
KEBIJAKAN FORMULATIF HUKUM PIDANA BAGI WAJIB PAJAK BADAN DITINJAU DARI SISTEM PERADILAN PIDANA DI INDONESIA

Oleh

Darma Prawira¹, Achmad Fitriani²

^{1,2} Program pascasarjana, Universitas Jayabaya

Email: ¹dprw@kkpdarma.id, ²fitriani.ahmad@gmail.com

Article History:

Received: 08-05-2024

Revised: 24-06-2024

Accepted: 11-07-2024

Keywords:

Kebijakan Formulatif,
Hukum Pidana, Wajib Pajak
Badan, Sistem
Peradilan Pidana di
Indonesia

Abstract: Tindak pidana perpajakan adalah tindakan yang melanggar ketentuan dan persyaratan yang telah diatur di dalam Undang-Undang Pajak. Berdasarkan putusan Mahkamah Agung Nomor: 2239.K/PID.SUS/2012 menetapkan bahwa Tersangka dengan mengatas-namakan perseroan telah melakukan Penggelapan Pajak (Tax Evation), sehingga dikenakan sanksi pidana bagi corporate dan bagi pemilik corporate. Tujuan penelitian adalah pertama, mengkaji dan menganalisa mekanisme penegakan hukum dan pemberian sanksi hukum bagi Wajib Pajak Badan ditinjau dari sistem peradilan pidana di Indonesia. Kedua, mengkaji dan menganalisa penerapan kebijakan formulatif hukum pidana sebagai efek jera bagi Wajib Pajak Badan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tindak pidana perpajakan (penggelapan) oleh Perseroan dan/atau Wajib Pajak Badan PT. AAG, dijatuhi pidana kurungan masing-masing 2 (dua) tahun penjara dengan masa percobaan 3 (tiga) tahun. Untuk mantan Group Financial Controller, divonis 11 (sebelas) tahun penjara. Keduanya melanggar Pasal 39 ayat (1) huruf c juncto Pasal 43 ayat (1) Undang-Undang Tata Cara Prosedur Pembayaran Pajak juncto Pasal 64 KUHP dakwaan Primair, atau melanggar Pasal 38 huruf b juncto Pasal 43 ayat (1) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 juncto Pasal 64 KUHP dakwaan Subsidiar. Kebijakan formulatif yang diselenggarakan dalam mendukung optimalnya penegakan hukum terhadap tindak pidana pajak yaitu rumusan delik dalam Pasal 38, 39 ayat 1, 2, 3, dan Perma Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Tindak Pidana oleh Korporasi.

PENDAHULUAN

Di dalam Undang-Undang Dasar 1945 pada Pasal 23 huruf a. mengatur bahwa “pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-undang, hal ini dimaksudkan bahwa negara tidak akan bertindak sewenang-wenang ketika

memungut sebagian kekayaan rakyat, sekalipun itu dipergunakan untuk kepentingan rakyat".¹ Hal ini juga dimaksudkan supaya rakyat tidak menganggap bahwa negara sebagai perampok karena mengambil kekayaan rakyat tanpa persetujuan pemilik, bahkan dalam beberapa literatur dapat dijumpai pendapat: "*No taxation without representation, Taxation without representation is robbery*". Karenanya persetujuan rakyat sebagai pemilik kekayaan menjadi mutlak adanya.

Seiring dengan pemungutan pajak yang berpedoman pada Pasal 23 huruf a Undang-Undang Dasar 1945, maka pembangunan dalam suatu negara merupakan keharusan, mengingat negara memerlukan pembangunan untuk menciptakan syarat adanya sebuah negara yang berkembang atau negara maju sekalipun. Tujuan pembangunan untuk mewujudkan cita-cita masyarakat agar dapat berkembang dan sejajar dengan negara lain. Pembangunan sebagaimana dirumuskan oleh Soerjono Soekanto adalah "...merupakan suatu proses yang dikaitkan dengan pandangan-pandangan optimis, yang berwujud dalam usaha-usaha untuk mencapai taraf kehidupan yang lebih baik daripada apa yang telah dicapai. Artinya pembangunan merupakan perubahan berencana dan terarah yang antara lain mencakup aspek-aspek politik, ekonomi, demografi, psikologi, hukum, intelektual, maupun teknologi. Taraf kehidupan tadi merupakan tujuan pembangunan, mencakup serangkaian cita-cita yang menjadi ciri suatu masyarakat modern".² Pembangunan dilaksanakan secara berkesinambungan dan berjangka sehingga pembangunan dapat terarah dan mendapatkan hasil yang maksimal. Tujuan pembangunan dapat tercapai dengan didukung oleh pembiayaan yang maksimal.

Pajak yang dipungut oleh pemerintah digunakan untuk menjaga kelangsungan hidup negara dan sumber pembiayaan belanja-belanja yang dikeluarkan oleh pemerintah guna menjalankan roda pemerintahan. Oleh sebab itu, pemerintah dengan berbagai cara melakukan sosialisasi agar masyarakat menyadari pajak itu untuk kepentingan bersama. Namun, tidak bisa dipungkiri sulitnya negara melakukan pemungutan pajak karena banyaknya Wajib Pajak (perorangan dan/atau badan) yang tidak patuh dalam membayar pajak merupakan suatu tantangan tersendiri. Hal ini mendorong pemerintah menciptakan suatu mekanisme yang dapat memberikan daya pemaksa bagi para Wajib Pajak (perorangan dan/atau badan) yang tidak taat hukum.

Dalam rangka meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya, maka sesuai Pasal 29 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), Direktorat Jenderal Pajak berwenang untuk menguji kepatuhan Wajib Pajak dan melakukan penegakan peraturan perpajakan (*law enforcement*) melalui pemeriksaan pajak (*tax audit*), penyidikan pajak (*tax investigation*) dan penagihan pajak (*tax collection*). Namun demikian, upaya meningkatkan kepatuhan wajib pajak dinilai sia-sia belaka karena Wajib Pajak perorangan dan/ataupun Badan, masih saja berupaya untuk menghindari pajak dan/atau penggelapan pajak. Salah satu contohnya penggelapan pajak yang dilakukan oleh Terdakwa pemilik perusahaan ASIAN AGRE GROUP (AAG) sejak tahun pajak 2002, 2003, 2004, 2005 telah diisi secara tidak benar dan tidak lengkap, di dalam semua SPT tertulis belum diaudit, meskipun fakta sesungguhnya telah

¹ Undang-Undang Dasar 1945 Pasal 23 huruf a.

² Soerjono Soekanto, *Kegunaan Sosiologi Hukum Bagi Kalangan Hukum*, (Bandung: Citra Aditya Bakti, 2019), hlm.11.

diaudit, akibatnya pendapatan Negara yang seharusnya diterima menjadi berkurang, sebagai akibat adanya SPT yang isinya tidak benar oleh AAG, dari tiga jenis komponen PPh, WP Badan, PPh WP Orang/Pribadi dan PPh, WP Luar Negeri.³ Mencermati modus operandi *a quo* dan fakta hukum di atas maka tentulah perbuatan Terdakwa telah dilakukan secara sengaja dan terencana adalah salah satu bentuk modus operandi penghindaran pajak "TAX EVATION".

METODE PENELITIAN

Metode penelitian yang digunakan adalah penelitian hukum normatif yang meliputi penelitian terhadap pengertian pajak, peradilan dan sanksi pidana pajak dan sistem peradilan di Indonesia. Penelitian hukum yang bersifat normatif ini yaitu suatu proses untuk menemukan aturan hukum, prinsip-prinsip hukum yang merupakan doktrin, guna menjawab isu hukum yang dihadapi.⁴ Selain itu, penulis juga menggunakan studi kepustakaan bukan saja terhadap Undang-Undang Perpajakan dan putusan-putusan pengadilan tentang kasus perpajakan tetapi juga terhadap buku-buku literatur yang membahas tentang perpajakan yang berkaitan dengan putusan pidana maupun Undang-undang yang relevan dengan penelitian ini.

HASIL DAN PEMBAHASAN

1. Hasil Penelitian

- a. Hasil penelitian penulis yakni pada kasus ASIAN AGRE GROUP (AAG), hal ini berdasarkan putusan Mahkamah Agung Nomor: 2239 K/PID.SUS/2012) telah menetapkan: ⁵
 1. Tentang adanya SPT dari 14 (empat belas) perusahaan yang tergabung di dalam ASIAN AGRE GROUP (AAG) pada tahun pajak 2002, 2003, 2004, 2005 telah diisi secara tidak benar dan tidak lengkap, di dalam semua SPT tertulis belum diaudit, meskipun fakta sesungguhnya telah diaudit, akibatnya pendapatan Negara yang seharusnya diterima menjadi berkurang, sebagai akibat adanya SPT yang isinya tidak benar oleh AAG, sehingga menurut perhitungan Direktorat Jenderal Pajak total seluruhnya berjumlah Rp.1.259.977.695.652,- yang rinciannya adalah dari tiga jenis komponen PPh, WP Badan, PPh WP Orang/Pribadi dan PPh, WP Luar Negeri Tahun 2002, 2003, 2004, 2005 sebagai berikut yaitu tahun 2002 Rp.276.145.706.827,- + tahun 2003 Rp. 296.172.548.868,- + tahun 2004 Rp.478.385.792.915,- +tahun 2005 sebesar Rp.246.235.801.943,- ; Sedangkan menurut perhitungan fiskus dari Direktorat Jenderal Pajak sebesar Rp.1.259.977.695.652,- yang dalam hal ini jumlahnya lebih besar perhitungan yang dibuat oleh Direktorat Jenderal Pajak;
 2. Bahwa hasil pemeriksaan bukti permulaan terhadap apa saja yang dilakukan oleh Terdakwa atas 14 perusahaan yang tergabung di dalam ASIAN AGRE GROUP, dengan modus operandi yaitu telah melakukan penjualan di bawah pasar, melakukan *Hedging fiktif*, membebankan biaya yang disebut sebagai biaya Jakarta dan *Management Fee*. Dengan demikian maka pembuatan atau pengisian SPT tidak dilakukan berdasarkan laporan hasil audit Kantor Akuntan Publik, padahal perusahaan sesungguhnya telah

³ Putusan Mahkamah Agung Nomor: 2239 K/PID.SUS/2012.

⁴ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, (Jakarta: Kencana Prenada Media Group, 2017), hlm.35.

⁵ Putusan Mahkamah Agung Nomor: 2239 K/PID.SUS/2012

diaudit, dan telah dibuat laporan hasil audit Kantor Akuntan Publik, dengan mencantumkan tanda "Tidak di audit" sekalipun sudah diaudit, bahkan kemudian SPT yang diajukan ke KPP ternyata berbeda dengan hasil audit dari Kantor Akuntan Publik.

Dari putusan Mahkamah Agung di atas, menunjukkan bahwa perbuatan Terdakwa telah dilakukan secara sengaja dan terencana merupakan salah satu modus operandi penghindaran pajak "*TAX EVATION*".

2. Pembahasan

a. Mekanisme Penegakan Hukum dan Pemberian Sanksi Hukum bagi Wajib Pajak Badan ditinjau dari sistem peradilan pidana di Indonesia

Sifat khas perpajakan adalah kewajiban yang bersanksi atau bersifat memaksa sekalipun dengan sistem *self-assessment* seperti Indonesia. Namun, dalam praktik perpajakan di Indonesia tidak semua wajib pajak mematuhi persis apa yang diperintahkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 dan Perubahan Keempat yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 (UU KUP).

Ketidakpatuhan wajib pajak pada umumnya disebabkan karena 1) ketidakjujuran wajib pajak dalam mengisi SPT; 2) mekanisme koreksi dan penyelesaian melalui model konferensi yang belum tersosialisasi secara merata dan menyeluruh serta terlaksana secara adil dan fair kepada wajib pajak, dan 3) sistem pengawasan (termasuk prosedur pemeriksaan) perpajakan yang belum tertata dengan sistem *online* terhadap seluruh kantor pajak yang tersebar di 34 propinsi dan lebih dari seratus kota/kabupaten; meliputi lima jenis pajak negara dan enam belas jenis pajak daerah.

Referensi perpajakan mengenal 3 (tiga) jenis pelanggaran pajak yaitu *tax avoidance*, *tax evasion* dan *tax fraud*. Ketiganya memiliki perbedaan besar satu sama lain secara hukum baik mengenai kualitas perbuatan maupun mengenai akibat hukumnya. Undang-Undang KUP tidak memiliki arah yang jelas mengenai politik (hukum) perpajakan nasional (Indonesia) karena telah melekatkan ancaman sanksi pidana ke dalam sanksi administrasi atau disebut "*low degree of differentiation*" antara keduanya seperti di Inggris, Swedia, dan Spanyol; berbeda dengan Belanda, Jerman, dan Portugal yang menerapkan model "*high degree of differentiation*" antara sanksi administrasi dan sanksi pidana.

Ketidaktegasan politik hukum perpajakan dalam konteks pengaturan mengenai posisi kedua sanksi tersebut merupakan sumber masalah dalam penegakan hukum perpajakan di Indonesia. Konsekuensi logis dari masalah tersebut, dalam praktik perpajakan, sanksi administrasi pajak juga diterapkan sanksi pidana pajak bahkan lebih jauh ditafsirkan sebagai tindak pidana korupsi (Pidsus).

Dampak dari kerancuan sistem sanksi (hukum) perpajakan nasional dalam praktik justru bersifat kontraproduktif yaitu menimbulkan ketidakpastian hukum dan bahkan ketidakadilan bagi wajib pajak apalagi wajib pajak yang kooperatif.

Undang-Undang KUP juga telah memberikan diskresi yang luas kepada Dirjen Pajak dan jajaran pemeriksa untuk menentukan kepatuhan wajib pajak sekalipun standar akuntansi penilaian kewajiban membayar pajak masih belum jelas dan sering inkonsisten dalam implementasinya.

Di sisi lain, secara teoritik dan referensi hukum pajak tentang sifat hukum administrasi yang merupakan hukum publik pada Undang-Undang KUP juga tidak jelas

dengan adanya diskresi tersebut. Sifat memaksa dari Undang-Undang KUP telah tergerus oleh ketentuan Pasal 44B yang menegaskan:

- (1) Untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, jaksa agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu enam bulan sejak tanggal surat permintaan;
- (2) Penghentian penyidikan di bidang perpajakan hanya dilakukan setelah wajib pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan (restitusi) dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda 4 (empat) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan.

Dua ayat dari ketentuan Pasal 44B jelas menunjukkan bahwa arah politik (hukum) perpajakan Indonesia menganut "*dual-track policy*", di satu sisi, bertujuan menegakkan disiplin perpajakan sebagai sumber pendapatan negara, dan di sisi lain menggunakan "*sun-rise policy*" dengan tujuan memasukkan pendapatan negara secara optimal.

Dilihat dari sistem pemisahan kekuasaan, ketentuan Pasal 44B dapat merupakan bentuk intervensi eksekutif terhadap kekuasaan yudikatif, namun dilihat dari sudut pendekatan analisis ekonomi, ketentuan tersebut merupakan salah satu cara efisien dalam mendukung perekonomian nasional.

Dari sudut teoritik perpajakan, ketentuan Pasal 44B Undang-Undang KUP menegaskan arti penting kategorisasi pelanggaran perpajakan (*tax avoidance, tax evasion* dan *tax fraud*). Dari sudut hukum pidana, ketentuan Pasal 44B ayat (2) merupakan alasan pemaaf yang dapat menghentikan penyidikan sekalipun secara bersyarat (jangka waktu enam bulan).

Mekanisme penegakan hukum dibidang perpajakan, lebih lengkapnya diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan, sebagai berikut:

1) Penegakan Hukum mengenai Kewajiban Wajib Pajak untuk mendaftarkan Diri dan Melaporkan Usaha.

Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 tidak mengatur lebih lanjut ketentuan tentang kewenangan Direktur Jenderal Pajak menerbitkan NPWP dan PKP secara jabatan sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (4) UU KUP dan kewenangan menentukan untuk berlaku surut NPWP dan PKP secara jabatan 5 (lima) tahun sebelum diterbitkannya NPWP dan PKP.

Kewajiban Wajib Pajak menurut Pasal 2 ayat (1) dan ayat (2) UU KUP sangat penting karena merupakan awal dari pemenuhan kewajiban pajak Wajib Pajak dalam *Self Assessment System* yaitu *Self Registered*. Penegakan hukum pajak secara dini akan lebih efektif sehingga pengaturan yang lebih tegas dan jelas dalam Undang-undang atau dalam Peraturan Pemerintah akan berdampak positif dalam upaya penegakan hukum pajak dan menumbuhkan kesadaran pajak dan kepatuhan Wajib Pajak.

2) Penegakan Hukum mengenai Kewajiban Wajib Pajak untuk Mengisi dan Menyampaikan SPT.

Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011, mengatur lebih lanjut hak Wajib Pajak dengan kemauan sendiri mengungkapkan dengan pernyataan tertulis mengenai ketidakbenaran perbuatannya, yaitu:

- a) Tidak menyampaikan SPT; atau
- b) Menyampaikan SPT yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar.
Sepanjang mulainya penyidikan belum diberitahukan kepada Penuntut Umum melalui Penyidik Pejabat Polri (Pasal 7 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 47 Tahun 2011). Hak Wajib Pajak tersebut pada ayat (1) harus memenuhi syarat sebagaimana diatur dalam ayat (2) yaitu melampirkan:
 - a) Penghitungan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang seharusnya terutang dalam format SPT;
 - b) Surat Setoran Pajak sebagai bukti pelunasan pembayaran pajak; dan
 - c) Surat Setoran Pajak sebagai bukti pembayaran sanksi administrasi berupa denda sebesar 150% (seratus lima puluh persen).

Pengaturan dalam Pasal 7 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 ini merupakan penegasan dari Pasal 8 ayat (3) UU KUP. Hal ini menurut penulis merupakan kebijakan yang harus dilaksanakan oleh Direktur Jenderal Pajak. Kebijakan tersebut yang juga disebut sebagai upaya perdamaian atau kebijakan *Schikking* tersebut tidak terlepas dari prinsip SAS (*Self Assessment System*) dalam Pemungutan pajak. Prinsip SAS memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak untuk secara sukarela menghitung, membayar, dan melaporkan pajak yang terutang oleh Wajib Pajak sendiri berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan sesuai dengan keadaan yang sebenarnya.

Dengan demikian, meskipun terhadap Wajib Pajak dengan dilakukan tindakan penegakan hukum, Wajib Pajak tetap memiliki kesempatan untuk secara sukarela memenuhi kewajiban perpajakan dengan mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya.

Ketentuan Pasal 3 dan Pasal 4 UU KUP serta Pasal 7 dan Pasal 8 Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 sebenarnya merupakan jiwa dari SAS (*Self Assessment System*) karena kewajiban Wajib Pajak melaksanakan kewajiban perpajakannya yang utama adalah menghitung berapa pajak yang terutangnya atau *Self determine*, membayar jumlah pajak yang terutangnya atau *Self Payment* dan melaporkan pelaksanaan kewajiban Wajib Pajak tersebut dengan mengisi SPT, dilampiri keterangan dan dokumen sesuai peraturan perundang-undangan perpajakan, atau *Self Filling* dan menyampaikan SPT tersebut ke kantor Pelayanan Pajak ditempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak. UU KUP dalam Pasal 12 ayat (2) menegaskan bahwa jumlah pajak yang terutang menurut SPT yang disampaikan oleh Wajib Pajak adalah jumlah pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Ketentuan tersebutlah yang menunjukkan bahwa Indonesia menganut SAS.

Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 tidak ada ketentuan yang mengatur/memberikan perintah kepada Direktur Jenderal Pajak tentang tindakan penegakan hukum lanjutan apa yang harus dilakukan apabila Wajib Pajak tidak melaksanakan kewajiban pajak berupa pengisian SPT dengan benar, lengkap dan jelas. Keberadaan ketentuan lanjutan tersebut sangat diperlukan agar hukum benar-benar ditegakkan. Hal ini berkaitan dengan ketentuan tentang penetapan dan ketetapan pajak yang diatur dalam Pasal 13 UU KUP Ketentuan Sanksi Administrasi, Sanksi Pidana Pajak, dan Upaya Perdamaian.

SPT adalah perangkat terpenting dalam SAS (*Self Assessment System*), apakah Wajib Pajak melaksanakan kewajiban perpajakannya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan seperti menghitung dan melaporkan dasar pengenaan pajaknya, menghitung Penghasilan Kena Pajak dan Pajak Yang Terutang, menghitung penyerahan Barang/Jasa Kena Pajak dan sebagainya.

Semakin baik Direktur Jenderal Pajak meng-administrasikan pemungutan pajak, maka Wajib Pajak akan semakin sadar dan patuh melaksanakan kewajiban per-pajakannya yang akan tergambarkan dari kuantitas dan kualitas SPT yang disampaikan oleh Wajib Pajak. Semakin sadar dan patuh Wajib Pajak berarti Direktur Jenderal Pajak berhasil dalam melaksanakan 3 (tiga) pilar Direktorat Jenderal Pajak yaitu penyuluhan, pelayanan dan pengawasan/ pembinaan Wajib Pajak (khususnya penegakan hukum pajak).

3) Penegakan hukum mengenai kewajiban Wajib Pajak menyelenggarakan pembukuan dan kewenangan Direktur Jenderal Pajak melakukan Pemeriksaan.

UU KUP maupun Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011, tidak mengatur tentang upaya penegakan hukum dengan proses pidana pajak dalam hal Wajib Pajak tidak menyelenggarakan pembukuan/catatan, tidak kooperatif dalam pemeriksaan dengan tidak memenuhi kewajiban sebagaimana diatur dalam Pasal 29 ayat (3) dan ayat (3a) UU KUP Jo. Pasal 11 ayat (1) dan ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011. Materi muatan dalam kedua pasal menurut UU KUP dan Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 adalah sama-sama mengatur kewajiban bagi Wajib Pajak yang diperiksa yaitu wajib:

- a) Memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasarnya, dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak;
- b) Memberikan kesempatan untuk memasuki tempat atau ruang yang dipandang perlu dan memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan; dan/atau
- c) Memberikan keterangan lain yang diperlukan.
- d) Buku, catatan, dan dokumen, serta data, informasi, dan keterangan lain sebagaimana dimaksud pada ayat (3) UU KUP wajib dipenuhi oleh Wajib Pajak paling lama 1 (satu) bulan sejak permintaan disampaikan.

Ketentuan tentang penyelenggaraan pembukuan dan kewajiban dalam Pasal 29 ayat (3) dan ayat (3a) UU KUP atau Pasal 11 ayat (1) dan ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 sebagaimana tersebut di atas, diberlakukan apabila Wajib Pajak melanggar Pasal 11 ayat (2) dan ayat (3) Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 mengatur bahwa dalam hal Wajib Pajak tidak memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) dan ayat (3) sehingga tidak dapat dihitung besarnya Penghasilan Kena Pajak. Penghasilan Kena Pajak-nya dapat dihitung secara jabatan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan sebagaimana dimuat dalam Pasal 12 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 diatur bahwa apabila pada saat pemeriksaan ditemukan adanya indikasi tindak pidana di bidang perpajakan, pemeriksaan ditindaklanjuti dengan Pemeriksaan Bukti Permulaan, dalam hal ini berdasarkan ayat (2) pemeriksaan ditangguhkan sampai dengan:

- a) Pemeriksaan Bukti Permulaan diselesaikan karena Wajib Pajak mengungkapkan ketidakbenaran perbuatan sebagai-mana dimaksud dalam Pasal 8 ayat (3) UU KUP;

- b) Pemeriksaan Bukti Permulaan diselesaikan dengan penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar sebagai-mana dimaksud dalam Pasal 13A UU KUP;
- c) Pemeriksaan Bukti Permulaan dihentikan karena Wajib Pajak orang pribadi yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan meninggal dunia;
- d) Pemeriksaan Bukti Permulaan dihentikan karena tidak ditemukan adanya bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan;
- e) Penyelidikan dihentikan sesuai dengan ketentuan Pasal 44A Undang-Undang atau Pasal 44B UU KUP; atau
- f) Putusan Pengadilan atas tindak pidana di bidang perpajakan yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap dan salinan Putusan Pengadilan tersebut telah diterima oleh Direktur Jenderal Pajak.

Pasal 12 ayat (4) Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 mengatur bahwa pemeriksaan yang ditangguhkan sebagai-mana dimaksud pada ayat (2) dihentikan apabila:

- a) Pemeriksaan Bukti Permulaan diselesaikan karena Wajib Pajak mengungkapkan ketidak-benaran perbuatan sebagai-mana dimaksud dalam Pasal 8 ayat (3) Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011;
- b) Pemeriksaan Bukti Permulaan diselesaikan karena terhadap Wajib Pajak diterbitkan Surat ketetapan Pajak Kurang Bayar sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13A Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011, atau
- c) Penyelidikan dihentikan karena Pasal 44B Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011.

Ketentuan dalam Pasal 12 ayat (4) pada dasarnya merupakan perintah kepada Direktur Jenderal Pajak untuk melaksanakan kebijakan *Schikking* atau upaya perdamaian yang diatur dalam Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 13A UU KUP yaitu dalam hal Wajib Pajak melakukan pelanggaran tindak pidana perpajakan karena alpa dan Pasal 44B dalam hal Wajib Pajak melakukan tindak pidana perpajakan dengan sengaja.

Perintah untuk melaksanakan kebijakan *Schikking* dalam Pasal 12 ayat (4) Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 tidak secara *explicit* tapi secara *implisit*. Menurut penulis perintah dimaksud harus lebih tegas, jelas atau secara *explicit*. Oleh karena diatur secara *implisit* kebijakan *schikking* sepertinya hanya dilakukan karena inisiatif Wajib Pajak.

4) Penegakan Hukum berkaitan dengan Penetapan dan Ketetapan Pajak

Penerbitan SKPKB merupakan tindakan administratif sebagai kelanjutan dari upaya penegakan hukum pajak. Pasal 13 UU KUP *juncto* Pasal 14 Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 mengatur bahwa “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 Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dalam hal terdapat pajak yang tidak atau kurang dibayar berdasarkan:

- a) Hasil Verifikasi terhadap keterangan lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011;
- b) Hasil Pemeriksaan terhadap:
 - 1) Surat Pemberitahuan; atau
 - 2) Kewajiban perpajakan Wajib Pajak karena Wajib Pajak tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (3) Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011, dan setelah ditegur secara tertulis

Surat Pemberitahuan tidak disampaikan pada waktunya sebagaimana ditentukan dalam Surat Teguran.

- c) Hasil Pemeriksaan Bukti Permulaan terhadap Wajib Pajak yang melakukan perbuatan sebagaimana diatur dalam Pasal 13A Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011.

Terdapat ketidaksinkronan antara sanksi administrasi dan sanksi pidana pajak dalam hal Wajib Pajak telah melakukan perbuatan yang substansinya merupakan tindak pidana pajak. Menurut penulis perintah UU KUP untuk menerapkan kebijakan *schikking* dalam hal tersebut, haruslah dilaksanakan.

Apabila ketentuan Pasal 13 UU KUP *juncto* Pasal 14 Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 akan diterapkan harus dirumuskan atau diatur secara jelas dalam ketentuan tersebut, dalam hal-hal apa saja perbuatan Wajib Pajak yang dikategorikan kesalahan administratif. Hanya dalam hal-hal itu sajalah penerbitan SKPKB dapat dilakukan.

Sedangkan terhadap perbuatan Wajib Pajak yang oleh Pasal 38 dan Pasal 39 UU KUP dikategorikan sebagai tindak pidana pajak baik karena alpa ataupun dengan sengaja, harus diterapkan *schikking* atau upaya perdamaian menurut Pasal 8 ayat (3) UU KUP atau Pasal 44B UU KUP. Bila Wajib Pajak tidak memanfaatkan hak *schikking*, maka terhadap perbuatan Wajib Pajak tersebut harus ditindaklanjuti dengan pemeriksaan bukti permulaan, penyidikan pajak, dakwaan dan tuntutan Jaksa Penuntut Umum serta pemeriksaan dan putusan Hakim Pengadilan Negeri. Dalam hal ini harus ada instruksi yang jelas dan tegas untuk melarang penerbitan SKPKB.

b. Penerapan Kebijakan Formulatif Hukum Pidana sebagai Efek Jera bagi Wajib Pajak Badan

Dalam hukum pajak, disamping sanksi administratif terdapat juga sanksi pidana. Sanksi administrasi dijatuhkan untuk pelanggaran-pelanggaran yang sifatnya ringan. Hukum pidana merupakan ancaman bagi wajib pajak yang bertindak tidak jujur. Adanya tindak pidana perpajakan ini dapat dilihat dalam ketentuan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan dikenakan sanksi administrasi, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan, dikenakan sanksi pidana. Dan untuk mengetahui telah terjadinya suatu tindak pidana di bidang perpajakan maka perlu dilakukan pemeriksaan untuk mencari, mengumpulkan, mengolah data dan atau keterangan lainnya untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.⁶

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

⁶ Rahayu Hartini, *Tindak Pidana dan Perdata Dalam Perpajakan*, Sumber: <http://gagasanhukum.wordpress.com/2012/11/26/tindak-pidana-danperdata-dalam-perpajakan-bagian-i/>.

kepentingan pelaku usaha, karena sanksi pidana dalam tindak pidana perpajakan adalah pidana penjara dan bukan pidana denda.

Ada beberapa faktor yang mempengaruhi belum terpenuhinya tujuan pemidanaan terakhir (*ultimum remedium*) atau belum adanya efek jera bagi tersangka tindak pidana di bidang perpajakan (dalam hal ini perkara PT. AAG), mengingat sanksi pidana penjara yang dikenakan terhadap tersangka (Suwir Laut) begitu ringan hanya 2 (dua) tahun penjara dan masa percobaan 3 (tiga) tahun penjara. Menurut penulis faktor-faktor dimaksud ialah :

1) Kelemahan Sistem Pemungutan Pajak

Kelemahan pertama, pada sistem, mekanisme dan tata cara pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan di Indonesia menggunakan *self assesment*.⁷ Sistem ini memberikan kepercayaan kepada Wajib Pajak untuk menghitung, mem-perhitungkan, membayar, dan melaporkan sendiri besarnya pajak terutang. Dalam sistem ini, Wajib Pajak memiliki kewajiban antara lain:⁸

- a) Mendaftarkan diri untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) dan melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP);
- b) Menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan;
- c) Memperlihatkan atau meminjamkan pembukuan atau pencatatan apabila diperiksa;
- d) Memotong atau memungut pajak orang lain bagi mereka yang ditunjuk sebagai pemotong atau pemungut;
- e) Membayar atau menyetorkan pajak terutang; dan
- f) Menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) yang telah diisi dengan benar, lengkap, dan jelas.

Berdasarkan sistem pemungutan pajak di Indonesia (*self assesment*), rendahnya tingkat efisiensi pajak dan tingginya angka calon Wajib Pajak yang potensial dapat disebabkan, karena kurangnya kesadaran masyarakat Indonesia untuk mendaftarkan dirinya ke kantor pajak.

2) Dualisme Hukum Dalam Mengadili Tindak Pidana di bidang Perpajakan

Kelemahan lainnya bahwa Wajib Pajak dihadapkan pada kekuasaan dan kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk memutuskan, mengabulkan seluruhnya, sebagian menolak atau menambah besarnya jumlah pajak yang masih harus dibayar sebagaimana Pasal 26 ayat (3) UU KUP bukan pada kewenangan dan kekuasaan hakim pada Pengadilan Pajak dalam memutuskan sengketa pajak sesuai yang diatur dalam Undang-Undang Pengadilan Pajak.

Kelemahan selanjutnya dalam Undang-Undang Pengadilan Pajak adalah tidak diintegrasikannya Pengadilan Pajak di bawah Mahkamah Agung (MA). Hal ini tentu saja bertolak belakang dengan Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman yang mengamankan pengadilan satu atap di bawah MA. Kekuasaan MA hanya dibatasi menyangkut pembinaan teknis peradilan sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 5 ayat (1) Undang-Undang Pengadilan Pajak, sedangkan urusan pembinaan organisasi,

⁷ Penjelasan Umum angka 3 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

⁸ Mochamad Tjiptardjo, "Ketentuan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan sesuai dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007", Makalah disampaikan pada Seminar *Mengejar Pelaku Kejahatan Perpajakan Melalui Undang-Undang Anti Pencucian Uang*, Direktur Intelijen dan Penyidikan Direktorat Jenderal Pajak, di Hotel Tiara Medan, tanggal 16 Agustus 2008.

administrasi, dan keuangan dilakukan oleh Departemen Keuangan yang sekarang telah menjadi Kementerian Keuangan sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 5 ayat (2) Undang-Undang Pengadilan Pajak.⁹

Posisi Pengadilan Pajak yang saat ini di bawah Kementerian Keuangan, sebenarnya dapat melemahkan fungsi pengawasan dan independensi hakim dalam Pengadilan Pajak. Lembaga negara apapun dalam struktur pemerintahan suatu negara, memakai sistem *checks and balances*. Pengawasan internal tentu saja tidak cukup sehingga memerlukan pengawasan eksternal. Untuk itulah, lingkaran dan praktik mafia kasus dalam Pengadilan Pajak sulit untuk diputuskan karena sulitnya MA dan pengawasan eksternal lainnya masuk lebih jauh ke dalam sistem peradilan pajak.

Untuk mendukung sukses dan optimalnya penegakan hukum terhadap tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan korporasi dan/atau pengurusnya (dalam tulisan ini adalah PT.AAG), maka kebijakan formulatif yang diterapkan yakni rumusan delik dalam Pasal 38, 39 ayat 1, 2, 3, dan Pasal 39A. Selain itu, perlu diterapkan juga PERMA Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Tindak Pidana oleh Korporasi.

Di dalam UU KUP, suatu tindak pidana di bidang perpajakan yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak diatur dalam rumusan delik yang dijabarkan dalam Pasal 38, 39 ayat 1, 2, 3, dan 39A. Pasal 38 mengatur tentang kealpaan atau kelalaian, sementara Pasal 39 dan 39A mengatur tentang kesengajaan. Pasal 38 ini pada intinya mengatur delik yang dilakukan karena kealpaan dan terbatas pada SPT yang tidak disampaikan atau disampaikan tidak lengkap atau tidak benar. Kealpaan dalam penjelasan pasal ini diartikan dengan tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan kewajibannya sehingga perbuatan tersebut dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Beberapa unsur penting dalam Pasal 38 ini adalah Delik itu dilakukan oleh orang; Karena kealpaannya; Menimbulkan kerugian pada pendapatan negara; dan Perbuatan itu bukan perbuatan pertama atau perbuatan ulangan.

Dari pasal ini ancaman pidananya adalah denda 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. Pidana alternatifnya adalah pidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun. Selanjutnya, Pasal 39 ayat (1) dan Pasal 39A mengatur delik yang dilakukan dengan unsur kesengajaan. Pada Pasal 39 ayat (1) tampaknya lebih berfokus pada orang yang melalaikan kewajiban perpajakannya, sehingga unsur penting dalam delik ini adalah: Delik itu dilakukan oleh orang; karena dengan kesengajaan; Menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara.

Di sisi lain, Pasal 39A adalah delik kesengajaan yang berfokus pada kewajiban wajib pajak sebagai pemotong atau pemungut pajak (terkait dengan PPN dan PPh Pemotongan atau Pemungutan). Selain itu, delik sebagaimana diatur dalam Pasal 39A ini tidak mensyaratkan adanya pembuktian kerugian pada pendapatan Negara. Sejalan dengan rumusan Pasal 39 ayat (1), ini pada ayat (2) pasal ini tampaknya lebih mengarah pada pengurangan delik atau

⁹ Yustus Maturbongs, "Membedah Pengadilan Pajak", Makalah pada Seminar *Penanganan Keluhan Tentang Kasus Perpajakan dan Kepabeanaan*, Medan tanggal 13 s/d16 Oktober 2009, hlm. 3. disebutkan bahwa reformasi birokrasi di Kementerian Keuangan bukan hanya dititikberatkan pada persoalan remunerasi, tetapi pembinaan mental aparaturnya, pelayanan yang prima, sehingga sebesar apapun gaji yang diterima, jika mentalnya seorang aparatur sudah bobrok, maka sama saja

recidive yang juga diancan dengan sanksi pidana. Di lain pihak, Pasal 39 ayat (3) dimaksudkan untuk mengatur tentang delik percobaan yang terbatas pada suatu tindakan menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP dan/atau NPPKP.

Selanjutnya adalah PERMA, dan mengingat tindak pidana di bidang perpajakan ini dilakukan oleh PT.AAG atau melibatkan korporasi, sehingga dapat dikategorikan tindak pidana tersebut merupakan kejahatan korporasi. Untuk itu, *kebijakan formulatif yang diterapkan dalam rangka memberikan efek jera bagi korporasi dan pengurusnya yaitu PERMA Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Tindak Pidana oleh Korporasi*. Penerapan PERMA ini diharapkan dapat mengatasi kesulitan aparat penegak hukum dalam menindak kejahatan korporasi.

Hal tersebut sebagaimana disampaikan oleh Prof. Surya Jaya “Persoalan aparat kesulitan menindak korporasi karena ketidakpahaman dan karena tidak ada aturan hukum acaranya. Kesulitan utama sering dihadapi ketika hendak memanggil/memeriksa korporasi, yang mau dipanggil siapa”.¹⁰

Untuk itu, PERMA Kejahatan Korporasi ini memuat prinsip-prinsip penting yang layak diketahui terutama bagi aparat penegak hukum saat menangani tindak pidana yang diduga dilakukan pengurus korporasi sekaligus korporasinya. *Pertama*, proses pemanggilan dan pemeriksaan terhadap korporasi dan atau pengurusnya sebagai tersangka. Surat panggilan ini memuat nama korporasi; tempat kedudukan; kebangsaan korporasi; status korporasi dalam perkara pidana (saksi/tersangka/terdakwa); waktu dan tempat pemeriksaan; dan ringkasan dugaan peristiwa pidana.

KESIMPULAN

Mekanisme penegakan hukum atau proses penyidikan terhadap perkara tindak pidana di bidang perpajakan, khususnya dalam perkara PT. AAG, berpedoman pada Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), KUHP, dan Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2002 tentang Kepolisian Republik Indonesia (Polri).

Kebijakan formulatif yang diselenggarakan dalam mendukung optimalnya penegakan hukum terhadap tindak pidana di bidang perpajakan yaitu rumusan delik dalam Pasal 38, 39 ayat 1, 2, 3, dan Pasal 39A, dan PERMA Nomor 13 Tahun 2016 tentang Tata Cara Penanganan Tindak Pidana oleh Korporasi. Pasal 38 mengatur tentang kealpaan atau kelalaian, sementara Pasal 39 dan 39A mengatur tentang kesengajaan.

Saran

Mekanisme penegakan hukum terhadap tindak pidana di bidang perpajakan sudah sesuai dengan prosedur hukum yang berlaku, namun sebaiknya penyelenggaraan mekanisme penegakan hukum tersebut dapat memberikan efek jera berupa pemiskinan pelaku tindak pidana perpajakan dengan menambah beban pajak. Pemberian efek jera ini bertujuan agar kedepannya tidak ada lagi niat dan upaya seseorang untuk melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.

Kebijakan formulatif yang perlu diterapkan dalam mendukung optimalnya penegakan hukum terhadap tindak pidana di bidang perpajakan, sebaiknya perlu adanya *pertama*,

¹⁰ Menjerat Korporasi Jahat: Prinsip Penting Dalam Penanganan Kejahatan Korporasi”, Berita Hukum.Online.com.

reformulasi pola aturan pemidanaan korporasi yang mencakup pengaturan kapan suatu korporasi melakukan tindak pidana dan kapan korporasi itu dapat dipertanggungjawabkan. *Kedua*, penghilangan unsur kesengajaan atau kealpaan dalam rumusan delik. Pengaturan dalam rumusan delik bahwa korporasi dan/atau manajemen puncak bagi wajib pajak badan dapat dianggap sebagai pelaku delik yang harus bertanggungjawab atas tindak pidana yang dilakukan oleh pimpinannya.

DAFTAR PUSTAKA

Buku dan Jurnal:

- [1] A. Ansari Ritonga, 2017, Kebijakan Fiskal di Akhir Orde Baru, Awal Era Reformasi dan Penghujung Dominasi IMF, Pustaka El Manar, Bandung.
- [2] Abidin, Andi Zainal, 2016, Asas-Asas Hukum Pidana, Alumni, Bandung.
- [3] Adhyaksana, M. Yusufidli, 2018, Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dalam Penyelesaian Kasus Bantuan Likuiditas Bank Indonesia (BLBI), Tesis Program Magister Ilmu Hukum, Universitas Diponegoro, Semarang.
- [4] Ahmadi, Wiratni, 2016, Pajak Tanah Sebagai Upaya Sinkronisasi Kebijaksanaan Pengenaan Pajak Tanah dan Kebijaksanaan Pertanahan di Indonesia, Disertasi, Universitas Padjajaran Bandung.
- [5] Alim, Hifdzil, 2016, "Memotong Korupsi Pajak", Suara Merdeka.
- [6] Anwar, H. Yozar, (eds), 2020, Strategi Perpajakan Mendukung Pembangunan, PT. Bina Rena Pariwisata, Jakarta.
- [7] Marzuki, Peter Mahmud, 2017, Penelitian Hukum, Jakarta: Kencana Prenada Media Group.
- [8] Soekanto, Soerjono, 2019, Kegunaan Sosiologi Hukum Bagi Kalangan Hukum, Bandung: Citra Aditya Bakti.

Peraturan Perundang-undangan:

- [9] Undang-Undang Dasar 1945.
- [10] Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1970 tentang Kekuasaan Kehakiman sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 35 Tahun 1999, kemudian Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2004 dan terakhir menjadi Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009.
- [11] Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.
- [12] Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.
- [13] Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP).
- [14] Putusan Mahkamah Agung Nomor: 2239 K/PID.SUS/2012

Sumber lainnya:

- [15] Menjerat Korporasi Jahat: Prinsip Penting Dalam Penanganan Kejahatan Korporasi", Berita Hukum.Online.com.
- [16] Mochamad Tjiptardjo, "Ketentuan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan sesuai dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007", Makalah disampaikan pada Seminar Mengejar Pelaku Kejahatan Perpajakan Melalui Undang-Undang Anti Pencucian Uang, Direktorat Intelijen dan Penyidikan Direktorat Jenderal Pajak, di Hotel Tiara Medan, tanggal 16

Agustus 2008.

- [17] Rahayu Hartini, Tindak Pidana dan Perdata Dalam Perpajakan, Sumber: <http://gagasanhukum.wordpress.com/2012/11/26/tindak-pidana-danperdata-dalam-perpajakan-bagian-i/>.
- [18] Yustus Maturbongs, "Membedah Pengadilan Pajak", Makalah pada Seminar Penanganan Keluhan Tentang Kasus Perpajakan dan Kepabeanan, Medan tanggal 13 s/d16 Oktober 2009, hlm. 3. disebutkan bahwa reformasi birokrasi di Kementerian Keuangan bukan hanya dititikberatkan pada persoalan remunerasi, tetapi pembinaan mental aparaturnya, pelayanan yang prima, sehingga sebesar apapun gaji yang diterima, jika mentalnya seorang aparatur sudah bobrok, maka sama saja