek-objek yang akan diteliti. Sebelum masuk pada kerangka teoritis, terlebih dahulu melihat arti dari teori. Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) Daring, mengartikan “Teori” sebagai berikut:

1. pendapat yang didasarkan pada penelitian dan penemuan, didukung oleh data dan argumentasi;
2. penyelidikan eksperimental yang mampu menghasilkan fakta berdasarkan ilmu pasti, logika, metodologi, argumentasi;
3. asas dan hukum umum yang menjadi dasar suatu kesenian atau ilmu pengetahuan;
4. pendapat, cara, dan aturan untuk melakukan sesuatu".¹⁸

Selanjutnya, Teori menurut Suteki dan Galang Taufani:

Teori berasal dari kata *theoria* dalam bahasa Latin yang berarti ‘perenungan’, yang pada gilirannya berasal dari kata *thea* dalam bahasa Yunani yang berarti ‘cara atau hasil pandang adalah suatu konstruksi di alam ide imajinatif manusia tentang realitas-realitas yang ia jumpai dalam pengalaman hidupnya.¹⁹

‘Seluruh pemikiran sistematis tentang Teori Hukum adalah pada satu sisi berkaitan dengan filsafat dan sisi lain dengan teori politik’.²⁰ Fajlurrahman Jurdi menerangkan definisi teori, sebagai berikut:

Teori merupakan tujuan akhir dari ilmu pengetahuan. Hal tersebut dapat dimaklumi, karena batasan dan sifat hakikat suatu teori adalah: “... seperangkat konstruk (konsep), batasan dan proposisi yang menyajikan suatu pandangan sistematis tentang fenomena dengan merinci hubungan-hubungan antar variabel, dengan tujuan menjelaskan dan memprediksi gejala itu.”

Rumusan di atas mengandung tiga hal. *Pertama*, teori merupakan seperangkat proposisi yang terdiri atas variabel-variabel yang terdefinisikan dan saling berhubungan. *Kedua*, teori menyusun antar hubungan seperangkat variabel dan dengan demikian merupakan suatu pandangan sistematis mengenai fenomena-fenomena yang dideskripsikan oleh variabel-variabel tertentu lainnya.²¹

Beberapa teori yang mendasari dan menjadi pedoman dalam penelitian (*research*) ini, yaitu:

a. Teori Penegakan Hukum

Penegakan hukum merupakan upaya penanggulangan kejahatan melalui cara-cara yang rasional. Agar adanya kesesuaian antara apa yang diinginkan dari undang-undang (*das sollen*) dengan kenyataan peristiwa yang terjadi di masyarakat (*das sein*). Barda Nawawi Arief mengatakan ‘penegakan hukum tidak lain sebagai suatu upaya untuk mewujudkan atau menerapkan ketentuan hukum

¹⁸ Badan Pengembangan dan Pembinaan Bahasa Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan Republik Indonesia, *KBBI Daring*, diakses 13 Maret 2021, <https://kbbi.kemdikbud.go.id>.

¹⁹ Suteki dan Galang Taufani, *Metodologi Penelitian Hukum (Filsafat, Teori dan Praktik)*, Rajawali Pers, Depok, Hlm. 82.

²⁰ H.R. Abdussalam dan Adri Desas Furyanto, *Teori Hukum Legal Theory*, PTIK Press, Jakarta, Hlm. 1.

²¹ Fajlurrahman Jurdi, *Logika Hukum*, Prenadamedia Group, Jakarta, Hlm. 169.

kedalam peristiwa – peristiwa yang nyata'.²² Sehingga dalam penelitian ini antara undang-undang dan kenyataan diterapkan berbeda.

Penegakan hukum adalah sebuah tugas. ‘Tugas yang diemban oleh aparat penegak hukum dan karena tugas, seperti dikatakan Kant, merupakan “kewajiban kategoris”, “kewajiban mutlak”. Disini tidak mengenal istilah “dengan syarat”. Tugas adalah tugas, wajib dilaksanakan’.²³

Menurut Hans Kelsen (1881-1973) yang dikutip Oksidelfa Yanto, ‘dalam teori hukumnya telah menekankan adanya perbedaan antara:

1. *das Sollen*, yang dapat diungkapkan dalam bahasa Inggris *what ought to be*, atau apa yang seharusnya ada; dan
2. *das Sein*, yang dapat diungkapkan dalam bahasa Inggrisnya: *what is*, atau apa yang ada.²⁴

hukum adalah sebuah sistem norma. Norma adalah pernyataan yang menekankan aspek “seharusnya” atau *das sollen*, dengan menyertakan beberapa peraturan tentang apa yang seharusnya dilakukan. Norma-norma adalah produk dan aksi manusia yang deliberatif. Undang-undang yang berisi aturan-aturan yang bersifat umum menjadi pedoman bagi individu bertingkah laku dalam bermasyarakat, baik dalam hubungan dengan sesama individu maupun dalam hubungannya dengan masyarakat. Aturan-aturan itu menjadi batasan bagi masyarakat dalam membebani atau melakukan tindakan terhadap individu. Adanya aturan itu dan pelaksanaan aturan tersebut menimbulkan kepastian hukum.²⁵

Penegakan hukum merupakan rangkaian proses penjabaran ide dan citra hukum yang memuat nilai-nilai moral seperti keadilan dan kebenaran kedalam bentuk-bentuk konkret, dalam mewujudkannya membutuhkan suatu organisasi seperti kepolisian, kejaksaan, pengadilan dan lembaga pemasyarakatan sebagai unsur klasik penegakan hukum yang dibentuk oleh negara, dengan kata lain bahwa penegakan hukum pada hakikatnya mengandung supremasi nilai substansial yaitu keadilan.²⁶

Menurut Sudikno Mertokusumo ada tiga unsur yang perlu diperhatikan dalam penegakan hukum yaitu:

a. Kepastian Hukum

Kepastian hukum merupakan perlindungan terhadap tindakan sewenang-wenang, yang berarti bahwa seseorang akan dapat memperoleh sesuatu yang diharapkan dalam suatu keadaan tertentu. Masyarakat mengharapkan adanya kepastian hukum, karena jika kepastian hukumnya terjamin maka masyarakat akan lebih tertib.

²² Barda Nawawi Arief, *Beberapa Aspek Kebijakan Penegakan dan Pengembangan Hukum Pidana*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung, Hlm. 22.

²³ Bernard L. Tanya, *Penegakan Hukum dalam Terang Etika*, Genta Publishing, Yogyakarta, Hlm. 35.

²⁴ Oksidelfa Yanto, *Negara Hukum Kepastian, Keadilan dan Kemanfaatan Hukum Dalam Sistem Peradilan Indonesia*, Pustaka Reka Cipta, Bandung, Hlm. 44.

²⁵ *Ibid.*

²⁶ Satjipto Rahardjo, *Penegakan Hukum: Suatu Tinjauan Sosiologis*, Genta Publishing, Yogyakarta, Hlm. 7.

b. Kemanfaatan

Dimana ada manusia disitu ada hukum (*ubi sociates ibi ius*) maka hukum diciptakan untuk manusia maka proses penegakan hukum haruslah berpihak atau bermanfaat bagi manusia jangan sampai proses penegakan hukum tersebut membawa keresahan bagi masyarakat.

c. Keadilan

Tiada hukum tanpa keadilan, karena hakikat dari hukum adalah terciptanya keadilan bagi segenap warga negara. Hukum itu bersifat menyeluruh, mengikat setiap orang, bersifat menyamarkan. Sebaliknya keadilan bersifat subjektif, individualitas, dan tidak menyamarkan. Ada juga filsafat mengatakan bahwa hukum tanpa keadilan adalah kekerasan yang diformalkan.²⁷

Dalam praktek kita melihat ada undang-undang sebagian besar dipatuhi dan ada undang-undang yang tidak dipatuhi. Sistem hukum jelas akan runtuhan jika setiap orang tidak mematuhi undang-undang dan undang-undang itu akan kehilangan maknanya.

Ketidakefektifan undang-undang cenderung mempengaruhi waktu sikap dan kuantitas ketidakpatuhan serta mempunyai efek nyata terhadap perilaku hukum, termasuk perilaku pelanggar hukum. Kondisi ini akan mempengaruhi penegakan hukum yang menjamin kepastian dan keadilan dalam masyarakat.²⁸

Sehingga sebuah undang-undang efektif terlaksana jika kesadaran masyarakatnya untuk mematuhi undang-undang tersebut yang nantinya akan menciptakan keadilan dalam masyarakat.

Dalam penelitian ini, terlihat tidak adanya kesesuaian antara apa yang diinginkan undang-undang dengan kenyataan yang terjadi. Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan belum mengatur tentang penyitaan harta terpidana sebagai pengganti denda, namun hakim dalam putusannya tidak sedikit menerapkan penyitaan harta terpidana sebagai pengganti denda.

b. Teori Pertanggungjawaban Pidana

Pertanggungjawaban pidana dalam istilah asing disebut juga dengan *teorekenbaardheid* atau *criminal responsibility*. Menurut Irma Setyowati ‘Pertanggungjawaban pidana menjurus kepada pemidanaan petindak dengan

²⁷ Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum Suatu Pengantar*, Liberty, Yogyakarta, Hlm. 145.

²⁸ Meikel Gujana, *Analisis Yuridis Pemeriksaan Bukti Permulaan Terhadap Pelaku Tindak Pidana Faktur Pajak Fiktif Berdasarkan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, Tesis Program Pasca Sarjana, Universitas Muhammadiyah Palembang, Hlm. 25.

maksud untuk menentukan apakah seseorang terdakwa atau tersangka dipertanggungjawabkan atas suatu tindakan pidana yang terjadi atau tidak'.²⁹

Munir Fuady menjelaskan:

Pertanggungjawaban pidana mengandung asas kesalahan (*asas culpabilitas*), yang didasarkan pada keseimbangan *monodualistik* bahwa asas kesalahan yang didasarkan pada nilai keadilan harus disejajarkan berpasangan dengan asas legalitas yang didasarkan pada nilai kepastian. Walaupun konsep berprinsip bahwa pertanggungjawaban pidana berdasarkan kesalahan, namun dalam beberapa hal tidak menutup kemungkinan adanya pertanggungjawaban pengganti (*vicarious liability*) dan pertanggungjawaban yang ketat (*strict liability*). Tanggung jawab mutlak (*strict liability, absolute liability*) adalah suatu tanggung jawab hukum yang dibebankan kepada pelaku perbuatan melawan hukum tanpa melihat apakah yang bersangkutan dalam melakukan perbuatannya itu mempunyai unsur kesalahan ataupun tidak, dalam hal ini pelakunya dapat dimintakan tanggung jawab secara hukum, meskipun dalam melakukan perbuatannya itu dia tidak melakukannya dengan sengaja dan tidak pula mengandung unsur kelalaian, kekurang hati-hatian, atau ketidakpatutinan'.³⁰

Selanjutnya Barda Nawawi Arief mengemukakan ‘masalah kesesatan (*error*) baik kesesatan mengenai keadaannya (*error facti*) maupun kesesatan mengenai hukumnya sesuai dengan konsep merupakan salah satu alasan pemaaf sehingga pelaku tidak dipidana kecuali kesesatannya itu patut dipersalahkan kepadanya’.³¹

Moeljatno mengemukakan pertanggungjawaban pidana mengandung makna:

Bahwa setiap orang yang melakukan tindak pidana atau melawan hukum, sebagaimana dirumuskan dalam undang-undang, maka orang tersebut patut mempertanggungjawabkan perbuatan sesuai dengan kesalahannya. Dengan kata lain orang yang melakukan perbuatan pidana akan mempertanggungjawabkan perbuatan tersebut dengan pidana apabila ia mempunyai kesalahan, seseorang mempunyai kesalahan apabila pada waktu melakukan perbuatan dilihat dari segi masyarakat menunjukkan pandangan normatif mengenai kesalahan yang telah dilakukan orang tersebut.³²

Menurut Utrecht yang dikutip oleh Moeljatno:

pertanggungjawaban pidana atau kesalahan menurut hukum pidana (*schuld in ruimez in*) itu terdiri atas tiga anasir.

- 1) *Toerekeningsvontbaarheid* dari pembuat
 - a. Suatu kemampuan berpikir (*psychis*) pada pembuat yang memungkinkan pembuat menguasai pikirannya dan menentukan kehendaknya;
 - b. Pembuat dapat mengerti makna dan akibat dari kelakuannya;

²⁹ Irma Setyowati, *Hukum Pidana*, Bumi Aksara, Jakarta, Hlm. 26.

³⁰ Munir Fuady, *Perbuatan Melawan Hukum Pendekatan Kontemporer*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung, Hlm. 173.

³¹ Barda Nawawi Arief, *Masalah Penegakan Hukum dan Kebijakan Penanggulangan Kejahatan*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung, Hlm. 23.

³² Moeljatno, *Asas-asas Hukum Pidana*, Rineka Cipta, Jakarta, Hlm. 41.

- c. Pembuat dapat menentukan kehendaknya sesuai dengan pendapatnya (tentang makna dan akibat kelakuannya).
- 2) Suatu sikap psychis pembuat berhubung dengan kelakuannya, yakni:
 - a. Kelakuhan disengaja – anasir sengaja atau;
 - b. Kelakuhan adalah suatu sikap kurang berhati-hati atau lalai – anasir kealpaan/culpa (*schuld in enge zin*).

Berdasarkan hal tersebut maka pertanggungjawaban pidana atau kesalahan menurut hukum pidana, terdiri atas tiga syarat, yaitu:

- a. Kemampuan bertanggungjawab atau dapat dipertanggungjawabkan dari si pembuat.
- b. Adanya perbuatan melawan hukum yaitu suatu sikap psikis pelaku yang terkait dengan kelakuannya yaitu disengaja dan kurang hati-hati atau lalai;
- c. Tidak ada alasan pemberar atau alasan yang menghapuskan pertanggungjawaban pidana bagi si pembuat.³³

Secara umum prinsip-prinsip tanggung jawab dalam hukum menurut Oksidelfa Yanto, dapat dibedakan sebagai berikut:

- (1) prinsip tanggung jawab berdasarkan unsur kesalahan;
- (2) prinsip praduga untuk selalu bertanggung jawab;
- (3) prinsip praduga untuk tidak selalu bertanggung jawab;
- (4) prinsip tanggung jawab mutlak; dan
- (5) prinsip tanggung jawab dengan pembatasan.³⁴

c. Teori Pemidanaan (*Theory of Punishment*);

‘Teori-teori yang mengkaji dan menganalisis tentang mengapa negara menjatuhkan sanksi pidana kepada pelaku disebut dengan teori pemidanaan’.³⁵ Pemidanaan adalah penjatuhan hukuman kepada pelaku yang telah melakukan perbuatan pidana. Perbuatan pidana merupakan:

Perbuatan yang oleh suatu aturan hukum dilarang dan diancam pidana, asal saja dalam pada itu diingat bahwa larangan ditujukan kepada perbuatan, yaitu suatu keadaan atau kejadian yang ditimbulkan oleh kelakuhan orang, sedangkan ancaman pidananya ditujukan kepada orang yang menimbulkan kejadian itu.³⁶

Sanksi pidana yang dijatuahkan kepada pelaku kejahatan dapat digolongkan menjadi dua macam, yaitu:

1. Pidana Pokok; dan
2. Pidana Tambahan

³³ Moeljatno, *Perbuatan Pidana dan Pertanggungjawaban Dalam Hukum Pidana*, Bina Aksara, Jakarta, Hlm. 50.

³⁴ Oksidelfa Yanto, *Op.Cit.* Hlm. 90.

³⁵ HS, Salim dan Nurbani, Septiana Erlies, *Penerapan Teori Hukum Pada Penelitian Disertasi dan Tesis Buku Ketiga*, Rajawali Pers, Depok, Hlm. 137.

³⁶ Moeljatno, *Asas-asas Hukum Pidana*, *Op. Cit*, Hlm. 54.

Pidana pokok merupakan pidana yang paling utama yang dijatuhan kepada pelaku. Pidana pokok terdiri atas:

1. Pidana mati;
2. Pidana penjara;
3. Pidana kurungan;
4. Pidana denda; dan
5. Pidana tutupan.

Pidana tambahan merupakan pidana yang dijatuhan kepada pelaku, yang sifatnya menambah pidana pokok yang dijatuhan. Ada tiga jenis pidana tambahan, yang meliputi:

1. Pencabutan hak-hak tertentu;
2. Perampasan barang-barang tertentu; dan
3. Pengumuman putusan hakim.

Terhadap pidana denda yang diatur dalam Pasal 10 KUHP merupakan pidana pokok. Sehingga negara dalam teori ini berhak menjatuhkan sanksi terhadap warga negaranya yang terlibat tindak pidana. Menurut Tolib Setiady perbedaan pidana pokok dan pidana tambahan adalah sebagai berikut:

Pertama, Pidana tambahan hanya dapat ditambahkan kepada pidana pokok, kecuali dalam hal perampasan barang-barang tertentu terhadap anak-anak yang diserahkan kepada pemerintah. (Pidana tambahan ini ditambahkan bukan kepada pidana pokok melainkan pada tindakan).

Kedua, pidana tambahan tidak mempunyai keharusan sebagaimana halnya pidana pokok, sehingga sifat dari pidana tambahan ini adalah fakultatif (artinya bisa dijatuhan maupun tidak). (Hal ini dikecualikan terhadap kejahatan sebagaimana tersebut dalam ketentuan Pasal 250 bis, 261 dan Pasal 275 KUHP menjadi bersifat imperatif atau keharusan)³⁷.

Negara mempunyai kewenangan untuk menjatuhkan sanksi pidana terhadap warganya. Selanjutnya menurut HS, Salim, Nurbani, dan Septiana Erlies:

Negara sebagai sebuah organisasi dalam suatu wilayah yang mempunyai kekuasaan yang tertinggi yang sah dan ditaati oleh rakyat. Sebagai sebuah organisasi tertinggi, maka melalui undang-undang negara menunjuk pejabat tertentu untuk menjatuhkan sanksi pidana kepada pelaku kejahatan. Pejabat yang diberikan wewenang menjatuhkan sanksi pidana kepada pelaku kejahatan adalah hakim.³⁸

Ada empat unsur teori pemidanaan, yang meliputi:

³⁷ Tolib Setiady, *Pokok-pokok Hukum Penitensier Indonesia*, Alfabeta, Bandung, Hlm. 77.

³⁸ HS, Salim dan Nurbani, Septiana Erlies, *Op. Cit*, Hlm. 139.

1. Adanya pendapat ahli;
2. Menjatuhkan pidana;
3. Adanya subjek; dan
4. Adanya unsur penyebab.³⁹

Penyebab negara menjatuhkan pidana karena adanya:

1. Pembalasan;
2. Menakuti masyarakat;
3. Melindungi masyarakat; atau
4. Membina masyarakat.⁴⁰

Teori-teori pemidanaan menurut Oksidelfa Yanto, yaitu:

1. Teori Absolut atau Teori Pembalasan (*Vergeldings Theorien*).
Menurut teori ini pidana dijatuhkan semata-mata karena orang telah melakukan kejahatan atau tindak pidana. Teori ini diperkenalkan oleh Kent dan Hegel. Teori absolut didasarkan pada pemikiran bahwa pidana tidak bertujuan untuk praktis, seperti memperbaiki penjahat tetapi pidana merupakan tuntutan mutlak, bukan hanya sesuatu yang perlu dijatuhkan tetapi menjadi keharusan, dengan kata lain hakikat pidana adalah pembalasan (*revegen*).
2. Teori Relatif atau Tujuan (*Doel Theorien*).
Teori relatif atau teori tujuan, berpokok pangkal bahwa pidana adalah alat untuk menegakan hukum dalam masyarakat. Dasar pemikiran agar suatu kejahatan dapat dijatuhi hukuman artinya penjatuhan pidana mempunyai tujuan tertentu, misalnya memperbaiki sikap mental atau membuat pelaku tidak berbahaya lagi, dibutuhkan proses pembinaan sikap mental.
3. Teori Gabungan/Modern (*Verenigings Theorien*).
Teori gabungan atau teori modern memandang bahwa tujuan pemidanaan bersifat plural, karena menggabungkan antara prinsip-prinsip relatif (tujuan) dan absolut (pembalasan) sebagai satu kesatuan. Teori ini bercorak ganda, dimana pemidanaan mengandung karakter pembalasan. Karakter tujuannya terletak pada ide bahwa tujuan kritik moral tersebut ialah perubahan perilaku terpidana di kemudian hari. Tujuan pemidanaan ditujukan kepada pribadi si penjahat agar ia tidak lagi mengulangi perbuatannya.⁴¹

I.5.2 Kerangka Konseptual

Kerangka konseptual adalah kerangka yang menggambarkan hubungan antara konsep-konsep yang dipergunakan dalam tesis ini. Berikut ini akan diuraikan kerangka konseptual yang digunakan sehingga diharapkan menghindarkan penafsiran yang berbeda.

³⁹ *Ibid.*

⁴⁰ *Ibid.*

⁴¹ Oksidelfa Yanto, *Op.Cit.* Hlm. 101.

- a. Pidana pengganti denda adalah jika pidana denda tidak dibayar, diganti dengan pidana kurungan.⁴²
- b. Penyitaan harta adalah serangkaian tindakan penyidik untuk mengambil alih dan atau menyimpan di bawah penguasaannya benda bergerak atau tidak bergerak, berwujud atau tidak berwujud untuk kepentingan pembuktian dalam penyidikan, penuntutan dan peradilan.⁴³ Yang dapat dikenakan penyitaan adalah: benda atau tagihan tersangka atau terdakwa yang seluruh atau sebagian diduga diperoleh dari tindak pidana atau sebagai hasil dari tindak pidana.⁴⁴
- c. Terpidana adalah seorang yang dipidana berdasarkan putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap.⁴⁵
- d. Tindak pidana di bidang perpajakan atau tindak pidana perpajakan adalah informasi yang tidak benar mengenai laporan yang terkait dengan pemungutan pajak dengan menyampaikan surat pemberitahuan, tetapi yang isinya tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada negara dan kejahanan lain yang diatur dalam undang-undang yang mengatur perpajakan.⁴⁶

I.6 Sistematika Penulisan

Merujuk pada Surat Keputusan Rektor Universitas Pembangunan Nasional Veteran Jakarta Nomor: SKEP/186/VI/2014 Tanggal 10 Juni 2014 Tentang Pedoman Penulisan Karya Ilmiah Bagi Dosen dan Mahasiswa Universitas Pembangunan Nasional Veteran Jakarta, dan Buku Panduan Penulisan Tesis yang diterbitkan Program Studi Hukum Program Magister yang telah disesuaikan dengan Peraturan Menteri Riset, Teknologi, dan Pendidikan Tinggi Republik

⁴² Undang-undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1981 tentang Kitab Undang-undang Hukum Pidana, Pasal 30 Ayat (2).

⁴³ Undang-undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1981 tentang Kitab Undang-undang Hukum Acara Pidana, Pasal 1 Angka 16.

⁴⁴ Undang-undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1981 tentang Kitab Undang-undang Hukum Acara Pidana, Pasal 39 Ayat (1) Huruf a.

⁴⁵ Undang-undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1981 tentang Kitab Undang-undang Hukum Acara Pidana, Pasal 1 Angka 32.

⁴⁶ Undang-undang Republik Indonesia Nomor 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal, Penjelasan Pasal 33 Ayat (3).

Indonesia Nomor 50 Tahun 2018 tentang Perubahan Peraturan Menteri Riset, Teknologi, dan Pendidikan Tinggi Republik Indonesia Nomor 44 Tahun 2015 tentang Standar Nasional Pendidikan Tinggi, untuk mewujudkan standarisasi penulisan karya ilmiah dan untuk memberikan gambaran utuh terhadap hasil penelitian tesis berjudul Penerapan Pidana Pengganti Denda Berupa Penyitaan Harta Terpidana Dalam Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, maka sistematika penulisan yang digunakan, sebagai berikut:

BAB I Pendahuluan

Memuat latar belakang yang dengan singkat mengulas pentingnya penelitian dilakukan, rumusan masalah, tujuan penelitian, yang berisi tentang tujuan-tujuan penelitian dilakukan dengan mengawali kalimat “untuk mengetahui tentang permasalahan tersebut”, manfaat/signifikansi penelitian, kerangka teoritis dan kerangka konseptual, dan sistematika penulisan yaitu memberikan kesan bahwa yang diteliti benar-benar bermanfaat secara teoritis dan praktis bagi ilmu pengetahuan dan pembangunan. Kemudian mencantumkan juga kerangka teoritis dan kerangka konseptual serta sistematika penulisan. Termasuk pemilihan konsep/kasus.

BAB II Tinjauan Pustaka

Memuat tinjauan dan ulasan singkat dan jelas atas pustaka yang menimbulkan gagasan dan mendasari penelitian. Membahas tinjauan umum mengenai konsep penerapan pidana pengganti denda berupa penyitaan harta terpidana dalam tindak pidana di bidang perpajakan, dan konsep-konsep yang relevan dengan penelitian ini.

BAB III Metode Penelitian

Merupakan kerangka pendekatan studi dan dapat berupa analisis teori, metode eksperimen atau kombinasi. Suatu penelitian ilmiah yang menghasilkan jawaban ilmiah memerlukan metode penelitian. Dengan metode penelitian, seorang peneliti atau penulis hukum akan mengetahui kualitas hasil penelitiannya.

‘Metode penelitian adalah semacam koridor untuk menghasilkan suatu penelitian yang baik dan terarah’.⁴⁷

BAB IV Hasil dan Pembahasan

Pada bab ini membahas atau menganalisis dua rumusan masalah yang telah dikemukakan dengan menerapkan teori hukum maupun teori non hukum yang digunakan untuk mendapatkan penjelasan yang komprehensif. Hasil yang diperoleh ditafsirkan dengan memperhatikan dan menyesuaikannya dengan masalah yang dikemukakan dalam bab pendahuluan. Pencocokan hasil utama dengan tujuan penelitian. Argumentasi bahasan terhadap hasil penelitian mengenai relevansi, manfaat dan keterbatasan penelitian serta hasilnya. Argumen dikembangkan dalam sebuah paragraf, menghubungkan temuan dengan hasil penelitian sebelumnya dengan menunjukkan persamaan dan perbedaannya.

Dalam bab ini akan dibahas penerapan pidana pengganti denda berupa penyitaan harta terpidana dan pidana kurungan pengganti denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan, serta bagaimana penerapan pidana pengganti denda berupa penyitaan harta terpidana dalam tindak pidana di bidang perpajakan yang belum diatur dalam UU KUP.

BAB V Penutup

Pada bab ini memuat:

a. Kesimpulan

Memuat ringkasan hasil penelitian dan menjawab permasalahan. Dalam sub bab ini akan dijawab permasalahan penerapan pidana pengganti denda berupa penyitaan harta terpidana dan pidana kurungan pengganti denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan, serta bagaimana seharusnya penerapan pidana pengganti denda berupa penyitaan harta terpidana dalam tindak pidana di bidang perpajakan yang belum diatur dalam UU KUP.

b. Saran

Harus berasal dari hal-hal yang berkaitan dengan pelaksanaan atau hasil penelitian yang telah disesuaikan dengan kesimpulan, berupa masukan atau pemecahan masalah yang telah diuraikan dalam pembahasan.

⁴⁷ Fajlurrahman Jurdi, *Op.Cit*, Hlm. 162.