



ANALISIS PIDANA PENAGIHAN PAJAK DARI PERSPEKTIF ASAS HUKUM DAN PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN TERKAIT

Wahyu Pamungkas¹⁾; Yudit Yuditama²⁾; Ferry Irawan³⁾

¹⁾ 2301190424_wahyu@pknstan.ac.id, Politeknik Keuangan Negara STAN

²⁾ 2301190526_yudit@pknstan.ac.id, Politeknik Keuangan Negara STAN

³⁾ ferry irawan@pknstan.ac.id, Politeknik Keuangan Negara STAN

* untuk penulis korespondensi

Abstract

Tax law is part of public laws. One of them is in the form of the PPSP Law which contains tax law in tax collection. The provision of criminal sanctions is closely related to the principle of legality. The PPSP Law is a more specific rule than the KUP Law, so that if there are no more specific rules, the provisions of the KUP Law also apply in the tax collection process. Article 41A paragraph (3) of the PPSP Law must make an element of intent so that criminal sanctions can be imposed in accordance with the dualistic principle which states that there is no crime without error. The imposition of criminal sanctions should be identical to the *ultimum remedium* of a tax fraud/tax evasion in order to create a deterrent effect. The purpose of this study is to determine the point of view of criminal sanctions in tax collection. This study uses a qualitative approach to obtain more descriptive information. The results of the study indicate that the principle of legality and the principle of dualism have been applied in criminal sanctions for tax collection. Furthermore, this study also shows that the PPSP Law is *lex specialist* to the KUP Law. The implication that may arise is the application of criminal sanctions in the KUP related to tax collection procedures.

Keywords : Tax law, tax collection, principle of law

Abstrak

Hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik. Salah satunya berupa UU PPSP yang berisikan tentang hukum perpajakan dalam penagihan pajak. Pemberian sanksi pidananya terkait erat dengan asas legalitas. UU PPSP merupakan aturan yang lebih khusus dari UU KUP, sehingga apabila tidak ada aturan yang lebih khusus, ketentuan UU KUP juga berlaku dalam proses penagihan pajak. Pasal 41A ayat (3) UU PPSP harus membuat unsur kesengajaan untuk dapat dijatuhkan sanksi pidana sesuai dengan asas dualistis yang menyatakan tiadanya pidana tanpa kesalahan. Pengenaan sanksi pidana seharusnya identik dengan *ultimum remedium* dari suatu tax fraud/tax evasion supaya menimbulkan efek jera. Tujuan Penelitian ini untuk mengetahui sudut pandang sanksi pidana dalam penagihan pajak. Studi ini menggunakan pendekatan kualitatif untuk memperoleh informasi yang lebih deskriptif. Hasil penelitian mengindikasikan bahwa asas legalitas dan asas dualistis telah diterapkan dalam sanksi pidana penagihan pajak. Berikutnya, studi ini juga menunjukkan bahwa UU PPSP bersifat *lex specialist* terhadap UU KUP. Implikasi yang mungkin timbul adalah penerapan sanksi pidana dalam KUP terkait dengan prosedur penagihan pajak.

Kata Kunci : Hukum perpajakan, penagihan pajak, asas hukum

PENDAHULUAN

Indonesia memiliki tujuan untuk menciptakan kesejahteraan sosial bagi rakyatnya. Karena tujuan tersebut, diperlukan kemampuan terkait fiskal dan pajak untuk menunjang tercapainya kesejahteraan sosial. Pajak merupakan komponen yang penting, terlebih bagi Indonesia yang masih negara berkembang. Pajak merupakan salah satu bentuk penerimaan negara yang nantinya digunakan untuk membiayai kegiatan pemerintah dalam melaksanakan pelayanan dan pembangunan di segala bidang guna menciptakan kesejahteraan sosial (Agustina, 2020). Hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik. Hal ini karena hukum pajak berisi aturan mengenai hubungan negara dan rakyatnya, yang dalam hal ini terkait dengan kewenangan negara untuk memungut pajak dari rakyat (Sutrisno, 2016, p. 2).

Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) menjelaskan bahwa:

“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.”

Sesuai dengan pengertian pajak yang dijabarkan, pajak adalah suatu kewajiban. Hal ini berarti mau tidak mau, orang atau badan yang telah menjadi wajib pajak wajib ataupun pihak yang ditunjuk negara untuk melaksanakan pemotongan atau pemungutan wajib menyetorkan pajak kepada negara.

Pemerintah dalam hal ini dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP), dapat memungut pajak. Namun dalam melakukan pemungutan pajak harus berpedoman terhadap undang-undang. Pemerintah tidak dapat sewenang-wenang untuk memungut atau mengenakan pajak kepada subjek pajak (Ladjoma, 2020). Hal tersebut merupakan amanat Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945 yang menegaskan bahwa segala pungutan pajak untuk keperluan negara harus ditetapkan dengan undang-undang. Selain itu juga ditegaskan dalam pengertian pajak dalam UU KUP yang mana sifat memaksa dari pajak didasarkan undang-undang.

Untuk mendorong penerimaan pajak, Pemerintah Indonesia melakukan reformasi di bidang perpajakan, salah satunya dengan menerapkan sistem *self assessment*. Dengan sistem ini, pemerintah memberikan kepercayaan penuh terhadap wajib pajak untuk menjalankan kewajiban di bidang perpajakan (Jaelani & Basuki, 2020). Untuk menjaga eksistensi undang-undang perpajakan, meningkatkan kepatuhan pajak, dan mengoptimalkan penerimaan pajak, pemerintah menerapkan sanksi kepada setiap orang yang tidak melaksanakan kewajiban perpajakannya sesuai dengan peraturan di bidang perpajakan. Terdapat dua macam sanksi yang dapat diberikan bergantung kepada kesalahan yang dilakukan, sanksi tersebut yaitu sanksi administrasi dan sanksi pidana (Virginia & Soponyono, 2021).

Studi yang dilakukan oleh (Ilyas, 2011) menunjukkan bahwa penekanan pada aspek pidana dalam penegakan hukum pajak membahayakan tujuan utama administrasi pajak yaitu mengumpulkan uang seoptimal mungkin untuk pembiayaan pembangunan bangsa. Selanjutnya, penelitian yang dilakukan oleh (Wibowo, 2009) merekomendasikan bahwa penerapan sanksi dalam kasus manipulasi pajak belum efektif. Hal ini diakibatkan tidak semua perintah dalam norma tersebut ditegakkan. Di sisi lain, studi yang dilakukan oleh Hasibuan et al. (2015), dan Priyono & Intarti (2019) menegaskan bahwa asas *ultimum remedium* ditekankan dalam penerapan sanksi pidana terhadap tindak pidana yang dilakukan oleh wajib pajak. Penelitian yang dilakukan oleh Malik & Abdulajid (2021) terhadap pajak daerah dan retribusi juga menunjukkan hal serupa, yaitu penegakan sanksi pidana tidak dipilih apabila masih terdapat pilihan pemberian sanksi administrasi. Hal menarik dapat terlihat dari penelitian yang dilakukan oleh Ramadiyagus et al. (2018). Penelitian mereka menunjukkan bahwa tindakan yang dilakukan oleh kuasa bendahara umum daerah yang tidak menyetor pajak ke kas daerah dapat dilihat dari dua perspektif dan kemungkinan. Pertama, apabila tindakan tidak menyetor pajak tersebut sesuai dengan Pasal 39 ayat (1) huruf f UU KUP maka ini masuk kategori tindak pidana perpajakan dengan sanksi pidana sesuai dengan UU KUP. Sedangkan jika tindakan menyetor pajak dimaksud diniatkan untuk memperkaya diri sendiri, maka masuk dalam ranah tindak pidana korupsi. Sehingga sanksi yang dikenakan mengacu pada Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Belum banyak ditemukan penelitian yang membahas pengenaan sanksi pidana dalam prosedur penagihan pajak. Perbedaan dengan penelitian-penelitian tersebut di atas adalah bahwa penelitian ini bertujuan untuk mengelaborasi pengenaan sanksi pidana dalam prosedur penagihan pajak.

KAJIAN PUSTAKA

Hubungan hukum perpajakan muncul apabila telah terjadi peristiwa hukum pajak, maka pada saat itu terjadi hubungan hukum antar subjek pajak dan subjek pajak dengan objeknya



(Nursadi, 2018). Peristiwa hukum pajak ini terkait dengan kewajiban negara sebagai pemungut pajak, wajib pajak, dan pihak ketiga yang membantu pemerintah memungut pajak, serta objek pajak terkait.

Pelaksanaan pemungutan pajak oleh DJP terdapat hambatan yang berupa perlawanan, baik perlawanan pasif maupun aktif. Perlawanan pasif mencakup hambatan-hambatan pemungutan pajak yang disebabkan oleh struktur ekonomi, intelektualitas dan moral penduduk, serta teknik pemungutan pajak yang dilakukan oleh negara. Perlawanan aktif pada umumnya terdiri dari *tax avoidance* dan *tax evasion* (Fitrah, Takariawan, & Muttaqin, 2021).

Untuk tetap bisa menjaga tegaknya peraturan perpajakan, maka diperlukan upaya penegakkan hukum perpajakan (*tax law enforcement*) yang meliputi pemeriksaan pajak (*tax audit*), penyidikan pajak (*tax investigation*), dan penagihan pajak (*tax collection*) untuk meningkatkan kepatuhan sukarela wajib pajak (Priyono & Intarti, 2019). Penegakan hukum terkait kewajiban perpajakan ini harus didasarkan pada hukum pajak. Hukum pajak memiliki daya paksa dan harus dipatuhi oleh subjek pajak yang diaturnya. Sifat memaksa ini dapat dilihat dengan diaturnya berbagai norma terkait tindak pidana yang memiliki tujuan untuk memberikan daya paksa sehingga dapat dipatuhi oleh masyarakat luas (Fitrah, Takariawan, & Muttaqin, 2021).

Penegakan dalam perkara pajak memiliki dua konsep, yaitu penegakan administrasi dan pidana. Penegakan hukum administrasi merupakan suatu prosedur yang harus dilalui terlebih dahulu dalam proses penegakan hukum perpajakan sebelum nantinya akan menggunakan instrumen hukum pidana (Kurniawan & Didik, 2019). Paksaan dalam hukum pajak terlihat dengan adanya sanksi yang dapat dijatuhkan kepada pelanggar peraturan perpajakan. Adanya sanksi pajak dapat mengendalikan tindakan wajib pajak dengan memberikan suatu rambu-rambu yang telah tercantum di dalam ketentuan perpajakan (Prananjaya, 2018).

Sanksi perpajakan merupakan jaminan bahwa ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan akan dituruti/ditaati/dipatuhi (Mardiasmo, 2011, p. 59). Dengan demikian, diharapkan wajib pajak dapat memiliki kesadaran untuk menaati kewajibannya karena memandang bahwa sanksi perpajakan akan merugikan. Penerapan sanksi pajak ini sebagai alat pencegah/preventif yang bertujuan untuk menumbuhkan rasa disiplin dan kesadaran pajak untuk menciptakan kepatuhan kepada wajib pajak untuk menjalankan kewajiban perpajakan. Sanksi yang dapat diberikan adalah sanksi administrasi dan sanksi pidana sesuai dengan penegakan hukumnya. Ancaman sanksi pidana diberikan karena sanksi administrasi dipandang belum cukup mampu menyadarkan wajib pajak untuk melaksanakan kewajibannya.

Sanksi pidana dicantumkan dalam undang-undang perpajakan merupakan konsekuensi dari dianutnya asas legalitas dalam sistem hukum di Indonesia. Asas legalitas ini bermakna *nullum crime, nulla poena sine lege scripta*, yaitu tiadanya perbuatan pidana tanpa adanya undang-undang yang tertulis (Juita, Sihotang, & Supriyadi, 2020). Asas legalitas ini ditegaskan dalam Pasal 1 ayat (1) Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) yang mana ayat (1) tersebut berbunyi “suatu perbuatan tidak dapat dipidana, kecuali berdasarkan kekuatan ketentuan perundang-undangan pidana yang telah ada.”

Pengenaan sanksi pidana perpajakan seharusnya diidentikan dengan *ultimum remedium* dari suatu *tax fraud/tax evasion* (pengemplangan/penggelapan pajak) supaya menimbulkan efek jera (*deterrent effect*) bagi setiap pelanggar pidana pajak, sekaligus untuk memberikan kepastian hukum terkait asas legalitas dan dasar dalam pengenaan pidana adalah asas kesalahan dan mengingat penghitungan kerugian pada pendapatan negara, yang sekurang-kurangnya mendekati kebenaran materiil (Sinaga & Sinaga, 2018, p. 149).



METODE

Untuk memperoleh hasil penelitian yang elaboratif, penelitian menggunakan metode kualitatif (Anggito & Setiawan, 2018). Jenis data yang digunakan adalah data sekunder dengan metode pengumpulan data studi pustaka. Untuk melakukan pengkajian dilakukan dengan studi literatur. Data yang diperoleh dikompilasi, dianalisis, dan disimpulkan sehingga mendapatkan kesimpulan.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Salah satu bentuk penegakan hukum perpajakan adalah penagihan pajak. Pasal 1 angka 9 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (UU PPSP) menjelaskan bahwa Penagihan Pajak adalah serangkaian tindakan agar Penanggung Pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak dengan menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan Surat Paksa, mengusulkan pencegahan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, menjual barang yang telah disita. Dalam hal ini, Penanggung Pajak adalah orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban Wajib Pajak menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Proses penagihan pajak diawali dengan diterbitkannya surat teguran setelah tujuh hari jatuh tempo pembayaran penanggung pajak atau wajib pajak tidak melunasi utang pajaknya sesuai dasar penagihan. Jika dalam jangka waktu tujuh hari tersebut utang pajak belum dilunasi oleh penanggung pajak maka terhadapnya dapat diterbitkan surat paksa oleh pejabat.

Apabila telah melewati 2x24 jam setelah surat paksa penanggung pajak tidak melunasi utang pajak, maka terhadapnya dapat dilakukan penyitaan asset yang dimiliki. Penyitaan tidak terbatas pada asset yang terdapat di tempat kediaman ataupun kedudukan wajib pajak atau penanggung pajak, tetapi dapat dilakukan terhadap asset yang menjadi penguasaannya sesuai Pasal 14 dan Pasal 15 UU PPSP.

Setelah dilakukan tindakan penyitaan oleh juru sita, wajib pajak atau penanggung pajak diberikan waktu untuk melunasi utang pajaknya. Apabila setelah 14 hari sejak penyitaan utang pajak masih belum lunas maka terhadap barang sitaan dapat diumumkan sebagai objek lelang yang nantinya atas perolehan lelang digunakan untuk membayar utang pajak. Namun, sebelum dilakukan pelelangan, wajib pajak atau penanggung pajak masih diberikan waktu untuk melunasi utang pajaknya selama 14 hari. Apabila utang pajak masih belum dilunasi maka dilakukan pelelangan. Proses pelelangan tidak terbatas pada ketetapan seperti yang disebutkan di atas. Jika terdapat kasus khusus maka waktu tersebut dapat diabaikan. Hal ini berlaku dalam penagihan seketika sekaligus yang mana hanya dapat dilakukan jika memenuhi paling tidak salah satu kejadian yang terdapat dalam Pasal 6 UU PPSP.

Dalam melakukan tugas penegakan hukum pajak melalui tindakan penagihan pajak, petugas pajak dapat menemui hambatan dari Wajib Pajak atau Penanggung Pajak. Untuk memberikan peringatan keras ataupun ancaman supaya tidak ada yang melanggar hukum dalam proses penagihan pajak maka diberikan sanksi pidana. Pemberian sanksi pidana terkait erat dengan penerapan asas legalitas yang berlaku di Indonesia. Penerapan hukum pidana ini berkaitan dengan tempat dan waktu perbuatan dilakukan. Jika suatu perbuatan dilakukan dan memenuhi rumusan delik namun atas perbuatan tersebut dilakukan sebelum ketentuan yang bersangkutan berlaku, maka terhadap orang yang melakukan perbuatan tersebut tidak akan dituntut dan sama sekali tidak dapat dipidana (Situngkir, 2018).

Asas legalitas ini berkaitan dengan positivisme hukum yang menyatakan bahwa hukum identik dengan undang-undang dan yang berada di luar undang-undang bukan merupakan hukum (Sudibyo & Rahman, 2021). Dengan demikian, maka penerapan hukum pidana terhadap



tindak pidana adalah suatu akibat dari adanya undang-undang dan hukum adalah hal yang terdapat dalam undang-undang dan yang tidak ada dalam undang-undang bukan hukum. Unsur dari tindak pidana ini adalah adanya perbuatan, yang sesuai dengan rumusan undang-undang dan bersifat melawan hukum. Perbuatan melawan hukum ini tidak hanya melawan hukum formil tetapi juga melawan hukum materiil (Virginia & Soponyono, 2021).

Selain itu, asas legalitas berimplikasi terhadap kepastian hukum. Adanya kepastian hukum memberikan jaminan terhadap ketertiban dan keadilan. Hal tersebut dikarenakan jika tiadanya kepastian hukum maka tata kehidupan akan kacau dan tidak dapat memberikan keadilan terhadap korban maupun pelaku. Terdapat empat hal yang berhubungan dengan makna kepastian hukum yang terdapat dalam Nasriyan (2019). Keempat hal tersebut yaitu: hukum itu positif; hukum didasarkan kepada fakta dan bukan berdasarkan rumusan penilaian hakim; fakta harus dirumuskan dengan jelas sehingga menghindari kekeliruan dalam pemaknaan; dan hukum positif tidak boleh sring diubah.

Meskipun terdapat sanksi di bidang perpajakan, namun tidak terdapat sanksi pidana terhadap wajib pajak yang tidak membayar utang pajaknya. Hanya terdapat sanksi administrasi berupa bunga, kenaikan, dan denda terhadap pelanggaran ini. Tiadanya ancaman pidana terhadap tindakan wanprestasi ini disebabkan karena hukum pajak ini unik, dimana memungkinkan untuk menjadi hukum pidana dan hukum perdata. Di sisi perdata adalah adanya perjanjian terkait utang-piutang perpajakan yang timbul akibat undang-undang. Disebutkan dalam Pasal 19 ayat (2) Undang-Undang No. 39 Tahun 1999 tentang Hak Asasi Manusia menyatakan “Tidak seorangpun atas putusan pengadilan boleh dipidana penjara atau kurungan berdasarkan atas alasan ketidakmampuan untuk memenuhi suatu kewajiban dalam perjanjian utang piutang.”

Dimungkinkan untuk diberikan sanksi pidana kepada subjek pajak yang telah memenuhi ketentuan objektif maupun subjektif namun tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) atau yang tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP) sesuai Pasal 39 ayat (1) UU KUP. Atas tindakan yang dilakukan tersebut mengakibatkan orang tidak membayar pajak, namun penerapan sanksi pidana terhadap tindakan administrasi perpajakan dan bukan terhadap kegiatan mangkir membayar pajak.

Selain itu, sanksi pidana juga dapat diberikan kepada pihak lain yang tidak melakukan penyetoran terhadap pajak yang telah dipotong dan/atau dipungut olehnya seperti yang diatur dalam Pasal 39 ayat (1) UU KUP. Namun sekali lagi, objek sanksi adalah tindakan tidak menyetorkan pajak yang telah dibayar orang lain yang dibayarkan melalui pihak ketiga tersebut dan bukan tindakan tidak membayarkan pajaknya sendiri.

UU PPSP juga mengatur sanksi pidana, namun bukan sanksi pidana atas wanprestasi wajib pajak, melainkan terhadap tindakan yang menyertai wanprestasi tersebut. Sanksi pidana ini diatur dalam Bab VII UU PPSP. Dalam bab ini hanya terdiri dari satu Pasal, yakni Pasal 41A.

Dalam Pasal 41A ayat (1) UU PPSP dijelaskan bahwa:

“Penanggung Pajak yang melanggar ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (1) dipidana dengan pidana penjara paling lama 4 (empat) tahun dan denda paling banyak Rp 12.000.000,00 (dua belas juta rupiah).”

Ayat (1) tersebut menerangkan bahwa subjek pajak yang dapat dikenakan hukuman pidana adalah penanggung pajak dengan objek pelanggaran terhadap Pasal 23 ayat (1). Pasal 23 ayat (1) menyatakan bahwa penanggung pajak dilarang untuk: (a) memindahkan hak, memindahtangankan, menyewakan, meminjamkan, menyembunyikan, menghilangkan, atau merusak barang yang telah disita; (b) membebani barang tidak bergerak yang telah disita



dengan hak tanggungan untuk pelunasan utang tertentu; (c) membebani barang bergerak yang telah disita dengan fidusia atau diagunkan untuk pelunasan utang tertentu; dan atau (d) merusak, mencabut, atau menghilangkan segel sita atau salinan Berita Acara Pelaksanaan Sita yang telah ditempel pada barang sitaan.

Dalam poin-poin tersebut pelanggaran yang dilakukan penanggung pajak hanya terbatas dalam tahapan penyitaan. Hal ini karena penyitaan merupakan hal penting untuk mengamankan penerimaan negara dengan memaksa wajib pajak atau penanggung pajak untuk melunasi utang pajaknya sendiri atau dengan menggunakan barang sitaan untuk dilakukan pelangan dengan hasil penerimaan digunakan untuk melunasi utang pajak.

Pasal 41A ayat (2) menyebutkan bahwa “Apabila pihak-pihak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 25 ayat (3) huruf b, huruf c, huruf d, huruf e, dan huruf f tidak melaksanakan kewajibannya, dipidana dengan pidana penjara paling lama 4 (empat) bulan 2 (dua) minggu dan denda paling banyak Rp 10.000.000,00 (sepuluh juta rupiah).” Pasal 25 ayat (3) berisi tentang tata cara pelunasan piutang pajak menggunakan barang sitaan. Sementara itu, yang dimaksud dengan pihak-pihak dalam Pasal 25 ayat (3) huruf b adalah bank termasuk lembaga keuangan lainnya, huruf c adalah bursa efek, huruf d adalah Pejabat, huruf e adalah Notaris dan debitur, dan huruf f adalah Notaris.

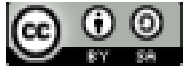
Pasal 41A ayat (3) memberikan sanksi pidana kepada Setiap orang yang dengan sengaja tidak menuruti perintah atau permintaan yang dilakukan menurut undang-undang, atau dengan sengaja mencegah, menghalang-halangi atau menggagalkan tindakan dalam melaksanakan ketentuan undang-undang yang dilakukan oleh Jurusita Pajak, dipidana dengan pidana penjara paling lama 4 (empat) bulan 2 (dua) minggu dan denda paling banyak Rp 10.000.000,00 (sepuluh juta rupiah).

Sanksi pidana yang terdapat dalam UU PPSP tidak menyertakan sanksi pidana yang diatur khusus kepada pihak lain yang menganjurkan atau membantu kepada pihak yang disebutkan dalam Pasal 41A ayat (1) dan (2). Dengan tidak adanya aturan tertulis terkait hal ini maka tidak akan ada sanksi yang didapat kepada pihak yang memberikan saran, anjuran, atau turut serta membantu secara tidak langsung terhadap perbuatan melawan hukum perpajakan terkait penagihan pajak sesuai dengan asas legalitas.

Meskipun dalam Pasal 41A ayat (3) menyatakan “siapapun”, hal tersebut hanya terbatas tindakan tidak menuruti perintah undang-undang atau mencegah, menghalangi, atau menggagalkan tindakan jurusita pajak. Frasa tidak menuruti perintah undang-undang ini terbatas hanya kepada undang-undang perpajakan. Hal tersebut memang diatur dalam rangka penagihan pajak saja, dan jika pada frasa tidak menuruti perintah undang-undang tidak dibatasi maka seseorang yang melanggar hukum dengan melakukan pencucian uang, membunuh, dan lain-lain dapat dijatuhi hukuman dengan ayat ini.

UU PPSP adalah aturan yang lebih khusus dari UU KUP. Karena terdapat hubungan tersebut, maka apabila tidak ada aturan yang lebih khusus, dalam hal ini UU PPSP, maka ketentuan UU KUP juga berlaku dalam proses penagihan pajak. Dalam UU KUP Pasal 43 terdapat sanksi yang dapat dijatuhkan kepada pihak lain jika pihak lain tersebut melakukan yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan. Namun, pihak lain ini hanya bisa dijatuhi sanksi pidana Pasal 43 UU KUP hanya jika hal yang dilakukan berkaitan dengan tindakan pidana Pasal 39, 39A, 41A, dan 41B.

Jika merujuk ke Bab V KUHP, terdapat tindakan penyertaan dalam tindak pidana. Dalam Pasal 55 KUHP ayat (1) menyebutkan bahwa yang dapat dipidana adalah (a) mereka yang melakukan, yang menyuruh melakukan, dan yang turut serta melakukan perbuatan; dan (b) mereka yang dengan memberi atau menjanjikan sesuatu dengan menyalahgunakan



kekuasaan atau martabat, dengan kekerasan, ancaman atau penyesatan, atau dengan memberi kesempatan, sarana atau keterangan, sengaja menganjurkan orang lain supaya melakukan perbuatan.

KUP dapat memberikan aturan tambahan sehingga atas tindak pidana di bidang perpajakan dapat dijatuhi pidana umum selama tidak diatur dalam undang-undang perpajakan. Adapun tindak pidana yang dapat dikenakan tindak pidana umum atau tindak pidana khusus yang terkait dengan perpajakan adalah tindak pidana yang dilakukan oleh Wajib Pajak, petugas pajak, atau pihak ketiga terkait yang dilakukan sebelum, pada saat, dan setelah terjadinya tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan sebagai perbuatan persiapan, mempermudah atau memperlancar, atau menyembunyikan atau mempertahankan hasil tindak pidana perpajakan. (*Mudzakkir, 2011*). Dalam kaitan Pasal 55 UU KUHP dengan sanksi pidana pada UU PPSP, maka atas tindakan pihak lain yang mendorong terjadinya tindak pidana tersebut dapat dijatuhi sanksi pidana.

Pasal 41A ayat (3) UU PPSP juga harus memuat adanya unsur kesengajaan dalam melakukan tindakan seperti yang disebutkan untuk dapat dijatuhkan sanksi pidana. Selain itu, pada Pasal 55 UU KUHP juga memberikan klausul yang sama. Pengertian “Sengaja dan Tidak Sengaja” dalam hukum pidana Indonesia adalah kesengajaan (*dolus*) itu adalah “menghendaki” dan “mengetahui” (*willens enwetens*), maksudnya adalah seseorang yang melakukan suatu perbuatan dengan sengaja itu haruslah menghendaki (*willens*) apa yang ia perbuat dan harus mengetahui pula (*wetens*) apa yang ia perbuat tersebut beserta akibatnya (Utoyo, Afriani, & Rusmini, 2020).

Jika kesengajaan tersebut tidak dapat dibuktikan, maka tertuduh tidak dapat dikenai pidana sesuai Pasal 41A UU PPSP. Hal ini dikarenakan adanya asas dualistis yang menyatakan bahwa tiadanya pidana tanpa kesalahan. Asas dualistis ini memisahkan tindak pidana dan pertanggungjawaban pidana. Tindak pidana hanya menyangkut persoalan ‘perbuatan’, sedangkan masalah apakah ‘orang’ yang melakukan perbuatan tersebut kemudian dapat dipertanggungjawabkan, adalah persoalan yang berbeda (Hakim, 2019).

Tindakan penagihan pajak tidak dapat dilakukan setelah daluwarsa. Daluwarsa ini adalah batas dimana utang pajak dapat ditagihkan. Pasal 22 ayat (1) UU KUP menyebutkan bahwa hak untuk melakukan penagihan pajak daluwarsa setelah melampaui waktu lima tahun sejak penerbitan SSTP, SKPKB, SKPKBT, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Putusan Banding, serta Putusan Peninjauan Kembali. Meskipun tindak pidana yang diatur dalam Pasal 41A UU PPSP terkait dengan penagihan pajak, namun daluwarsa tindak pidana atas perbuatan tersebut tidak mengikuti ketentuan daluwarsa dalam penagihan pajak.

Pasal 40 UU KUP menyebutkan bahwa Tindak pidana di bidang perpajakan tidak dapat dituntut setelah lampau waktu sepuluh tahun sejak saat terhutangnya pajak, berakhirnya Masa Pajak, berakhirnya Bagian Tahun Pajak, atau berakhirnya Tahun Pajak yang bersangkutan. Hal tersebut dilakukan selain untuk memberikan kepastian hukum tetapi juga menyesuaikan dengan daluwarsa penyimpanan dokumen-dokumen perpajakan yang dijadikan dasar penghitungan jumlah pajak yang terutang, yaitu sepuluh tahun.

Daluwarsa ketentuan pidana ini dapat lebih singkat atau lebih lama dibandingkan dengan ketentuan pidana umum dalam KUHP. Dalam Pasal 78 ayat (1) KUHP disebutkan bahwa mengenai kejahatan yang diancam pidana penjara paling lama daluwarsa sesudah enam tahun. Hal ini memiliki implikasi bahwa atas Pasal 41A ayat (2) dan (3) UU PPSP memiliki daluwarsa yang lebih lama, sesuai apa yang diatur dalam Pasal 40 UU KUP, yaitu sepuluh tahun. Selain itu, atas ancaman pidana penjara dalam Pasal 41A ayat (1) UU PPSP lebih singkat karena hanya diatur daluwarsa setelah 10 tahun seperti yang diatur dalam Pasal 40 UU KUP daripada Pasal 78 ayat (1) KUHP yang menyatakan bahwa atas kejahatan yang diancam pidana



penjanda lebih dari tiga tahun akan daluwarsa setelah 12 tahun. Selain itu, penuntutan pidana dalam kaitannya terhadap yang disangkakan ancaman pidana Pasal 41A UU PPSP akan gugur jika yang tertuduh meninggal dunia.

PENUTUP

Simpulan

Dalam pidana penagihan pajak terdapat asas-asas hukum seperti asas legalitas dan asas dualistis. Asas legalitas yaitu asas legalitas ini bermakna *nullum crime, nulla poena sine lege scripta*, yaitu tiadanya perbuatan pidana tanpa adanya undang-undang yang tertulis. Sedangkan untuk asas dualistis menyatakan bahwa tiadanya pidana tanpa kesalahan. Yang menjadi dasar hukum utama dalam penagihan pajak yaitu UU PPSP (Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa). UU PPSP merupakan aturan yang lebih khusus dari UU KUP, jadi apabila tidak ada aturan yang lebih khusus, ketentuan UU KUP juga berlaku dalam proses penagihan pajak. KUP dapat memberikan aturan tambahan sehingga atas tindak pidana di bidang perpajakan dapat dijatuhi pidana umum selama tidak diatur dalam undang-undang perpajakan.

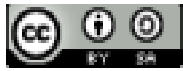
Dalam hukum pajak, meskipun terdapat sanksi di bidang perpajakan, namun tidak terdapat sanksi pidana terhadap wajib pajak yang tidak membayar utang pajaknya. Hanya terdapat sanksi administrasi berupa bunga, kenaikan, dan denda terhadap pelanggaran ini. Selain itu, sanksi pidana juga dapat diberikan kepada pihak lain yang tidak melakukan penyeteroran terhadap pajak yang telah dipotong dan/atau dipungut olehnya seperti yang diatur dalam Pasal 39 ayat (1) UU KUP. Sanksi pidana dalam UU PPSP diatur dalam Bab VII yaitu Pasal 41A. Pasal 41A ayat (3) UU PPSP menegaskan bahwa untuk dapat dijatuhkan sanksi pidana, suatu perbuatan harus memuat adanya unsur kesengajaan.

Saran

Korelasi pidana penagihan pajak telah sesuai dengan asas hukum serta peraturan perundang-undangan terkait yang ada. Namun, menurut penulis masih terdapat peraturan yang perlu ditegaskan lagi terkait hak penyitaan barang dalam hal penagihan pajak dengan pihak lain yang juga memiliki hak penyitaan barang supaya tidak terjadi bentrok yang menyulitkan penegakan hukum. Penelitian selanjutnya memiliki ruang lingkup yang sangat terbuka. Salah satunya adalah peneliti dapat menggunakan pendekatan kuantitatif untuk menguji efektifitas sanksi pidana dalam penagihan pajak untuk menguji kepatuhan pajak.

DAFTAR PUSTAKA

- Agustina, E. (2020). Hukum Pajak dan Penerapannya untuk Kesejahteraan Sosial. *Solusi*, 18(3), 407-418.
- Anggito, A., & Setiawan, J. (2018). Metodologi penelitian kualitatif. CV Jejak (Jejak Publisher).
- Fitrah, F. A., Takariawan, A., & Muttaqin, Z. (2021). Kedudukan Penyidik Pegawai Negeri Sipil Direktorat Jenderal Pajak dalam Kerangka Penegakan Hukum Pidana Perpajakan di Indonesia. *Sign Journal of Law (Sign Jurnal Hukum)*, 3(1), 01-25.
- Hasibuan, S., Ablisar, M., Marlina, M., & Barus, U. M. (2015). Asas Ultimum Remedium dalam Penerapan Sanksi Pidana Perpajakan oleh Wajib Pajak. *Usu Law Journal*, 3(2), 115-125.
- Ilyas, W. B. (2011). Kontradiktif Sanksi Pidana Dalam Hukum Pajak. *Jurnal Hukum IUS QUIA IUSTUM*, 18(4), 525-542. <https://doi.org/10.20885/iustum.vol18.iss4.art4>
- Jaelani, A. Q., & Basuki, U. (2016). Tax Amnesty dan Implikasinya Terhadap Reformasi Perpajakan di Indonesia. *Supremasi Hukum: Jurnal Kajian Ilmu Hukum*, 5(2), 1-21.



- Juita, S. R., Sihotang, A. P., & Supriyadi, S. (2020). Penerapan Prinsip Individualisasi Pidana dalam Perkara Tindak Pidana Perpajakan. *Jurnal Ius Constituendum*, 5(2), 271-285.
- Kurniawan, R., & D. E. (2019). Politik Hukum Pidana di Bidang Perpajakan. *Jurnal Pamator* 12(2), 35-39.
- Ladjoma, M. E. (2020). Tinjauan Yuridis Sanksi Terhadap Wajib Pajak yang Melakukan Pelanggaran Pajak. *Lex Administratum*, 8(1), 143-151.
- Malik, F., & Abdulajid, S. (2021). Penerapan Sanksi Pidana Perda Pajak dan Retribusi Bidang Pendapatan di Kota Ternate. *Jurnal Komunikasi Hukum*, 7(1), 179-191.
- Mardiasmo. (2011). Perpajakan Edisi Revisi 2011. Yogyakarta: Andi.
- Mudzakir. (2011). Pengaturan Hukum Pidana di Bidang Perpajakan dan Hubungannya dengan Hukum Pidana Umum dan Khusus. *Jurnal Legislasi Indonesia*, 8(1), 43-68.
- Nasriyan, I. (2019). Asas Kepastian Hukum dalam Penyelenggaraan Perpajakan di Indonesia. *Journal of Multidisciplinary Studies*, 10(2), 87-93.
- Nursadi, H. (2018). Tindakan Hukum Administrasi (Negara) Perpajakan yang Dapat Berakibat pada Tindakan Pidana. *Jurnal Hukum & Pembangunan*, 48 (1), 110-136.
- Pranajaya, K. P. (2018). Dapatkah Sanksi Pajak Dan Tax Amnesty Memitigasi Tindakan Ketidapatuhan Pajak?: Bukti Eksperimen di Indonesia. *Berkala Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 3(2), 23-45.
- Priyono, A. P., & Intarti, A. (2019). Penegakkan Hukum Sanksi Pidana Perpajakan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2019 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Dikaitkan dengan Asas Ultimum Remedium. *Wacana Paramarta: Jurnal Ilmu Hukum*, 18 (1), 1-14.
- Ramadiyagus, R., Syahbandir, M., & Din, M. (2018). Sanksi Pidana terhadap Kuasa Bendahara Umum Daerah yang Tidak Menyetorkan Pajak ke Kas Negara. *Jurnal Magister Hukum UMA*, 11(2), 193-206. <http://dx.doi.org/10.31289/mercatoria.v11i2.1782MERCATORIAavailableonlinehttp://ojs.uma.ac.id/index.php/mercatoria>.
- Sinaga, H. D., & Sinaga, B. R. (2018). Rekonstruksi Model-Model Pertanggung jawaban di Bidang Perpajakan dan Kepabeanan. Yogyakarta: Kanisius.
- Situngkir, D. A. (2018). Asas Legalitas dalam Hukum Pidana Nasional dan Hukum Pidana Internasional. *Soumatera Law Review*, 1(1), 22-42.
- Sudibyo, A., & Rahman, A. H. (2021). Dekonstruksi Asas Legalitas dalam Hukum Pidana. *Presumption of Law*, 3(1), 55-79.
- Sutrisno, D. (2016). Hakikat Sengketa Pajak: Karakteristik Pengadilan Pajak Fungsi Pengadilan Pajak. Jakarta: Kharisma Putra Utama.
- Virginia, E. F., & Soponyono, E. (2021). Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan. *Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia*, 3(3), 299-311.
- Wibowo, T. (2007). Efektivitas Sanksi Pidana Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Studi di Pengadilan Pajak Jakarta). *Jurnal Dinamika Hukum*, 9(3), 243-250