

RESEARCH ARTICLE

**ANALISA YURIDIS TERHADAP ASAS LEX  
SPECIALIS SYSTEMATIS DALAM TINDAK  
PIDANA PERPAJAKAN (STUDI KASUS  
PUTUSAN No.95/Pid.Sus-TPK/2021/PN.Smg  
ATAS NAMA ASRI MURWANI)**

Nana Rosita Sari, SH<sup>1</sup>, Fahmy Asyhari, SH, MH<sup>2</sup>

Universitas Sebelas Maret

✉ [nanarositasari@gmail.com](mailto:nanarositasari@gmail.com), [nanarosita886@gmail.com](mailto:nanarosita886@gmail.com), [fahmy\\_asyhari@yahoo.com](mailto:fahmy_asyhari@yahoo.com)

**ABSTRACT**

*State income sourced from taxpayers is a significant income for the development of the Unitary State of the Republic of Indonesia. Taxes are the main source of state revenues used to finance state expenditures, but corruption in the taxation sector is very detrimental to the potential for state revenues and reduces the state's ability to finance welfare programs. The results of the study show that first, the application of material criminal law in corruption in the taxation sector in the criminal case No. 28 of 2007 concerning the Third Amendment to Law no. 6 of 1983 concerning General Provisions and Tax Procedures, especially in the element of error (intentional) and the element of every person, where the perpetrator is a taxpayer. Second, the position of the Lex Specialis Systematic principle in Law no. 28 of 2007 concerning General Provisions of Taxation in Tax Crimes that result in state losses where the state finances that are the object of criminal acts in the taxation sector are finances in the taxation sector, then a tax crime is imposed. As for state finances sourced from tax funds that have been included in the state financial inventory (APBN/APBD) are state finances (meaning there are no more tax disputes), then state finances are no longer the domain of tax crimes but criminal acts. corruption. However, the investigating prosecutor does not use the tax law but uses the law on eradicating corruption. The law on eradicating criminal acts of corruption as well as other laws that regulate criminal provisions in the field of state finance (lex specialis) do not necessarily apply in the taxation sector, but must apply the criminal provisions contained in the tax law (lex specialis systematis). The Taxation Law (lex Specialis Systematis) applies to certain legal subjects, namely taxpayers as stipulated in the provisions of the tax law. Meanwhile, the law on eradicating corruption is a lex specialis of the Criminal Code which is addressed to everyone who fulfills the elements of a criminal act of corruption.*

**Keywords:** *Tax crime, special crime*

---

<sup>1</sup> Mahasiswa Magister S2 Hukum Pidana Ekonomi Universitas Sebelas Maret.

<sup>2</sup> Dosen Fakultas Syariah UIN Salatiga

## ABSTRAK

Pendapatan negara yang bersumber dari wajib pajak merupakan pendapatan yang berarti bagi pembangunan Negara Kesatuan Republik Indonesia. Pajak merupakan sumber utama penerimaan negara yang digunakan untuk membiayai pengeluaran negara, namun korupsi di sektor perpajakan sangat merugikan potensi penerimaan negara dan menurunkan kemampuan negara dalam membiayai program-program kesejahteraan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Pertama, Penerapan hukum pidana materiil dalam tindak pidana korupsi di bidang perpajakan dalam perkara pidana No.95/Pid.Sus-TPK/2021/PN.Smg tidak pas seharusnya diterapkan rumusan Pasal 39 Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, terutama dalam unsur kesalahan (kesengajaan) dan unsur setiap orang, dimana pelaku adalah wajib pajak. Kedua, Kedudukan asas *Lex Specialis Systematis* dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Perpajakan dalam Tindak Pidana Perpajakan yang mengakibatkan adanya kerugian negara dimana keuangan negara yang menjadi objek tindak pidana di bidang perpajakan adalah keuangan dalam bidang perpajakan, maka diberlakukan tindak pidana di bidang perpajakan. Adapun keuangan negara yang bersumber dari dana pajak yang telah masuk ke dalam inventaris keuangan negara (APBN/APBD) adalah keuangan negara (berarti sudah tidak ada sengketa pajak lagi), maka keuangan negara tersebut sudah tidak lagi menjadi domain dalam tindak pidana perpajakan tetapi tindak pidana korupsi. Tetapi jaksa penyidik bukannya menggunakan Undang-undang perpajakan melainkan menggunakan undang-undang pemberantasan tindak pidana korupsi. Undang-Undang pemberantasan tindak pidana korupsi maupun perundang-undangan lainnya yang mengatur ketentuan pidana di bidang keuangan Negara (*lex specialis*) tidak serta - merta berlaku di bidang perpajakan, melainkan harus diberlakukan ketentuan pidana yang terdapat di dalam undang-undang perpajakan (*lex specialis systematis*). Undang-undang Perpajakan (*lex Specialis Systematis*) berlaku untuk subjek hukum tertentu yaitu para wajib pajak sebagaimana ditetapkan dalam ketentuan undang – undang perpajakan. Sedangkan undang-undang tentang pemberantasan tindak pidana korupsi merupakan *lex specialis* terhadap KUHP yang ditujukan kepada setiap orang yang memenuhi unsur tindak pidana korupsi.

**Kata Kunci:** Tindak pidana perpajakan, tindak pidana khusus

## INTRODUCTION

Semua orang di penjuru dunia bangun setiap pagi untuk menyongsong hari yang baru, mereka melakukannya dalam kondisi yang sangat berlainan. Sebagian hidup di rumah yang indah dan nyaman dengan sekian kamar berukuran luas, plus aneka perlengkapannya. Mereka memiliki persediaan pangan yang lebih cukup, pakaian yang serba bagus, kondisi kesehatan yang prima, dan kondisi keuangan yang serba

berkecukupan. Sebagian lainnya, yang berjumlah lebih dari separuh penduduk dunia yang kini mencapai sekitar 6,4 milyar jiwa, nasibnya jauh kurang beruntung karena sehari-harinya harus hidup dalam kondisi serba kekurangan. Mereka tidak memiliki rumah sendiri, dan walaupun punya, ukurannya begitu kecil. Persediaan makanan yang ada juga acap kali tidak memadai. Kondisi kesehatan mereka pada umumnya tidak begitu baik atau bahkan buruk, dan banyak dari mereka yang buta huruf, serta menganggur.<sup>3</sup>

Kemiskinan merupakan awal terjadinya sesuatu yang sangat menyedihkan. Diantaranya adalah tingkat kesehatan penduduk yang rendah, kelaparan yang disertai dengan gizi buruk, dan masa depan yang tidak menentu diakibatkan oleh tidak diperolehnya pendidikan formal maupun informal yang sebagaimana mestinya. Negara-negara kawasan Asia dan Afrika merupakan kawasan yang sangat akrab dengan penyakit kronis kemiskinan. Mengapa demikian, kesenjangan antara si kaya dan si miskin begitu jauh. Pembangunan yang tidak merata antara daerah yang satu dan daerah yang lain adalah termasuk salah satu biang keroknya.

Negara Republik Indonesia adalah salah satu negara yang berada pada kawasan Asia Tenggara juga mengalami problem yang sama yakni kemiskinan. Kelaparan, kesehatan yang rendah, dan daya beli masyarakat yang rendah serta problema gizi buruk telah hampir menjadi headnews di banyak media. Sebagaimana layaknya setiap bangsa, bangsa ini punya cita-cita. Cita-cita untuk menjadi negeri yang sejahtera, demokratis, dan adil. Indonesia adalah negeri yang sedang berusaha untuk menjadi sebuah negara yang demokratis, dari negara yang porak-poranda karena korupsi menjadi negara dengan tata kelola pemerintahan menuju masyarakat sejahtera yang lebih bersih.<sup>4</sup>

Untuk mewujudkan masyarakat Indonesia yang sejahtera, demokratis, dan adil dalam upaya menghilangkan atau paling tidak mengurangi tingkat kemiskinan dibutuhkan biaya yang sangat besar bagi pemerintah sebagai unsur pelaksana. Republik Indonesia sebagaimana halnya negara-negara yang ada di belahan planet bumi ini juga mempunyai sumber pendanaan untuk itu. Sumber pendanaan itu tak lain dan tak bukan berasal dari sektor penerimaan pajak.

Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.<sup>5</sup>

Pemerintah mempunyai modal yang sangat besar dalam mewujudkan masyarakat Indonesia yang sejahtera, demokratis, dan adil yang telah lama di dambakan. Pajak adalah alat atau instrumen yang dapat mewujudkan impian tersebut apabila dipergunakan secara maksimal.<sup>6</sup>

Pajak merupakan sumber pendapatan negara yang memiliki kontribusi yang besar sehingga pendapatan dari pajak menjadi andalan bagi pembangunan nasional. Pajak menjadi salah satu instrumen bagi pemerintah untuk mengukur seberapa besar kesadaran masyarakat untuk membayar pajak atau mendanai peyelenggaraan negara dan mengukur tentang nilai pendapatan dan kesejahteraan riil masyarakat. Semakin tinggi kesadaran

---

<sup>3</sup> Michael P. Todaro dan Stephen C. Smith, 2006, *Economic Development/Ninth Edition*, Diterjemahkan oleh Drs. Haris Munandar, M.A.; Puji A.L. S.E., Erlangga, Jakarta, hlm. 3.

<sup>4</sup> Nota Keuangan dan RAPBN 2010, 2009, Departemen Keuangan Republik Indonesia, Jakarta, hlm. 1

<sup>5</sup> Supramono & Theresia Woro Damayanti, 2005, *Perpajakan Indonesia Mekanisme dan Perhitungan*, Penerbit Andi, Yogyakarta, hlm, 2.

<sup>6</sup> Mardiasmo, 2008, *Perpajakan Edisi Revisi 2008*, Penerbit Andi, Jakarta, Hlm. 1

masyarakat dan semakin meningkat jumlah wajib pajak menunjukkan bahwa tingkat kepercayaan masyarakat terhadap penyelenggaraan negara semakin tinggi dan sikap nasionalisme atau merasa memiliki negara juga semakin tinggi.<sup>7</sup>

Bahwa penerimaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara pada tahun 2009 pernah menembus angka 1000 triliun lebih yang hampir sebagian besar berasal dari sektor pajak. Hal ini diungkapkan oleh Menteri Keuangan Sri Mulyani Indrawati sebagaimana materi perkuliahan hukum pajak yang dibawakan oleh Ruslan Hambali.<sup>8</sup>

Namun, terdapat satu problem atau bahkan bisa menjadi batu sandungan dalam upaya memaksimalkan pendapatan pajak yakni timbulnya kejahatan dibidang perpajakan. Selain penegakan hukum administrasi yang menggunakan sanksi administrasi sebagai instrumennya, dalam bidang pajak juga dikenal penegakan hukum pidana. Penegakan hukum pidana dalam bidang pajak tentunya juga mempunyai tujuan tertentu, yaitu agar ketentuan hukum di bidang pajak dapat dijalankan sebagaimana mestinya sehingga dapat mewujudkan keadilan, kepastian, dan keseimbangan antara para pihak yang terlibat didalamnya. Mengapa demikian, oleh karena urusan pajak sangat identik dengan uang atau segala macamnya. Di sepanjang sejarah sejak saat manusia mengenal sistem perpajakan, sejak saat itu pula kejahatan perpajakan sudah terdeteksi dan modus operandi kejahatan perpajakan terus menerus berkembang mengikuti kecanggihan dunia perpajakan itu sendiri. Dewasa ini kejahatan perpajakan banyak modelnya, yang tentu sebagian besar merupakan golongan white collar crime, meskipun kejahatan perpajakan yang konvensional.<sup>9</sup>

Salah satu contoh, Pembantu Bendahara Pengeluaran yakni Sdri. Asri Murwani adalah seorang ASN yang bertugas melakukan pemotongan terhadap PPh21 gaji atas ASN Pemerintah Kota Salatiga pada tahun 2007 s.d tahun 2018 ditemukan perbedaan antara PPh21 pada SP2D dengan yang riil disetorkan ke Kas Umum Negara. Terdakwa Asri Muwarni menyetorkan selisih nilai antara PPh 21 pada SP2D yang seharusnya disetorkan ke rekening kas umum negara, ke Rekening Dana Kesejahteraan pada Bank Jateng Cabang Salatiga. Rekening dana kesejahteraan tersebut bukan termasuk dalam rekening resmi Pemerintah Kota Salatiga melainkan rekening pribadi atas nama specimen tunggal Terdakwa Asri Muwarni.

Menariknya kasus ini karena Jaksa Penuntut Umum, Penasihat Hukum terdakwa maupun Majelis Hakim dalam hal penerapan ketentuan hukum yang berlaku Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, seharusnya penyelesaian pajak penghasilan (PPh21) menggunakan Undang-Undang Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Problem hukum yang perlu menjadi adalah penerapan hukum pidana materiil dalam tindak pidana korupsi di bidang perpajakan dalam perkara pidana No.95/Pid.Sus-TPK/2021/PN.Smg dan bagaimanakah kedudukan asas Lex Specialis Systematis dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Perpajakan dalam Tindak Pidana Perpajakan yang mengakibatkan adanya kerugian negara.

---

<sup>7</sup> Ruslan Hambali, 2009, Materi Perkuliahan Hukum Pajak, Hlm. 4

<sup>8</sup> Ibid.

<sup>9</sup> Mudzakkir, Jurnal Legislasi Indonesia Volume 8 Tanggal 1 April 2011, Pengaturan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Dan Hubungannya Dengan Hukum Pidana Umum Dan Khusus.

## RESULTS & DISCUSSION

### 1. Penerapan Hukum Pidana Materiil Dalam Tindak Pidana Korupsi Di Bidang Perpajakan Pada Perkara Pidana No. 95/Pid.Sus-TPK/2021/PN. Smg Atas Nama ASRI MUWARNI.

#### Kasus Posisi

Bahwa PPh Pasal 21 (PPh21) adalah pajak atas penghasilan berupa gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan pembayaran lain dengan nama dan dalam bentuk apapun sehubungan dengan pekerjaan atau jabatan, jasa, dan kegiatan yang dilakukan oleh orang pribadi Subjek Pajak dalam negeri. Bahwa pemotongan pajak atas penghasilan sehubungan dengan pekerjaan, jasa, atau kegiatan dengan nama dan dalam bentuk apa pun yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri wajib dilakukan salah satunya oleh bendahara pemerintah yang membayar gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan pembayaran lain sehubungan dengan pekerjaan, jasa, atau kegiatan.

Bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 22 dan Pasal 23 Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor : Per -16/Pj/2016 tentang Pedoman Teknis Tata Cara Pemotongan, Penyetoran, dan Pelaporan Pajak Penghasilan Pasal 21 Dan/Atau Pajak Penghasilan Pasal 26 Sehubungan Dengan Pekerjaan, Jasa, Dan Kegiatan Orang Pribadi. Pemotong PPh Pasal 21 dan/atau pph Pasal 26 wajib menghitung, memotong, menyetorkan, dan melaporkan PPh Pasal 21 dan/atau pph Pasal 26 yang terutang untuk setiap bulan kalender.

Bahwa menurut ketentuan Pasal 151 Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 58 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Daerah Sebagaimana Telah Diubah Dengan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia nomor 12 Tahun 2019 Tentang pengelolaan Keuangan Daerah, Bendahara pengeluaran wajib pungut Pajak Penghasilan (PPh) dan pajak lainnya, wajib menyetorkan seluruh penerimaan potongan dan pajak yang dipungutnya ke rekening Kas Negara pada bank pemerintah atau bank lain yang ditetapkan Menteri Keuangan sebagai bank persepsi atau pos giro dalam jangka waktu sesuai ketentuan perundang-undangan.

Bahwa berdasarkan ketentuan pajak, Wajib Pajak berwenang menghitung pajak, menyetorkan dan melaporkan sendiri sesuai prinsip *self assessment*. Bahwa pemotongan dan penyetoran pajak PPh21 atas Gaji ASN pada Pemerintah Kota Salatiga diampuh oleh Bidang Perbendaharaan pada BKD (Badan Keuangan Daerah) Kota Salatiga yang sebelum tahun 2017 mempunyai nomenklatur DPKAD (Dinas Pendapatan dan Keuangan Daerah). Selanjutnya ASN yang bertugas melakukan pemotongan terhadap PPh21 gaji atas ASN Pemerintah Kota Salatiga pada tahun 2007 s.d tahun 2018 adalah Pembantu Bendahara Pengeluaran yakni Sdri. Asri Murwani. Bank Jateng memberikan data namun atas PPh21 gaji ke-13 tahun 2016 belum dapat diberikan. Selanjutnya Bank Jateng melalui whats app menyampaikan ke Kasubid Perbendaharaan (Irni Melawati) menyampaikan bahwa PPh21 gaji ke 13 tahun 2016 senilai Rp.611.655.650,00 (enam ratus sebelas juta enam ratus lima puluh lima ribu enam ratus lima puluh rupiah) seluruhnya disetorkan ke rekening dana kesejahteraan (yang tidak termasuk dalam rekening resmi Pemerintah Kota Salatiga). Bahwa selisih dana PPh21 atas Gaji ASN Pemerintah Kota Salatiga yang tidak disetorkan ke Kas Negara dipindahbukukan ke Rekening Dana

Kesejahteraan. Pemindahbukuan tersebut dilakukan oleh Sdri. Asri Murwani dengan cara menyerahkan slip setoran ke Bank Jateng.

Bahwa slip setoran tersebut ditanda tangani sendiri oleh Sdri. Asri Murwani tanpa sepengetahuan/ persetujuan BUD (Bendahara Umum Daerah) Kota Salatiga maupun atasan langsung yang bersangkutan. Bahwa diketahui ID-Billing PPh21 yang dibuat oleh Bendahara Gaji tersebut ada yang tidak sesuai dengan jumlah PPh21 yang tercantum dalam SP2D Gaji ASN Pemerintah Kota Salatiga (ID- billing ini terlampir dalam dokumen Hasil Pemungutan PPh PNS Kota Salatiga). Selain itu adapula ID-Billing PPh21 yang sesuai dengan jumlah PPh21 yang tercantum dalam SP2D namun seluruhnya tidak disetorkan ke Kas Negara.

Bahwa berbeda dengan jenis potongan gaji lainnya seperti BPJS dan Taperum, khusus untuk potongan PPh21, sebelum tahun 2018 tidak ada peraturan yang mewajibkan adanya rekonsiliasi atas PPh21 sehingga tidak ada mekanisme check and balance atas jumlah setoran PPh21 (sesuai prinsip *self assessment*).

Bahwa secara berkelanjutan dana dari rekening kesejahteraan tersebut diambil secara tunai oleh Sdri. Asri Murwani dengan cara menyerahkan slip penarikan yang Sdri. Asri Murwani tandatangani sendiri ke Bank Jateng. Adapun uang yang ditarik Sdri. Asri Murwani dari rekening dana kesejahteraan dipergunakan untuk kepentingan pribadi.

Putusan perkara pidana No. 95/Pid.Sus-TPK/2021/PN. Smg Atas Nama ASRI MUWARNI dalam dakwaan berbentuk subsidiar dengan pasal tindak pidana korupsi dan pencucian uang. Pasal 2, Pasal 3 Undang-undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan atas Undang-undang Nomor 31 tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Serta Pasal 3 dan Pasal 4 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 2010 Tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang.

Sejak awal penyelidikan jaksa tidak menggunakan pasal dalam tindak pidana perpajakan tetapi menerapkan Undang-Undang pemberantasan tindak pidana korupsi dan undang-undang pencucian uang. Menurut penulis, dalam perkara terdakwa ASRI MUWARNI ini seharusnya menggunakan tindak pidana perpajakan yang diatur dalam Pasal 39 Ayat (1) Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan terdiri dari unsur-unsur berikut :

- a. Unsur setiap orang
- b. Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; atau menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29; 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

c. Pidana penjara paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling tinggi 4 (empat) kali jumlah pajak yang terutang yang tidak atau kurang dibayar.<sup>10</sup>

Oleh karena kajian terhadap putusan perkara pidana No. 95/Pid.Sus-TPK/2021/PN. Smg , ditilik dari sisi *Actus Reus* (perbuatan kriminal)-nya maka, tolak ukur analisis didasarkan pada unsur objektif tindak pidana, yaitu<sup>11</sup> :

a. Perbuatan manusia

- 1) *Act*, yakni perbuatan aktif atau positif
- 2) *Omission*, yakni perbuatan pasif atau perbuatan negative

b. Akibat (*result*) perbuatan manusia. Akibat tersebut membahayakan atau merusak, bahkan menghilangkan kepentingan-kepentingan yang dipertahankan oleh hukum, misalnya nyawa, badan, kemerdekaan, hak milik, kehormatan, dan sebagainya.

c. Keadaan-keadaan (*circumstances*)

- 1) Keadaan pada saat perbuatan dilakukan;
- 2) Keadaan setelah perbuatan dilakukan

d. Sifat dapat dihukum dan sifat melawan hukum Sifat dapat dihukum berkenaan dengan alasan-alasan yang membebaskan pelaku dari hukuman. Sedangkan melawan hukum adalah apabila perbuatan itu bertentangan dengan hukum, yakni berkenaan dengan larangan atau perintah.

Unsur Kedua Pasal 39 Ayat (1) Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yaitu Tidak Menyampaikan Surat Pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap dan tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut ke Dirjen Pajak atau Kantor KPP Pratama setempat, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara dalam persidangan telah terpenuhi oleh hakim.

Ketentuan Pasal 39 Ayat (1) Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dalam perwujudan tindak pidana-nya didasarkan pada perbuatan pasif/negatif/*omission*, yakni perbuatan yang mendiamkan atau membiarkan. Legal opinion-nya adalah bahwa sistem perpajakan Indonesia menganut system *self assessment*, yaitu suatu sistem perpajakan yang memberi kepercayaan kepada wajib pajak untuk *memenuhi* dan *melaksanakan sendiri* kewajiban dan hak perpajakannya. Pengaturan perbuatan-perbuatan tersebut sebagai tindak pidana pajak (Pasal 39 Ayat (1) Undang-Undang No.28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan) tidak terlepas dari *system self assessment* dari pemungutan PPh 21 yang dilakukan oleh Sdri. ASRI MUWARNI sebagai pajak subjektif dan pajak langsung. Dalam pemungutan PPh di Indonesia pada dasarnya berisi kewajiban-kewajiban Wajib Pajak untuk menghitung dan membayar

---

<sup>10</sup>Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

<sup>11</sup> Marpaung, Leden, 2008, *Asas-Teori-Praktik Hukum Pidana*, Jakarta, Sinar Grafika.

jumlah PPh yang terutang padanya, serta melaporkan hitungan tersebut dalam suatu Surat Pemberitahuan (SPT), baik SPT Masa maupun SPT tahunan. Karakteristik pajak subjektif dan pajak langsung tidak menghendaki kewajiban-kewajiban WP tersebut (baik kewajiban administratif maupun kewajiban menanggung beban pajak) untuk dialihkan kepada pihak lain, walaupun pengisian SPT itu sendiri dapat dikuasakan pada pihak lain. Dalam konteks tindak pidana pajak, penerapan system pemungutan pajak secara *self assessment* dapat dengan mudah diselewengkan oleh WP dengan cara-cara, seperti tidak mengakui dan melaporkan penghasilan yang merupakan objek PPh, serta mengakui komponen biaya yang lebih besar dari kenyataannya, hanya untuk mengurangi jumlah penghasilan kena pajak dalam menghitung PPh yang terutang.

Pasal 39 Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, berbunyi : “Setiap orang yang **dengan sengaja** :

- a) Tidak mendaftarkan diri, atau menyalahgunakan atau menggunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2; atau
- b) Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
- c) **Tidak Menyampaikan Surat Pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap**; atau
- d) Menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29; atau
- e) Memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar; atau
- f) Tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lainnya; atau
- g) **Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara**, dipidana dengan pidana penjara paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling tinggi 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar”.

Dalam perkara pidana No. 95/Pid.Sus-TPK/2021/PN. Smg perbuatan Terdakwa (an. ASRI MUWARNI) sangat pas jika diterapkan rumusan Pasal 39 Ayat (1) huruf c dan huruf g Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, terutama dalam unsur kesalahan (kesengajaan) dan unsur setiap orang, dimana pelaku adalah wajib pajak.

## **2. Kedudukan Asas Lex Specialis Systematis Dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Perpajakan dalam Tindak Pidana Perpajakan yang Mengakibatkan Kerugian Negara.**

Hakim dalam putusannya No.95/Pid.Sus-TPK/2021/PN. Smg seharusnya dari awal tidak sependapat dengan jaksa penuntut umum dalam penerapan pasal yaitu pasal undang-undang pemberantasan tindak pidana korupsi dan pasal dalam undang-undang pencucian uang. Penasehat hukum dari terdakwa seharusnya mengajukan eksepsi terhadap dakwaan jaksa penuntut umum. Sehingga jika eksepsi penasehat hukum diterima maka jaksa bisa memperbaiki dakwaannya dan melimpahkan kembali ke Pengadilan.

Bahwa tindak pidana yang didakwakan kepada terdakwa dalam dakwaan tidak pas menggunakan undang –undang tipikor karena pelaku selaku wajib pajak yaitu bendahara yang menyelewengkan pajak penghasilan ASN se-Kota Salatiga dari tahun 2008 s/d 2018 sebesar 12,56 milyar, dimana terdakwa ASRI MUWARNI melakukan tindak pidana sebagaimana Pasal 39 Ayat (1) huruf c dan g Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang memiliki unsur tindak pidana sebagai berikut :

Unsur Objektif

- Tidak Menyampaikan Surat Pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
- Tidak, menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut;
- Dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara

Unsur Subjektif

- Dengan sengaja Tidak Menyampaikan Surat Pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; Tidak, menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut adalah terdiri dari beberapa perbuatan yang dirumuskan secara alternatif, oleh karena itu maka apabila salah satu perbuatan itu telah terbukti dilakukan terdakwa, maka unsur ini dianggap telah terpenuhi.

Berkaitan dengan masalah hukum yang dilematis yakni masalah tindak pidana perpajakan yang dihubungkan dengan Undang- Undang Pemberantasan Korupsi dalam penerapannya selama ini. Untuk itu maka perlu dijelaskan posisi dan peran undang-undang pemberantasan tindak pidana korupsi dan undang-undang perpajakan di satu sisi yang diperkuat dengan ketentuan pidana.

Di dalam KUHP, Pasal 63 Ayat (1) menegaskan : “Jika suatu perbuatan masuk dalam lebih dari satu aturan pidana, maka yang dikenakan hanya salah satu di antara aturan-aturan itu; jika berbeda-beda yang dikenakan yang memuat ancaman pidana pokok yang paling berat”. Pasal 63 Ayat (2) : “Jika suatu perbuatan, yang masuk dalam suatu aturan pidana yang umum, diatur pula dalam aturan pidana yang khusus, maka hanya yang khusus itulah yang dikenakan”.

Untuk penentuan *lex specialis systematis* antara undang-undang pemberantasan tindak pidana korupsi dengan undang-undang perpajakan apabila terjadi tindak pidana perpajakan, pada intinya akan menemui kesulitan tertentu oleh karena perbedaan materiil atau isi pasal mengenai *actus reus*, *mens rea*, sanksi pidana, dan tujuan pembentukan kedua perundang -undangan tersebut sangat mencolok. Untuk mengetahui sejauhmana tindak pidana perpajakan bisa dikategorikan melanggar ketentuan undang-undang pemberantasan korupsi atau ketentuan perpajakan itu sendiri, dapat diketahui dengan jelas melalui apa yang menjadi unsur *actus reus*, *mens rea*, dan sanksi pidana serta tujuan pembentukan peraturan perundangundangan tersebut. *Actus reus*, *mens rea*, dan sanksi pidana serta tujuan pembentukan peraturan perundang-undangan kemudian dihubungkan dengan ketentuan undang-undang korupsi maupun perpajakan.

Sebagaimana telah diketahui bahwa asas *actus non facit reum nisi mens sit rea* memiliki beberapa unsur pembentuk, yaitu :

1. Perbuatan kriminal (*actus reus*)
2. Pertanggungjawaban pidana (*mens rea*)

3. Sanksi pidana.<sup>12</sup>

Dalam doktrin hukum, peraturan perundang-undangan mengenai pajak termasuk ranah hukum administrasi negara sehingga problem hukum yang muncul terkait dengan pelanggaran peraturan perpajakan dan penegakan hukumnya dilakukan melalui mekanisme penyelesaian hukum administrasi. Meskipun termasuk hukum administrasi, peraturan perundang-undangan tentang pajak memiliki ciri yang berbeda dengan hukum administrasi yang lain, karena sifat hukum pajak adalah memberikan wewenang secara luas kepada negara untuk memungut pajak dari wajib pajak. Negara memiliki wewenang untuk menentukan wajib pajak dan memaksa kepada wajib pajak untuk memenuhi kewajibannya.<sup>13</sup>

Meskipun negara memiliki wewenang yang luas, corak hukum administrasi dan peraturan perundang-undangan tentang perpajakan memberikan ruang bagi wajib pajak untuk mengajukan keberatan terhadap pajak dibebankan kepada wajib pajak karena ada dugaan terjadinya kesalahan dalam perhitungan jumlah pajak yang harus dibayarkan. Jika tidak dapat diselesaikan, maka perselisihan mengenai perhitungan pajak tersebut dikenal sebagai sengketa pajak, dapat diajukan ke Pengadilan Pajak. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak dalam Pasal 1 angka 5 menentukan:

“Sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung pajak dengan Pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa”.

Mekanisme penyelesaian persengketaan pajak tersebut menunjukkan kuatnya corak hukum administrasi dari persengketaan perpajakan sehingga persoalan hukum administrasi perpajakan diselesaikan melalui mekanisme hukum administrasi dengan pejabat publik yang bersangkutan dan jika tidak dapat diselesaikan, dapat diajukan ke Pengadilan Pajak.<sup>14</sup> Mengingat perhitungan pajak sebagai titik awal sengketa pajak dan segala bentuk pelanggaran hukum di bidang pajak yang melibatkan dua pihak yaitu petugas pajak dan pihak wajib pajak, maka titik rawan terjadinya penyimpangan atau pelanggaran hukum adalah pada hubungan antara kedua pihak tersebut. Dengan demikian, keberadaan Pengadilan Pajak yang independen, objektif, transparan, dan profesional mutlak diperlukan untuk mencegah terjadinya penyimpangan dan sekaligus menjadi pintu masuk untuk mendeteksi gelagat terjadinya penyimpangan atau pelanggaran hukum lain dalam perhitungan pajak dan pembayaran pajak.<sup>15</sup>

Bagi wajib pajak yang beriktikad baik membayar pajak sesuai dengan kewajibannya, adanya Pengadilan Pajak dapat memberikan jaminan kepastian hukum mengenai jumlah pajak yang harus dibayarkan, sebaliknya wajib pajak yang tidak memiliki iktikad baik untuk membayar pajak, melalui Pengadilan Pajak dapat dipergunakan sebagai bentuk upaya untuk mengurangi jumlah pajak yang harus dibayar. Wajib Pajak yang tidak membayar pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan di bidang pajak dapat dikenakan

---

<sup>12</sup> Hambali, Ruslan, 2009, *Mata Kuliah Hukum Pajak*, Fakultas Hukum Universitas Hasanuddin.

<sup>13</sup> Ibid.

<sup>14</sup> Nugroho, Adrianto Dwi, 2010, *Hukum Pidana Pajak Indonesia*, Bandung, PT. Citra Aditya Bakti.

<sup>15</sup> Ibid.

sanksi sesuai dengan tingkat pelanggarannya yakni dari sanksi administrasi, sanksi pidana administrasi, sampai dengan sanksi pidana umum. Sedangkan petugas pajak yang menyalahgunakan wewenangnya dapat dikenakan sanksi berdasarkan undang-undang di bidang perpajakan dan sanksi hukum pidana umum. Dengan demikian, keberadaan sanksi hukum bagi pelanggar peraturan perundang-undangan pajak diperlukan guna mendorong semua pihak, baik pihak wajib pajak dan petugas pajak, beriktikad baik menaati peraturan perundang-undangan di bidang pajak.<sup>16</sup>

Sebagaimana diuraikan sebelumnya, corak hukum administrasi yang khusus dari hukum pajak, keberadaan sanksi administrasi diperlukan agar wajib pajak sejak dini diperingatkan untuk memenuhi kewajibannya secara administrasi memenuhi kewajibannya membayar pajak. Kewajiban untuk memenuhi persyaratan administrasi dan pengenaan sanksi administrasi kepada pihak yang mengabaikannya adalah bentuk penerapan sanksi administrasi dan memiliki kekuatan hukum yang mengikat. Kepada wajib pajak yang tidak memenuhi persyaratan administrasi dan telah diperingatkan dan dikenakan sanksi administrasi, menurut hukum pidana, dapat dijadikan indikator apakah wajib pajak memiliki iktikad baik atau iktikad tidak baik untuk memenuhi kewajibannya membayar pajak.<sup>17</sup>

Pengenaan sanksi administrasi kepada wajib pajak agar menaati ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengatur bidang administrasi perpajakan selanjutnya menjadi dasar penentuan perbuatan melawan hukum dan kesalahan dalam hukum pidana apabila wajib pajak tersebut melakukan perbuatan yang melanggar hukum pidana. Sebagaimana ditentukan dalam Pasal 8 ayat (3) yang intinya bahwa walaupun telah dilakukan tindakan pemeriksaan, tetapi belum dilakukan tindakan penyidikan mengenai adanya ketidakbenaran yang dilakukan wajib pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38, terhadap ketidakbenaran perbuatan wajib pajak tersebut tidak akan dilakukan penyidikan, apabila wajib pajak dengan kemauan sendiri mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya tersebut dengan disertai pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 150% (seratus lima puluh persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar.

Dengan demikian, wajib pajak yang melanggar ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 selama belum dilakukan penyidikan, sekalipun telah dilakukan pemeriksaan dan wajib pajak telah mengungkapkan kesalahannya dan sekaligus melunasi jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 150% (seratus lima puluh persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar, terhadapnya tidak akan dilakukan penyidikan. Namun, apabila telah dilakukan tindakan penyidikan dan mulainya penyidikan tersebut diberitahukan kepada Penuntut Umum, kesempatan untuk membetulkan sendiri sudah tertutup bagi wajib pajak yang bersangkutan.<sup>18</sup>

Hal ini sesuai dengan doktrin hukum pidana mengenai penggunaan ancaman sanksi pidana dalam hukum administrasi, yaitu sebagai senjata terakhir atau pamungkas (*ultimum remedium*) manakala pengenaan ancaman sanksi administrasi tidak efektif atau tidak diindahkan, baru kemudian dipergunakan senjata pamungkas berupa pengenaan sanksi pidana.

---

<sup>16</sup> Saidi, Muhammad Djafar, 2007, *Pembaruan Hukum Pajak*, Jakarta, Rajawali Pers.

<sup>17</sup> Rochim, 2010, *Modus Operandi Tindak Pidana Pajak*, Jakarta, Solusi Publishing

<sup>18</sup> Ibid.

Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, pengenaan sanksi pidana (administrasi) sebagai senjata pamungkas dalam mengatasi pelanggaran di bidang hukum administrasi, maka dalam menyelesaikan sengketa perpajakan diutamakan dan dikedepankan penyelesaian secara administrasi. Sesuai dengan corak hukum perpajakan tersebut, tidak tepat jika penyelesaian perpajakan dengan mengedepankan hukum pidana dan mengabaikan atau menyampingkan penyelesaian secara administrasi dengan dalih merugikan keuangan negara. Hukum perpajakan pada dasarnya memiliki karakteristik sendiri dibandingkan dengan hukum yang lain, yakni negara butuh dana dari masyarakat dan masyarakat memiliki kewajiban secara hukum dan moral untuk membayar pajak kepada negara. Oleh sebab itu, segala bentuk persoalan hukum yang muncul dalam kaitannya dengan pelaksanaan pajak, pada intinya mendorong kesadaran wajib pajak untuk membayar kewajibannya, dengan pendekatan persuasif kepada wajib pajak melalui penggunaan sarana hukum administrasi dan sanksi administrasi. Dengan pendekatan yang demikian, hal ini dimaksudkan untuk wajib pajak melakukan boikot dengan cara tidak membayar pajak dengan dalih pemerintah semena-mena (otoriter) terhadap wajib pajak.<sup>19</sup>

Kedudukan sanksi pidana umum perbuatan pelanggaran terhadap peraturan perundang-undangan di bidang pajak yang termasuk tindak pidana adalah tindak pidana di bidang perpajakan. Sesuai dengan karakteristik hukum perpajakan, tindak pidana perpajakan dikenal sebagai tindak pidana administrasi di bidang perpajakan dan menjadi domain hukum perpajakan.

Dalam penerapan tindak pidana umum atau tindak pidana khusus yang terkait dengan tindak pidana perpajakan, perlu dilakukan secara cermat dan hati-hati, mengingat dalam perbuatan pelanggaran tindak pidana di bidang perpajakan hampir selalu terkait dan tercakup rumusan tindak pidana lain yang bersifat tindak pidana umum atau tindak pidana khusus, tetapi penyelesaiannya dilakukan dengan menggunakan dasar hukum Undang-Undang Perpajakan. Norma tindak pidana di bidang perpajakan terdapat duplikasi (tercakup) pengaturannya dalam tindak pidana dimuat Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) dan undang-undang lain, maka sesuai dengan asas-asas hukum pidana dan asas penegakan hukum pidana, maka pelanggaran tersebut dikenakan tindak pidana di bidang perpajakan, karena sifat dari undang-undang tindak pidana yang khusus di bidang perpajakan dan kekhususan perbuatan pidana di bidang perpajakan.

Dalam Undang-Undang Tindak Pidana di bidang Perpajakan secara tegas menyatakan bahwa tindak pidana di bidang perpajakan adalah “dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara” yang maknanya adalah tercakup dalam pengertian “dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara”. Sementara tindak pidana korupsi sebagaimana yang dimuat dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 juga merumuskan timbulnya akibat yaitu “dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara”.

Jika keduanya sama-sama mengatur tentang tindak pidana yang “dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara” atau “dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara”, maka sesuai dengan asas penerapan hukum pidana terhadap undang-undang yang mengatur tindak pidana dengan objek yang sama, diberlakukan hukum yang secara khusus mengatur materi tindak pidana tersebut. Tindak pidana perpajakan menganut asas *lex specialis sistematica* dimana keuangan negara yang menjadi

---

<sup>19</sup> Ibid.

objek tindak pidana di bidang perpajakan adalah keuangan dalam bidang perpajakan, maka diberlakukan tindak pidana di bidang perpajakan. Adapun keuangan negara yang bersumber dari dana pajak yang telah masuk ke dalam inventaris keuangan negara (APBN/APBD) adalah keuangan negara (berarti sudah tidak ada sengketa pajak lagi), maka keuangan negara tersebut sudah tidak lagi menjadi domain dalam tindak pidana perpajakan tetapi tindak pidana korupsi.

Tindak pidana pencucian uang terkait dengan dana pajak yang bersumber dari Wajib Pajak yang wajib disetorkan ke kas negara. Potensi terjadinya tindak pidana pencucian uang dalam kaitannya dengan tindak pidana di bidang perpajakan adalah Wajib Pajak (individu atau korporasi) yang tidak memenuhi kewajibannya untuk membayar pajak atau pajak terutang, kemudian dana tersebut dialihkan atau disembunyikannya, sehingga Wajib Pajak tidak memenuhi kewajibannya. Dapat pula terjadi Petugas/pejabat pajak yang bekerja sama dengan Wajib Pajak yang menyalahgunakan wewenangnya (atau melakukan perbuatan melawan hukum) yang mengurangi jumlah pajak yang menjadi kewajiban wajib pajak dan dana tersebut kemudian dialihkan atau disembunyikannya. Dapat juga terjadi petugas/pejabat pajak yang tidak menyetorkan dana pajak yang bersumber dari Wajib Pajak ke dalam kas atau inventaris negara, kemudian mengalihkan atau menyembunyikannya. Tindak pidana pencucian uang adalah perbuatan menempatkan, mentransfer, mengalihkan, membelanjakan, membayarkan, menghibahkan, menitipkan, membawa ke luar negeri, mengubah bentuk, menukarkan dengan mata uang atau surat berharga atau perbuatan lain atas harta kekayaan yang diketahuinya atau patut diduganya merupakan hasil tindak pidana di bidang perpajakan (Pasal 3) atau menyembunyikan atau menyamarkan asal usul, sumber, lokasi, peruntukan, pengalihan hak-hak, atau kepemilikan yang sebenarnya atas harta kekayaan yang diketahuinya atau patut diduganya merupakan hasil tindak pidana di bidang perpajakan (Pasal 4).<sup>20</sup>

## CONCLUSION

1. Penerapan hukum pidana materiil dalam tindak pidana korupsi di bidang perpajakan dalam perkara pidana No.95/Pid.Sus-TPK/2021/PN.Smg tidak pas seharusnya diterapkan rumusan Pasal 39 Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, terutama dalam unsur kesalahan (kesengajaan) dan unsur setiap orang, dimana pelaku adalah wajib pajak.
2. Kedudukan asas *Lex Specialis Systematis* dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Perpajakan dalam Tindak Pidana Perpajakan yang mengakibatkan adanya kerugian negara dimana keuangan negara yang menjadi objek tindak pidana di bidang perpajakan adalah keuangan dalam bidang perpajakan, maka diberlakukan tindak pidana di bidang perpajakan. Adapun keuangan negara yang bersumber dari dana pajak yang telah masuk ke dalam inventaris keuangan negara (APBN/APBD) adalah keuangan negara (berarti sudah tidak ada sengketa pajak

---

<sup>20</sup> Pudiyatmoko, Y. Sri, 2007, *Penegakan Dan Perlindungan Hukum Di Bidang Pajak*, Jakarta, Salemba Empat.

- lagi), maka keuangan negara tersebut sudah tidak lagi menjadi domain dalam tindak pidana perpajakan tetapi tindak pidana korupsi.
3. Jika dalam perkembangan di masa yang akan datang hendak bermaksud mengubah tindak pidana perpajakan sebagai tindak umum yang masuk sebagai kejahatan yang bersifat independen (*independent crimes*), sebaiknya perlu dilakukan secara hati-hati dan dipikirkan secara cermat, mungkin dapat meningkatkan pendapatan negara dari sektor pajak secara efektif dan efisien, tetapi dapat mengganggu aspek keadilan hukum bagi wajib pajak dan sekaligus hak hukum Wajib Pajak (masyarakat) secara keseluruhan. Hal ini disebabkan penggunaan dana yang bersumber dari dana Wajib Pajak tidak efektif dan efisien untuk mencapai tujuan pembangun yang dicitakan, bahkan ada yang diselewengkan atau disalahgunakan untuk kepentingan lain yang bertentangan dengan tujuan dari pembangunan itu sendiri. Semestinya, yang menjadi prioritas adalah penegakan hukum terhadap penyalahgunaan dana pajak atau penggunaan dana yang bersumber dari pajak yang penggunaannya tidak efektif dan efisien dalam rangka mencapai tujuan pembangunan.

## REFERENCES

- Mardiasmo, 2008, *Perpajakan Edisi Revisi 2008*, Penerbit Andi, Jakarta.
- Michael P. Todaro dan Stephen C. Smith, 2006, *Economic Development/Ninth Edition*, Diterjemahkan oleh Drs. Haris Munandar, M.A.; Puji A.L. S.E., Erlangga, Jakarta.
- Mudzakkir, *Jurnal Legislasi Indonesia Volume 8 Tanggal 1 April 2011, Pengaturan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Dan Hubungannya Dengan Hukum Pidana Umum Dan Khusus*.
- Nugroho, Adrianto Dwi, 2010, *Hukum Pidana Pajak Indonesia*, Bandung, PT. Citra Aditya Bakti.
- Nota Keuangan dan RAPBN 2010, 2009, Departemen Keuangan Republik Indonesia, Jakarta.
- Pudyatmoko, Y. Sri, 2007, *Penegakan Dan Perlindungan Hukum Di Bidang Pajak*, Jakarta, Salemba Empat.
- Rochim, 2010, *Modus Operandi Tindak Pidana Pajak*, Jakarta, Solusi Publishing
- Supramono & Theresia Woro Damayanti, 2005, *Perpajakan Indonesia Mekanisme dan Perhitungan*, Penerbit Andi, Yogyakarta.
- Ruslan Hambali, 2009, *Materi Perkuliahan Hukum Pajak*.
- Saidi, Muhammad Djafar, 2007, *Pembaruan Hukum Pajak*, Jakarta, Rajawali Pers.
- Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP)
- Undang-Undang No. 20 Tahun 2001 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang No. 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.
- Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Atas Undang- Undang No. 6 tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Perpajakan.