

# Faktor Hukum Yang Mempengaruhi Pengusulan Pemeriksaan Bukti Permulaan Oleh Fungsional Pemeriksa Pajak di Lingkungan Kanwil DJP Sumut I

**Bangkit Cahyono, M. Taufiq Budiarto**

Pusdiklat Pajak, Jalan Sakti Raya No.1 Kemanggisan Slipi Jakarta Barat, (021) 5481155

email : [bangkitchyn@gmail.com](mailto:bangkitchyn@gmail.com), [topx.tb@gmail.com](mailto:topx.tb@gmail.com)

## **Abstrak**

*Tujuan penelitian adalah mencari tahu hal-hal apa yang menjadi pertimbangan dilakukannya suatu tindakan usulan Pemeriksaan Bukti Permulaan (Bukper) dan tidak dilakukannya usulan Pemeriksaan Bukper dari aspek faktor hukum. Aspek hukum disini sebagaimana dinyatakan oleh Prof. Soerjono Soekanto tentang faktor-faktor yang mempengaruhi penegakan hukum yaitu faktor Hukum, faktor Penegak Hukum, faktor Sarana dan Prasarana, faktor Masyarakat, dan faktor Kebudayaan. Faktor hukum sendiri terdiri dari aspek kesesuaian pembentukan undang-undang dengan asas pembentukan undang-undang, adanya aturan pelaksanaan, dan kejelasan arti dalam ketentuannya. Tujuan lainnya dari penelitian ini adalah untuk mengetahui batasan tindak pidana pajak yang seharusnya ditindaklanjuti dengan Pemeriksaan Bukper, agar dalam pelaksanaan dilapangan menjadi lebih jelas. Metode penelitian yang digunakan adalah penelitian hukum yuridis empiris yaitu penelitian hukum yang bertujuan melihat efektifitas hukum dalam masyarakat. Jenis data yang digunakan sebagai bahan analisis adalah data primer dan data sekunder. Data primer diperoleh langsung dari sumbernya baik wawancara, observasi maupun laporan dalam bentuk dokumen tidak resmi yang kemudian diolah peneliti. Peneliti akan melakukan wawancara kepada para responden yaitu Fungsional Pemeriksa Pajak di lingkungan Kanwil DJP Sumut dan para nara sumber. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kejelasan kebijakan usulan pemeriksaan Bukper sebagai bagian faktor hukum merupakan faktor dominan yang dapat mempengaruhi usulan Pemeriksaan Bukper oleh FPP. Demikian juga ditemukan bahwa ketentuan normatif pengusulan Pemeriksaan Bukper oleh FPP sudah jelas diatur dalam ketentuan perundang-undangan.*

**Kata kunci:** Faktor Penegakan Hukum, Faktor Hukum, Usulan Pemeriksaan Bukper.

## **Abstract**

*The purpose of the study is to find out what are the considerations for doing an action proposal of the Preliminary Evidence Audit and not making a proposal for a Preliminary Evidence Audit from the aspect of legal factors. Legal aspects here as stated by Prof. Soerjono Soekanto about the factors that influence law enforcement namely Legal factors, Law Enforcement factors, Facilities and Infrastructure factors, Community factors, and Cultural factors. The legal factor itself consists of conformity aspects of law formation with the principle of law formation, the existence of rules of implementation, and clarity of meaning in its provisions. The other purpose of this research is to find out the limits of tax crime that should be followed up with the Preliminary Evidence Audit, so that the implementation in the field becomes clearer. The research method used is juridical empirical legal research that is legal research that aims to see the effectiveness of law in society. The type of data used as analysis material is primary data and secondary data. Primary data is obtained directly from the source both interviews, observations and reports in the form of unofficial documents which are then processed by the researcher. The researcher will conduct interviews with the respondents, namely the Tax Auditor in the Regional Office of the North Sumatra Directorate General of Tax (DGT) and the resource persons. The results of the study showed that the clarity of the policy of the proposed Preliminary Evidence Audit as part of the legal factor was the dominant factor that could influence the proposal of the Preliminary Evidence Audit by Tax Auditor. Likewise, it was also found that the normative provisions for Preliminary Evidence Audit proposing a were clearly stipulated in statutory provisions.*

**Keywords:** Tax Enforcement, Proposed of Preliminary Evidence Audit, Law factor.

## PENDAHULUAN

Kepatuhan Wajib Pajak (WP) adalah faktor kunci sukses sistem perpajakan *Self Assesment* yang dianut di Indonesia. Untuk meningkatkan kepatuhan WP harus ada penegakan hukum yang jelas. Sayangnya penegakan hukum pajak di Indonesia belum merupakan pilihan oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) selaku pihak yang diberi kewenangan melakukan penegakan hukum pajak terutama penegakan hukum pidana pajak. Penegakan hukum pidana pajak dimulai dengan Pemeriksaan Bukti Permulaan (Bukper) atau kalau dalam istilah hukum pidana umum adalah penyelidikan, kemudian penyidikan, dan penuntutan di pengadilan. Menarik untuk dilihat apa yang mempengaruhi penegakan hukum pidana pajak di Indonesia dalam kondisi tingkat kepatuhan perpajakan yang ada.

Tindakan penegakan hukum pidana pajak diawali dengan Pemeriksaan Bukti Permulaan (Bukper) maka usulan Pemeriksaan Bukper menjadi hal yang sangat penting dalam penegakan hukum pajak. Usulan Pemeriksaan Bukper diawali dari adanya dokumen IDLP (Informasi, Data, Laporan, dan Pengaduan). Dokumen IDLP dapat dibuat oleh masyarakat umum ataupun dari internal DJP. Dari internal DJP, IDLP dapat dibuat oleh Account Representative (AR) maupun oleh Fungsional Pemeriksa Pajak (FPP). Fungsional Pemeriksa Pajak apabila dalam pemeriksaannya menemukan indikasi tindak pidana pajak maka dapat mengusulkan dalam suatu laporan untuk menindaklanjuti hasil pemeriksaannya menjadi Pemeriksaan Bukti Permulaan, dengan demikian Fungsional Pemeriksa Pajak mempunyai peran penting dalam penegakan hukum pidana pajak.

Seringkali dibenturkan antara kepentingan penerimaan negara dengan penegakan hukum pidana. Penerimaan negara yang diidentikkan dengan penegakan hukum administrasi lebih didahulukan daripada penegakan hukum pidana pajak karena ada anggapan penegakan hukum pidana tidak dapat diandalkan untuk menunjang penerimaan negara. Namun apabila melihat angka statistik penerimaan negara dari Pemeriksaan Bukti permulaan dari Tahun 2010 dapat dibuktikan hal yang sebaliknya bahwa efektifitas penegakan hukum pidana dapat menghasilkan penerimaan negara yang cukup signifikan. Dari Tabel 1. Penerimaan Pajak Pasal 8 ayat (3) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana

terakhir telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (UU KUP) selama Tahun 2010 hingga Tahun 2017 ada 3.392 WP yang diperiksa Bukti Permulaan yang kemudian memilih membayar pajak berdasarkan Pasal 8 Ayat (3) UU KUP sebesar Rp.2,232Trilyun, kalau diambil rata-rata adalah per WP sebesar Rp.0,658Milyar. Angka tersebut belum termasuk penerimaan dari Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar berdasarkan Pasal 13A UU KUP karena kealpaan pertama kali dan Pasal 44B UU KUP untuk kepentingan penerimaan negara atas permintaan Menteri Keuangan. Menurut penulis angka pembayaran pajak per WP dari hasil penegakan hukum ini tidak kecil dibandingkan dari hasil per WP yang dilakukan tindakan penegakan hukum administrasi.

Tabel 1. Penerimaan Pajak Pasal 8(3) UU KUP

Tahun	Jumlah WP	Pembayaran Ps.8(3) (Rp.Milyar)
2010	41	12.39
2011	139	20.28
2012	372	73.00
2013	1,014	313.00
2014	61	44.06
2015	449	239.74
2016	206	221.62
2017	1,110	1,308.59
	<b>3,392</b>	<b>2,232.68</b>

Sumber: Data Extra Effort Kegiatan Pemeriksaan Bukper Direktorat Penegakan Hukum Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan

Soerjono Soekanto dalam bukunya Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penegakan Hukum (1983) menjelaskan bahwa faktor-faktor yang mempengaruhi dilakukannya penegakan hukum adalah faktor hukumnya sendiri, faktor penegak hukum, faktor sarana atau prasarana, faktor kebudayaan, dan faktor masyarakat. Oleh karena pelaksanaan usulan Pemeriksaan Bukper oleh Fungsional Pemeriksa Pajak merupakan salah bentuk penegakan hukum maka penulis

tertarik untuk mengetahui apakah faktor-faktor yang mempengaruhi dilakukannya usulan Pemeriksaan Bukper oleh FPP yang selanjutnya akan dianalisis dengan faktor-faktor yang mempengaruhi penegakan hukum khususnya faktor hukum. Sample yang diambil adalah di lingkungan Kanwil DJP Sumatera Utara I karena pertimbangan merupakan salah satu Kanwil Ditjen Pajak yang produktif dalam melakukan penegakan hukum salah satunya adalah penegakan hukum pidana pajak.

Dalam penelitian ini penulis berusaha mencari tahu hal-hal apa yang menjadi pertimbangan dilakukannya suatu tindakan usulan Pemeriksaan Bukper dan tidak dilakukannya usulan Pemeriksaan Bukper dari aspek faktor hukum yang dapat mempengaruhi terhadap pelaksanaan usulan Pemeriksaan Bukper oleh FPP.

## **LANDASAN TEORITIS**

### **1. Faktor Hukum Yang Mempengaruhi Penegakan Hukum**

Menurut Soerjono Soekanto (1983), penegakan hukum adalah kegiatan menyerasikan hubungan nilai-nilai yang terjabarkan di dalam kaidah-kaidah/pandangan nilai yang mantap dan menegawanti dan sikap tindak sebagai rangkaian penjabaran nilai tahap akhir untuk menciptakan, memelihara dan mempertahankan kedamaian pergaulan hidup.

Menurut Prof. Soerjono Soekanto (1983) penegakan hukum dipengaruhi oleh beberapa faktor, antara lain Faktor Hukum. Faktor hukum yang diharapkan antara lain bahwa pembentukan undang-undang sesuai dengan asas pembentukan undang-undang, ada aturan pelaksanaan, dan kejelasan arti dalam ketentuannya. Soerjono Soekanto menyatakan bahwa mengenai berlakunya suatu undang-undang, terdapat beberapa asas yang tujuannya adalah agar undang-undang tersebut mempunyai dampak positif. Artinya, supaya undang-undang tersebut mencapai tujuannya, sehingga efektif. Asas-asas tersebut antara lain:

- 1) Undang - undang tidak berlaku surut; artinya, undang-undang hanya boleh diterapkan terhadap peristiwa yang disebut di dalam undang-undang tersebut, serta terjadi setelah undang-undang itu dinyatakan berlaku.
- 2) Undang - undang yang dibuat penguasa lebih tinggi, mempunyai kedudukan lebih tinggi pula.

- 3) Undang - undang yang bersifat khusus mengesampingkan yang bersifat umum, apabila pembuatnya sama.
- 4) Undang - undang yang berlaku belakangan, membatalkan undang - undang yang berlaku terdahulu.
- 5) Undang - undang tidak dapat diganggu gugat.
- 6) Undang - undang merupakan suatu sarana untuk mencapai saran kesejahteraan spiritual dan material bagi masyarakat maupun pribadi, melalui pelestarian atau pembaharuan. Artinya, supaya pembuat undang-undang tidak sewenang-wenang atau supaya undang-undang tersebut tidak menjadi huruf mati, maka perlu dipenuhi beberapa syarat tertentu, yakni antara lain:
  - a. keterbukaan di dalam proses pembuatan Undang-Undang,
  - b. pemberian hak kepada warga masyarakat untuk mengajukan usul-usul tertentu.

Adapun asas-asas pembentukan undang-undang berdasarkan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan. Dalam pasal 5 UU Nomor 12 Tahun 2011 diatur tentang asas pembentukan peraturan perundang-undangan yaitu:

- a. kejelasan tujuan;
- b. kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat;
- c. kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan;
- d. dapat dilaksanakan;
- e. kedayagunaan dan kehasilgunaan;
- f. kejelasan rumusan; dan
- g. keterbukaan.

### **2. Sanksi Administrasi dan Sanksi Pidana Pajak**

Pengenaan sanksi administrasi dan sanksi pidana perpajakan berdasarkan Penjelasan Pasal 38 UU KUP yang menyebutkan bahwa pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan, dikenai sanksi administrasi dengan menerbitkan surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenai sanksi pidana. Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud dalam pasal ini bukan merupakan pelanggaran administrasi melainkan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan.

Dari ketentuan itu dapat dijelaskan bahwa Sanksi Administrasi akan dikenakan sepanjang

menyangkut tindakan administrasi perpajakan dengan menerbitkan surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak sedangkan Sanksi Pidana akan dikenakan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan. Selain sanksi administrasi di dalam ketentuan perpajakan juga ada sanksi pidana. Sanksi pidana tersebut diadakan dengan harapan tumbuhnya kesadaran Wajib Pajak untuk mematuhi kewajiban perpajakan. Sanksi pidana dikenakan atas tindakan tindak pidana. Pelanggaran ini dapat dilakukan dengan sengaja atau karena kealpaan. Yang dimaksud dengan kealpaan adalah tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan kewajibannya sehingga perbuatan tersebut dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

### **3. Pemeriksaan Pajak**

Berdasarkan Pasal 1 angka 25 UU KUP, Pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

### **4. Bukti Permulaan**

Pasal 1 angka 26 UU KUP menyatakan tentang definisi 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 menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

### **5. Pemeriksaan Bukti Permulaan**

Berdasarkan Pasal 1 angka 27 UU KUP, Pemeriksaan Bukti Permulaan adalah pemeriksaan yang dilakukan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan. Adapun bukti permulaan menurut Pasal 1 angka 26 UU KUP 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 menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

Landasan formil kewenangan Dirjen Pajak melakukan Pemeriksaan Bukper adalah

Pasal 43A ayat 1 UU KUP yang mengatur bahwa Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Dalam penjelasannya disebutkan bahwa informasi, data, laporan, dan pengaduan yang diterima oleh DJP akan dikembangkan dan dianalisis melalui kegiatan intelijen atau pengamatan yang hasilnya dapat ditindaklanjuti dengan Pemeriksaan, Pemeriksaan Bukti Permulaan, atau tidak ditindaklanjuti.

### **6. Pengusulan Pemeriksaan Bukti Permulaan oleh Fungsional Pemeriksa Pajak (FPP)**

Dasar hukum pengusulan Pemeriksaan Bukti Permulaan oleh Fungsional Pajak adalah:

#### **a. Pasal 43 A UU KUP.**

Pasal 43 A UU KUP mengatur bahwa Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

#### **b. Pasal 12 Peraturan Pemerintah No.74 Tahun 2011**

Pasal 12 Ayat (1) PPNo.74/2011 mengatur bahwa apabila pada saat Pemeriksaan ditemukan adanya indikasi tindak pidana di bidang perpajakan, Pemeriksaan ditindaklanjuti dengan Pemeriksaan Bukti Permulaan.

#### **c. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan**

Pada PMK 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan, Bagian Ketujuhbelas, Usulan Pemeriksaan Bukti Permulaan dan Penangguhan Pemeriksaan, Pasal 63 mengatur bahwa Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dapat diusulkan Pemeriksaan Bukti Permulaan secara terbuka apabila :

- a) pada saat pelaksanaan Pemeriksaan ditemukan adanya indikasi tindak pidana di bidang perpajakan; atau
- b) Wajib Pajak menolak untuk dilakukan Pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 36 atau Pasal 37 dan terhadap Wajib Pajak tersebut tidak dilakukan penghitungan penghasilan kena pajak secara jabatan.

**d. Peraturan Menteri keuangan No.239/PMK.03/2014 Tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan**

Pasal 1 PMK Nomor 239/PMK.03/2014 Tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan mengatur bahwa yang dimaksud laporan adalah pemberitahuan yang disampaikan oleh orang atau institusi karena hak dan/atau kewajiban berdasarkan undang-undang kepada pejabat yang berwenang mengenai dugaan telah atau sedang atau akan terjadinya Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

**7. Penelitian Terdahulu**

Penelitian terdahulu berkaitan penegakan hukum pidana antara lain Skripsi Bashofi Mushoni “PENEGAKAN HUKUM TERHADAP TINDAK PIDANA DIBIDANG PAJAK PERTAMBAHAN NILAI (PPN) DI DAERAH ISTIMEWA YOGYAKARTA (STUDI KASUS DI KANWIL DJP DAERAH ISTIMEWA YOGYAKARTA)” Adapun hasil penelitian dari permasalahan di atas yang di peroleh adalah Pelaksanaan proses penegakan hukum tindak pidana dibidang Pajak Pertambahan Nilai (PPN) yang dilakukan oleh Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Daerah Istimewa Yogyakarta dari tahun 2013 sampai dengan bulan Agustus 2015 adalah 4 kasus, dari hasil penelitian diatas dapat diketahui bahwa penegakan hukum dibidang perpajakan secara umum dan secara khusus dibidang pajak pertambahan nilai belum difungsikan atau dijalankan sebagaimana yang diharapkan, hal ini dapat kita lihat dari masih sedikitnya perkara atau kasus pelanggaran atau kejahatan dibidang perpajakan yang diselesaikan melalui proses penegakan hukum tindak pidana perpajakan melalui tahapan penyidikan sampai putusan pengadilan. Karena dalam pelaksanaan penegakan hukum tindak pidana perpajakan lebih mengedepankan hukum tindak pidana pajak yang bersifat ultimum remedium. Sifat penelitian ini adalah penelitian yang bersifat deskriptif analisis, yaitu mendeskripsikan dan menganalisa keadaan dari obyek yang diteliti secara langsung kepada narasumber dengan mendasarkan pada data primer sebagai data utamanya.

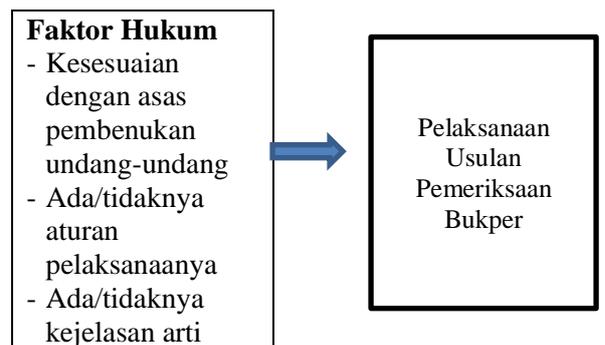
Dalam Jurnal Legality, 2005, berjudul “PENEGAKAN HUKUM PIDANA TERHADAP TINDAK PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN” oleh Mokhammad Khoirul Huda,

hasil penelitiannya menyebutkan dalam praktek ketentuan-ketentuan itu tidak digunakan secara optimal oleh aparat penegak hukum, dimana Undang - Undang tentang Tindak Pidana Korupsi lebih mendominasi sehingga ketentuan pidana dalam UU No 16/2000 tidak pernah dipakai. Berdasar azas lex specialist derogat legi generalis maka ketentuan pidana dalam UU No. 16/2000 harus diberlakukan.

Dua penelitian yang penulis sebutkan mempunyai sudut pandang pembahasannya atau dasar teori yang digunakan berbeda. Keduanya lebih banyak bersifat deskriptif tanpa melihat faktor-faktor apa yang mempengaruhi dari suatu tindakan penegakan hukum pidana pajak.

**8. Kerangka Pemikiran**

Dalam penelitian ini, penulis menggunakan kerangka pemikiran yang digunakan yang bersumber dari teori penegakan hukum Soekanto (2014) dan ruang lingkup penelitian. Faktor yang mempengaruhi penegakkan hukum yang akan dianalisis adaah faktor hukum. Faktor hukum inilah yang digunakan sebagai variabel penelitian bebasnya (independent varible) dan pelaksanaan usulan Pemeriksaan Bukper sebagai varibel penelitian tidak bebas (dependent variable). Untuk menggambarkan kerangka berpikir penulis membuat model penelitian sebagai mana digambarkan dalam Gambar 1. Model Penelitian dibawah ini:



**METODE PENELITIAN**

Menurut Soerjono Soekanto (1981), penelitian hukum merupakan suatu kegiatan ilmiah, yang didasarkan pada metode, sistematika, dan pemikiran tertentu, yang bertujuan untuk mempelajari sesuatu atau beberpa gejala hukum tertentu, dengan jalan menganalisisnya. Di samping itu, juga diadakan pemeriksaan yang mendalam terhadap faktor hukum tersebut, untuk kemudian mengusahakan

suatu pemecahan atas permasalahan - permasalahan yang timbul di dalam gejala yang bersangkutan.

Penelitian yang dilakukan merupakan penelitian yuridis empiris. Penelitian bertujuan melihat efektifitas hukum yang membahas bagaimana hukum beroperasi dalam masyarakat, penelitian ini sangat relevan di negara-negara berkembang seperti Indonesia (Zainuddin Ali;31).

Jenis data yang digunakan sebagai bahan analisis adalah data primer dan data sekunder. Data primer yaitu data yang diperoleh langsung dari sumbernya baik wawancara, observasi maupun laporan dalam bentuk dokumen tidak resmi yang kemudian diolah peneliti. Peneliti akan melakukan wawancara kepada para responden yaitu Fungsional Pemeriksa Pajak di 9 (sembilan ) KPP di lingkungan Kanwil DJP Sumut. Nara sumber penelitian yaitu Kakanwil DJP Sumut I, Kabid P2IP Kanwil DJP Sumut I , dan Kasubdit Penyidikan Direktorat Penegakan Hukum.

Adapun data sekunder yang digunakan adalah data yang diperoleh dari dokumen-dokumen resmi, buku-buku yang berhubungan dengan objek penelitian. Data sekunder berupa bahan hukum primer berupa aturan-aturan yang berkaitan dengan usulan Pemeriksaan Bukper dari Undang-Undang hingga surat-surat dari Direktorat Pemeriksaan dan Penegakan hukum Direktorat Jenderal Pajak, bahan hukum sekunder berupa buku-buku dan tulisan-tulisan ilmiah hukum yang terkait penelitian, dan terakhir bahan hukum tertier yang merupakan petunjuk atau penjelasan mengenai bahan hukum primer maupun bahan hukum sekunder.

Untuk memperoleh data primer dan sekunder penelitian, metode pengumpulan data metode kepustakaan dan metode lapangan. Metode kepustakaan untuk memperoleh bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, dan bahan hukum tersier. Sedangkan metode lapangan untuk pengumpulan data primer untuk memperoleh informasi dan pendapat-pendapat dari responden.

Metode analisis data menggunakan metode penelitian bersifat deskriptif analitis. Analisis data yang dipergunakan adalah pendekatan kualitatif terhadap data primer dan data sekunder. Data primer yang diperoleh dari wawancara akan dikelompokkan dalam 3 kategori yaitu:

- a. Pembentukan Undang-Undang sesuai asas pembentukannya
- b. Ada tidaknya peraturan pelaksanaan

- c. Ada tidaknya kejelasan arti

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### 1. Ketentuan Normatif Pengusulan Pemeriksaan Bukti Permulaan oleh Fungsional Pemeriksa Pajak

Berdasarkan Pasal 12 Ayat (1) Peraturan Pemerintah No.74 Tahun 2011 diatur bahwa apabila pada saat Pemeriksaan ditemukan adanya indikasi tindak pidana di bidang perpajakan, Pemeriksaan ditindaklanjuti dengan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Oleh karena itu apabila dalam suatu pemeriksaan yang dilakukan oleh FPP dan ditemukan ada indikasi tindak pidana di bidang perpajakan maka pemeriksaan ditindaklanjuti dengan Pemeriksaan Bukper. Cara menindaklanjuti oleh FPP adalah dengan cara membuat usulan Pemeriksaan Bukper dalam suatu laporan IDLP sebagaimana diatur dalam Pasal 43A UU KUP (lihat pembahasan Pemeriksaan Bukper). Dalam ketentuan ini pemeriksaan Bukper menjadi suatu keharusan bahwa dalam setiap pemeriksaan apabila menemukan indikasi tindak pidana, penyelesaiannya harus dengan pemeriksaan Bukti Permulaan.

Berbeda dengan ketentuan dalam aturan pelaksanaan selanjutnya, yaitu berdasarkan Pasal 63 Peraturan Menteri Keuangan Nomor PMK-17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan diatur bahwa pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dapat diusulkan Pemeriksaan Bukti Permulaan secara terbuka apabila pada saat pelaksanaan Pemeriksaan ditemukan adanya indikasi tindak pidana di bidang perpajakan.

Berdasarkan ketentuan ini ada beberapa hal yang dapat dianalisis sebagai berikut:

- a. Yang dapat diusulkan ke pemeriksaan Bukti Permulaan adalah pemeriksaan dalam rangka menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan, bagaimana dengan pemeriksaan dalam rangka tujuan lain. Hal ini menimbulkan ketidakpastian pada saat ditemukan indikasi tindak pidana pada saat dilakukan pemeriksaan untuk tujuan lain.
- b. Bahwa pengusulan Pemeriksaan Bukper apabila ditemukan indikasi tindak pidana itu hanya merupakan pilihan karena diawali dengan kata “dapat”. Dan banyak para FPP yang memahami kata dapat ini sebagai pilihan, artinya walaupun ditemukan indikasi tindak pidana namun tidak selalu harus diusulkan Pemeriksaan Bukper. Menurut penulisan penafsiran semacam ini berbahaya karena

tidak ada kepastian hukum. Seorang FPP dapat memperlakukan cara yang berbeda terhadap suatu perbuatan yang sama, hal ini dapat menimbulkan potensi ketidakadilan dan merugikan WP, serta lebih bahayanya lagi digunakan sebagai tawar menawar kepada WP apakah terhadap WP akan dikenakan sanksi administrasi atau sanksi pidana yang secara hukum konsekuensinya berbeda. Sejalan dengan itu, telah dilakukan Uji materi terhadap norma Pasal 2 dan 3 UU Pemberantasan Tipikor mengenai frasa “dapat merugikan keuangan negara atau perkenomian negara”, telah diputus melalui Putusan Mahkamah Konstitusi (MK) Nomor 25/PUUXIV/2016. Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi dalam putusannya, menyatakan bahwa kata “dapat” dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU Pemberantasan Tipikor bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat. Menilik amar putusan MK tersebut, harus dimaknai demikian, kerugian negara dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU Pemberantasan Korupsi harus nyata (actual loss). Sebelum keluarnya putusan tersebut, kerugian negara dalam pasal aquo, tidak harus kerugian yang nyata. Melainkan bisa berupa potensi kerugian.

Aturan pelaksanaan selanjutnya adalah Surat Edaran Dirjen pajak Nomor SE-10/PJ/2017 yang merupakan aturan pelaksanaan dari PMK-17/PMK.03/2013 yang mengatur tentang usulan Pemeriksaan Bukper:

- Ketentuan 5. Pelaksanaan Pengujian di Tempat Wajib Pajak dalam rangka Pemeriksaan Lapangan yang menyebutkan bahwa Pemeriksa Pajak harus menentukan apakah akan menghitung besarnya penghasilan kena pajak secara jabatan atau mengusulkan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebagai tindak lanjut Pemeriksaan, yang dituangkan di dalam Kertas Kerja Pemeriksaan. Kata “atau” jelas diartikan pilihan bagi Pemeriksa Pajak.
- Ketentuan 8. Tindak Lanjut Pemeriksaan Setelah Pengujian di Tempat Wajib Pajak yang menyebutkan bahwa Pemeriksa Pajak harus memutuskan untuk menyampaikan kepada Wajib Pajak bahwa Wajib Pajak memiliki hak untuk mengungkapkan dalam laporan tersendiri tentang ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan yang telah

disampaikan sebagaimana diatur dalam Pasal 8 ayat (4) UU KUP atau mengusulkan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Kata “atau” menunjukkan sebagai pilihan.

Berdasarkan uraian di atas dapat diketahui bahwa ada ketidak-konsistenan dalam ketentuan penanganan diketemukannya indikasi tindak pidana perpajakan oleh FPP.

## 2. Faktor Hukum

Terkait hasil analisis faktor hukum berdasarkan hasil wawancara berikut ini dibahas setiap hasil temuannya.

### a. Kesesuaian pembentukan undang-undang dengan asas pembentukannya.

#### 1) Konsistensi peraturan pengusulan Pemeriksaan Bukper

Pernyataan responden (para FPP) atas konsistensi peraturan pengusulan Pemeriksaan Bukper adalah dari segi undang-undang sudah *firm* banget artinya ketentuan atau dasar hukum pengusulan Pemeriksaan Bukper tidak ada masalah. Batasan Pelanggaran Administrasi dan Pelanggaran Pidana Perpajakan terdapat kesimpulan bahwa kategori perbuatan pelanggaran ketentuan perpajakan yang dilakukan Wajib Pajak sudah dapat diidentifikasi perbuatan mana yang akan dikenakan sanksi administrasi dan perbuatan mana yang akan dikenakan sanksi pidana, kecuali perbuatan tidak menyampaikan SPT terdapat pilihan pengenaan sanksi perpajakan. Dalam hal kalau dinyatakan ketentuannya sudah jelas penulis setuju namun menurut penulis ketentuan normatif pengusulan Pemeriksaan Bukti Permulaan oleh Fungsional Pemeriksa Pajak diketahui bahwa ada ketidakkonsistenan antara ketentuan Pasal 12 PP 74 Tahun 2011 dengan Pasal 63 PMK/2013.

Berdasarkan Pasal 6 UU No.12 Tahun 2011 tentang Asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan bahwa dalam menyusun peraturan perundang-undangan sesuai asas muatan peraturan perundang-undangan materi muatan Peraturan Perundang-undangan harus mencerminkan asas ketertiban dan kepastian hukum. Ketidak konsistenan peraturan pengusulan Pemeriksaan Bukper mencerminkan adanya ketidaktertiban dan tidak ada kepastian hukum. Penulis berpendapat bahwa konsistensi peraturan pengusulan Pemeriksaan Bukper berpengaruh terhadap pelaksanaan usulan Pemeriksaan Bukper oleh FPP.

### b. Ada tidaknya aturan pelaksanaan

Dari uraian pembahasan sebelumnya pada kesesuaian pembentukan undang-undang dengan asas pembentukannya diketahui ada ketidak-konsistenan antara peraturan UU KUP dan PP74/2011 dengan aturan pelaksanaannya yaitu PMK 17/2013. Namun apabila dicari landasan hukum aturan pelaksanaannya dapat dikatakan sudah ada yaitu PMK17/2013 yang telah mengatur kewenangan FPP mengusulkan Pemeriksaan Bukper jika menemukan indikasi tindak pidana perpajakan walaupun menurut penulis hal ini tidak mendorong FPP mengusulkan Pemeriksaan Bukper karena masih berupa pilihan. Beberapa peraturan maupun kebijakan yang kurang mendorong dilakukan usulan Pemeriksaan Bukper oleh FPP dapat diuraikan sebagai berikut:

1) IKU FPP tidak ada target usulan Pemeriksaan Bukper.

Apakah tepat usulan Pemeriksaan Bukper dimasukkan sebagai target dalam IKU FPP? Menurut penulis hal ini kurang tepat karena usulan Pemeriksaan Bukper itu sebagai pilihan. Usulan Pemeriksaan Bukper sebagai suatu prosedur penegakan hukum yang bertujuan kepada kesadaran WP bukan semata-mata penerimaan pajak (Penjelasan Pasal 39 UU KUP), prosedur ini mengatur bahwa setiap pemeriksaan pajak yang menemukan indikasi tindak pidana pajak seharusnya ditindaklanjuti dengan Pemeriksaan Bukper, sehingga kurang tepat apabila ini dijadikan suatu target. Akan ada kecenderungan apabila suatu target sudah tercapai maka akan berdampak pada usaha pencapaian targetnya, demikian pula apabila ada target usulan Bukper yang kemudian sudah tercapai akan berdampak pada perilaku FPP yang memilih untuk tidak mengusulkan lagi Pemeriksaan Bukper padahal dia menemukan indikasi tindak pidana pajak. Penulis tidak setuju ini menjadi faktor yang dapat mempengaruhi pengusulan Pemeriksaan Bukper.

2) Tidak ada sanksi.

Ada responden berpendapat bahwa tidak ada sanksi yang tegas atas pelanggaran kepada FPP yang tidak mengusulkan Pemeriksaan Bukper atau tidak membuat IDLP tidak ada menurut responden. Penulis tidak setuju atas pernyataan itu, dalam ketentuan Pasal 36A UU KUP disebutkan bahwa :

a) Pegawai pajak yang karena kelalaiannya atau dengan sengaja menghitung atau menetapkan pajak tidak sesuai dengan ketentuan undang-undang perpajakan

dikenai sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

b) Pegawai pajak yang dalam melakukan tugasnya dengan sengaja bertindak di luar kewenangannya yang diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dapat diadukan ke unit internal Departemen Keuangan yang berwenang melakukan pemeriksaan dan investigasi dan apabila terbukti melakukannya dikenai sanksi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Apabila dipahami bahwa seorang FPP yang menemukan indikasi tindak pidana kemudian dia tidak mengusulkan Pemeriksaan Bukper dan tetap menghitung dan menetapkan secara administrasi dengan suatu SKP berarti dia sudah menghitung atau menetapkan pajak tidak sesuai dengan ketentuan Pasal 12 PP 74 Tahun 2011, artinya dia telah melakukan delik pidana Pasal 36 A UU KUP. Penulis mempersilahkan pembaca untuk membuka ruang diskusi lebih mendalam mengingat dampak bagi FPP apabila melakukan delik pidana Pasal 36A UU KUP ini. Penulis berpendapat bahwa sudah ada aturan pemberian sanksi kepada FPP yang tidak mengusulkan Pemeriksaan Bukper mana kala menemukan indikasi tindak pidana dan tidak mengusulkan Pemeriksaan Bukper.

**c. Ada tidaknya kejelasan arti dalam ketentuan.**

1) Definisi kealpaan.

Ada pernyataan responden bahwa batasan alpa atau kealpaan kurang jelas. Dalam hal ini penulis setuju apa yang dimaksud dengan pengertian alpa.

Kealpaan sebenarnya itu ranah yudikatif yaitu pengadilan yang dapat menyatakan perbuatan pelanggaran itu karena alpa atau bukan. Aparat penegak hukum administrasi seperti FPP sebenarnya tidak mempunyai kewenangan menyatakan suatu perbuatan itu alpa atau bukan. Pernyataan penulis diperkuat oleh pendapat Narasumber yaitu Augus Hendra Simatupang sebagai praktisi hukum. Dalam pernyataannya dalam lampiran transkrip wawancara disebutkan bahwa :

“Padahal kan ini sudah masuk ke ranah pidana. Karena yang menyatakan bahwa Wajib Pajak tersebut benar telah menimbulkan kerugian negara kan harus dalam wilayah Yudikatif. Menyatakan bahwa terdakwa memang benar-benar alpa atau tidak kan seharusnya putusan hakim.”

Isu perbuatan alpa ini untuk delik yang diatur dalam Pasal 38 UU KUP sedangkan untuk delik Pasal 39 UU KUP tidak ada masalah ini. Menurut penulis ketidakjelasan definisi alpa dapat mempengaruhi usulan Pemeriksaan Bukper.

2) Kebijakan pimpinan terhadap usulan Pemeriksaan Bukper (IDL) tidak jelas.

Terhadap pernyataan ini penulis setuju terbukti dengan bunyi ketentuan dalam PMK17/2013 yang mencantumkan kata “dapat” yang dapat diartikan sebagai pilihan membuat ketidakjelasan maksudnya apakah seperti kebanyakan FPP bahwa itu artinya pilihan atau “dapat” yang diartikan mendapat kewenangan untuk melakukan sesuatu. Sehingga hal ini membuat tidak jelas makna kata “dapat” apalagi bila pada umumnya menganggap ini suatu pilihan. Menurut penulis perlu kebijakan yang lebih jelas dan lugas dari pimpinan atas upaya penegakan hukum pidana pajak termasuk dalam hal pengusulan Pemeriksaan Bukperoleh FPP.

Faktor hukum yang teridentifikasi dari hasil wawancara dengan responden dapat dilihat dalam tabel dibawah ini:

Tabel 3. Ikhtisar Faktor Hukum

Aspek Faktor Hukum	Menurut Penulis
Pembentukan UU sesuai asas	Ada ketidakkonsistenan peraturan pengusulan Pemeriksaan Bukper antara UU KUP dan PP 74/2011 dengan PMK17/PMK.03/2013
Ada tidaknya aturan pelaksanaan	1. Bahwa pengusulan Pemeriksaan Bukper tidak tercantum sebagai IKU penulis tidak setuju karena mempunyai prosedur pasti 2. Bahwa tidak ada pemberian sanksi apabila tidak mengusulkan Pemeriksaan Bukper penulis tidak setuju karena sudah ada sanksi berdasarkan Ps.36A UU KUP.
Ada tidak kejelasan arti	1. Bahwa definisi kealpaan tidak jelas penulis setuju karena kealpaan itu ranah yudikatif bukan administrasi 2. Bahwa kebijakan pengusulan Pemeriksaan Bukper tidak jelas penulis setuju karena memanag peraturannya tidak konsisten.

Sumber : hasil pengolahan data penelitian

## KESIMPULAN DAN SARAN

### 1. Ketentuan normatif pengusulan Pemeriksaan Bukper oleh FPP

Ketentuan normatif pengusulan Pemeriksaan Bukper oleh FPP adalah Pasal 43A UU KUP dan Pasal 12 PP No.71 Tahun 2011 yang mengatur bahwa pada saat pemeriksaan ditemukan indikasi tindak pidana pemeriksaan ditindaklanjuti dengan Pemeriksaan Bukper.

### 2. Faktor Hukum

Faktor hukum yang dapat mempengaruhi pengusulan Pemeriksaan Bukper berdasarkan hasil penelitian adalah sebagai berikut:

- Kesesuaian pembentukan undang-undang dengan asas pembentukannya terdiri dari kepastian hukum atas ketentuan usulan Pemeriksaan Bukper oleh FPP
- Ada tidaknya aturan pelaksanaan terdiri dari ketentuan pemberian sanksi kepada FPP yang tidak mengusulkan Pemeriksaan Bukper bila menemukan indikasi tindak pidana.
- Ada tidaknya kejelasan arti dalam ketentuan terdiri dari kejelasan pengertian alpa dan kejelasan kebijakan usulan pemeriksaan Bukper (IDL)

Faktor hukum yang paling dominan disebutkan responden adalah kejelasan kebijakan pimpinan terhadap usulan Bukper (IDL).

### 3. Saran

Perlu ada kebijakan yang jelas ,konsisten, dan mempunyai kepastian hukum atas perlakuan terhadap ditemukannya indikasi tindak pidana perpajakan oleh FPP. Agar ada konsistensi, perlu ada perbaikan dalam aturan Pasal 63 PMK17/2013 perihal pengusulan Pemeriksaan Bukper saat pemeriksaan pajak dimana kata “dapat” dihilangkan walaupun memang akan dampak apabila banyak sekali usulan Pemeriksaan Bukper. Solusi komprehensif yang dimulai dibuatkan kodifikasi dalam suatu aturan pelaksanaan setingkat Peraturan Menteri Keuangan yang mengatur tentang pelanggaran administrasi dan pelanggaran pidana yang jelas dan pasti sehingga antara WP dan fiskus punya kesepahaman yang sama serta bagi penegak hukum jelas apa yang akan dilakukan apakah memberikkan sanksi administrasi atau sanksi pidana.

### 4. Keterbatasan Penelitian

Dalam penelitian ini mempunyai keterbatasan dalam hal lokasi penelitian yaitu hanya di lingkungan Kantor Wilayah DJP Sumutarea Utara I , ada baiknya penelitian dapat dilakukan untuk wilayah yang lebih luas sehingga dapat mewakili kondisi DJP secara umum sehingga rekomendasi yang diberikan lebih efektif untuk diterapkan sebagai kebijakan yang diambil oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam

rangka penegakan hukum perpajakan khususnya penegakan hukum pidana pajak.

## DAFTAR PUSTAKA

### Buku dan Jurnal

- Ali, Zainuddin, 2009. *Metode Penelitian Hukum*. Palu: Sinar Grafika
- Hadi, H. Muljo. 2001. *Dasar-dasar Penegakan Hukum Pajak*. Jakarta : PT. Rajawali Press.
- Mardiasmo. 2011. *Perpajakan*. Yogyakarta : Andi.
- Ngani, Nico, 2012. *Metodelogi Penelitian dan Penulisan Hukum*. Yogyakarta: Pustaka Yustisia.
- Rahardjo, Satjipto, 2000. *Ilmu Hukum*. Bandung: PT Citra Aditya Bakti.
- Sekaran, Uma. 2003. *Research methods For Bussiness: A Skill Building Approach*. United States of America: John Wiley & Sons. Inc.
- Soekanto, Soerjono, 2014. *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*. Jakarta: PT. Raja grafindo Persada
- Soesilo,R.1988. *Kitab Undang-undang Hukum Pidana Serta Komentar-Komentarnya Lengkap Pasal demi Pasal*. Bogor: Politeia.
- Sugiyono. 2015. *Metode Penelitian Pendidikan*. Bandung: Alfabeta.
- Suliyanto. 2011. *Ekonometrika Terapan: Teori & Aplikasi Dengan SPSS*. Yogyakarta: Andi.
- Sumitro, Rochmad. 1986. *Asas dan Dasar Perpajakan I*. Bandung: PT Eresco.
- Jurnal Ilmiah Hukum LEGALITY Universitas Muhammadiyah Malang, 2010, *Penegakan Hukum Pidana Terhadap Tindak Pidana Perpajakan*,  
<http://ejournal.umm.ac.id/index.php/legality/article/view/307>
- Skripsi, Mushoni, Bashofi. 2015, *Penegakan Hukum Terhadap Tindak pidana DiBidang PPN DI Daerah Istimewa Yogyakarta*, Universitas Islam Negeri Sunan Kalijaga Yogyakarta.  
[http://digilib.uin-suka.ac.id/19681/1/11340038\\_BAB-I\\_IV-atau-V\\_DAFTAR-PUSTAKA.pdf](http://digilib.uin-suka.ac.id/19681/1/11340038_BAB-I_IV-atau-V_DAFTAR-PUSTAKA.pdf)

### Peraturan, Publikasi, dan Sumber Lainnya

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana telah Beberapa Kali Diubah Terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009.

- Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 184/PMK.03/2015 Tentang Perubahan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 239/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan
- Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-10/PJ/2017 tentang Petunjuk Teknis Pemeriksaan Lapangan Dalam Rangka Pemeriksaan Untuk Menguji Kepatuhan Kewajiban Perpajakan
- Surat Edaran irektur Jenderal Pajak Nomor SE-23/PJ/2015 tentang Petunjuk Teknis Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan
- Prosiding Kajian Akademis Pusklat Pajak, Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Pelaksanaan Penyanderaan, 2016, Jakarta, Pusklat Pajak.
- Kusuma, Hendra. 2017. Masyarakat Makin Patuh Lapor SPT, Ini Buktinya. Detik Finance.  
<http://ekonomi.kompas.com/read/2017/07/19/193000326/ditjen-pajak--kepatuhan-bayar-pajak-masyarakat-indonesia-masih-rendah>
- Arhano, Pramdhia. 2017. Ditjen Pajak: Kepatuhan Bayar Pajak Masyarakat Indonesia Masih Rendah. Kompas.com  
<https://finance.detik.com/berita-ekonomi-bisnis/3475986/masyarakat-makin-patuh-lapor-spt-ini-buktinya>