

**KEDUDUKAN PENYIDIK PEGAWAI NEGERI SIPIL DIREKTORAT
JENDERAL PAJAK DALAM KASUS TINDAK PIDANA PAJAK
BERDASARKAN UNDANG-UNDANG NOMOR 16
TAHUN 2009 TENTANG KETENTUAN UMUM
DAN TATA CARA PERPAJAKAN**

PROPOSAL

Oleh

**HENDRA PURWANTO
NPM : 161803091**



**PROGRAM PASCASARJANA
MAGISTER ILMU HUKUM
UNIVERSITAS MEDAN AREA
MEDAN
2020**

UNIVERSITAS MEDAN AREA

© Hak Cipta Di Lindungi Undang-Undang

Document Accepted 28/10/25

1. Dilarang Mengutip sebagian atau seluruh dokumen ini tanpa mencantumkan sumber
2. Pengutipan hanya untuk keperluan pendidikan, penelitian dan penulisan karya ilmiah
3. Dilarang memperbanyak sebagian atau seluruh karya ini dalam bentuk apapun tanpa izin Universitas Medan Area

Access From (repository.uma.ac.id)28/10/25

HALAMAN PERSETUJUAN

JUDUL : Kedudukan Penyidik Pegawai Negeri Sipil Direktorat Jenderal Pajak dalam Kasus Tindak Pidana Pajak Berdasarkan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

N A M A : Hendra Purwanto

N P M : 161803091

PROGRAM STUDI : MAGISTER ILMU HUKUM

Menyetujui

Pembimbing I

Pembimbing II

Dr. Rizkan Zulyadi, SH., M. H

Dr. Bachtiar Simatupang, SH, SE, MH, MM., Ph.D.

Ketua Program Studi
Magister Ilmu Hukum

Direktur



Dr. Marlina, SH., M.Hum.



Prof. Dr. Ir. Retna Astuti Kuswardani, M.S.

KATA PENGANTAR

Dengan mengucapkan puji dan syukur kehadiran Tuhan Y.M.E, berkat limpahan rahmat dan karunian-Nya yang maha pemurah lagi maha penyayang, penulis dapat menyelesaikan studi untuk memperoleh gelar Magister Hukum (M.H) di Program Magister Ilmu Hukum Pascasarjana Universitas Medan Area dengan judul penelitian yaitu, **“Kedudukan Penyidik Pegawai Negeri Sipil Direktorat Jenderal Pajak dalam Kasus Tindak Pidana Pajak Berdasarkan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan”**.

Sehubungan dengan ini dengan kerendahan hati yang tulus dan ikhlas, penulis ucapkan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada:

1. Rektor Universitas Medan Area Bapak Prof. Dr. Yaqub Matondang, M.A.
2. Direktur Program Pascasarjana Universitas Medan Area, Ibu Prof. Dr. Ir. Retna Astuti Kuswardani, M.S
3. Ketua Program Magister Ilmu Hukum Pascasarjana Universitas Medan Area, Ibu Dr. Marlina, S.H., M.Hum
4. Sekretaris Program Magister Ilmu Hukum Pascasarjana Universitas Medan Area, Bapak Taufik Siregar, S.H., M.Hum
5. Bapak Dr. Mirza Nasution, S.H., M.Hum, selaku Komisi Pembimbing I yang telah banyak berupaya memberikan koreksi sehingga menjadi sempurna. Selain itu juga telah banyak memberikan bimbingan, dorongan dan motivasi kepada penulis selama penelitian berlangsung hingga studi ini dapat selesai tepat waktu

6. Bapak Dr. Dedi Harianto, SH, M.Hum, selaku anggota Komisi Pembimbing II yang telah memberikan motivasi, bimbingan, petunjuk dan saran yang sangat bermanfaat bagi saya dalam menyelesaikan penelitian Tesis ini,
7. Bapak/ Ibu dosen pengajar pada Program Magister Ilmu Hukum Pascasarjana Universitas Medan Area, yang telah berjasa menyumbangkan Ilmunya yang sangat berarti bagi masa depan saya,
8. Staf Administrasi Program Pascasarjana Universitas Medan Area, yang telah memberikan bantuan dalam informasi mengenai perkuliahan,
9. Dalam kesempatan ini, dengan penuh sukacita, Peneliti mengucapkan terima kasih kepada Ayahanda (Alm) B. Sitompul, Ibunda (Almh) P. Nainggolan atas segala jerih payah dan pengorbanannya yang tiada terhingga dalam mengasuh, mendidik, membimbing Peneliti sejak lahir, serta senantiasa mengiringi Penulis dan keluarga dengan doa yang tiada putus. Dan kepada saudara-saudara terkasih, adik-adik tersayang, atas segala dukungan moril yang diberikan, Peneliti mengucapkan terima kasih
10. Kepada Istri tercinta Winta Aftariza, juga anak-anak Naufal Syujahadi, Saffana Amelia Putri dan Hilwana Ameera Yasmine yang selalu memberikan dorongan, motivasi dan doa demi untuk menyelesaikan studi ini;
11. Teman-teman seperjuangan pada Program Magister Ilmu Hukum Pascasarjana Universitas Medan Area, serta saudara-saudara, family dan handai toulan yang tidak dapat disebutkan satu persatu.

Demikianlah sebagai kata pengantar, mudah-mudahan penelitian ini memberi manfaat bagi semua pihak dalam menambah dan memperkaya wawasan

Ilmu Pengetahuan. Khusus kepada penulis, mudah-mudahan dapat memadukan dan mengimplementasikan ilmu serta mampu menjawab tantangan atas perkembangan hukum yang ada dalam masyarakat.

Peneliti menyadari pula, bahwa substansi Tesis ini tidak luput dari berbagai kekhilafan, kekurangan dan kesalahan, dan tidak akan sempurna tanpa bantuan, nasehat, bimbingan, arahan, kritikan. Oleh karenanya, apapun yang disampaikan dalam rangka penyempurnaan Tesis ini, penuh sukacita Peneliti terima dengan tangan terbuka.

Semoga Tesis ini dapat memenuhi maksud penelitiannya, dan dapat bermanfaat bagi semua pihak, sehingga Ilmu yang telah diperoleh dapat dipergunakan untuk kepentingan bangsa.

Medan, April 2020
Penulis,

Hendra Purwanto

DAFTAR ISI

	Halama
KATA PENGANTAR.....	i
DAFTAR ISI.....	iv
 BAB I PENDAHULUAN	 1
A. Latar Belakang	1
B. Perumusan Masalah	11
C. Tujuan Penelitian	12
D. Manfaat Penelitian	13
E. Keaslian Penelitian	13
F. Kerangka Teori dan Konsepsi.....	15
1. Kerangka Teori.....	15
2. Kerangka Konsepsi	21
G. Metode Penelitian	23
 BAB II PENGATURAN HUKUM TENTANG KEWENANGAN PENYIDIKAN OLEH PENYIDIK PEGAWAI NEGERI SIPIL (PPNS) TERHADAP WAJIB PAJAK YANG MELAKUKAN TINDAK PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN MENURUT UNDANG-UNDANG NO. 16 TAHUN 2009 TENTANG KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN (KUP)	 28
A. Tinjauan Umum Tentang Penyidikan dan Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS).....	28
B. Tata Cara Dan Dasar Hukum Pengangkatan Penyidik Pegawai Negeri Sipil	39
C. Pengaturan Hukum Kewenangan Penyidikan Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) Terhadap Wajib Pajak Yang Melakukan Tindak Pidana XI Bidang Perpajakan Menurut UU No. 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (KUP)	45
 BAB III PELAKSANAAN PENYIDIKAN YANG DILAKUKAN OLEH PENYIDIK PEGAWAI NEGERI SIPIL (PPNS) TERHADAP TINDAK PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN	 50
A. Pengertian Dan Dasar Hukum Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan.....	50
B. Pertanggung Jawaban Pidana Pelaku Tindak Pidana Perpajakan.....	59

C. Pelaksanaan Penyidikan Yang Dilakukan Oleh Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PNS) Terhadap Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan	71
---	----

BAB IV KEDUDUKAN HUKUM PENYIDIK PEGAWAI NEGERI SIPIL DIREKTORAT JENDERAL PAJAK DALAM MELAKUKAN PENYIDIKAN TERHADAP TINDAK PIDANA PERPAJAKAN BERDASARKAN UNDANG-UNDANG NO.16 TAHUN 2009 TENTANG KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN (KUP)	83
A. Peranan Penyidik Pegawai Negeri Sipil Dalam Penyidik Tindak Pidana Perpajakan	83
B. Pengaturan Koordinasi antara PPNS dengan Penyidik Polri dalam Penyidikan Tindak Pidana Bidang Perpajakan	97
C. Kedudukan Hukum Penyidik Pegawai Negeri Sipil Direktorat Jenderal Pajak dalam Melakukan Penyidikan terhadap Tindak Pidana Perpajakan Berdasarkan UU No. 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP).....	119
BAB V KESIMPULAN DAN SARAN.....	125
A. Kesimpulan.....	125
B. Saran	126
DAFTAR PUSTAKA.....	128

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Pajak dipandang sangat penting di dalam negara yang bersifat kesejahteraan (*welfare state*) yaitu sebagai salah satu pendapatan negara untuk membiayai operasional pemerintah dalam melaksanakan pembangunan di segala bidang demi peningkatan kesejahteraan sosial masyarakat di negara yang bersangkutan.¹

Beberapa pakar di bidang perpajakan merumuskan pajak sebagai bentuk iuran wajib yang dilakukan oleh orang pribadi atau badan kepada pemerintah tanpa imbalan langsung yang seimbang, yang dapat dipaksakan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang seimbang, yang dapat dipaksakan membiayai penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan. Penarikan pajak dilakukan oleh pemerintah berdasarkan pada peraturan yang berlaku umum dan dapat dipaksakan.

Indonesia termasuk salah satu Negara yang menempatkan pajak sebagai salah satu sumber pendapatan negara. Tidak bisa dipungkiri lagi bahwa salah satu penopang pendapatan nasional yaitu berasal dari penerimaan pajak yang menyumbang sekitar 70% dari seluruh penerimaan negara. Pajak memiliki peran yang sangat vital dalam sebuah Negara. Tanpa pajak kehidupan negara tidak akan bisa berjalan dengan baik.²

¹ Ramli Atmasasmita, *Sekitar Masalah Korupsi aspek Nasional dan Aspek Internasional*, Jakarta: Mandar Maju, 2004, hal 39.

² Rusmanto Hadi, *Pengantar Hukum Pajak*, Mitra Ilmu; Surabaya, 2012, hal. 51.

Pembangunan infrastruktur, biaya pendidikan, biaya kesehatan subsidi bahan bakar minyak (BBM), pembayaran gaji para pegawai Negara dan pembangunan fasilitas public semua dibiayai dari sector pajak. Semakin banyak pajak yang dipungut maka semakin banyak fasilitas dan infrastruktur yang dibangun. Karena itu, pajak merupakan ujung tombak pembangunan sebuah Negara, pembayaran pajak merupakan perwujudan dari kewajiban kenegaraan dan peran serta wajib pajak untuk secara langsung dan bersama-sama melaksanakan kewajiban perpajakan untuk pembiayaan Negara dan pembangunan nasional.³

Pasal 1 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan umum dan tata cara perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 menyebutkan 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 untuk kemakmuran rakyat”.

Dengan demikian dapat dikatakan bahwa pajak merupakan sumber utama pendapatan Negara dalam membiayai seluruh kegiatan operasional duatu Negara, agar dapat berjalan sebagaimana mestinya. Sebagai warga Negara yang baik sudah sepatutnya masyarakat untuk taat dalam membayar pajak. Wujud nyata dari pajak yang kita bayarkan dapat dilihat dari pembangunan sarana umum seperti jalan-jalan, jembatan, sekolah, rumah sakit/puskesmas dan kantor polisi dimana

³ Diana Sari, *Konsep Dasar Perpajakan*, Refika Aditama; Bandung, 2013, hal. 15.

semua itu menggunakan uang yang berasal dari pajak. Sebagaimana fungsi pajak yaitu sebagai penerimaan (*budgetair*) dan mengatur (*regulerend*).⁴

Fungsi pajak sebagai penerimaan (*budgetair*) artinya adalah pajak berfungsi sebagai sumber dana yang diperuntukkan bagi pembiayaan pengeluaran-pengeluaran pemerintah, yang berkaitan dengan kegiatan operasional pemerintah dalam melaksanakan pembangunan sarana dan prasarana serta infrastruktur dan juga kegiatan-kegiatan lainnya yang berhubungan dengan tugas dan kewajiban pemerintah dalam melaksanakan program-programnya yang berkaitan dengan kepentingan masyarakat luas.⁵

Fungsi *Regulerend* (mengatur) adalah fungsi pajak yang secara tidak langsung dapat mengatur dan menggerakkan perkembangan sarana perekonomian nasional yang produktif. Adanya pertumbuhan perekonomian yang demikian maka akan dapat menumbuhkan objek pajak dan subjek pajak yang baru yang lebih banyak lagi, sehingga basis pajak lebih meningkat lagi. Fungsi mengatur dapat pula dikatakan sebagai pedoman dalam penetapan arah kebijakan perpajakan di suatu negara sehingga kebijakan perpajakan yang telah diputuskan dapat mencapai sasaran/target sebagaimana yang telah direncanakan oleh pemerintah.⁶

Beberapa contoh penerapan pajak sebagai fungsi *regulerend* adalah:

- a. Pajak yang tinggi dikenakan terhadap barang-barang mewah. Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPn BM) dikenakan pada saat terjadi transaksi jual beli barang mewah. Semakin mewah suatu barang maka tarif pajaknya semakin

⁴ Waluyo, *Perpajakan Indonesia, Buku I, Edisi 9*, Salemba Empat; Jakarta, 2010, hal. 33.

⁵ Erly Suandy, *Hukum Pajak*, Salemba Empat; Jakarta, 2010, hal. 75.

⁶ Diaz Priantara, 2012. *Perpajakan Indonesia*. Jakarta: Mitra Wacana Media, hal 50.

tinggi sehingga barang tersebut semakin mahal harganya. Pengenaan pajak ini dimaksudkan agar rakyat tidak berlomba-lomba untuk mengonsumsi barang mewah (mengurangi gaya hidup mewah)

- b. Tarif pajak progresif dikenakan atas penghasilan: dimaksudkan agar pihak yang memperoleh penghasilan tinggi memberikan kontribusi (membayar pajak) yang tinggi pula, sehingga terjadi pemerataan pendapatan.
- c. Tarif pajak ekspor sebesar 0%, dimaksudkan agar para pengusaha terdorong mengekspor hasil produksinya di pasar dunia sehingga dapat memperbesar devisa Negara.
- d. Pajak penghasilan dikenakan atas penyerahan hasil barang industri tertentu, seperti industri semen, rokok, baja, dan lain-lain: dimaksudkan agar terdapat penekanan terhadap produksi tersebut karena dapat mengganggu lingkungan atau polusi (membahayakan kesehatan)
- e. Pembebasan pajak penghasilan atas sisa hasil usaha koperasi: dimaksudkan untuk mendorong
- f. perkembangan koperasi di Indonesia.
- g. Pemberlakuan tax holiday, dimaksudkan untuk menarik investor asing agar menanamkan modalnya di Indonesia.

Begitu pentingnya pajak sebagai sumber pendapatan Negara untuk membiayai pembangunan, serta pemberian fasilitas oleh pemerintah guna kepentingan orang pribadi atau badan, maka dalam kenyataannya pelaksanaan pemungutan pajak seringkali disalahgunakan oleh petugas pajak maupun wajib pajak untuk memperkaya diri sendiri maupun orang lain dengan cara melaporkan

hasil hitungan pajak terutang yang tidak sesuai antara penghitungan yang sebenarnya dengan penghitungan yang dilaporkan ke Direktorat Jenderal Pajak. Dengan kata lain pelaksanaan pemungutan pajak yang dilaporkan oleh petugas pajak maupun wajib pajak yang bekerjasama dilakukan dengan memanipulasi data yang sebenarnya, sehingga pembayaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak menjadi lebih kecil dari data sebenarnya yang harus dibayar oleh wajib pajak tersebut.

Oleh karena itu berdasarkan beberapa referensi hukum pidana dan kriminologi, pelanggaran atas perundang-undangan pajak atau tindak pidana perpajakan yang dilakukan dengan cara memanipulasi data yang sebenarnya dari wajib pajak sehingga mengakibatkan besarnya setoran yang dibayar oleh wajib pajak tersebut menjadi lebih kecil dari yang seharusnya dibayarkan oleh wajib pajak tersebut berdasarkan data yang sebenarnya. Tindak pidana manipulasi data perpajakan tersebut digolongkan sebagai kejahatan berat (*felony*) yang dapat diancam dengan pidana dan denda secara kumulatif.

Hukum pajak adalah sebagian dari hukum publik, dan ini adalah bagian dari tata tertib hukum yang memuat cara-cara untuk mengatur pemerintahan, yang termasuk kedalam hukuman ini adalah: hukum tata Negara, hukum pidana dan hukum administratif, sedangkan hukum pajak merupakan bagian dari hukum administratif, sekalipun ada yang menghendaki agar supaya kepada hukum pajak diberikan tempat tersendiri disamping hukum administratif (otonomi hukum pajak) karena hukum pajak juga mempunyai tugas yang bersifat lain daripada hukum administratif pada umumnya, yaitu hukum pajak dipergunakan juga

sebagai alat untuk menentukan politik perekonomian lagipula hukum pajak umumnya mempunyai tata tertib dan istilah-istilah tersendiri untuk lapangan pekerjaannya.

Dalam proses penegakan hukum pidana, maka tindak pidana perpajakan merupakan bagian dari proses penegakan dari hukum pidana yaitu dalam bidang tindak pidana tertentu seperti tindak pidana di bidang perpajakan. Oleh karena itu segala perbuatan melawan hukum yang termasuk kedalam bidang tindak pidana perpajakan akan selalu berhadapan dengan suatu sistem peradilan pidana (*criminal justice system*).⁷ Sistem ini adalah suatu sistem dalam masyarakat untuk menanggulangi kejahatan. Dalam sistem peradilan pidana dibidang perpajakan. Di dalam sistem penegakan hukum pidana maka terdapat komponen penegak hukum, yaitu kepolisian, pejabat pegawai negeri sipil yang bertindak sebagai penyidik, kejaksaan sebagai penuntut umum, pengadilan sebagai instansi yang menjatuhkan sanksi terhadap pelaku tindak pidana dibidang perpajakan dan lembaga pemasyarakatan sebagai tempat pembinaan para pelaku tindak pidana perpajakan yang telah memperoleh sanksi pidana penjara yang telah memiliki kekuatan hukum yang tetap. Kewenangan pejabat pegawai negeri sipil dalam melakukan penyidikan terhadap tindak pidana perpajakan diatur tegas dalam pasal 1 angka 32 Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 menyebutkan bahwa, “Penyidik adalah pejabat pegawai negeri sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus

⁷ Viola, *Pengampunan Pajak, Pengertian dan Jenisnya*, Ghalia, Indonesia; Jakarta, 2012, hal. 45.

sebagai penyidik untuk melakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan”.⁸

Kedudukan PPNS tindak pidana di bidang perpajakan dipertegas kembali dalam pasal Pasal 44 ayat (1) Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 menyebutkan bahwa, “Penyidikan tindak pidana perpajakan hanya dapat dilakukan oleh pejabat pegawai negeri sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberikan wewenang khusus sebagai penyidik tindak pidana di bidang perpajakan.

Sehubungan dengan maksud Pasal 44 ayat (1) Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, maka kewenangan penyidikan PPNS yang berada di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak dalam menyidik tindak pidana di bidang perpajakan mempunyai sifat monopoli, karena pasal tersebut menunjukkan bahwa sebagai penyidik, pegawai negeri sipil yang telah ditetapkan oleh peraturan perundang-undangan berdasarkan ruang lingkup tindak pidana tertentu dalam hal ini adalah tindak pidana perpajakan. Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) di bidang perpajakan memiliki kewenangan khusus dalam melakukan penyidikan di bidang tindak pidana perpajakan. Sedangkan pihak kepolisian berkedudukan hukum sebagai penyidik umum yang membantu penyidikan yang dilakukan PPNS di bidang perpajakan. Kewenangan melakukan penyidikan di bidang tindak pidana

⁸ Gede Djameluddin, *Hukum Pajak*, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Indonesia, 2012, hal. 40.

perpajakan, dimonopoli oleh PPNS Perpajakan. Sedangkan untuk tindak pidana lainnya, tidak berlaku kewenangan khusus yang dimiliki oleh PPNS Perpajakan tersebut. Pengertian monopoli PPNS Perpajakan dalam hal ini adalah kewenangan penyidikan khusus di bidang tindak pidana perpajakan yang dimiliki PPNS Perpajakan, dan PPNS perpajakan tidak memiliki kewenangan untuk melakukan penyidikan terhadap tindak pidana di luar perpajakan.⁹

Pasal 44 ayat (1) Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tersebut di atas dapat dikatakan bahwa satu-satunya penyidik yang dapat melakukan tindakan penyidikan terhadap tindak pidana di bidang perpajakan bukan semua pegawai negeri sipil di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak, tetapi hanya Pegawai negeri sipil di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang mempunyai keahlian khusus sebagai penyidik serta telah diangkat dan ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak. Selanjutnya berdasarkan Pasal 44 ayat (2) UU KUP dapat dipahami bahwa kewenangan yang dimiliki penyidik tindak pidana pajak terbatas dalam rangka menjalankan penyidikan, penyidik pidana di bidang perpajakan tidak mempunyai kewenangan untuk melakukan penangkapan maupun penahanan sebagaimana yang ada dalam KUHAP. Apabila PPNS tindak pidana pajak melakukan penangkapan maupun penahanan kepada wajib pajak yang melakukan tindak pidana di luar bidang perpajakan maka bertentangan dengan pasal tersebut. Adanya pelanggaran terhadap ketentuan pasal tersebut dapat menimbulkan akibat hukum berupa

⁹ Bohari. 1995. *Pengantar Hukum Pajak*, Jakarta:Raja Grafindo Persada.

penyidikan tidak sah. Berdasarkan hal tersebut, PPNS tindak pidana pajak sudah seharusnya hanya melakukan kewenangan yang sesuai perintah undang-undang perpajakan.

Pegawai Negeri Sipil yang ada di Direktorat Jenderal Pajak apabila ingin menjadi PPNS di bidang perpajakan diantaranya harus memenuhi persyaratan berikut:¹⁰

1. Mengikuti seleksi tertulis yang diselenggarakan Direktorat Jenderal Pajak;
2. Mengikuti pendidikan dan lulus pelatihan (diklat) penyidikan yang diselenggarakan Direktorat Jenderal Pajak bekerjasama dengan Polri selama 2 (dua) bulan;
3. Setelah dinyatakan lulus diklat maka akan diterbitkan Surat Keputusan Menteri Hukum dan HAM untuk diangkat sebagai PPNS tindak pidana di bidang perpajakan;
4. Dilantik sebagai PPNS tindak pidana bidang perpajakan di Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak yang kedudukannya ada di provinsi tempat dimana yang bersangkutan ditugaskan.

PPNS tindak pidana di bidang perpajakan melaksanakan tugas, fungsi dan wewenangnya untuk melakukan penyidikan. Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 1 angka 31 UU KUP disebutkan bahwa sebagai serangkaian tindakan yang dilakukan oleh penyidik untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tindak pidana di bidang perpajakan yang terjadi serta menemukan tersangkanya.

¹⁰ Muchsan, *Hukum Kepegawaian*, Bina Aksara, Jakarta, 2002, halaman 12

Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan penyidik Direktorat Jenderal Pajak juga telah diperkuat pula dengan adanya Nota Kesepahaman (MoU) antara Direktorat Jenderal Pajak dengan Polri. Nota Kesepahaman (MoU) yang dibuat antara Direktorat Jenderal Pajak dengan Polri Nomor: Kep-81/PJ/2010 dan Nomor POL: B/7/11/2010 tertanggal 22 Februari 2010 tentang Penegakan Hukum di Bidang Perpajakan meliputi:

- a. Bantuan penyidikan dan pengamanan kepolisian dalam rangka penegakan hukum di bidang perpajakan;
- b. Pertukaran data dan informasi;
- c. Pendidikan dan pelatihan yang diperlukan para pihak dan
- d. Penyuluhan di bidang perpajakan

Di dalam ketentuan KUHAP yang mengatur tentang pengertian Penyidik Pegawai Negeri Sipil diatur dalam Pasal 6 ayat (1) KUHAP, menyebutkan bahwa, pegawai negeri sipil yang mempunyai fungsi dan wewenang sebagai penyidik. Pada dasarnya Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) di bidang perpajakan memiliki kewenangan khusus dalam melakukan penyidikan di bidang tindak pidana perpajakan. Sedangkan pihak kepolisian berkedudukan hukum sebagai penyidik umum yang membantu penyidikan yang dilakukan PPNS di bidang perpajakan. Kewenangan melakukan penyidikan di bidang tindak pidana perpajakan, dimonopoli oleh PPNS Perpajakan. Sedangkan untuk tindak pidana lainnya, tidak berlaku kewenangan khusus yang dimiliki oleh PPNS Perpajakan tersebut.

Kewenangan yang diberikan kepada PPNS merupakan kewenangan yang didasarkan pada peraturan perundang-undangan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 ayat (2) KUHAP yang menyatakan Penyidik Pegawai negeri Sipil mempunyai wewenang sesuai dengan undang-undang yang menjadi dasar hukumnya masing-masing dan dalam pelaksanaan tugasnya berada di bawah koordinasi dan pengawasan penyidik Polri. Kewenangan yang dimiliki oleh PPNS sebenarnya berasal dari undang-undang diluar KUHAP atau undang-undang yang memuat tindak pidana khusus.¹¹

Upaya untuk mengatasi persoalan di bidang perpajakan telah diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan umum dan tata cara perpajakan (KUP) sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, dimana Undang-Undang KUP tersebut tidak mengkualifikasikan tindak pidana di bidang perpajakan kedalam bentuk kejahatan maupun pelanggaran, Undang-Undang tersebut hanya menyebutkan perbuatan-perbuatan yang dapat dikualifikasikan sebagai tindak pidana di bidang perpajakan baik karena kesengajaan maupun kealpaan.

Tindak pidana perpajakan yang dilakukan wajib pajak baik dalam skala besar maupun kecil ini sangat berpotensi menimbulkan kerugian bagi Negara dan dapat menghambat tugas Negara dan dapat menghambat tugas Negara dalam mewujudkan kesejahteraan rakyat. Itu sebabnya mengapa tindak pidana di bidang perpajakan disebut dengan tindak pidana berat yang juga diistilahkan dengan *white collar crime* (kejahatan kerah putih). Data Direktorat Jenderal Pajak pada

¹¹ S. Nainggolan, *Pembinaan Pegawai Negeri Sipil*, Pertja Jakarta, 2007, halaman 21.

Tahun 2016 telah menemukan 42 kasus penyimpangan pajak dengan total kerugian Negara mencapai Rp 266,9 miliar. Jumlah kasus penyimpangan pajak tersebut mengalami penurunan dibandingkan dengan Tahun 2017 yang memiliki temuan 25 kasus penyimpangan pajak dengan total kerugian Negara mencapai Rp 139,5 miliar. Hal ini disebabkan karena tingkat pengawasan terhadap pelaksanaan pembayaran pajak oleh wajib pajak lebih diperketat oleh petugas Direktorat Jenderal Pajak dan juga dalam hal penegakan hukumnya dilaksanakan secara lebih tegas dan terstruktur penanganannya, dan sanksi hukum yang dijatuhkan oleh pengadilan terhadap pelaku tindak pidana perpajakan cukup berat.¹²

Penyidikan tindak pidana pajak yang dilakukan PPNS merupakan bagian dari sistem peradilan pidana, bukan diluar sistem peradilan pidana. PPNS tersebut menjalankan segala wewenang dan fungsinya selalu berhubungan dengan subsistem lain dalam sistem peradilan pidana, sehingga proses penyidikan yang dilakukan PPNS dalam rangka penegakkan hukum pidana di bidang perpajakan dapat berjalan efektif dan efisien.¹³

Direktorat jenderal Pajak dilihat dari tugas dan fungsinya dapat melakukan pengawasan serta penegakan hukum dalam rangka pencegahan dan pemberantasan tindak pidana di bidang perpajakan. Berdasarkan uraian tersebut diatas maka judul penelitian adalah **“Kedudukan Penyidik Pegawai Negeri Sipil Direktorat Jenderal Pajak dalam Kasus Tindak Pidana Pajak Berdasarkan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan”**.

¹² Data Pusat Pengolahan Data dan Informasi, Direktorat Jendral Pajak (DJP) Tahun 2017-2018.

¹³ The Liang Gie, *Cara Bekerja Efisien*, Karya Kencana, Yogyakarta, 2001, halaman 17

B. Perumusan Masalah

Permasalahan yang akan diteliti dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Bagaimana pengaturan hukum tentang kewenangan penyidikan oleh penyidik pegawai negeri sipil (PPNS) terhadap wajib pajak yang melakukan tindak pidana di bidang perpajakan menurut Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan?
2. Bagaimana pelaksanaan penyidikan yang dilakukan oleh penyidik pegawai negeri sipil (PPNS) terhadap tindak pidana di bidang perpajakan?
3. Bagaimana kedudukan hukum penyidik pegawai negeri sipil direktorat jenderal pajak dalam melakukan penyidikan terhadap tindak pidana perpajakan berdasarkan UU No. 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan?

C. Tujuan Penelitian

Adapun tujuan penelitian yang akan dikemukakan dalam penelitian ini adalah:

1. Untuk mengetahui bagaimana pengaturan hukum tentang kewenangan penyidikan oleh penyidik pegawai negeri sipil (PPNS) terhadap wajib pajak yang melakukan tindak pidana di bidang perpajakan menurut Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan.

2. Untuk mengetahui bagaimana pelaksanaan penyidikan yang dilakukan oleh penyidik pegawai negeri sipil (PPNS) terhadap tindak pidana di bidang perpajakan.
3. Untuk mengetahui bagaimana kedudukan hukum penyidik pegawai negeri sipil direktorat jenderal pajak dalam melakukan penyidikan terhadap tindak pidana perpajakan berdasarkan UU No. 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan.

D. Manfaat Penelitian

Dengan adanya penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat untuk:

1. Secara teoritis, hasil penelitian ini dapat dijadikan sebagai literatur di bidang hukum pada umumnya dan di bidang hukum pajak pada khususnya dan dapat menambah wawasan di bidang hukum pajak yaitu perihal prosedur dan tata cara penyidikan tindak pidana bidang perpajakan oleh penyidik pegawai negeri sipil dan bagaimana kedudukan hukum penyidik pegawai negeri sipil dalam pelaksanaan penyidikan terhadap tindak pidana perpajakan yang dilakukan baik oleh wajib pajak maupun oleh petugas Direktorat jenderal Pajak.
2. Secara praktis, melalui penelitian ini diharapkan dapat menjadi sumbangsih pemikiran dan masukan bagi mahasiswa fakultas hukum maupun magister ilmu hukum sebagai akademisi maupun para praktisi hukum dan masyarakat luas pada umumnya.

E. Keaslian Penelitian

Berdasarkan informasi yang ada, penelusuran kepustakaan di lingkungan Universitas Medan Area, khususnya di lingkungan Magister Ilmu Hukum Universitas Medan Area belum ada penelitian yang membicarakan masalah tentang *“Kedudukan Penyidik Pegawai Negeri Sipil Direktorat Jenderal Pajak dalam Kasus Tindak Pidana Pajak Berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan”*. Meskipun demikian dari telaah pustaka terdapat beberapa penelitian yang berkaitan dengan judul di atas yaitu:

1. Agus Prasetyo, 2016, Praktik Penyidikan terhadap Wajib Pajak yang Melakukan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. Adapun permasalahan yang diajukan meliputi:
 - a. Bagaimana kewenangan penyidikan oleh penyidik pegawai negeri sipil dalam melakukan penyidikan terhadap tindak pidana di bidang perpajakan?
 - b. Bagaimana prosedur dan tata cara penyidikan yang dilakukan oleh penyidik pegawai negeri sipil dalam tindak pidana pajak?
 - c. Bagaimana kendala-kendala yang dihadapi oleh penyidik pegawai negeri sipil dalam melakukan penyidikan terhadap tindak pidana di bidang perpajakan?
2. Lenni Agussalim, 2017, Peranan Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) Perpajakan dan Penyidik Polri dalam Penanganan Tindak Pidana Perpajakan. Perumusan masalah dalam penelitian ini:

- a. Bagaimana Pengaturan Hukum tentang Pelaksanaan Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan yang Dilakukan oleh PPNS Perpajakan dan Penyidik Polri?
 - b. Bagaimana kedudukan hukum PPNS Perpajakan dan Penyidik Polri dalam Penanganan Tindak Pidana Perpajakan?
 - c. Bagaimana Kendala-Kendala yang Dihadapi oleh PPNS Perpajakan dan Penyidik Polri dalam Melakukan Penyidikan terhadap Tindak Pidana Perpajakan?
3. Donny Haryanto Wibowo, 2017, Sinergisitas Penyidikan Tindak Pidana Perpajakan yang Dilakukan oleh Penyidik Polri Bekerjasama dengan Penyidik PPNS Perpajakan. Adapun perumusan masalah penelitian ini:
- a. Bagaimana Pengaturan Hukum tentang Koordinasi tentang Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan antara Penyidik Polri dengan Penyidik PPNS Perpajakan?
 - b. Bagaimana Prosedur dan Tata Cara Pelaksanaan Penyidikan terhadap Tindak Pidana Perpajakan yang Dilakukan oleh Penyidik Polri Bekerjasama dengan Penyidik PPNS Perpajakan?
 - c. Bagaimana kendala-kendala yang dihadapi oleh penyidik Polri Bekerjasama dengan Penyidik PPNS di Bidang Perpajakan dalam Penanganan Penyidikan Tindak Pidana Perpajakan?

Penelitian yang penulis lakukan ini secara substansi permasalahan berbeda dengan penelitian dari penulis yang terdahulu yang membahas tentang permasalahan tindak pidana di bidang perpajakan ini. Sehingga penelitian ini

memiliki pembahasan dan analisis hukum yang berbeda pula dengan pembahasan dan analisis penelitian yang terdahulu. Sehingga secara akademik penelitian mengenai Kewenangan PPNS dalam melaksanakan tugas kewenangannya dalam bidang tindak pidana perpajakan, dapat dipertanggung jawabkan secara akademis.

F. Kerangka Teori dan Konsepsi

1. Kerangka Teori

Teori adalah untuk menerangkan atau menjelaskan mengapa gejala spesifik atau proses tertentu terjadi,¹⁴ dan satu teori harus diuji dengan menghadapkannya pada fakta-fakta yang dapat menunjukkan ketidakbenarannya.¹⁵ Kerangka teori adalah kerangka pemikiran atas butir-butir pendapat teori, tesis mengenai suatu kasus atau permasalahan yang menjadi dasar perbandingan, pegangan teoritis.¹⁶ Fungsi teori dalam penelitian ini adalah untuk memberikan pedoman/ petunjuk dan meramalkan serta menjelaskan gejala yang diamati. Menurut teori konvensional, tujuan hukum adalah mewujudkan keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum.¹⁷

Menurut W. Friedman, suatu undang-undang harus memberikan keadaan yang sama kepada semua pihak, walaupun terdapat perbedaan-perbedaan diantara pribadi-pribadi tersebut.¹⁸ Pembahasan tentang peran jurusita pajak dalam

¹⁴ J.J.J. M. Wuisman, dalam M. Hisyam, *Penelitian Ilmu-Ilmu Sosial, Asas-Asas*, Jakarta; FE UI, 1991, hal. 203.

¹⁵ *Ibid*, hal. 16.

¹⁶ M. Soly Lubis, *Filsafat Ilmu dan Penelitian*, Bandung; Mandar Maju, 1994, hal. 80

¹⁷ Achmad All, *Menguak Tabir Hukum (suatu kajian filosofis dan sosiologi)*. Jakarta; Sinar Grafika, 2002, hal. 85

¹⁸ W. Friedman, *Teori Dan Filsafat Hukum Dalam Buku Telaah Kasus Asas Teori-Teori Hukum, Diterjemahkan Dari Buku Aslinya Legal Theory, Terjemahan Muhammad*. Bandung; Mandar Maju, 1997, hal. 21.

penagilian pajak aktif adalah pembahasan tentang ditegakkan perundang-undang tentang hukum perpajakan.

Berdasarkan uraian di atas maka teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah teori kewenangan dan *legal system*.

Kata kewenangan berasal dari kata dasar wewenang yang diartikan sebagai hal berwenang, hak dan kekuasaan yang dimiliki untuk melakukan sesuatu. Kewenangan adalah kekuasaan formal, kekuasaan yang diberikan oleh Undang-Undang atau dari kekuasaan eksekutif administrasi. Ada perbedaan antara pengertian kewenangan dengan wewenang, kewenangan (*authority gezag*) adalah apa yang disebut kekuasaan formal, kekuasaan yang berasal dari kekuasaan yang diberikan oleh Undang-Undang, sedangkan wewenang (*competence bevoegheid*) hanya mengenai suatu "onderdeel" (bagian) tertentu saja dari kewenangan. Didalam kewenangan terdapat wewenang-wewenang (*rechtsbevoegdheden*). Wewenang merupakan lingkup tindakan hukum publik, lingkup wewenang pemerintahan, tidak hanya meliputi wewenang membuat keputusan pemerintah (*bestuur*), tetapi meliputi wewenang dalam rangka pelaksanaan tugas, dan memberikan wewenang serta distribusi wewenang utamanya ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan.

Secara yuridis pengertian wewenang adalah kemampuan yang diberikan oleh peraturan perundang-undangan untuk menimbulkan akibat-akibat hukum.

Sedangkan pengertian wewenang adalah "*bevoegheid wet kan worden omscreven als het geheel van bestuurechtelijke bevoegheden door publiekrechtelijke rechtssubjecten in het bestuurechtelijke rechtsverkeer*" bahwa

wewenang dapat dijelaskan sebagai keseluruhan aturan-aturan yang berkenaan dengan perolehan dan penggunaan wewenang pemerintah oleh subjek hukum publik dalam hukum publik.

Berdasarkan pengertian tersebut di atas, dapat terjadi kekuasaan yang tidak berkaitan dengan hukum. Kekuasaan yang tidak berkaitan dengan hukum disebut sebagai “*blote match*”, sedangkan kekuasaan yang berkaitan dengan hukum disebut sebagai wewenang rasional atau legal, yakni wewenang yang berdasarkan suatu sistem hukum ini dipahami sebagai suatu kaidah-kaidah yang telah diakui serta dipatuhi oleh masyarakat dan bahkan yang diperkuat oleh negara.

Dalam hukum publik, wewenang berkaitan dengan kekuasaan. Kekuasaan memiliki makna yang sama dengan wewenang karena kekuasaan yang dimiliki oleh Eksekutif, Legislatif dan Yudikatif adalah kekuasaan formal. Kekuasaan merupakan unsur esensial dari suatu negara dalam proses penyelenggaraan pemerintahan di samping unsur-unsur lainnya, yaitu:

1. hukum;
2. kewenangan (wewenang);
3. keadilan;
4. kejujuran;
5. kebijakbestarian; dan
6. kebajikan.

Kekuasaan merupakan inti dari penyelenggaraan negara agar negara dalam keadaan bergerak (*de staat in beweging*) sehingga negara itu dapat berkiprah, bekerja, berkapasitas, berprestasi, dan berkinerja melayani warganya.

Sifat kewenangan secara umum dibagi atas 3 (tiga) macam, yaitu yang bersifat terikat, yang bersifat fakultatif (pilihan) dan yang bersifat bebas. Hal tersebut sangat berkaitan dengan kewenangan pembuatan dan penerbitan keputusan-keputusan (*besluiten*) dan ketetapan-ketetapan (*beschikingen*) oleh organ pemerintahan sehingga dikenal adanya keputusan yang bersifat terikat dan bebas.

Kewenangan bersifat terikat terjadi apabila peraturan dasarnya menentukan kapan dan dalam keadaan yang bagaimana kewenangan tersebut dapat digunakan atau peraturan dasarnya sedikit banyak menentukan tentang isi dan keputusan yang harus diambil. Pada kewenangan fakultatif apabila dalam hal badan atau pejabat tata usaha negara yang bersangkutan tidak wajib menerapkan kewenangannya atau sedikit banyak masih ada pilihan, sekalipun pilihan itu hanya dapat dilakukan dalam hal-hal tertentu atau keadaan tertentu sebagaimana ditentukan oleh peraturan dasarnya. Dan yang ketiga yaitu kewenangan bebas yakni terjadi apabila peraturan dasarnya memberikan kebebasan kepada badan atau pejabat tata usaha negara untuk menentukan sendiri isi dari keputusan yang akan dikeluarkannya. Philipus M Hadjon membagi kewenangan bebas dalam dua kategori yaitu kebebasan kebijaksanaan dan kebebasan penilaian yang selanjutnya disimpulkan bahwa ada dua jenis kekuasaan bebas yaitu kewenangan untuk memutuskan mandiri dan kewenangan interpretasi terhadap norma-norma tersamar (*verge norm*). semua kewenangan harus didasarkan kepada ketentuan hukum yang berlaku yang mengatur tentang kewenangan yang diberikan kepada pejabat dalam mendukung tugas dan kewajibannya.

Teori *legal system* merupakan suatu teori yang mengandung kepastian hukum dan dikaitkan dengan teori keadilan sebagai teori pendukung. Menurut Lawrence M. Friedman ada tiga komponen utama yang dimiliki oleh sistem hukum yaitu komponen struktural hukum (*legal structure*), komponen substansi hukum (*legal substance*), dan komponen budaya hukum (*legal culture*).

Ketiga komponen tersebut saling menentukan satu sama lainnya, demikian juga saling berpengaruh satu sama lainnya.¹⁹ Ketiga komponen dimaksud, diuraikan sebagai berikut:²⁰

1. Komponen struktural adalah bagian-bagian dari sistem hukum yang bergerak dalam suatu mekanisme. Termasuk dalam komponen ini antara lain lembaga pembuat undang-undang, pengadilan, dan lembaga yang diberi wewenang untuk menerapkan hukum serta lembaga yang diberi wewenang untuk melakukan penindakan terhadap pihak yang melanggar ketentuan hukum.
2. Komponen substansi adalah hasil nyata yang diterbitkan oleh sistem hukum. Hasil ini dapat terwujud hukum *in concrete* atau kaidah hukum khusus dan kaidah hukum *in abstracto* atau kaidah hukum umum.
3. Komponen budaya hukum diartikan keseluruhan sistem nilai, serta sikap yang mempengaruhi hukum. Pembagian sistem hukum ke dalam tiga komponen ini untuk menganalisis bekerjanya suatu sistem hukum atau sistem hukum yang sedang beroperasi dalam studi tentang hukum dan masyarakat.

Struktur hukum (*legal structure*) merupakan batang tubuh, kerangka, bentuk abadi dari suatu sistem. Substansi hukum (*legal substance*) aturan-aturan dan norma-norma aktual yang dipergunakan oleh lembaga-lembaga, kenyataan, bentuk perilaku dari para pelaku yang diamati di dalam sistem. Adapun kultur atau budaya hukum (*legal culture*) merupakan gagasan-gagasan, sikap-sikap, keyakinan-keyakinan, harapan-harapan dan pendapat tentang hukum.

¹⁹ Lawrence M. Friedman, *American Law*, New York-London; W.W. Norton & Company, 1984, hal. 7.

²⁰ Zainuddin All, *Filsafat Hukum*, Jakarta; Sinar Grafika, 2008, hal. 116.

Menurut Sudikno Mertokusumo, hukum merupakan sistem, berarti hukum itu merupakan tatanan, merupakan suatu kesatuan yang utuh yang terdiri dari bagian-bagian atau unsur-unsur yang saling berkaitan erat satu sama lain dan bekerja sama untuk mencapai tujuan kesatuan tersebut. Kesatuan tersebut diterapkan terhadap kompleks unsur-unsur yuridis seperti peraturan hukum, asas hukum, dan pengertian hukum.²¹

Bila dikaitkan dengan judul penelitian ini maka teori kewenangan dan teori legal sistem merupakan suatu pisau analisis untuk membahas tentang kedudukan hukum dari penyidik pegawai negeri sipil dalam melakukan penyidikan terhadap tindak pidana di bidang perpajakan. Sejauh mana kewenangan yang dimiliki oleh penyidik pegawai negeri sipil dalam melakukan penyidikan terhadap tindak pidana perpajakan dan sejauh mana legalitas dari kewenangan penyidik pegawai negeri sipil tersebut dalam ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, sehingga kedudukan hukum dari penyidik pegawai negeri sipil dalam melakukan penyidikan terhadap tindak pidana perpajakan dapat dilaksanakan sesuai dengan ketentuan hukum yang berlaku dalam hal ini adalah Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan umum dan tata cara perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, maupun dalam KUHAP sebagaimana termuat dalam Undang-Undang No. 8 Tahun 1981. Apabila kewenangan yang dimiliki oleh penyidik pegawai negeri sipil tersebut berada di luar *legal system* yang telah ditetapkan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku maka

²¹ Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum: Suatu Pengantar*, Yogyakarta; Liberty, 2002, hal. 181.

pelaksanaan penyidikan tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh penyidik pegawai negeri sipil dapat menjadi permasalahan hukum karena bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku yang mengatur kewenangan dari penyidik pegawai negeri sipil tersebut.²²

2. Kerangka Konsepsi

Dalam bagian ini, akan dijelaskan hal-hal yang berkenaan dengan konsep yang digunakan oleh peneliti dalam penulisan tesis ini. Konsep adalah suatu bagian yang terpenting dari teori. Peranan konsep dalam penelitian adalah untuk menghubungkan dunia teori dan observasi, antara abstraksi dan realitas. Konsep diartikan sebagai kata yang menyatakan abstraksi yang digeneralisasikan dalam hal-hal yang khusus, yang disebut dengan definisi operasional.²³ Pentingnya definisi operasional adalah untuk menghindari perbedaan pengertian antara penafsiran mendua (*dubius*) dari suatu istilah yang dipakai. Selain itu dipergunakan juga untuk memberikan pegangan pada proses penelitian ini.²⁴ Dari uraian kerangka teori di atas maka akan dijelaskan beberapa konsep dasar yang akan digunakan dalam tesis ini antara lain:

1. Pemungutan pajak adalah wewenang pemerintah yang diatur di dalam peraturan perundang-undangan tentang perpajakan yang mewajibkan wajib pajak, menyetorkan wajib pajak terutang kepada Negara melalui direktorat pajak dan pelaksanaannya dapat dipaksakan.

²² Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Eresco; Bandung, 2006, hal. 45.

²³ Lili Rasjidi dan Putra, 1. B. Wyasa, *Op.Cit*, hal. 79.

²⁴ Tan Kamello, *Perkembangan Lembaga Jaminan Fidusia, Suatu Kajian Terhadap Pelaksanaan Jaminan Fidusia dalam Putusan Pengadilan di Sumatera Utara*, Disertasi, Medan Program Pascasarjana, Universitas Sumatera Utara, 2002, hal. 38-39.

2. Kedudukan Hukum adalah suatu kedudukan atau kewenangan yang diberikan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku terhadap penyidik pegawai negeri sipil yang melakukan penyidikan di bidang tindak pidana perpajakan.
3. Penyidik adalah pejabat polisi Negara Republik Indonesia atau pejabat pegawai negeri sipil tertentu yang diberi wewenang khusus oleh undang-undang untuk melakukan penyidikan.
4. Penyidik pegawai negeri sipil adalah pejabat pegawai negeri sipil tertentu yang berdasarkan peraturan perundang-undangan di tunjuk selaku penyidik dan mempunyai wewenang untuk melakukan penyidikan tindak pidana dalam lingkup undang-undang yang menjadi dasar hukumnya masing-masing.
5. Penyidik pegawai negeri sipil perpajakan adalah pejabat pegawai negeri sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang ditunjuk berdasarkan Peraturan perundang-Undang yang berlaku di bidang hukum pajak untuk diberi kewenangan dalam melakukan penyidikan terhadap tindak pidana perpajakan.
6. Direktorat Jenderal Pajak adalah institusi yang berada dalam lingkungan departemen keuangan yang mempunyai tugas merumuskan serta melaksanakan kebijakan dan standarisasi teknis di bidang perpajakan.
7. Tindak pidana pajak adalah suatu tindak pidana yang dilakukan dalam hal ketidakbenaran dalam melaporkan pemungutan pajak dengan menyampaikan surat pemberitahuan terhutang (SPT) yang isinya tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan palsu sehingga dapat merugikan keuangan negara dari penerimaan pajak yang sebenarnya.

G. Metode Penelitian

a. Jenis dan Sifat Penelitian

Metode adalah proses, prinsip-prinsip dan tata cara memecahkan suatu masalah, sedangkan penelitian adalah pemeriksaan secara hati-hati, tekun dan tuntas terhadap suatu gejala untuk menambah pengetahuan manusia. Dengan demikian metode penelitian dapat diartikan sebagai proses prinsip-prinsip dan tata cara untuk memecahkan masalah yang dihadapi dalam melakukan penelitian.²⁵

Jenis penelitian ini adalah penelitian hukum normatif, dimana pendekatan terhadap permasalahan dilakukan dengan mengkaji ketentuan perundang-undangan yang berlaku mengenai kedudukan hukum penyidik pegawai negeri sipil dalam pelaksanaan penyidikan tindak pidana perpajakan berdasarkan Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan undang-undang No. 16 tahun 2009, dan berdasarkan KUHAP sebagaimana diatur dalam Undang-Undang No. 8 Tahun 1981.

Sifat penelitian ini adalah deskriptif analisis, maksudnya adalah dari penelitian ini diharapkan diperoleh gambaran secara rinci dan sistematis tentang permasalahan yang akan diteliti. Analisis dilakukan berdasarkan gambaran, fakta yang diperoleh dan akan dilakukan secara cermat bagaimana menjawab permasalahan dalam menyimpulkan suatu solusi sebagai jawaban dari permasalahan tersebut.²⁶

²⁵ Bambang Waluyo, *Metode Penelitian Hukum*, Semarang; PT. Ghalia Indonesia, 1996, hal 13.

²⁶ Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Normatif*, Jakarta; UI Press, 2001, hal 30.

b. Data dan Sumber Data

Dalam penelitian umumnya, jenis data dibedakan antara data primer dan data sekunder. Data primer adalah data yang diperoleh langsung dari sumber utama, data sekunder mencakup dokumen-dokumen resmi, buku-buku, hasil-hasil penelitian yang berwujud laporan dan sebagainya.²⁷ Berdasarkan sifat penelitian tersebut di atas, data yang dikumpulkan berasal dari data sekunder. Data sekunder dalam hal ini dibagi menjadi 3 bagian yaitu:

- a. Bahan hukum primer, yaitu bahan yang bersifat *otoritatif*, artinya mempunyai otoritas. Bahan hukum primer terdiri dari perundang-undangan, catatan-catatan resmi, atau risalah dalam pembuatan perundang-undangan.²⁸ Sebagai landasan utama yang dipakai dalam rangka penelitian ini adalah antara lain:
 - 1) Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 16 Tahun 2009;
 - 2) Undang-Undang No. 8 Tahun 1981 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana;
- b. Bahan hukum sekunder, yaitu bahan hukum yang fungsinya memberikan penjelasan mengenai bahan hukum primer, seperti rancangan Undang-Undang, buku-buku, artikel, pendapat pakar hukum, maupun hasil penelitian yang relevan dengan penelitian ini.

²⁷ Amiruddin dan Zainal Asikin, *Pengantar Metode Penelitian Hukum*, Jakarta; Raja Grafindo, Persada, 2006, hal 30.

²⁸ Zainuddin Ali, *Metode Penelitian Hukum*, Jakarta; Sinar Grafika, 2009, hal 79.

- c. Bahan hukum tertier, yaitu bahan hukum yang berfungsi memberikan petunjuk dan penjelasan terhadap bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder yang berupa bahan hukum pustaka, seperti kamus hukum, majalah, surat kabar, jurnal hukum, laporan ilmiah dan situs-situs internet yang dijadikan bahan bagi penelitian ini, bila ada dan sepanjang memuat informasi yang relevan terhadap penulisan penelitian ini.²⁹

c. Teknik Pengumpulan Data

1. Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan cara penelitan kepustakaan (*library research*). Tinjauan kepustakaan adalah suatu langkah (*review*) sitesis bahan kepustakaan, mencakup kegiatan yang sistematis dalam mengidentifikasi, mencari, menganalisa, mempelajari serta mengevaluasi dokumen/literatur yang memuat informasi yang berkaitan dengan masalah.³⁰

Pada penelitian hukum, bahan pustaka merupakan data dasar yang dalam penelitian digolongkan sebagai data sekunder. Data sekunder mempunyai ruang lingkup yang sangat luas, meliputi surat-surat pribadi, buku-buku dan dokumen-dokumen resmi.

Pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah meliputi penelitian kepustakaan (*library research*) untuk mendapatkan konsepsi teori atau doktrin, pendapat atau pemikiran konseptual. Dapat berupa peraturan Perundang-undangan dan karya ilmiah.

²⁹ Nomensen Sinamo, *Metode Penelitian Hukum dalam Teori dan Praktek*, Jakarta; Bumi Intitama Sejahtera, 2010, hal 16.

³⁰ M. Arif Nasution, *Metodologi Penelitian*, Medan; Fisip USU Press, 2008, hal 65.

2. Alat Pengumpulan Data

Alat pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan studi dokumen dan pedoman wawancara. Studi dokumen merupakan salah satu metode pengumpulan data kualitatif dengan melihat atau menganalisis dokumen-dokumen yang dibuat oleh subjek sendiri atau oleh orang lain tentang subjek. Sejumlah besar fakta dan data tersimpan dalam bahan yang berbentuk dokumentasi. Sifat utama data ini tidak terbatas pada ruang dan waktu sehingga memberi peluang untuk mengetahui hal-hal yang pernah terjadi di waktu silam.

d. Analisa Data

Analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah secara metode kualitatif, yaitu data yang terkumpul tidak berupa angka-angka yang dapat dilakukan pengukuran, akan tetapi berdasarkan peraturan perundang-undangan serta pandangan informan untuk menjawab permasalahan pada penelitian ini.³¹

Analisis kualitatif menghasilkan data yang dinyatakan oleh sasaran penelitian yang bersangkutan secara tertulis, lisan dan perilaku nyata.³² Setelah itu ditarik kesimpulan dengan menggunakan metode deduktif, yaitu menyimpulkan pengetahuan-pengetahuan konkrit mengenai kaidah yang benar dan tepat untuk diterapkan dalam menyelesaikan suatu permasalahan (perkara) tertentu.³³ Dengan begitu, kesimpulan yang didapat berupa apakah permasalahan atau perkara tertentu telah sesuai atau tidak dengan pengetahuan-pengetahuan konkrit yang diyakini.

³¹ Sri Mamudji, *Metode Penelitian dan Penulisan Hukum*, Jakarta; Badan penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2005, hal 67.

³² *Ibid*, hal 68.

³³ Bambang Sunggono, *Metodologi Penelitian Hukum*, Jakarta; Raja Grafindo Persada, 1996, hal 73.

BAB II

PENGATURAN HUKUM TENTANG KEWENANGAN PENYIDIKAN OLEH PENYIDIK PEGAWAI NEGERI SIPIL (PPNS) TERHADAP WAJIB PAJAK YANG MELAKUKAN TINDAK PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN MENURUT UNDANG-UNDANG NO. 16 TAHUN 2009 TENTANG KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN (KUP)

A. Tinjauan Umum Tentang Penyidikan dan Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS)

Dalam suatu kasus yang berhubungan dengan tindak pidana tentu saja membutuhkan informasi atau data yang dianggap valid untuk menemukan fakta yang dilakukan oleh pihak berwajib. Di dalam kasus-kasus kejahatan yang ada saat ini banyak pelaku atau tersangka yang telah melakukan kejahatan melawan hukum atau tindak pidana, disinilah peran pihak berwajib atau yang terkait untuk menemukan siapa pelaku atau tersangka dalam satu kasus yaitu seperti penyidik kepolisian, PPNS, dll.³⁴ Penyidikan harus dilakukan oleh para penyidik guna mencari atau mengumpulkan barang bukti agar tercipta keadilan yang seadil-adilnya Pengertian penyidikan tercantum dalam Pasal 1 butir 2 KUHP yaitu:

“Penyidikan adalah serangkaian tindakan penyidik dalam hal dan menurut cara yang diatur dalam undang-undang ini untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tentang pidana yang terjadi dan guna menemukan tersangkanya”.

Berdasarkan rumusan Pasal 1 butir 2 KUHP, unsur-unsur yang terkandung dalam pengertian penyidikan adalah:

- a. Penyidikan merupakan serangkaian tindakan yang mengandung tindakan-tindakan yang antara satu dengan yang lain saling berhubungan;
- b. Penyidikan dilakukan oleh pejabat publik yang disebut penyidik;

³⁴ Siti Rahayu Kurnia. *Perpajakan Indonesia*, Yogyakarta: Graha Ilmu, 2013, hal 104.

- c. Penyidikan dilakukan dengan berdasarkan peraturan perundang-undangan.
- d. Tujuan penyidikan ialah mencari dan mengumpulkan bukti, yang dengan bukti itu membuat terang tindak pidana yang terjadi, dan menemukan tersangkanya.

Penyidikan merupakan tahapan penyelesaian perkara pidana setelah penyelidikan yang merupakan tahapan permulaan mencari ada atau tidaknya tindak pidana dalam suatu peristiwa. Ketika diketahui ada tindak pidana terjadi, maka saat itulah penyidikan dapat dilakukan berdasarkan hasil penyelidikan. Pada tindakan penyelidikan, penekanannya diletakkan pada tindakan “mencari dan menemukan” suatu “peristiwa” yang dianggap atau diduga sebagai tindakan pidana. Sedangkan pada penyidikan titik berat penekanannya diletakkan pada tindakan “mencari serta mengumpulkan bukti”. Penyidikan bertujuan membuat terang tindak pidana yang ditemukan dan juga menentukan pelakunya.³⁵

Dalam Pasal 1 butir ke-1 KUHAP disebutkan Penyidik adalah “Pejabat Polisi Negara Republik Indonesia atau pejabat pegawai negeri sipil tertentu yang diberi wewenang khusus oleh undang-undang untuk melakukan penyidikan. KUHAP lebih jauh lagi mengatur tentang penyidik dalam pasal 6, yang memberikan batasan pejabat penyidik dalam proses pidana. Adapun batasan pejabat dalam tahap penyidikan tersebut adalah pejabat penyidik POLRI dan Pejabat penyidik negeri sipil.”³⁶

Untuk menjadi seorang penyidik harus memenuhi beberapa syarat yang sudah ditentukan oleh undang-undang, karena penyidik harus sudah mengerti

³⁵ Adriani, *Akuntansi Pajak*. Jakarta: Salemba Empat, 2009. hal 89.

³⁶ Cooper et al. 2011. *Business Research Method*, Edisi kesebelas, penerbit McGraw-Hill, Boston.

hukum untuk melakukan proses penyidikan maka dari itu diperlukan penyidik yang mempunyai integritas yang baik agar penyidikan berjalan sesuai dengan prosedur yang ada. Apabila pejabat penyidik Polri berpangkat rendah tidak bisa ditunjuk atau dijadikan penyidik karena mereka masih dianggap belum memenuhi syarat sebagai seorang penyidik dan ilmu yang didapatkan mengenai hukum masih kurang.

Penyidik Pegawai Negeri Sipil diatur dalam Pasal 6 ayat (1) huruf b KUHAP yaitu “Pegawai negeri sipil yang mempunyai fungsi dan wewenang sebagai penyidik. Pada dasarnya, wewenang yang dimiliki penyidik pegawai negeri sipil bersumber pada undang-undang pidana khusus, yang telah menetapkan sendiri pemberian wewenang penyidikan pada salah satu pasal peraturan perundang-undangan tentang tindak pidana khusus tersebut. Wewenang penyidikan yang dimiliki oleh pejabat pegawai negeri sipil hanya terbatas sepanjang yang menyangkut dengan tindak pidana yang diatur dalam undang-undang pidana khusus itu.”³⁷

Hal ini sesuai dengan pembatasan wewenang yang disebutkan dalam Pasal 7 ayat (2) KUHAP yang berbunyi:

“Penyidik pegawai negeri sipil sebagaimana dimaksud Pasal 6 ayat (1) huruf b mempunyai wewenang sesuai dengan undang-undang yang menjadi landasan hukumnya masing-masing dan dalam pelaksanaan tugasnya berada di bawah koordinasi dan pengawasan penyidik Polri”

Berdasarkan Pasal 1 angka 5 PP No. 43 Tahun 2012 tentang Tata cara Pelaksanaan Koordinasi, Pengawasan, dan Pembinaan Teknis Terhadap Kepolisian Khusus, Penyidik Pegawai Negeri Sipil dan Bentuk-bentuk

³⁷ Mardiasmo. *Perpajakan Edisi Revisi 2016*, Yogyakarta: Penerbit Andi, 2016. hal 45.

Pengamanan Swakarsa menyebutkan bahwa yang dimaksud dengan PPNS adalah Pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu yang berdasarkan peraturan perundang-undangan ditunjuk selaku Penyidik dan mempunyai wewenang untuk melakukan penyidikan tindak pidana dalam lingkup undang-undang yang menjadi dasar hukumnya masing-masing.³⁸

Berdasarkan hal tersebut diatas dapat disimpulkan bahwa, Penyidik PPNS merupakan penyidik dari pegawai negeri sipil yang dalam hal ini mempunyai tugas yang berbeda dengan penyidik kepolisian negara republik Indonesia. Penyidikan yang dilakukan adalah penyidikan tindak pidana tertentu, biasanya pidana tersebut bukan tindak pidana umum yang biasa ditangani oleh penyidik kepolisian. PPNS merupakan pejabat PNS yang ditunjuk dan diberi kewenangan untuk melakukan penyidikan dalam tindak pidana tertentu yang menjadi lingkup peraturan undang-undang yang menjadi dasar hukumnya. Oleh karena itu, instansi/lembaga atau badan pemerintah tertentu memiliki PPNS masing-masing. Dalam melaksanakan tugasnya PPNS diawasi serta harus berkoordinasi dengan penyidik Kepolisian.

Tugas dan kewenangan penyidikan yang ditentukan dalam KUHAP yaitu:

- a. Tugas Penyidik, Yang berwenang melakukan penyidikan dicantumkan dalam Pasal 6 KUHAP, namun pada prakteknya, sekarang ini terhadap beberapa tindak pidana tertentu ada penyidik-penyidik yang tidak disebutkan di dalam KUHAP. Untuk itu pada subbab ini akan dipaparkan siapa sajakah penyidik

³⁸ Andi Hamzah, *Asas-asas Hukum Pidana Edisi Revisi*. Jakarta: Rineka Cipta, 2008, hal 100

yang disebutkan di dalam KUHAP dan siapa saja yang juga yang merupakan penyidik namun tidak tercantum di dalam KUHAP.

Adapun tugas penyidik itu sendiri antara lain adalah:

- 1) Pertama, membuat berita acara tentang pelaksanaan tindakan sebagaimana dimaksud dalam pasal 75 KUHAP. (pasal 8 ayat (1) KUHAP
- 2) Kedua, menyerahkan berkas perkara kepada penuntut umum. (Pasal 8 ayat (2) KUHAP).
- 3) Ketiga, penyidik yang mengetahui, menerima laporan atau pengaduan tentang terjadinya suatu peristiwa yang patut diduga merupakan tindak pidana korupsi wajib segera melakukan penyidikan yang diperlukan (Pasal 106 KUHAP).
- 4) Keempat, menyerahkan tanggung jawab atas tersangka dan barang bukti kepada penuntut umum (Pasal 8 ayat (3) KUHAP),
- 5) Kelima, dalam hal penyidik telah mulai melakukan penyidikan suatu peristiwa yang merupakan tindak pidana, penyidik memberitahukan hal tersebut kepada penuntut umum. (Pasal 109 ayat (1) KUHAP).
- 6) Keenam, wajib segera menyerahkan berkas perkara penyidikan kepada penuntut umum, jika penyidikan dianggap telah selesai. (Pasal 110 ayat (1) KUHAP).
- 7) Ketujuh, dalam hal penuntut umum mengembalikan hasil penyidikan untuk dilengkapi, penyidik wajib segera melakukan penyidikan tambahan sesuai dengan petunjuk dari penuntut umum (Pasal 110 ayat (3) KUHAP).

- 8) Kedelapan, setelah menerima penyerahan tersangka, penyidik wajib melakukan pemeriksaan dan tindakan lain dalam rangka penyidikan (Pasal 112 ayat (2) KUHAP).
- 9) Kesembilan, Sebelum dimulainya pemeriksaan, penyidik wajib memberitahukan kepada orang yang disangka melakukan suatu tindak pidana korupsi, tentang haknya untuk mendapatkan bantuan hukum atau bahwa ia dalam perkaranya itu wajib didampingi oleh penasihat hukum (Pasal 114 KUHAP).
- 10) Kesepuluh, wajib memanggil dan memeriksa saksi yang menguntungkan bagi tersangka (Pasal 116 ayat (4) KUHAP).
- 11) Kesebelas, wajib mencatat dalam berita acara sesuai dengan kata yang dipergunakan oleh tersangka (Pasal 117 ayat (2) KUHAP).
- 12) Keduabelas, wajib menandatangani berita acara pemeriksaan tersangka dan atau saksi, setelah mereka menyetujui isinya (Pasal 118 ayat (2) KUHAP).
- 13) Ketigabelas, dalam hal tersangka ditahan dalam waktu satu hari setelah perintah penahanan dijalankan, penyidik harus mulai melakukan pemeriksaan (Pasal 122 KUHAP).
- 14) Keempatbelas, dalam rangka melakukan penggeledahan rumah, wajib terlebih dahulu menunjukkan tanda pengenalnya kepada tersangka atau keluarganya (Pasal 125 KUHAP).
- 15) Kelimabelas, membuat berita acara tentang jalannya dan hasil penggeledahan rumah (Pasal 126 ayat (1) KUHAP).

- 16) Keenambelan, membacakan terlebih dahulu berita acara tentang penggeledahan rumah kepada yang bersangkutan, kemudian diberi tanggal dan ditandatanganinya, tersangka atau keluarganya dan atau kepala desa atau ketua lingkungan dengan dua orang saksi (Pasal 126 ayat (2) KUHAP).
- 17) Ketujuhbelas, wajib menunjukkan tanda pengenalnya terlebih dahulu dalam hal melakukan penyitaan (Pasal 128 KUHAP).
- 18) Kedelapanbelas, memperlihatkan benda yang akan disita kepada keluarganya dan dapat minta keterangan tentang benda yang akan disita itu dengan disaksikan oleh Kepala Desa atau ketua lingkungan dengan dua orang saksi (Pasal 129 ayat (1) KUHAP).
- 19) Kesembilanbelas, Penyidik membuat berita acara penyitaan (Pasal 129 ayat (2) KUHAP).
- 20) Keduapuluh, menyampaikan turunan berita acara penyitaan kepada atasannya, keluarganya dan Kepala Desa (Pasal 129 ayat (4) KUHAP).
- 21) Keduapuluh satu, menandatangani benda sitaan sesaat setelah dibungkus (Pasal 130 ayat (1) KUHAP).³⁹

Tugas dari penyidik sudah sangat jelas disebutkan dalam KUHAP seperti yang disebutkan penulis diatas seperti membuat berita acara tentang pelaksanaan tindakan, menyerahkan berkas perkara, kepada penuntut umum, menerima laporan atau pengaduan tentang terjadinya peristiwa dan lain-lain. Menurut penulis kutipan yang telah dikutip ini memberikan penjelasan yang

³⁹ Ali Chaidir. *Hukum Pajak Elementer*, Eresco Bandung, 1993, hal 89.

sangat jelas karena berdasarkan undang-undang juga dan sangat jelas memberikan penjelasan mengenai tugas dari penyidik itu sendiri karena dimana tugas akhir penulis membahas mengenai penyidikan jadi harus mengetahui siapa itu penyidik dan apa tugasnya. Kutipan ini dirasa penulis jelas sehingga penulis mengutip tugas dari penyidik ini dari internet.

b. Kewenangan Penyidik

Pengertian kewenangan menurut kamus besar bahasa Indonesia (KBBI) adalah kekuasaan membuat keputusan memerintah dan melimpahkan tanggung jawab kepada orang lain. Berbicara kewenangan memang menarik, karena secara alamiah manusia sebagai makhluk sosial memiliki keinginan untuk diakui ekstensinya sekecil apapun dalam suatu komunitasnya, dan salah satu faktor yang mendukung keberadaan ekstensi tersebut adalah memiliki kewenangan. Secara pengertian bebas kewenangan adalah hak seorang individu untuk melakukan sesuatu tindakan dengan batas-batas tertentu dan diakui oleh individu lain dalam suatu kelompok tertentu.⁴⁰

Kewenangan dapat dimiliki oleh semua orang khususnya seseorang yang memiliki jabatan, mereka biasanya mempergunakan kewenangannya sesuai keinginan. Seperti dijelaskan diatas menurut kamus besar bahasa Indonesia, kewenangan bisa dilimpahkan kepada orang lain. Penulis mengutip pengertian kewenangan menurut kamus besar bahasa Indonesia karena sangat jelas pengertian dari kewenangan itu sendiri dan di dalam tugas akhir ini penulis membutuhkan pengertian kewenangan secara umum agar pembaca

⁴⁰ Ilyas, Wirawan B dan Burton, Richard. *Hukum Pajak: Teori, Analisis, dan Perkembangannya (Edisi 6)*. Jakarta: Salemba Empat, 2013, hal 67.

tugas akhir ini bisa mengerti apa itu kewenangan. Dalam pembahasan selanjutnya penulis menjelaskan tentang kewenangan dari seorang penyidik maka dari itu penulis mengutip pengertian kewenangan dari kamus besar bahasa Indonesia, agar pembaca lebih jelas dan mengerti mengenai kewenangan. Kemudian kewenangan dari penyidik adalah:⁴¹

1. Sesuai dengan pasal 7 ayat (1) KUHAP, penyidik berwenang untuk
 - a. Menerima laporan atau pengaduan dari seseorang tentang adanya tindak pidana;
 - b. Melakukan tindakan pertama pada saat di tempat kejadian;
 - c. Menyuruh berhenti seorang tersangka dan memeriksa tanda pengenal diri tersangka;
 - d. Melakukan penangkapan, penahanan, penggeledahan dan penyitaan;
 - e. Melakukan pemeriksaan dan penyitaan surat;
 - f. Mengambil sidik jari dan memotret seseorang;
 - g. Memanggil orang untuk diperiksa sebagai tersangka atau saksi (Pasal 7 ayat (1) jo Pasal 112 ayat (1) KUHAP);
 - h. Mendatangkan orang ahli yang diperlukan dalam hubungannya dengan pemeriksaan perkara;
 - i. Mengadakan tindakan lain menurut hukum yang bertanggung jawab;
2. Dalam hal dianggap perlu dapat meminta pendapat seorang ahli atau orang yang memiliki keahlian khusus (Pasal 120 KUHAP jo Pasal 133 ayat (1) KUHAP).

⁴¹ Diana, Anastasia dan Lilis Setaiawati. 2009. *Perpajakan Indonesia*, Konsep, aplikasi, dan Penentuan Praktisi. Yogyakarta: Andi.

3. Penyidik dapat mengabulkan permintaan tersangka, keluarga, atau penasihat hukum tersangka atas penahanan tersangka (Pasal 123 ayat (2) KUHAP).
4. Penyidik dapat mengadakan penjagaan atau penutupan tempat atau rumah yang digeledah demi keamanan dan ketertiban (Pasal 127 ayat (1) KUHAP).
5. Penyidik berhak memerintahkan setiap orang yang dianggap perlu tidaknya meninggalkan tempat tersebut selama penggeledahan berlangsung (Pasal 127 ayat (2) KUHAP).
6. Dalam hal timbul dugaan kuat ada surat palsu atau yang dipalsukan, penyidik dengan izin ketua pengadilan negeri setempat dapat datang atau dapat minta kepada pejabat penyimpan umum yang wajib dipenuhi, supaya ia mengirimkan surat asli yang disimpannya itu kepadanya untuk dipakai sebagai bahan perbandingan (Pasal 132 ayat (2) KUHAP)⁴².

Menurut pendapat penulis seorang penyidik memang tetap mempunyai kewenangan karena dalam undang-undangpun kewenangan dari seorang penyidik sudah jelas disebutkan diatas. Penyidik juga tidak sembarangan menerima laporan dari seorang pelapor apabila laporan tersebut tidak disertai bukti yang kuat, karena penyidik di sini harus mengetahui secara jelas bukti dari laporan seorang pelapor agar proses penyidikan bisa berjalan sesuai prosedur dan berjalan dengan baik. Maka dari itu diperlukan seorang penyidik yang mengerti akan hukum yang berlaku agar mereka bisa mengetahui apa kewenangan dari pelapor maupun

⁴² Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

kewenangan penyidik itu sendiri. Penulis mengutip kutipan diatas karena penulis merasa bahwa hal yang dijelaskan mengenai penyidik sangat lengkap sehingga itu menjadi bahan bersendiri dan tambahan ilmu bagi penulis.⁴³

Dalam melaksanakan tugasnya tersebut Penyidik wajib menjunjung tinggi hukum yang berlaku. Untuk itu Penyidik membuat berita acara pelaksanaan tindakan (Pasal 75 KUHAP) tentang:⁴⁴

1. Pemeriksaan tersangka;
2. Penangkapan;
3. Penahanan;
4. Penggeledahan;
5. Pemasukan rumah;
6. Penyitaan benda;
7. Pemeriksaan surat;
8. Pemeriksaan saksi;
9. Pemeriksaan tempat kejadian;
10. Pelaksanaan Penetapan dan Putusan Pengadilan
11. Pelaksanaan tindakan lain sesuai KUHAP.

Dengan penjelasan diatas peneliti menyimpulkan bahwa, di dalam menangani sebuah kasus kita harus tahu terlebih dahulu siapa pihak yang berwenang untuk melakukan penyidikan, karena sudah jelas dalam KUHAP siapa saja penyidik yang boleh melakukan penyidikan dalam sebuah kasus. Penyidik sangat penting dalam proses penyidikan karena untuk mengungkap kasus apa yang telah terjadi dan juga penyidik juga harus berkompeten dalam menjalankan

⁴³ Mardiasmo. 2011. *Perpajakan*, Edisi Revisi, Yogyakarta: Andi.

⁴⁴ Pasal 1 Undang-Undang No.28 Tahun 2007

tugasnya, tanpa ada penyidik seperti penyidik kepolisian republik Indonesia, PPNS, penyidik pembantu dan lain lain maka tidak akan berjalan dengan baik sebuah kasus atau tidak akan terungkap, di sinilah pentingnya penyidik dalam proses penyidikan seperti penyidikan terhadap tindak pidana perpajakan oleh penyidik pegawai negeri sipil (PPNS).

B. Tata Cara Dan Dasar Hukum Pengangkatan Penyidik Pegawai Negeri Sipil

Penyidik Pegawai Negeri Sipil atau PPNS adalah pejabat pegawai negeri sipil tertentu yang berdasarkan peraturan perundang-undangan ditunjuk selaku penyidik dan mempunyai wewenang untuk melakukan penyidikan tindak pidana dalam lingkup undang-undang yang menjadi dasar hukumnya masing-masing.

Berdasarkan UU No. 2 tahun 2002 tentang Kepolisian Penyidik Pegawai Negeri Sipil adalah salah satu pengemban fungsi kepolisian yang membantu Kepolisian Negara Republik Indonesia dan melaksanakan kewenangan berdasarkan Undang Undang masing-masing. PPNS Menjalankan penyidikan berdasarkan KUHAP tetapi berdasarkan kewenangan yang diberikan Undang Undang spesifik masing-masing Pejabat PPNS diangkat oleh Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia (cq Direktur Pidana Direktorat Jenderal Administrasi Hukum Umum), dan diawasi dan dibina oleh Kepolisian Negara Republik Indonesia (cq Biro Koordinasi dan Pengawasan PPNS, Badan Reserse Kriminal) dan bertanggungjawab kepada Pimpinan Kementerian/Lembaga/Daerah tempat PNS tersebut bernaung.⁴⁵

⁴⁵ Mohammad Zain. *Manajemen Perpajakan Edisi 3*, Jakarta: Salemba Empat. 2008, hal 134.

Berdasarkan Pasal 3A PP No. 54 tahun 2010, Untuk dapat diangkat sebagai pejabat PPNS, calon harus memenuhi persyaratan sebagai berikut:

1. masa kerja sebagai pegawai negeri sipil paling singkat 2 (dua) tahun;
2. berpangkat paling rendah Penata Muda/golongan III/a;
3. berpendidikan paling rendah sarjana hukum atau sarjana lain yang setara;
4. bertugas dibidang teknis operasional penegakan hukum;
5. sehat jasmani dan rohani yang dibuktikan dengan surat keterangan dokter pada rumah sakit pemerintah;
6. setiap unsur penilaian pelaksanaan pekerjaan dalam Daftar Penilaian Pelaksanaan Pekerjaan pegawai negeri sipil paling sedikit bernilai baik dalam 2 (dua) tahun terakhir; dan
7. mengikuti dan lulus pendidikan dan pelatihan di bidang penyidikan

Pasal 3B PP No.54 Tahun 2010 menyebutkan bahwa Kementerian / Lembaga yang akan memiliki Pejabat PPNS mengajukan nama-nama tersebut kepada Menteri Hukum dan HAM kemudian diajukan ke Kepala Kepolisian Negara Republik Indonesia Pasal 3C PP No 54 Tahun 2010 menyebutkan bahwa Penyidik Pegawai Negeri Sipil dididik melalui Lembaga Pendidikan Polri khususnya Pusat Pendidikan Reserse dan Kriminal Polri. Selain harus memenuhi syarat, Calon Pejabat PPNS harus mendapat pertimbangan dari Kapolri dan Jaksa Agung untuk dapat diangkat oleh Menteri Hukum dan HAM sebagai Pejabat PPNS.

Pelantikan dilakukan oleh Menteri/Direktorat Jenderal Administrasi Hukum Umum atau Pejabat lain untuk PPNS tingkat pusat

(Kementerian/Lembaga) dan oleh Kepala Kantor Wilayah Kemenkumham atau Pejabat lain untuk PPNS Daerah (Pasal 7 Ayat 3 Permenkumham M.HH.01.AH.09.01 tahun 2011) Sumpah pelantikannya yaitu sebagai berikut:

“Demi Allah, saya bersumpah/berjanji:

Bahwa saya, untuk diangkat menjadi pejabat penyidik pegawai negeri sipil, akan setia dan taat sepenuhnya pada Pancasila, Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, dan Negara Kesatuan Republik Indonesia serta pemerintah yang sah;

Bahwa saya, akan menaati segala peraturan perundang-undangan yang berlaku dan melaksanakan tugas kedinasan pejabat penyidik pegawai negeri sipil yang dipercayakan kepada saya dengan penuh pengabdian, kesadaran, dan tanggung jawab;

Bahwa saya, akan senantiasa menjunjung tinggi kehormatan negara, pemerintah dan martabat pejabat penyidik pegawai negeri sipil, serta akan senantiasa mengutamakan kepentingan masyarakat, bangsa dan negara daripada kepentingan saya sendiri, seseorang atau golongan;

Bahwa saya, akan bekerja dengan jujur, tertib, cermat dan bersemangat untuk kepentingan bangsa dan Negara Kesatuan Republik Indonesia dan tidak akan menerima pemberian berupa hadiah dan/atau janji-janji baik langsung maupun tidak langsung yang ada kaitannya dengan pekerjaan saya".

Dirjen atas nama Menteri Hukum dan HAM menerbitkan Kartu Tanda Anggota (Pasal 3F PP 54 2010 jo. Pasal 8 Permenkumham), dan diberitahukan apabila Pimpinan Kementerian Lembaga tempat PPNS bernaung akan melakukan mutasi kepada Pejabat PPNS (Pasal 3G PP 54 2010 jo. Pasal 9 Permenkumham), dan memberhentikan PPNS atas syarat-syarat tertentu (Pasal 33I PP 54 2010 jo. Pasal 12 Permenkumham).⁴⁶

PPNS bukan merupakan subordinasi dari lembaga Kepolisian yang merupakan bagian dari Sistem Peradilan Pidana (*Criminal Justice System*), akan

⁴⁶ Erly Suandy, *Hukum Pajak*, Jakarta, Salemba Empat, 2013. hal 56

tetapi PPNS diluar subsistem peradilan tidak boleh mengacaukan sistem peradilan pidana yang telah ada. Untuk itu diatur beberapa hal agar tidak terjadi tumpang tindih.

Penyidik sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 ayat (1) huruf b PP No.54 Tahun 2010, mempunyai wewenang sesuai dengan undang-undang yang menjadi dasar hukumnya ber masing-masing dan dalam pelaksanaan tugasnya berada dibawah koordinasi dan pengawasan penyidik tersebut dalam Pasal 6 ayat (1) huruf a. Untuk kepentingan penyidikan, penyidik Polri memberikan petunjuk kepada penyidik pegawai negeri sipil tertentu dan memberikan bantuan penyidikan yang diperlukan (Pasal 107 ayat (1) KUHAP).

Penyidik pegawai negeri sipil tertentu, harus melaporkan kepada penyidik Polri tentang adanya suatu tindak pidana yang sedang disidik, jika dari penyidikan itu oleh penyidik pegawai negeri sipil ditemukan bukti yang kuat untuk mengajukan tindak pidananya kepada penuntut umum (Pasal 107 ayat (2) KUHAP. Dalam hal dimulainya penyidikan, PPNS wajib terlebih dahulu memberitahukan dimulainya penyidikan kepada Penuntut Umum melalui Penyidik Polri dengan surat pemberitahuan dimulainya penyidikan (SPDP), kecuali undang-undang menentukan lain (Perkapolri No 6 Tahun 2010) tentang Manajemen Penyidikan Oleh Penyidik Pegawai Negeri Sipil.⁴⁷

Apabila penyidik pegawai negeri sipil telah selesai melakukan penyidikan, hasil penyidikan tersebut harus diserahkan kepada penuntut umum. Cara penyerahan hasil penyidikan tersebut kepada penuntut umum dilakukan penyidik

⁴⁷ Tunggul Anshari Setia. *Pengantar Hukum Pajak*, Malang: Bayumedia. 2006, hal 90.

pegawai negeri sipil melalui penyidik Polri (Pasal 107 ayat (3) KUHAP). Hal ini dilakukan melalui Surat Pemberitahuan Dimulainya Penyidikan (SPDP).

Apabila penyidik pegawai negeri sipil menghentikan penyidikan yang telah dilaporkan kepada penyidik Polri, penghentian penyidikan itu harus diberitahukan kepada penyidik Polri dan penuntut umum (Pasal 109 ayat (3) KUHAP).

Pelimpahan penyidikan dari PPNS kepada Penyidik Polri, dilaksanakan apabila (Pasal 46 Perkapolri No. 6 Tahun 2010. Peristiwa pidana yang ditangani, meliputi lebih dari satu wilayah hukum PPNS berdasarkan pertimbangan keamanan dan geografi, PPNS tidak dapat melakukan penyidikan; dan peristiwa pidana yang ditangani, merupakan gabungan tindak pidana tertentu dan tindak pidana umum, kecuali tindak pidana yang bukan merupakan kewenangan Penyidik Polri.⁴⁸

Berdasarkan aturan terbaru (PP 43 tahun 2012), Koordinasi di bidang operasional penyidikan dilaksanakan dengan cara (Pasal 9): menerima surat pemberitahuan dimulainya penyidikan dari PPNS serta meneruskan kepada Penuntut Umum sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan; merencanakan kegiatan dalam rangka pelaksanaan penyidikan bersama sesuai kewenangan masing-masing; memberikan bantuan teknis, taktis, tindakan upaya paksa, dan konsultasi penyidikan kepada PPNS; menerima berkas perkara hasil penyidikan dari PPNS dan meneruskan kepada Penuntut Umum sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan; menghadiri atau menyelenggarakan

⁴⁸ Moeljatno. *Asas-asas Hukum Pidana*. Jakarta: Bina Aksara. 1987, hal 39.

gelar perkara yang ditangani oleh PPNS; menerima pemberitahuan mengenai penghentian penyidikan dari PPNS dan diteruskan ke Penuntut Umum; tukar menukar data dan informasi mengenai dugaan tindak pidana yang penyidikannya dilakukan oleh PPNS; dan menghadiri rapat berkala yang diselenggarakan oleh PPNS.

Pengawasan Polisi terhadap kegiatan penyidikan yang dilakukan oleh PPNS yaitu (Pasal 14 PP 43 2012) tentang Tata cara pelaksanaan Koordinasi, Pengawasan Dan Pembinaan teknis Terhadap Kepolisian khusus Penyidik Pegawai Negeri Sipil, Dan bentuk bentuk pengamanan PAM Swakarsa.

PPNS dalam tugas kewenangannya juga melakukan gelar perkara; pemantauan proses penyidikan dan penyerahan berkas perkara; selain itu PPNS juga melaksanakan supervisi bersama kementerian/instansi yang memiliki PPNS atas permintaan pimpinan instansi PPNS; pendataan penanganan perkara oleh PPNS; atau analisis dan evaluasi pelaksanaan tugas penyidikan secara berkala.⁴⁹

C. Pengaturan Hukum Kewenangan Penyidikan Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) Terhadap Wajib Pajak Yang Melakukan Tindak Pidana XI Bidang Perpajakan Menurut UU No. 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (KUP)

Peraturan perundang-undangan yang menjadi landasan hukum bagi Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) disebutkan secara eksplisit dalam Pasal 1 angka (1) jo Pasal 6 ayat (1) huruf b Undang-undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana (KUHP). Pasal 1 angka (1) KUHP menyatakan bahwa penyidik adalah pejabat Polisi Negara Republik Indonesia atau Pejabat

⁴⁹ Zainal Abidin Farid. *Hukum Pidana I*, Jakarta: Sinar Grafika. 2007, hal 87.

Pegawai Negeri Sipil tertentu yang diberi wewenang khusus oleh undang-undang untuk melakukan penyidikan, sedangkan dalam Pasal 6 ayat (1) huruf b KUHAP disebutkan penyidik adalah Pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu yang diberi wewenang khusus oleh undang-undang.

Berdasarkan kedua pasal tersebut dapat dipahami bahwa yang dapat menjadi penyidik adalah Pejabat Polisi Negara Republik Indonesia (Polri) serta Pejabat Pegawai Negeri Sipil (PPNS) tertentu yang diberikan wewenang khusus oleh undang-undang. Penyidik Polri dalam menjalankan kewenangannya harus sesuai dengan ketentuan KUHAP serta memenuhi syarat kepangkatan. Kedudukan PPNS di Indonesia termasuk didalamnya PPNS tindak pidana di bidang perpajakan yang diakui dalam KUHAP, juga diakui kedudukannya dalam Pasal 2 Undang-undang Nomor 2 Tahun 2002 tentang Kepolisian Negara Republik Indonesia sebagaimana yang disebutkan bahwa kepolisian adalah salah satu fungsi pemerintahan di bidang pemeliharaan dan ketertiban masyarakat, penegakan hukum, perlindungan, pengayoman, dan pelayanan kepada masyarakat. Hal demikian juga dipertegas kembali dalam Pasal 3 Undang-undang Nomor 2 Tahun 2002 tentang Kepolisian Negara Republik Indonesia bahwa pengembalian fungsi kepolisian adalah Kepolisian Negara Republik Indonesia yang dibantu oleh kepolisian khusus, Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) dan/atau bentuk-bentuk pengamanan swakarsa.⁵⁰

Sehubungan dengan PPNS tindak pidana pajak diatur tegas dalam Pasal 1 angka 32 UU KUP yang menyebutkan bahwa Penyidik adalah Pejabat Pegawai

⁵⁰ Nur Hidayat. *Pemeriksaan Pajak*, Elex Media Komputinda, Jakarta, 2013, hal 100.

Negeri Sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik untuk melakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Kedudukan PPNS tindak pidana pajak dipertegas kembali dalam Pasal 44 ayat (1) UU KUP yang menyebutkan bahwa penyidikan tindak pidana perpajakan hanya dapat dilakukan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik tindak pidana di bidang perpajakan.⁵¹

Sehubungan dengan maksud Pasal 44 ayat (1) UU KUP diatas, maka kewenangan penyidikan Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) yang berada di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak dalam menyidik tindak pidana pajak mempunyai sifat monopoli, karena pasal tersebut menunjukkan bahwa untuk melakukan penyidikan tindak pidana pajak tersebut hanya dapat dilakukan oleh PPNS, sehingga penyidik Polri maupun penyidik yang bukan sebagai PPNS tindak pidana pajak tidak dapat melakukan penyidikan tindak pidana pajak. Dalam hal terjadinya penyidikan tindak pidana pajak yang dilakukan bukan oleh PPNS tindak pidana pajak, maka tindakan penyidikan tersebut melanggar peraturan yang berlaku, sehingga menjadi tindakan penyidikan yang tidak sah. Penyidik Pegawai Negeri Sipil di bidang perpajakan dalam melakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan harus sesuai dengan tugas, tanggung jawab dan wewenangnya.

Dapat dikatakan pula bahwa berdasarkan Pasal 44 ayat (1) Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-undang Nomor 6

⁵¹ Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 Tentang Tata Cara Perpajakan

Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan bahwa yang dapat bertindak menjadi penyidik tindak pidana pajak bukan semua Pegawai Negeri Sipil yang terdapat di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak, tetapi hanya Pegawai Negeri Sipil di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang mempunyai keahlian khusus sebagai penyidik serta telah diangkat dan ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak.⁵²

Pegawai Negeri Sipil yang ada di Direktorat Jenderal Pajak apabila ingin menjadi PPNS di bidang perpajakan diantaranya harus memenuhi persyaratan berikut.⁵³

1. Mengikuti seleksi tertulis yang diselenggarakan Direktorat Jenderal Pajak;
2. Mengikuti pendidikan dan lulus pelatihan (diklat) penyidikan yang diselenggarakan Direktorat Jenderal Pajak bekerjasama dengan Polri selama 2 (dua) bulan;
3. Setelah dinyatakan lulus diklat maka akan diterbitkan Surat Keputusan Menteri Hukum dan HAM untuk diangkat sebagai PPNS tindak pidana di bidang perpajakan;
4. Dilantik sebagai PPNS tindak pidana bidang perpajakan di Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak yang kedudukannya ada di provinsi tempat dimana yang bersangkutan ditugaskan.

PPNS tindak pidana pajak melaksanakan tugas, fungsi dan wewenangnya untuk melakukan penyidikan. Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan

⁵² Ivan Billy Tansuria. 2010. *Pokok-Pokok Ketentuan Umum Perpajakan*, Yogyakarta: Graha Ilmu, hal 41.

⁵³ Widi Widodo. *Moralitas Budaya dan Kepatuhan Pajak*. Bandung: Alfabeta, 2010, hal 56.

sebagaimana diatur dalam Pasal 1 angka 31 UU KUP disebutkan bahwa sebagai serangkaian tindakan yang dilakukan oleh penyidik untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tindak pidana di bidang perpajakan yang terjadi serta menemukan tersangkanya.

Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan penyidik pajak juga telah diperkuat pula dengan adanya Nota Kesepahaman (MoU) antara Direktorat Jenderal Pajak dengan Polri. Nota Kesepahaman (MoU) yang dibuat antara Direktorat Jenderal Pajak dengan Polri Nomor: Kep-81/PJ/2010 dan Nomor POL: B/7/11/2010 tertanggal 22 Februari 2010 tentang Penegakan Hukum di Bidang Perpajakan meliputi;⁵⁴

- a. Bantuan penyidikan dan pengamanan kepolisian dalam rangka penegakan hukum di bidang perpajakan
- b. Pertukaran data dan informasi;
- c. Pendidikan dan pelatihan yang diperlukan para pihak dan
- d. Penyuluhan di bidang perpajakan.

Kewenangan yang diberikan kepada PPNS merupakan kewenangan yang didasarkan pada peraturan perundang-undangan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 ayat (2) KUHAP yang menyatakan Penyidik Pegawai Negeri Sipil mempunyai wewenang sesuai dengan undang-undang yang menjadi dasar hukumnya masing-masing dan dalam pelaksanaan tugasnya berada dibawah koordinasi dan pengawasan penyidik Polri. Kewenangan yang dimiliki oleh PPNS

⁵⁴ Peraturan Pemerintah Direktorat Jenderal Pajak

sebenarnya berasal dari undang-undang diluar KUHP atau undang-undang yang memuat tindak pidana khusus.

Berdasarkan Pasal 44 ayat (2) UU KUP dapat dipahami bahwa kewenangan yang dimiliki penyidik tindak pidana pajak terbatas dalam rangka menjalankan penyidikan, penyidik pidana pajak tidak mempunyai kewenangan untuk melakukan penangkapan maupun penahanan sebagaimana yang ada dalam KUHAP, apabila PPNS tindak pidana pajak melakukan penangkapan maupun penahanan kepada wajib pajak yang melakukan tindak pidana di bidang perpajakan maka bertentangan dengan Pasal tersebut. Adanya pelanggaran terhadap ketentuan pasal tersebut dapat menimbulkan akibat hukum berupa penyidikan tidak sah. Berdasarkan hal tersebut, PPNS tindak pidana pajak sudah seharusnya hanya melakukan kewenangan yang sesuai perintah UU No.16 Tahun 2009 Tentang KUP.⁵⁵

⁵⁵ Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

BAB III

PELAKSANAAN PENYIDIKAN YANG DILAKUKAN OLEH PENYIDIK PEGAWAI NEGERI SIPIL (PPNS) TERHADAP TINDAK PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN

A. Pengertian Dan Dasar Hukum Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan

Tindak pidana bidang perpajakan adalah perbuatan yang diancam dengan pidana, yang bersifat melawan hukum yang berhubungan dengan kesalahan dan yang dilakukan oleh subyek hukum yang mampu bertanggungjawab dibidang perpajakan.

Berkaitan dengan hal tersebut, dalam Undang-Undang No.16 Tahun 2009 memberikan penjelasan tentang tindak pidana dibidang perpajakan telah dirumuskan dalam Pasal 39, bahwa yang dimaksud tindak pidana dibidang perpajakan adalah perbuatan subyek hukum yang dengan sengaja: tidak mendaftarkan diri, atau menyalahgunakan, atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak, atau tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau menolak untuk dilakukan pemeriksaan, atau memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah olah benar; atau tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lainnya, atau tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.⁵⁶

⁵⁶ Thomas Sumarsan. *Perpajakan Indonesia: Edisi 3*. Jakarta : PT.Indeks. 2013, hal 36.

Sistem pemungutan pajak yang berlaku menurut Undang-Undang perpajakan Nasional adalah sistem self assessment (perhitungan sendiri) dimana kepada wajib pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung sendiri pajak yang terhutang dan menyetorkan ke kas Negara. Dalam sistem ini tentu diperlukan kejujuran, dan tetap ada yang tidak jujur dalam menghitung pajaknya melalui pengisian surat pemberitahuan. Untuk itu Fiskus diberikan wewenang untuk melakukan pemeriksaan terhadap kebenaran dan Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) dari wajib pajak yang bersangkutan.⁵⁷

Sehubungan dengan hal tersebut, Tindakan pemeriksaan adalah tindakan yang dilakukan oleh petugas perpajakan (Fiskus) dalam rangka melaksanakan pemeriksaan terhadap wajib pajak, untuk mencari bahan-bahan dalam menetapkan jumlah pajak yang terutang dalam dan jumlah pajak yang harus dibayar. Mengenai dasar hukum tindakan pemeriksaan di perpajakan adalah mengenai Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, termasuk Peraturan Menkeu No. 239/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan, Permenkeu No. 129/PMK.03/2012 Tentang Tata Cara Permintaan Penghentian Penyidikan Tindak Pidana DI Bidang Perpajakan Untuk Kepentingan Penerimaan Negara. Ketentuan-ketentuan dari unsur-unsur tindak pidana di bidang pajak/perpajakan antara lain sebagai berikut:⁵⁸

⁵⁷ Sari Diana, 2013. *Konsep Dasar Perpajakan*. Yogyakarta: PT. Refika Aditama, hal 45.

⁵⁸ Peraturan Pemerintah No. 129/PMK.03/2012 Tentang Tata Cara Permintaan Penghentian Penyidikan Tindak Pidana DI Bidang Perpajakan

1. Tidak adanya perbuatan yang diwajibkan, seperti tidak menyampaikan SPT, atau adanya perbuatan yang dilarang, seperti memperlihatkan pembukuan yang palsu;
2. Berada dalam kaitan dengan masalah pajak
3. Dilakukan secara sengaja maupun tidak sengaja;
4. Secara melawan hukum: tidak memenuhi kewajiban hukum, ataupun melakukan sesuatu yang dilarang oleh hukum;
5. Dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

Memperhatikan beberapa unsur-unsur tindak pidana di bidang pajak/perpajakan telah sinkron seperti apa yang ditentukan dalam beberapa unsur tersebut memperlihatkan adanya kualifikasi yang berbeda satu dan yang lainnya. Tindak pidana yang diatur dalam Pasal 38 adalah terjadi karena kealpaan, sementara tindak pidana yang diatur dalam Pasal 39 terjadi karena kesengajaan. Menurut ketentuan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang KUP Pasal 42 tindak pidana tersebut dikategorikan sebagai pelanggaran dan kejahatan. Namun, dengan keluarnya UU No. 9 Tahun 1994 yang mengubah UU tentang KUP maka ketentuan Pasal 42 ini dihapuskan.⁵⁹

Sementara dalam Pasal 41 termuat baik tindak pidana yang terjadi karena kealpaan (ayat (1)) maupun yang terjadi karena kesengajaan (ayat (2)) di mana tindak pidana dalam pasal ini merupakan delik aduan.⁶⁰ Dalam kaitannya dengan pelaku tindak pidana, dari isi kedua pasal yang pertama ini seolah-olah yang melakukan tindak pidana di bidang pajak itu cenderung para wajib pajak, namun

⁵⁹ Andi Hamzah, 2008. *Hukum Acara Pidana Indonesia*. Jakarta: Sinar Grafika, hal 90.

⁶⁰ Lamintang. *Dasar-Dasar Hukum Pidana Indonesia*. Bandung: Citra Aditya Bakti 2011, hal 46.

menurut ketentuan Pasal 43, ketentuan Pasal 39, dan 39A tersebut berlaku juga bagi wakil, kuasa, atau pegawai dari wajib pajak, yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.

Ketentuan pidana yang diatur dalam Pasal 41 lebih diarahkan pada pejabat yang tidak memenuhi kewajiban untuk menjaga rahasia jabatan. Ketentuan dalam Pasal 41 A lebih tertuju pada pihak-pihak yang berhubungan dengan wajib pajak dalam kaitan dengan pemeriksaan, seperti: bank, notaris, konsultan pajak, akuntan publik, dan kantor administrasi di mana pada umumnya mereka mempunyai kewajiban menjaga kerahasiaan. Ketentuan Pasal 41B ditujukan kepada orang yang sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan atau menyembunyikan barang bukti, baik itu wajib pajak atau penanggung pajak maupun yang bukan wajib pajak atau penanggung pajak, misalnya karyawan, pemilik tanah yang disewa oleh wajib pajak, pemilik bangunan yang digunakan oleh perusahaan, dan Ketentuan Pasal 41C tertuju kepada pihak yang begitu luas, karena bisa mengarah kepada setiap orang yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajiban untuk memberikan data dan informasi yang berkaitan dengan perpajakan dengan Direktorat Jenderal Pajak.⁶¹

Data dan informasi yang berkaitan dengan perpajakan itu bisa bersumber dari instansi pemerintah, lembaga, asosiasi, dan pihak lain yang sangat diperlukan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Data dan informasi tersebut adalah data dan informasi orang pribadi atau badan yang dapat menggambarkan kegiatan atau

⁶¹ Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*. Bandung: Eresco, 1988, hal 90.

usaha, peredaran usaha, penghasilan dan/atau kekayaan yang bersangkutan, termasuk informasi mengenai nasabah debitur, data transaksi keuangan dan lalu lintas devisa, kartu kredit, serta laporan keuangan dan/atau laporan kegiatan usaha yang disampaikan kepada instansi lain di luar Direktorat Jenderal Pajak.⁶²

Ancaman pidana bisa juga tertuju kepada orang yang sengaja menyebabkan tidak terpenuhinya kewajiban pejabat dan pihak lain untuk memberikan data dan informasi yang berkaitan dengan perpajakan kepada Direktorat Jenderal Pajak. Ancaman pidana itu juga bisa ditujukan kepada orang yang dengan sengaja tidak memberikan data dan informasi yang diminta oleh Direktur Jenderal Pajak; atau kepada orang yang dengan sengaja menyalahgunakan data dan informasi perpajakan sehingga menimbulkan kerugian kepada negara. Dalam rangka pengawasan kepatuhan pelaksanaan kewajiban perpajakan sebagai konsekuensi penerapan sistem self-assessment memang diperlukan berbagai data, baik yang bersumber dari wajib pajak maupun dari luar diri wajib pajak. Data tersebut diharapkan lengkap, dan benar, sehingga dapat dijadikan dasar dalam penetapan dan kontrol terhadap pelaksanaan kewajiban perpajakan oleh wajib pajak atau penanggung pajak.⁶³

Penyelesaian perkara pidana di bidang pajak, penanganan perkara tersebut tidak melalui pengadilan pajak melainkan melalui pengadilan yang ada di lingkungan peradilan umum. Pembahasan ini dilatarbelakangi kenyataan bahwa sebagian masyarakat bertanya-tanya mengapa pengadilan pajak tidak menangani tindak pidana di bidang pajak. Sebagaimana kita ketahui, pengadilan pajak hanya

⁶² Simon Nahak. *Hukum Pidana Perpajakan*, Malang: Setara Press, 2014, hal 89.

⁶³ Siti Resmi. 2011. *Perpajakan: Teori dan Kasus, Edisi Enam*. Jakarta: Salemba Empat, hal 89.

terbatas menangani sengketa di bidang pajak baik berkaitan dengan banding maupun gugatan yang diajukan oleh wajib pajak atau penanggung pajak.⁶⁴

Peradilan di Indonesia sebagaimana diatur/termaktub pada Pasal 10 ayat (2) Undang-Undang No. 4 Tahun 2004 tentang Kekuasaan Kehakiman menentukan badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman yang berada di bawah Mahkamah Agung. Badan peradilan tersebut berada dalam lingkungan peradilan umum, peradilan agama, peradilan militer, dan peradilan tata usaha negara. Semua badan peradilan tersebut berpuncak pada Mahkamah Agung sebagai pengadilan tertinggi. Undang-undang tersebut segera disusul oleh beberapa undang-undang yang lain, satu di antaranya adalah Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1986 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2004 tentang Peradilan Umum.⁶⁵

Mengenai kewenangan pengadilan (kompetensi), Pasal 50 dari undang-undang tersebut menentukan bahwa: “Pengadilan Negeri bertugas dan berwenang memeriksa, memutus dan menyelesaikan perkara pidana dan perkara perdata di tingkat pertama.”

Sedangkan untuk kekuasaan dari Pengadilan Tinggi ditentukan oleh Pasal 51 sebagai berikut:

(1) Pengadilan Tinggi bertugas dan berwenang mengadili perkara pidana dan perkara perdata di tingkat banding.

⁶⁴ Rochim. *Modus Operandi Tindak Pidana Pajak*. Jakarta: Solusi Publishing, 2010, hal 56.

⁶⁵ *Ibid*, hal 56.

(2) Pengadilan Tinggi juga bertugas dan berwenang mengadili di tingkat pertama dan terakhir sengketa kewenangan mengadili antar Pengadilan Negeri di daerah hukumnya.

Untuk kedua pasal tersebut tidak terdapat penjelasan. Sementara dalam penjelasan umum butir 2 dari Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1986 ditentukan bahwa kekuasaan kehakiman di lingkungan Peradilan Umum dilaksanakan oleh Pengadilan Negeri dan Pengadilan Tinggi yang berpuncak pada Mahkamah Agung. Di samping itu, juga diatur lebih lanjut bahwa pengadilan di lingkungan peradilan umum sekaligus merupakan pengadilan untuk perkara tindak pidana ekonomi, perkara tindak pidana anak, perkara pelanggaran lalu-lintas jalan, dan perkara lainnya yang ditetapkan dengan undang-undang.⁶⁶

Dengan mendasarkan pada ketentuan di atas, terhadap perkara yang kompetensi dari pengadilan dalam lingkungan peradilan umum. Dalam hal ini, apabila terjadi tindak pidana di bidang perpajakan maka penyelesaiannya dilakukan melalui peradilan pidana yang ditangani secara berjenjang dari Pengadilan Negeri. Sebagai landasan berpijak dalam penyelesaian perkara pidana di bidang perpajakan selain menggunakan hukum formal Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, juga menggunakan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHP). Kedua ketentuan tersebut menggunakan asas *lex specialis derogat lex*

⁶⁶ Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa

generalis, di mana sepanjang tidak ditentukan secara khusus dalam ketentuan pajak, dalam hal ini KUP, maka yang berlaku adalah ketentuan KUHAP.⁶⁷

Penanganan terhadap tindak pidana di bidang pajak dapat berawal dari hasil analisis data, informasi, laporan, aduan, laporan pengamatan, maupun laporan pemeriksaan pajak. Jika terdapat indikasi tindak pidana di bidang pajak, maka dapat dilakukan pemeriksaan bukti permulaan. Laporan hasil pemeriksaan bukti permulaan dapat dilanjutkan dengan proses penyidikan. Yang dimaksud sebagai penyidikan menurut ketentuan Pasal 1 butir 2 dari KUHAP adalah: “serangkaian tindakan penyidik dalam hal dan menurut cara yang diatur dalam undang-undang untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tentang tindak pidana yang terjadi dan guna menemukan tersangkanya.”

Untuk bidang pajak, ketentuan Pasal 1 butir 31 dari Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 menyatakan sebagai berikut: “Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan adalah serangkaian tindakan yang dilakukan oleh penyidik untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tindak pidana di bidang perpajakan yang terjadi serta menemukan tersangkanya.

Penyidikan tentu dilakukan oleh penyidik. Penyidik di bidang pajak ditentukan dalam Pasal 1 butir 32 Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 “Penyidik adalah pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik untuk

⁶⁷ McGee, Robert W. 2012. *The Ethics of Tax Evasion: Perspectives in Theory and Practice*. London: Springer.

melakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.”

Sementara Pasal 44 ayat (1) dari Undang-Undang tentang KUP menyebutkan: “Pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diangkat sebagai penyidik tindak pidana di bidang perpajakan oleh pejabat yang berwenang adalah penyidik tindak pidana di bidang perpajakan. Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dilaksanakan menurut ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Hukum Acara Pidana yang berlaku.”

Ketentuan-ketentuan tersebut menyiratkan bahwa penyidikan di bidang perpajakan merupakan serangkaian tindakan penyidik dalam mencari dan mengumpulkan bukti dengan tujuan agar tindak pidana itu menjadi terang, ditemukan tersangkanya. Menurut KUHAP penyidik dibedakan menjadi dua, yakni pejabat POLRI dan pejabat Penyidik Pegawai Negeri Sipil tertentu yang diberi wewenang khusus oleh undang-undang untuk melakukan penyidikan.⁶⁸

Setelah penyidikan dilakukan oleh penyidik di bidang perpajakan, dengan segera penyidik menyerahkan hasil penyidikannya kepada penuntut umum. Menurut Pasal 8 ayat (3) KUHAP penyerahan berkas perkara hasil penyidikan dilakukan melalui dua tahap, yakni: tahap pertama penyidik hanya menyerahkan berkas perkara, kemudian dalam hal penyidikan sudah dianggap selesai penyidik menyerahkan tanggung jawab atas tersangka dan barang bukti kepada penuntut umum. Selanjutnya memasuki fase penuntutan, yaitu suatu tindakan penuntut umum untuk melimpahkan perkara pidana ke Pengadilan Negeri yang berwenang

⁶⁸ Liberti Pandiangan. *Modernisasi Dan Reformasi Pelayanan Perpajakan Berdasarkan UU Terbaru*. Jakarta: PT Elek Media Komputindo, 2008, hal 30.

dalam hal dan menurut cara yang diatur dalam undang-undang dengan permintaan supaya diperiksa dan diputus oleh hakim di sidang pengadilan (Pasal 1 butir 7 KUHAP).

Penuntut umum adalah jaksa yang diberi wewenang undang-undang untuk melakukan penuntutan dan melaksanakan penetapan hakim. Penuntut umum inilah yang mempunyai kewenangan untuk menentukan apakah suatu perkara pidana di bidang perpajakan sudah dipandang lengkap sehingga dapat dilimpahkan ke pengadilan. Kepada Pengadilan mana pelimpahan itu dilakukan, dapat digunakan ketentuan Pasal 84 KUHAP sebagai acuannya, yakni pertama-tama ke Pengadilan Negeri yang wilayah hukumnya meliputi tempat dilakukannya tindak pidana di bidang perpajakan. Selanjutnya baru ke Pengadilan Negeri dalam daerah hukum tempat terdakwa bertempat tinggal, berdiam terakhir, di tempat terdakwa diketemukan atau ditahan dengan syarat sebagian besar atau kebanyakan saksi mempunyai tempat kediaman lebih dekat dengan Pengadilan Negeri tersebut.⁶⁹

B. Pertanggungjawaban Pidana Pelaku Tindak Pidana Perpajakan

Pertanggungjawaban pidana diartikan sebagai diteruskannya celaan yang obyektif yang ada pada perbuatan pidana dan secara subyektif memenuhi syarat untuk dapat dipidana karena perbuatannya itu. Maksud celaan obyektif adalah bahwa perbuatan yang dilakukan oleh seseorang memang merupakan suatu

⁶⁹ Rismawati Sudirman dan Antong Amirudin. 2016. *Perpajakan, Pendekatan, Teori dan Praktek*. Makassar: Empatdua Media, hal 95.

perbuatan yang dilarang. Indikatornya adalah perbuatan tersebut melawan hukum baik dalam arti melawan hukum formil maupun melawan hukum materiel.⁷⁰

Sedangkan maksud celaan subyektif menunjuk kepada orang yang melakukan perbuatan yang dilarang tadi. Sekalipun perbuatan yang dilarang telah dilakukan oleh seseorang, namun jika orang tersebut tidak dapat dicela karena pada dirinya tidak terdapat kesalahan, maka pertanggungjawaban pidana tidak mungkin ada. Dalam bahasa lain tapi memiliki esensi yang sama disebutkan oleh Chairul Huda bahwa dasar adanya pidana adalah azas legalitas, sedangkan dasar dapat dipidanya pembuat adalah asas kesalahan. Ini berarti bahwa pembuat tindak pidana hanya akan dipidana jika ia mempunyai kesalahan dalam melakukan tindak pidana tersebut. Kapan seseorang dikatakan mempunyai kesalahan menyangkut masalah pertanggungjawaban pidana. Oleh karena itu, pertanggungjawaban pidana adalah pertanggungjawaban orang terhadap tindak pidana yang dilakukannya. Tegasnya, yang dipertanggungjawabkan orang itu adalah tindak pidana yang dilakukannya. Terjadinya pertanggungjawaban pidana karena telah ada tindak pidana yang dilakukan oleh seseorang.

Pertanggungjawaban pidana pada hakekatnya merupakan suatu mekanisme yang dibangun oleh hukum pidana untuk bereaksi terhadap pelanggaran atas kesepakatan menolak suatu perbuatan tertentu.⁷¹

Khusus terkait celaan obyektif dan celaan subyektif ini, Sudarto mengatakan bahwa dipidanya seseorang tidaklah cukup apabila orang itu telah melakukan perbuatan yang ertentangan dengan hukum atau bersifat melawan

⁷⁰ Karianton Tampubolon. *Praktek, Gugatan dan Kasus-Kasus Pemeriksaan Pajak*, Jakarta: Indeks, 2013, hal 85.

⁷¹ *Ibid*, hal 85

hukum (celaan obyektif). Jadi meskipun perbuatan tersebut memenuhi rumusan delik dalam undang-undang dan tidak dibenarkan, namun hal tersebut belum memenuhi syarat penjatuhan pidana. Untuk pemidanaan masih perlu adanya syarat penjatuhan pidana, yaitu orang yang melakukan perbuatan itu mempunyai kesalahan atau bersalah (celaan subyektif). Orang tersebut harus dipertanggungjawabkan atas perbuatannya atau jika dilihat dari sudut perbuatannya, perbuatannya baru dapat dipertanggungjawabkan kepada orang tersebut.

Secara lebih rinci, pertanggungjawaban pidana, dalam arti dipidanya pembuat, terdapat beberapa syarat yang harus dipenuhi, yaitu:

1. Adanya suatu tindak pidana yang dilakukan oleh pelaku
2. Adanya unsur kesalahan berupa kesengajaan atau kealpaan;
3. Adanya pembuat yang mampu bertanggung jawab;
4. Tidak ada alasan pemaaf.

Berdasarkan uraian di atas, seseorang baru dapat dimintai pertanggungjawaban pidana jika sebelumnya orang tersebut telah terbukti melakukan perbuatan yang dilarang. Merupakan hal yang tidak mungkin jika terdapat seseorang yang dimintai pertanggungjawaban pidana sementara dia sendiri tidak melakukan perbuatan yang dilarang oleh hukum. Jika terjadi demikian, loncatan berfikir tidak dapat dielakkan dan pelanggaran terhadap hak asasi manusia juga tidak dapat dihindari. Dalam tindak pidana di bidang perpajakan, yang berpotensi sebagai pihak yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana adalah Wajib Pajak, baik seseorang maupun badan

hukum perusahaan yang didalamnya terdapat subyek hukum orang dan badan hukum.⁷²

Pertanggungjawaban pidana dalam tindak pidana bidang perpajakan terkait dengan adanya pertanggungjawaban pidana dari pelaku tindak pidana bidang perpajakan yang berhubungan dengan suatu wajib pajak Badan Hukum, yakni perusahaan atau korporasi, dimana dalam teori pertanggungjawaban pidana korporasi, dikenal ada dua macam doktrine, yaitu doktrine strict liability (tanggung jawab ketat atau tanggung jawab mutlak) dan doktrine vicarious liability (tanggung jawab pengganti).

Namun, karena persoalan pertanggungjawaban korporasi sedapat mungkin harus mempertimbangkan unsur kesalahan, maka sebagaimana dijelaskan oleh Muladi, muncul teori baru yang dipertahankan oleh Viscount Haldane yang dikenal dengan "*Theory of primary corporate criminal liability*" yang kemudian dikenal dengan sebutan "*Identification Theory*".⁷³

Ada tiga doktrine pertanggungjawaban korporasi yang masing-masing memiliki ciri dan pandangan yang berbeda, sebagai berikut:⁷⁴

1. Doktrin Identification Theory

Doktrin ini memandang bahwa perbuatan/delik dan kesalahan/sikap batin pejabat senior dipandang sebagai perbuatan dan dikumpulkan dari perbuatan dari sikap batin dari beberapa pejabat senior.

⁷² Chidir Ali. 1993. *Hukum Pajak Elementer*. Bandung: Eresco, hal 108.

⁷³ Nawawi Arief, Barda. 1984. *Hukum Pidana II*. Semarang: Badan Penyediaan Bahan Kuliah FH UNDIP.

⁷⁴ Charles Horngren, Thomas. 2011. *Financial Accounting Internasional Financial Reporting Standards*, Singapore: PEARSON.

Hal itu senada dengan yang dikemukakan oleh Peter Gilles yang menulis bahwa *“more specifically, the criminal act and state of mind of the senior officer may be treated as being the companys own act or mind, so as to create criminal liability in the company, The element of an offence may be collected from the conduct and mental states of several of its senior officers, in appropriate circumstances.*

Berdasarkan teori identification tersebut, maka semua tindakan atau tindak pidana yang dilakukan oleh orang-orang yang dapat diidentifikasi dengan organisasi/korporasi atau mereka yang disebut *“who constitute its directing mind will of the corporation”* (yaitu individu-individu seperti para pejabat atau pegawai yang mempunyai tingkatan manager, yang tugasnya tidak dibawah perintah atau arahan atasan dalam organisasi), dapat diidentifikasi sebagai perbuatan atau tindak pidana yang dilakukan oleh korporasi. Dengan demikian, pertanggungjawaban korporasi tidak didasarkan atas konsep pertanggungjawaban pengganti (*vicarious liability*).

2. Doktrin Vicarious Liability

Doktrin vicarious liability dapat diartikan bahwa seseorang yang tidak memiliki kesalahan pribadi, bertanggung jawab atas tindakan orang lain, atau dalam beberapa sumber sering disingkat dengan sebutan “pertanggungjawaban pengganti”.

Pertanggungjawaban seperti ini hampir semuanya ditujukan pada delik dalam undang-undang. doktrin vicarious liability diartikan bahwa pertanggungjawaban hukum seseorang atas perbuatan salah yang dilakukan

oleh orang lain (the legal responsibility of one person for the wrongful acts of another), sehingga menurut doktrin ini, majikan (employer) adalah pertanggungjawaban utama dari perbuatan-perbuatan para buruh/karyawan yang melakukan perbuatan itu dalam ruang lingkup tugas /pekerjaannya. Hal itu didasarkan pada “employ-ment principle” yang menyatakan bahwa “the servants act is he masters act in law” (tindakan pelayan adalah adalah yang bertindak profesional dalam hukum).

3. Doktrin Strict Liability

Menurut Romly Atmasasmita dalam doktrin strict liability pertanggungjawaban tidak harus mempertimbangkan adanya kesalahan. Karena dalam pertanggungjawaban korporasi, asas kesalahan tidaklah mutlak berlaku. Seseorang sudah dapat dipertanggungjawabkan untuk tindak pidana tertentu walaupun pada diri orang tersebut tidak ada kesalahan (mens rea) strict liability hampir sama dengan vicarious liability, karena kedua doktrin ini tidak mensyaratkan adanya mens rea atau kesalahan dari sipembuatnya. Namun, bedanya terletak pada pengenaan pertanggung jawaban pidana, dimana pada strict liability pertanggungjawaban pidana bersifat langsung, sedangkan pada vicarious liability pertanggungjawaban pidana tidak langsung.⁷⁵

Berdasarkan paparan tersebut, pada umumnya, tindak pidana hanya dapat dilakukan oleh manusia atau orang pribadi. Oleh karena itu, hukum pidana hanya mengenal orang seorang atau kelompok orang sebagai subyek hukum, yaitu

⁷⁵ Sony Devano. 2006. *Perpajakan: Konsep, Teori, dan Isu*. Jakarta: Kencana, hal 89.

sebagai pelaku tindak pidana. Hal ini dapat dilihat dengan rumusan Pasal-pasal KUHP yang menggunakan kata “barang siapa”, yang secara umum mengacu kepada orang atau manusia.

Perkembangan dibidang perpajakan, membawa dampak pada keterlibatan korporasi baik secara langsung maupun tidak langsung dalam perbuatan-perbuatan yang melanggar hukum yang mengakibatkan kerugian bagi kepentingan orang banyak ataupun negara berupa kerugian negara. Dengan besarnya dampak negatif yang terjadi akibat pelanggaran hukum yang dilakukan oleh korporasi, maka dalam hukum pidana mulai dikenal istilah korporasi sebagai subyek hukum yang harus mempertanggungjawabkan perbuatannya terdapat dalam peraturan perundang-undangan di luar KUHP, termasuk perubahan atas Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.⁷⁶

Uraian tersebut di atas jika dicermati, maka dalam kaitannya dengan terjadinya tindak pidana di bidang Perpajakan, terdapat beberapa bentuk pertanggungjawaban pidana dari pelaku tindak pidana dibidang perpajakan yang meliputi sebagai berikut :

1. Tanggung Jawab Pidana Bagi Wajib Pajak (Perorangan dan Badan Hukum) yang melakukan Tindak Pidana Perpajakan;
2. Tanggung Jawab Pidana Bagi Pegawai / Pejabat Direktorat Jenderal Perpajakan Yang Melakukan Tindak Pidana Perpajakan;
3. Tanggung Jawab Pidana Pihak Ketiga Yang Melakukan Tindak Pidana Perpajakan.

⁷⁶ Kuffal. 2005. *Penerapan KUHP Dalam Praktik Hukum*. Malang: UMM Press, hal 167.

Tanggungjawab tindak pidana perpajakan merupakan tanggung jawab berdasarkan kesalahan (liability based on fault atau culpability). Wajib Pajak (WP) perorangan secara jujur harus melaksanakan kewajibannya, karena apabila WP perorangan tidak melaksanakan kewajibannya maka pihak yang melanggar akan terkena sanksi pidana. Contoh mereka yang dalam hal ini tidak melaksanakan kewajibannya seperti pembangkang, pengemplang pajak, penghindaran pajak, pengelak pajak, tanggungjawab pidana dibidang perpajakan selain oleh WP perorangan, juga oleh WP Badan Hukum (Perseroan, Perusahaan, Kumpulan, Yayasan, Koperasi).⁷⁷

Dalam hal tindak pidana perpajakan yang dilakukan korporasi, pertanggungjawaban pidana diberikan terhadap badan hukum atau korporasi, sama seperti yang dilakukan orang perorangan. Akan tetapi ada juga yang mengatakan, bahwa dalam tindak pidana yang dilakukan korporasi, yang bertanggungjawab adalah orang yang berada dalam organisasi badan hukum tersebut, yang bertanggungjawab atas jalannya kegiatan usaha badan hukum tersebut. Sehingga, orang tersebut dapat dimintai pertanggungjawaban atas tindak pidana yang dilakukan.

Penjelasan dalam angka 126 lampiran 1 UU NO. 12 Tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 82 dan Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5234) menentukan bahwa “tindak pidana dilakukan oleh orang perorangan atau korporasi. Pidana terhadap tindak pidana yang dilakukan oleh

⁷⁷ Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, Andi, Yogyakarta, 2002, hal 54.

korporasi dijatuhkan kepada: a) Badan hukum antara lain Perseroan, Perkumpulan, Yayasan, atau Korporasi, dan atau b) Pemberi perintah untuk melakukan tindak pidana atau yang bertindak sebagai pimpinan dalam melakukan tindak pidana.⁷⁸

Pertanggungjawaban pidana dalam uraian ketentuan tersebut, apabila dikaitkan dengan tindak pidana di bidang perpajakan dengan teori pertanggungjawaban pidana (criminal liability)-baik dalam perspektif Identifications Theory, Vicarious Liability, maupun Strict Liability, maka terdapat beberapa pihak yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana, baik pimpinan perusahaan korporasi (factual leader) dan pemberi perintah (instrumentation giver). Keduanya dapat dikenakan sanksi secara bersamaan. Sanksi pidana tersebut bukan karena perbuatan fisik, akan tetapi berdasarkan jabatan yang diembannya di dalam suatu perusahaan.

Berdasarkan teori identifikasi (Identifications Theory), penguruslah yang harus bertanggungjawab ketika suatu korporasi melakukan tindak pidana. Dalam hal ini, berlaku asas *societas/universitas delinquere non potest*. Artinya korporasi tidak bisa dimintai pertanggungjawaban, karena tidak bisa dipersalahkan atas perbuatan tercela dari pengurus atau karyawannya. Jadi, teori ini tidak diakui dalam pertanggungjawaban pidana terhadap tindak pidana di bidang perpajakan Indonesia. Sebab, UU Perubahan Ketiga atas UU KUP menyatakan adanya

⁷⁸ Suparno, *Hukum Pajak Satu Sketsa Asas*, Pustaka Magister, Semarang. 2012, hal 106.

beberapa pihak yang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana apabila terjadi tindak pidana di bidang perpajakan yang meliputi:⁷⁹

- a. Wajib Pajak orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan (Pasal 1 ayat (2), Pasal 13 A, 38, 39, 39A, 40);
- b. Pegawai/Pejabat (Pasal 34, 36 A ayat (3) dan ayat (4), 41 ayat (1) dan ayat (2);
- c. Badan, sekumpulan orang/modal yang merupakan satu kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi Perusahaan Terbatas, Perseroan Komanditer, Perseroan lainnya, Badan Usaha Milik Negara atau Badan Usaha Milik Daerah dengan nama dalam bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi masa, organisasi sosial politik atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap (Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 32, 38, 39, 39 A);
- d. Pihak ketiga meliputi, bank, akuntan publik, notaris, konsultan pajak, kantor administrasi, instansi pemerintah, lembaga asosiasi (Pasal 35 dan 35 A); dan
- e. Setiap orang yang menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.....(Pasal 41 B)

Dalam model Vicarious Liability korporasi sebagai pembuat dan pengurus yang bertanggungjawab. Maka, yang dipandang sebagai korporasi adalah apa yang dilakukan oleh alat perlengkapan korporasi menurut wewenang berdasarkan

⁷⁹ Adi Suryo. 2003. *Perpajakan Indonesia*. Yogyakarta: Unit Penerbitan dan Percetakan AMP YKPN, hal 90.

anggaran dasarnya. Sifat dari perbuatan yang menjadi tindak pidana itu adalah “ompersoomlijk”. Orang yang memimpin korporasi bertanggungjawab secara pidana, terlepas apakah ia tahu atau tidak tentang dilakukannya perbuatan itu. Model ini sudah tidak mempertimbangkan adanya asas kesalahan (*mens rea*) dalam perbuatan pidana untuk dapat dipertanggungjawabkan oleh pengurus suatu korporasi (*vicarious liability*). Apabila terjadi pelaku tindak pidana perpajakan, model pertanggungjawaban ini dapat berlaku, khususnya pada bentuk tindak pidana perpajakan yang diatur dalam Pasal 38, 39, 39A, 40 dan 41. UU No.16 Tahun 2009 Tentang KUP.

Sedangkan, dalam model *Strict Liability*, korporasi yang berbuat dan korporasi yang bertanggungjawab. Jika pengurusnya saja yang dapat dipidana, maka hal itu tidak cukup. Oleh karena itu, sangat mungkin untuk memidanakan korporasi dan pengurus sekaligus. Model pertanggungjawaban ini secara jelas dianut dalam kebijakan pertanggungjawaban terhadap pelaku tindak pidana perpajakan. Jadi, tidak hanya perorangan (pengurus perusahaan) saja yang dapat diminta pertanggungjawaban pidana, tetapi terhadap perusahaannya pun dapat diminta pertanggungjawaban pidana.⁸⁰

Pembenaran atas dianutnya pertanggungjawaban langsung (*strict liability*) didasarkan atas beberapa hal sebagai berikut:

- a. Atas dasar falsafah integralistik, yaitu segala sesuatu hendaknya diukur atas dasar keseimbangan, keselarasan dan keserasian antara kepentingan individu dan kepentingan sosial;

⁸⁰ Nur Hidayat, *Pemeriksaan Pajak*, Elex Media Komputinda, Jakarta. 2013, hal 63.

- b. Atas dasar asas kekeluargaan dan gotong royong;
- c. Untuk memberantas sukses tanpa aturan (anomie of success);
- d. Untuk perlindungan Wajib Pajak;
- e. Untuk kemajuan teknologi.

Strict liability digunakan juga karena didasarkan pada pandangan, bahwa secara tegas, perusahaan adalah pelaku fungsional dan menerima keuntungan dari dilakukannya tindak pidana perpajakan, yang berupa penghindaran perpajakan. Sehingga, apabila tanggungjawab tindak pidana diberikan kepada korporasi saja, maka terhadap pelaku (pengurus) tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh korporasi, akan terjadi kekosongan pemidanaan. Oleh karena itu, pertanggungjawaban harus diberlakukan secara bersama (tanggung renteng).

Kebijakan Penetapan pemberian Sanksi pidana dalam tindak pidana perpajakan yang dimuat dalam ketentuan pidana perpajakan Bab VIII Pasal 38, 39, 39 A, 41 A, dan Pasal 41 C UU No.16 Tahun 2009 Tentang KUP adalah untuk memberikan efek nestapa kepada para pelaku tindak pidana perpajakan dengan tujuan tidak lagi mengulangi perbuatannya di kemudian hari.⁸¹

Seorang pelaku tindak pidana perpajakan diancam dengan pidana kurungan atau denda dan juga pidana penjara. Sanksi Pidana terhadap pelaku Tindak Pidana Perpajakan pada prinsipnya berorientasi pada pengembalian pendapatan pada penerimaan Negara, melalui tahap aplikasi dalam proses pidana terhadap wajib pajak selaku pelaku tindak pidana perpajakan. Pertimbangan hukum dari pemidanaan tersebut adalah karena wajib pajak telah merugikan

⁸¹ Muladi dan Dwidja Priyatno, *Pertanggung-jawaban Pidana Korporasi*, Kencana Prenada Media Group, Jakarta. 2010, hal 82.

pemasukan negara dari sektor penerimaan pajak dan oleh karena itu maka wajib pajak pelaku tindak pidana tersebut wajib mengganti kerugian negara tersebut atau pelaku tindak pidana perpajakan tersebut dijatuhi sanksi pidana penjara. Demi menjaga pendapatan Negara, maka rumusan pidana denda terhadap pelaku tindak pidana perpajakan oleh Wajib Pajak menjadi saksi utama (preimum remedium), sedangkan pidana penjara dirumuskan sebagai sanksi yang bersifat ultimum remedium (senjata pamungkas).⁸²

C. Pelaksanaan Penyidikan Yang Dilakukan Oleh Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PNS) Terhadap Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan

Penyidikan tindak pidana perpajakan membutuhkan waktu yang cukup lama dan panjang mulai dari mencari alat bukti sampai dengan menetapkan tersangka pelaku tindak pidana perpajakan. Selama masih dalam proses penyidikan maka wajib pajak yang diduga melakukan tindak pidana pajak tidak dapat disebutkan, hal ini berkaitan dengan rahasia jabatan yang tidak boleh dilanggar penyidik tindak pidana pajak, karena ada ancaman pidana jika ketentuan hukum tersebut dilanggar. PPNS tindak pidana di bidang perpajakan dalam melakukan penyidikan terhadap wajib pajak yang diduga melakukan tindak pidana di bidang perpajakan membutuhkan beberapa tahapan sebagai berikut:

1. Tahapan Pengamatan;
2. Tahapan Pemeriksaan Bukti Permulaan;
3. Tahap Penyidikan.

⁸² Muhammad Djafar Saidi. 2007. *Pembaharuan Hukum Pajak*. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, hal 110.

Tahapan pengamatan merupakan serangkaian kegiatan yang dilakukan oleh petugas pengamat untuk mencocokkan dengan kenyataan, membahas dan mengembangkan lebih lanjut informasi, data, laporan dan/atau pengaduan yang berisi petunjuk adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan. Setelah dilakukan pengamatan oleh Tim Pengamat, maka dibuatkan laporan pengamatan dapat digunakan sebagai dasar untuk dilakukannya tahapan pemeriksaan bukti permulaan.

Permulaan seseorang dinyatakan telah melakukan tindak pidana pajak apabila telah dilakukan pemeriksaan terlebih dahulu oleh pemeriksa pajak dan diperoleh bukti-bukti bahwa wajib pajak benar telah melakukan tindak pidana sebagaimana dimaksud Pasal 38 dan Pasal 39 UU KUP.⁸³

Pengertian dari bukti permulaan dapat dilihat pada Pasal 1 angka 26 UU No.28 Tahun 2007 tentang KUP bahwa bukti permulaan adalah keadaan, perbuatan, dan/atau bukti berupa keterangan, tulisan, atau benda yang dapat memberikan petunjuk adanya dugaan kuat bahwa sedang atau telah terjadi suatu tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan oleh siapa saja yang dapat merugikan keuangan negara.

Pasal 1 angka 27 UU No.16 Tahun 2009 tentang KUP, pemeriksaan bukti permulaan adalah pemeriksaan yang dilakukan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan.

⁸³ Marihot Pahala Siahaan. 2010. *Hukum Pajak Elementer*. Yogyakarta: Graha Ilmu. Hal 20.

Berdasarkan hal tersebut, Pemeriksaan bukti permulaan ini dapat meliputi dugaan perbuatan tindak pidana di bidang perpajakan dan modus operandinya, jenis pajak serta masa pajak, bagian tahun pajak, atau tahun pajak. Pemeriksaan bukti permulaan dapat dilakukan setelah adanya penerbitan Instruksi Pemeriksaan Bukti Permulaan tersebut dilanjutkan dengan diterbitkannya Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan (SPPBP). Tim Pemeriksa Bukti Permulaan yang menerima SPPBP ini selanjutnya melakukan tugasnya untuk memeriksa bukti permulaan kepada wajib pajak. Pemeriksa bukti permulaan ini perlu memberitahukan secara tertulis kepada Kantor Pelayanan Pajak dimana wajib terdaftar sebagai wajib pajak. Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan juga perlu disampaikan kepada wajib pajak yang bersangkutan.⁸⁴

Penyidikan tindak pidana pajak memiliki hukum acara pidana tersendiri dalam UU KUP serta peraturan pelaksanaan lainnya, namun dalam hal undang-undang maupun peraturan pelaksanaannya tersebut tidak mengaturnya, maka tata cara penyidikannya tetap berpedoman pada KUHAP sebagai aturan hukum acara pidana yang berlaku secara umum. Tahapan penyidikan tindak pidana pajak yang dilakukan PPNS tindak pidana pajak Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak tempat dimana tindak pidana perpajakan tersebut terjadi terhadap wajib pajak yang diduga melakukan tindak pidana pajak merupakan proses kelanjutan dari hasil pemeriksaan bukti permulaan yang mengindikasikan adanya dugaan tindak pidana di bidang perpajakan.⁸⁵

1. Pemberitahuan Dimulainya Penyidikan

⁸⁴ Penjelasan Umum butir 3 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, UU No mor 16 Tahun 2000, LN No. 126, TLN No. 3984, Tahun 2000

⁸⁵ *Ibid*, hal 24.

Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) tindak pidana di bidang perpajakan Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak tempat dimana tindak pidana perpajakan tersebut terjadi dalam menyidik wajib pajak yang diduga melakukan tindak pidana di bidang perpajakan harus dengan Surat Perintah Penyidikan (Sprindik) yang ditandatangani oleh Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak tempat dimana perkara tersebut terjadi apabila tidak ada Surat Perintah Penyidikan tersebut maka PPNS tindak pidana pajak Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak tempat dimana tindak pidana perpajakan tersebut terjadi tidak dapat melakukan penyidikan.

Pada saat memulai penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, maka ada kewajiban PPNS tindak pidana pajak Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak tempat dimana tindak pidana perpajakan tersebut terjadi untuk memberitahukan dimulainya tindakan penyidikan. Pemberitahuan tersebut disampaikan secara tertulis berupa Surat Pemberitahuan Dimulainya Penyidikan (SPDP) yang dilampirkan pula dengan laporan kejadian, sprindik dan instruksi penyidikan yang disampaikan kepada penuntut umum Kejaksaan Tinggi melalui seksi Koordinator dan Pengawas Penyidik Pegawai Negeri Sipil Direktorat Reserse dan Kriminal Khusus Kepolisian Daerah (seksi Korwas PPNS Ditreskrimsus Polda).⁸⁶

2. Pemanggilan

Pemanggilan yang dilakukan PPNS tindak pidana pajak Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak tempat dimana tindak pidana perpajakan tersebut

⁸⁶ Waluyo. 1994. *Tindak Pidana Perpajakan*. Jakarta: Pradya Paramitha. hal 95

terjadi dilakukan dalam bentuk tertulis, dengan demikian pemanggilan lisan tidak diperbolehkan. Surat panggilan tersebut dapat memuat status orang yang dipanggil, baik sebagai tersangka ataupun saksi, waktu dan tempat orang yang dipanggil harus menghadap. Surat panggilan yang dibuat PPNS tindak pidana di bidang perpajakan Kantor Wilayah DJP tempat dimana tindak pidana perpajakan tersebut terjadi biasanya disampaikan sendiri oleh PPNS tersebut, namun demikian juga bisa diserahkan oleh petugas yang ditunjuk Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak tempat dimana tindak pidana perpajakan tersebut terjadi.

PPNS tindak pidana di bidang perpajakan Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Jawa Tengah I tidak mempunyai wewenang untuk menangkap pelaku tindak pidana pajak termasuk wajib pajak yang diduga melakukan tindak pidana di bidang perpajakan. Hal tersebut sesuai dengan ketentuan UU KUP. Larangan penangkapan terhadap wajib pajak yang melakukan tindak pidana di bidang perpajakan tersebut juga sesuai dengan Surat Keputusan Menteri Kehakiman Republik Indonesia Nomor M.04 PW. 07.03 Tahun 1984 mengatur bahwa PPNS tidak memiliki kewenangan untuk melakukan penangkapan maupun penahanan. PPNS tindak pidana pajak Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak dalam hal hendak melakukan penangkapan terhadap wajib pajak yang diduga melakukan tindak pidana pajak dapat memohon bantuan kepada seksi Korwas PPNS Ditreskrimsus Polda

Sesuai dengan pembatasan kewenangan yang ada dalam UU KUP tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang tidak memberikan kewenangan

untuk menahan wajib pajak yang diduga melakukan tindak pidana pajak. Berkaitan dengan penyidikan yang membutuhkan penahanan maka yang dapat dilakukan PPNS tindak pidana pajak Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Jawa Tengah I berupa mengajukan permohonan penahanan kepada seksi Korwas PPNS Ditreskrimsus Polda Jateng. Permohonan penahanan disertai dengan Laporan Kemajuan Pelaksanaan Penyidikan serta alasan perlu dilakukannya penahanan.⁸⁷

Dasar kewenangan PPNS tindak pidana pajak Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Jawa Tengah I melakukan penggeledahan sesuai dengan wewenangnya dalam Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan Pasal 33 ayat (1) dan (2) KUHP, apabila diperlukan seksi Korwas PPNS Ditreskrimsus Polda Jateng dapat mendampingi PPNS tindak pidana pajak Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak untuk melakukan penggeledahan.⁸⁸

PPNS tindak pidana di bidang perpajakan Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak dalam melakukan penyitaan memerlukan surat izin dari Ketua Pengadilan Negeri dimana benda yang akan disita berada, dalam surat izin penyitaan tersebut harus jelas benda yang disita benar-benar ada hubungannya dengan tindak pidana di bidang perpajakan yang disangkakan. Barang-barang yang disita akan disimpan dalam Rumah Penyimpanan Barang Sitaan (Rupbasan).

⁸⁷ Prodjohamidjojo, Martimah. *Memahami Dasar-dasar Hukum Indonesia*. Jakarta: Pradnya Pramita. 1995, hal 60.

⁸⁸ Romli Atmasasmita, 1996, *Sistem Peradilan Pidana, Perpektif Ekstensialisme dan Abolisialisme*, Bandung: Bina Cipta, hal 112.

Barang-barang sitaan tersebut dapat digunakan sebagai barang bukti guna memperkuat proses pembuktian perkara di sidang pengadilan. Surat ijin penyitaan ini tidak diberlakukan secara mutlak karena ada pengecualiannya yaitu apabila terjadi kondisi lain yang tidak memerlukan surat ijin penyitaan dari Ketua Pengadilan Negeri tersebut karena keadaan yang sangat perlu dan mendesak bilamana penyidik harus segera bertindak dan tidak mungkin untuk mendapatkan surat ijin terlebih dahulu.

Tersangka Pemeriksaan tindak pidana pajak terhadap saksi/tersangka yang dituangkan dalam Berita Acara Pemeriksaan yang memuat identitas dari tersangka atau saksi berupa nama, umur, agama, jenis kelamin, hubungan darah antara saksi dengan tersangka. Maksud dari tidak diperkenankannya ada hubungan darah ini agar keterangan yang disampaikan saksi sesuai dengan apa yang ia lihat, ia dengar dan ia alami (objektif).

Berita Acara Pemeriksaan yang telah selesai maka PPNS tindak pidana di bidang perpajakan Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak berkewajiban untuk membacakan ulang atas keterangan yang disampaikan paraf oleh saksi/tersangka/ahli.⁸⁹

Administrasi penyidikan sebagai bentuk penatausahaan dan segala kelengkapan yang diisyaratkan undang-undang dalam proses penyidikan meliputi pencatatan, pelaporan, pendataan dan pengarsipan atau dokumen untuk menjamin ketertiban, kelancaran dan keseragaman administrasi baik untuk kepentingan peradilan, operasional maupun pengawasan penyidikan.

⁸⁹ Edy Suprianto, 2013. *Hukum Pajak Indonesia*. Jakarta: Graha Ilmu, hal 7.

Berkas perkara penyidikan atas wajib pajak yang melakukan tindak pidana di bidang perpajakan diantaranya meliputi:

- a. Sampul berkas perkara
- b. Isi berkas perkara;
 1. Resume
 2. Laporan kejadian
 3. Surat perintah penyidikan
 4. Surat perintah dimulainya penyidikan
 5. Berita acara pemeriksaan TKP
 6. Surat pemberitahuan dimulainya penyidikan
 7. Berita acara pemeriksaan saksi
 8. Berita acara pemeriksaan ahli
 9. Berita acara pemeriksaan tersangka
 10. Berita acara pengambilan sumpah saksi/ahli
 11. Surat panggilan
 12. Surat membawa tersangka atau saksi oleh PPNS
 13. Surat permintaan bantuan membawa tersangka/saksi
 14. Surat pemberitahuan permintaan bantuan membawa tersangka atau saksi
 15. Surat perintah membawa tersangka/saksi oleh Polri
 16. Surat permohonan penangkapan
 17. Surat perintah penangkapan
 18. Berita acara penangkapan
 19. Surat permohonan bantuan penahanan

20. Surat perintah penahanan
21. Berita acara penahanan
22. Surat pemberitahuan tentang penahanan tersangka
23. Surat permintaan penahanan tersangka
24. Berita acara pelaksanaan perpanjangan penahanan
25. Surat perintah penggeledahan
26. Surat permintaan ijin penggeledahan dari Ketua Pengadilan Negeri
27. Surat permintaan ijin sita
28. Surat penetapan dari Ketua Pengadilan Negeri mengenai sita
29. Surat perintah penyitaan
30. Berita acara penyitaan
31. Surat tanda penerimaan penyerahan barang bukti
32. Berita acara penitipan barang bukti surat panggilan
33. Surat penunjukan bantuan penasihat hukum
34. Surat pernyataan penolakan pendampingan penasihat hukum
35. Surat pernyataan didampingi penasihat hukum
36. Label barang bukti

Pemeriksaan penyidikan tindak pidana pajak yang telah selesai dilakukan maka PPNS tindak pidana di bidang perpajakan Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak masih mempunyai kewajiban untuk membuat berkas hasil penyidikan. Berkas hasil penyidikan tindak pidana pajak tersebut diberikan kepada penuntut umum Kejaksaan Tinggi melalui seksi Korwas PPNS

Ditreskrimsus Polda Penyerahan perkara dalam penyidikan tindak pidana pajak dapat dilakukan dengan 2 (dua) tahapan berikut ini:⁹⁰

1. Tahapan pertama yaitu penyidik hanya menyerahkan berkas perkara:
2. Tahapan kedua penyidik menyerahkan tersangka serta barang bukti kepada penuntut umum, apabila hasil penyidikan sudah dianggap lengkap atau biasa disebut dengan P-21 atau dalam waktu 14 hari sejak berkas hasil penyidikan diterima penuntut umum tidak mengembalikan berkas perkara kepada penyidik atau tidak ada suatu pernyataan apa-apa dari penuntut umum.

Penghentian penyidikan tindak pidana pajak harus sesuai dengan aturan hukum berlaku, sehingga PPNS tindak pidana di bidang perpajakan Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak tidak boleh sewenang-wenang berdasarkan unsur subjektifnya untuk menghentikan penyidikan tindak pidana pajak yang sedang ditanganinya. Penghentian penyidikan berdasarkan dasar hukum yang dibenarkan yang dijadikan pertimbangan-pertimbangan atau alasan-alasan yuridis untuk menghentikan penyidikan. Terdapat beberapa alasan yuridis penyidikan harus dihentikan, yaitu;

- a. Tidak cukup bukti;

Diberhentikannya penyidikan tindak pidana pajak ini apabila menurut keyakinan penyidik tindak pidana pajak bahwa bukti yang diperolehnya tidak cukup untuk membuktikan atas kesalahan yang dilakukan wajib pajak yang melakukan tindak pidana pajak (tersangka) ataupun bukti yang diperolehnya

⁹⁰ Kurniawan. *Upaya Hukum Terkait dengan Pemeriksaan, Penyidikan dan Penagihan Pajak*. Yogyakarta: Graha Ilmu. 2016, hal 120.

tersebut tidak cukup untuk menuntut tersangka. Perkara tersebut bukan tindak pidana di bidang perpajakan;

b. Perkara bukan tindak pidana pajak.

Penyidik tindak pidana pajak hanya berwenang untuk melakukan penyidikan terhadap tindak pidana pajak yang disebutkan dalam undang-undang perpajakan saja, sehingga segala jenis tindak pidana yang bukan sebagai tindak pidana pajak tidak dapat dilakukan upaya penyidikan oleh penyidik tindak pidana pajak.

c. Dihentikan demi hukum, karena:

1. Tersangka meninggal dunia

Wajib pajak yang melakukan tindak pidana pajak/tersangka yang meninggal dunia maka proses penyidikannya dapat dihentikan. Hal demikian sesuai dengan rumusan Pasal 77 KUHP yang berbunyi “Kewenangan menuntut pidana hapus jika terdakwa meninggal dunia”. Berkaitan dalam konteks penyidikan maka hal ini erat hubungannya dengan pertanggungjawaban pidana.

2. Daluarsa

Penyidikan tindak pidana pajak dapat dihentikan apabila telah daluarsa sebagaimana ketentuan Pasal 40 UU No.16 Tahun 2009 Tentang KUP bahwa tindak pidana pajak 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.

- d. Penuntut umum juga dapat menghentikan penyidikan demi kepentingan negara pemasukan keuangan negara karena wajib pajak ini saat dilakukannya penyidikan telah membayar kurang/tidak dibayar atas pajak yang diutangnya maupun wajib pajak telah menjalani sanksi administrasi berupa denda sebesar 4 (empat) kali dari pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang seharusnya tidak dikembalikan

Penyidikan yang sedang dilakukan PPNS tindak pidana di bidang perpajakan Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Jawa Tengah I bisa dilimpahkan ke penyidik Polri apabila tindak pidana yang sedang ditanganinya tersebut sudah memasuki undang-undang diluar perpajakan atau tindak pidana yang ditanganinya ternyata bukan termasuk tindak pidana pajak.⁹¹

⁹¹ Muladi dan Dwidja Priyatno, *Pertanggung-jawaban Pidana Korporasi*, Kencana Prenada Media Group, Jakarta. 2010, hal 95.

BAB V

KESIMPULAN DAN SARAN

A. Kesimpulan

1. Pengaturan hukum Tentang Kewenangan Penyidikan oleh PPNS terhadap wajib pajak yang melakukan tindak pidana di bidang perpajakan menurut UU No.16 Tahun 2009 tentang KUP bersumber dari ketentuan hukum yang termuat dalam Pasal 1 angka 32, Pasal 44 ayat 1 dan ayat 2 UU No 16 Tahun 2009, Pasal 3 ayat 1 huruf b UU No.2 Tahun 2002 tentang kepolisian negara Republik Indonesia menyebutkan bahwa, Pengembangan fungsi kepolisian adalah Kepolisian Negara Republik Indonesia yang dibantu oleh Penyidik Pegawai Negeri Sipil, Nota Kesepahaman (MoU) No. Kep-81/PJ/2010, No. Pol B/7/11/2010 tentang penegakan hukum di bidang tindak pidana perpajakan, dan Pasal 7 ayat 2 KUHP.
2. Pelaksanaan penyidikan yang dilakukan oleh penyidik pegawai negeri sipil (PPNS) Terhadap Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan diawali dengan tahap pengamatan yang mengamati, mencocokkan dan mengumpulkan data dan fakta lapangan yang mengindikasikan adanya tindak pidana perpajakan, tahap pemeriksaan bukti permulaan yaitu tahap penyidik melakukan pemeriksaan terhadap bukti permulaan untuk mengumpulkan alat bukti di lapangan sebagai bukti permulaan yang cukup kuat untuk meningkatkan tahap pemeriksaan menjadi tahap penyidikan. Tahap penyidikan adalah serangkaian tindakan penyidik untuk melakukan penyidikan terhadap tindak pidana perpajakan yang terjadi dan

berkoordinasi dengan penyidik polri untuk melengkapi berkas berkas alat bukti agar dapat diserahkan kepada penuntut umum.

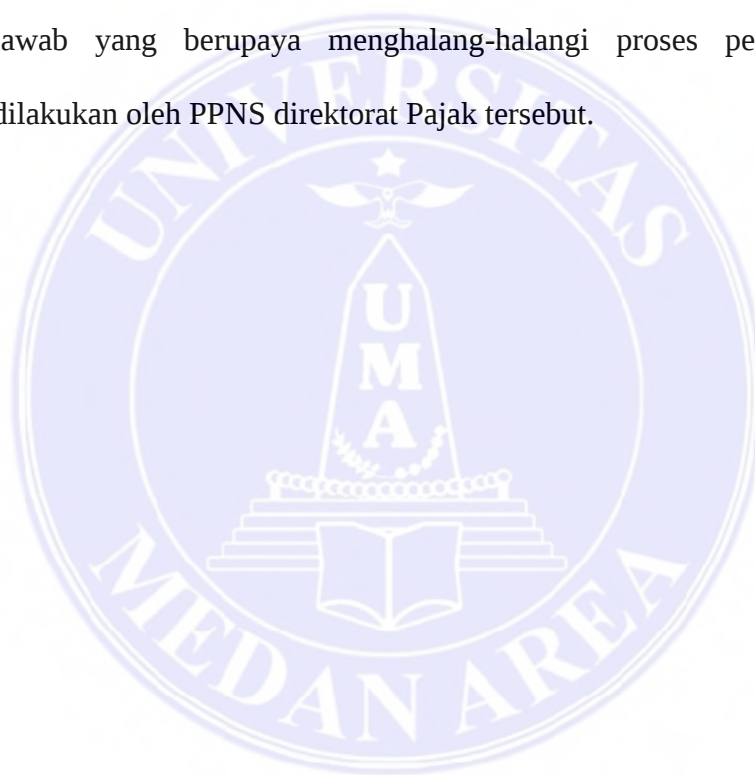
3. Kedudukan hukum PPNS Direktorat Pajak dalam melakukan penyidikan tindak pidana perpajakan adalah merupakan bagian dari penyidik Polri untuk melakukan penyidikan berdasarkan pengetahuan dan keahlian khusus yang dimiliki PPNS tersebut sebagai bagian dari sistem peradilan pidana dalam melaksanakan penegakan hukum terhadap wajib pajak yang melakukan tindak pidana perpajakan, berdasarkan UU No 16 Tahun 2009 tentang KUP.

B. Saran

1. Hendaknya pengaturan hukum tentang PPNS Direktorat Pajak sebagai penyidik tindak pidana perpajakan dilakukan sinkronisasi peraturan yang sesuai dengan Pasal 3 ayat 1 huruf b UU No.2 Tahun 2002 tentang kepolisian negara Republik Indonesia menyebutkan bahwa, Pengembangan fungsi kepolisian adalah Kepolisian Negara Republik Indonesia yang dibantu oleh penyidik pegawai negeri sipil, sehingga tidak terjadi tumpang tindih dalam pelaksanaan kewenangannya dan juga menimbulkan hubungan koordinasi yang harmonis dengan penyidik Polri.
2. Hendaknya pelaksanaan penyidikan yang dilakukan oleh PPNS direktorat pajak dalam oenyidikan tindak pidana perpajakan lebih disederhanakan orosedur dan tata cara oenyidikannya sehingga lebih efektif dan efisien hasil penyidikannya dan tidak membutuhkan waktu yang cukup lama dalam proses penuntutannya di kejaksaan, dan penjatuhan sanksi nya

dalam persidangan di pengadilan, sehingga dapat diantisipasi pelaku tindak pidana tersebut terhindar atau melarikan diri dari proses hukum.

3. Hendaknya kedudukan hukum PPNS Direktorat Pajak termasuk hak dan kewenangannya diatur secara khusus dalam suatu peraturan oerundang-undangan yang khusus pula, untuk menghindarkan PPNS Direktorat pajak tersebut diintervensi oleh oknum-oknum penguasa yang tidak bertanggung jawab yang berupaya menghalang-halangi proses penyidikan yang dilakukan oleh PPNS direktorat Pajak tersebut.



DAFTAR PUSTAKA

Buku

- Ahmadi, Wiratni. 2006. *Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*, Bandung: PT. Rafika Aditama.
- Ali, Chidir. 1993. *Hukum Pajak Elementer*. Bandung: Eresco.
- Ali, Zainuddin, *Metode Penelitian Hukum*, Jakarta; Sinar Grafika, 2009.
- All , Achmad, *Menguak Tabir Hukum (suatu kajian filosoft dan sosiologi)*. Jakarta; Sinar Grafika, 2002.
- All, Zainuddin, *Filsafat Hukum*, Jakarta; Sinar Grafika, 2008.
- Asikin, Amiruddin dan Zainal, *Pengantar Metode Penelitian Hukum*, Jakarta; Raja Grafindo, Persada, 2006.
- Atmasasmita, Ramli, *Sekitar Masalah Korupsi aspek Nasional dan Aspek Internasional*, Jakarta: Mandar Maju, 2004.
- Atmasasmita, Romli. 1996, *Sistem Peradilan Pidana, Perpektif Ekstensialisme dan Abolisialisme*, Bandung: Bina Cipta.
- Bohari. 1995. *Pengantar Hukum Pajak*, Jakarta:Raja Grafindo Persada.
- Burton, Richard. 2009. *Kajian Aktual Perpajakan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Bwoga, Hanantha et.al. 2005. *Pemeriksaan Pajak di Indonesia*, Jakarta: PT. Grasindo.
- Cooper et al. 2011. *Business Reasearch Method*, Edisi kesebelas, penerbit McGraw-Hill, Boston.
- Devano, Sony. 2006. *Perpajakan: Konsep, Teori, dan Isu*. Jakarta: Kencana.
- Diana, Anastasia dan Lilis Setaiawati. 2009. *Perpajakan Indonesia, Konsep, aplikasi, dan Penentuan Praktisi*. Yogyakarta: Andi.
- Diana, Sari. 2013. *Konsep Dasar Perpajakan*. Yogyakarta: PT. Refika Aditama.
- Djafar Saidi, Muhammad. 2007. *Pembaharuan Hukum Pajak*. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada.

- Djamaluddin, Gede, *Hukum Pajak*, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Indonesia, 2012.
- Friedman, W. *Teori Dan Filsafat Hukum Dalam Buku Telaah Kasus Alas Teori-Teori Hukum, Diterjemahkan Dari Buku Aslinya Legal Theory, Terjemahan Muhammad*. Bandung; Mandar Maju, 1997.
- Hadi, Rusmanto, *Pengantar Hukum Pajak*, Mitra Ilmu; Surabaya, 2012.
- Hamzah, Andi. 2008. *Hukum Acara Pidana Indonesia*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Hardi. 2003. *Pemeriksaan Pajak*. Jakarta: Kharisma.
- Kamello, Tan, *Perkembangan Lembaga Jaminan Fidusia, Suatu Kajian Terhadap Pelaksanaan Jaminan Fidusia dalam Putusan Pengadilan di Sumatera Utara*, Disertasi, Medan Program Pascasarjana, Universitas Sumatera Utara, 2002.
- Kuffal. 2005. *Penerapan KUHAP Dalam Praktik Hukum*. Malang: UMM Press.
- Lawrence M. Friedman, *American Law*, New York-London; W.W. Norton & Company, 1984.
- Liang Gie, The, *Cara Bekerja Efisien*, Karya Kencana, Yogyakarta, 2001.
- Lubis, M. Soly, *Filsafat Ilmu dan Penelitian*, Bandung; Mandar Maju, 1994.
- Mamudji, Sri, *Metode Penelitian dan Penulisan Hukum*, Jakarta; Badan penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2005.
- Mertokusumo, Sudikno, *Mengenal Hukum: Suatu Pengantar*, Yogyakarta; Liberty, 2002.
- Muchsan, *Hukum Kepegawaian*, Bina Aksara, Jakarta, 2002.
- Nainggolan, S., *Pembinaan Pegawai Negeri Sipil*, Pertja Jakarta, 2007.
- Nasution, M. Arif, *Metodologi Penelitian*, Medan; Fisip USU Press, 2008.
- Nugroho, Dwi. Adrianto. 2010. *Hukum Pidana Pajak Indonesia*. Bandung: PT. Citra Aditya Bakti.
- Pandiangan, Liberti, L. Toruan, Rayendra, 2008, *Modernisasi & Reformasi Pelayanan Perpajakan*, Jakarta: Elex Media Komputindo.
- Priantara, Diaz. 2012. *Perpajakan Indonesia*. Jakarta: Mitra Wacana Media.

- Pudyatmoko, Y. Sri. 2007. *Penegakan dan Perlindungan Hukum*, Jakarta: Salemba Empat.
- Resmi, Siti. 2011. *Perpajakan: Teori dan Kasus, Edisi Enam*. Jakarta: Salemba Empat.
- Rosdiana dan Irianto, 2012. *Pengantar Ilmu Pajak: Kebijakan dan Impelemntasi di Indonesia*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.
- Sari, Diana, *Konsep Dasar Perpajakan*, Refika Aditama; Bandung, 2013.
- Sinamo, Nomensen, *Metode Penelitian Hukum dalam Teori dan Praktek*, Jakarta; Bumi Intitama Sejahtera, 2010.
- Soekanto, Soerjono dan Sri Mamudji, *Penelitian Normatif*, Jakarta; UI Press, 2001.
- Soemitro, Rochmat, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Eresco; Bandung, 2006.
- Suandy, Erly, *Hukum Pajak*, Salemba Empat; Jakarta, 2010.
- Sudarto, 1986, *Hukum dan Hukum Pidana*, Bandung: Alumni.
- Sudirman, Rismawati dan Antong, Amirudin. 2016. *Perpajakan, Pendekatan, Teori dan Praktek*. Makassar: Empatdua Media.
- Sunggono, Bambang, *Metodologi Penelitian Hukum*, Jakarta; Raja Grafindo Persada, 1996.
- Suprianto, Edy. 2013. *Hukum Pajak Indonesia*. Jakarta: Graha Ilmu.
- Suryo, Adi. 2003. *Perpajakan Indonesia*. Yogyakarta: Unit Penerbitan dan Percetakan AMP YKPN.
- Viola, *Pengampunan Pajak, Pengertian dan Jenisnya*, Ghalia, Indonesia; Jakarta, 2012.
- Waluyo, Bambang, *Metode Penelitian Hukum*, Semarang; PT. Ghalia Indonesia, 1996.
- Waluyo, *Perpajakan Indonesia, Buku I, Edisi 9*, Salemba Empat; Jakarta, 2010.
- Wuisman, J.J.J. M. dalam M. Hisyam, *Penelitian Ilmu-Ilmu Sosial, Asas-Asas*, Jakarta; FE UI, 1991.

Jurnal

Rizkan, *et., al.* 2016. The Principles of Law to Resolve Disharmony of Regulations in the Calculation of Financial Loss to the State. Journal AIC Unsyiah. Banda Aceh.

