



MERCATORIA

Available online <http://ojs.uma.ac.id/index.php/mercatoria>

Sanksi Pidana terhadap Kuasa Bendahara Umum Daerah yang Tidak Menyetorkan Pajak ke Kas Negara

Ramadiyagus, Mahdi Syahbandir, Mohd. Din *

Universitas Syiah Kuala

*Corresponding author: E-mail: ramadiyagus.unsyiah@gmail.com

Abstrak

Sanksi pidana bagi pemotong pajak termasuk Kuasa Bendahara Umum Daerah yang tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong ke Kas Negara diatur Pasal 39 ayat (1) huruf i Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 beserta perubahannya, namun dalam prakteknya masih terdapat putusan pengadilan yang menjatuhkan pidana dengan menggunakan aturan-aturan pidana yang terdapat dalam 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. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui ketentuan pidana yang seharusnya diterapkan kepada Kuasa Bendahara Umum Daerah yang tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungutnya ke Kas Negara. Metode penelitian yang digunakan adalah hukum normatif dengan pendekatan kasus. Pengumpulan data dengan data sekunder, serta analisis data dilakukan secara deskriptif-analisis. Hasil penelitian menunjukkan bahwa, untuk mengetahui ketentuan pidana yang seharusnya diterapkan kepada Kuasa Bendahara Umum Daerah yang tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungutnya ke Kas Negara dapat dilihat dari corak kesengajaan yang dilakukan, apabila kesengajaan tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut tersebut dengan tujuan untuk memperkaya/menguntungkan diri sendiri/orang lain/korporasi, maka perbuatan tersebut termasuk tindak pidana korupsi.

Kata kunci : Kuasa Bendahara Umum Daerah, Pajak, Tindak Pidana Korupsi, Tindak Pidana Perpajakan

Abstract

Criminal sanctions for tax cutters including the Attorney of the Regional General Treasurer who does not deposit taxes that have been deducted to the State Treasury are regulated in Article 39 paragraph (1) letter i of Law Number 6 of 1983 along with the amendments, but in practice there are still court decisions that impose criminal penalties use the criminal rules contained in Law Number 31 of 1999 concerning Eradication of Corruption Crimes as amended by Act Number 20 of 2001 concerning Amendments to Law Number 31 of 1999 concerning Eradication of Corruption Crimes. This study aims to find out the criminal provisions that should be applied to the Attorney General Regional Treasurer who does not deposit the tax that has been deducted or collected from the State Treasury. The research method used is normative law with a case approach. Data collection with secondary data, as well as data analysis was carried out in descriptive-analysis. The results of the research show that, to find out the criminal provisions that should be applied to the Regional General Treasurer Proxies who do not deposit the tax that has been deducted or collected from the State Treasury, it can be seen from the intentional pattern if the intention is not to deposit the tax that has been deducted or collected with the purpose to enrich / benefit themselves / others / corporations, then these acts include criminal acts of corruption.

Keyword: Proxy of Regional General Treasurer, Tax, Corruption Crime, Tax Crimes

Ramadiyagus, Mahdi Syahbandir, & Mohd. Din, Sanksi Pidana terhadap Kuasa Bendahara Umum Daerah yang Tidak Menyetorkan Pajak ke Kas Negara

How to Cite: Ramadiyagus, Mahdi Syahbandir, & Mohd. Din., (2018), *Sanksi Pidana terhadap Kuasa Bendahara Umum Daerah yang Tidak Menyetorkan Pajak ke Kas Negara*, Mercatoria, 11 (2): 193-203.

PENDAHULUAN

Pajak merupakan sumber pendapatan negara yang memiliki kontribusi yang signifikan sehingga sumber pendapatan pajak menjadi andalan bagi pembangunan nasional. Potensi pajak yang dapat dihimpun dari Bendahara Pemerintah termasuk Kuasa Bendahara Umum Daerah (BUD) sangatlah besar, yang dapat dihitung dari besarnya alokasi belanja di APBN ataupun APBD.

Kuasa Bendahara Umum Daerah (BUD) adalah pejabat yang diberi kuasa untuk melaksanakan tugas Bendahara Umum Daerah. Kuasa Bendahara Umum Daerah (BUD) ditetapkan sebagai wajib pungut pajak sebagaimana yang diatur dalam ketentuan Pasal 18 ayat (2) Keputusan Presiden Nomor 42 Tahun 2002 tentang Pedoman Pelaksanaan Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara sebagaimana telah diubah, terakhir dengan Peraturan Presiden Nomor 53 Tahun 2010 tentang Perubahan Kedua Atas Keputusan Presiden Nomor 42 Tahun 2002 Tentang Pedoman Pelaksanaan Anggaran Pendapatan Dan Belanja Negara. Sebagai wajib pungut pajak, Kuasa Bendahara Umum Daerah (BUD) mempunyai kewajiban untuk melakukan pemotongan dan pemungutan pajak, sekaligus menyetorkannya 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.

Sanksi pidana bagi pemotong/pemungut pajak termasuk Bendahara Pemerintah yang tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungutnya ke Kas Negara diatur dalam ketentuan Pasal 39 ayat (1) huruf i Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang (selanjutnya disingkat UU KUP). Namun dalam prakteknya masih terdapat putusan pengadilan yang menjatuhkan pidana bagi Bendahara Pemerintah termasuk Kuasa Bendahara Umum Daerah (BUD) selaku wajib pungut pajak yang tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungutnya ke Kas Negara dengan menggunakan aturan-aturan pidana yang terdapat dalam Undang-Undang Tindak Pidana Korupsi yakni 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 (selanjutnya disingkat UU PTPK).

Merujuk pada latar belakang di atas, maka permasalahan yang akan dibahas dalam penelitian ini, yakni ketentuan pidana apa yang seharusnya diterapkan kepada Bendahara Pemerintah khususnya Kuasa Bendahara Umum Daerah (BUD) yang tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungutnya ke Kas Negara ?

Dengan menelaah latar belakang dan rumusan masalah di atas, dapat dikemukakan beberapa tujuan dari pelaksanaan penelitian ini, yakni untuk mengetahui ketentuan pidana yang seharusnya diterapkan kepada Bendahara Pemerintah khususnya Kuasa Bendahara Umum Daerah (BUD) yang tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungutnya ke Kas Negara.

METODE PENELITIAN

Jenis dan pendekatan penelitian yang digunakan adalah penelitian hukum normatif dengan pendekatan kasus (*case approach*). Penelitian hukum normatif yaitu penelitian hukum yang dilakukan dengan cara meneliti dan menelaah bahan-bahan pustaka atau data sekunder (Soekanto dan Sri Mamudji, 1995).

Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan melakukan penelitian kepustakaan (data sekunder). Data sekunder merupakan data yang diperoleh

dari studi dokumen terhadap bahan kepustakaan yang bertujuan untuk mendapatkan konsep-konsep, teori-teori, dan informasi-informasi serta pemikiran konseptual dari penelitian terdahulu baik berupa peraturan perundang-undangan dan karya ilmiah lainnya (Soekanto dan Sri Mamudji, 1995).

Analisis data dalam penelitian hukum normatif ini dilakukan secara deskriptif-analisis, yaitu uraian apa adanya terhadap suatu kondisi atau posisi dari proposisi-proposisi hukum atau non-hukum. Dari semua data yang terkumpul kemudian akan diuraikan secara sistematis dan dikelompokkan sesuai dengan permasalahan yang diteliti, serta dievaluasi keabsahannya. Setelah itu diseleksi dan diolah lalu dianalisa sesuai dengan asas maupun teori hukum serta peraturan perundang-undangan sebagai pisau analisis untuk melihat kecenderungan yang ada. Analisa data termasuk penarikan kesimpulan dilakukan secara induktif dan deduktif, sehingga diharapkan akan memberikan solusi dan jawaban atas permasalahan dalam penelitian ini.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Jenis-Jenis Pemutusan Hubungan Kerja (PHK)

Mudzakkir dalam kesimpulan tulisannya yang berjudul "Pengaturan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Dan Hubungannya Dengan Hukum

Pidana Umum Dan Khusus”, menyatakan bahwa :

Sebagai corak hukum administrasi dan tindak pidana administrasi (yang dikriminalisasi), maka penggunaan hukum pidana pidana umum atau hukum pidana khusus terhadap tindak pidana di bidang perpajakan adalah tidak tepat dan dapat menimbulkan problem hukum dan keadilan. Oleh sebab itu, tindak pidana umum atau tindak pidana khusus yang berkaitan dengan terjadinya tindak pidana perpajakan adalah berdiri sendiri. Kecuali jika di masa datang diadakan perubahan bahwa tindak pidana di bidang perpajakan adalah tindak pidana umum yang bersifat kejahatan atau independen (*independent crimes* atau *generies crimes*) seperti halnya tindak pidana yang dimuat dalam KUHP.

Penerapan tindak pidana umum atau tindak pidana khusus (tindak korupsi) yang terkait dengan tindak pidana di bidang perpajakan adalah berdiri sendiri, artinya adanya indikasi terjadinya tindak pidana umum atau tindak pidana khusus (korupsi atau pencucian uang) dalam proses pengurusan perpajakan atau dalam tindak pidana di bidang perpajakan baik sebagai perbuatan persiapan, mempermudah/memperlancar, atau menyembunyikan atau mempertahankan hasil tindak pidana di bidang perpajakan. Wewenang penyidikan terhadap tindak pidana umum dan tindak khusus di bidang perpajakan tersebut adalah polisi, jaksa, dan

komisi pemberantasan tindak pidana korupsi (Mudzakir, 2011).

Lamijan dalam kesimpulan tulisannya yang berjudul “Problematika Penegakan Hukum Perpajakan (Kajian Tindak Pidana Ekonomi Dan Korupsi Perpajakan)”, menyatakan bahwa :

Penerapan Sanksi Pidana terhadap pelanggaran dan kejahatan bidang perpajakan hendaknya mengacu pada undang-undang perpajakan yang memberikan sanksi yang lebih berat daripada sanksi yang terdapat dalam KUHP atau undang-undang lainnya. Misalnya, dalam Pasal 39 UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (Lamijan, 2014).

Lies Sudibyو dan Lamijan dalam kesimpulan tulisannya yang berjudul “Korupsi Di Bidang Perpajakan Suatu Bentuk Tindak Pidana Ekonomi”, menyatakan bahwa :

Walaupun sudah banyak aturan-aturan hukum yang mengatur pelanggaran dan kejahatan perpajakan seperti KUHP, UU Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (Tipikor), namun perlu kiranya jaksa dan hakim memperhatikan penggunaan UU Perpajakan berdasarkan azas *lex spicialist derogat generalist*. Hal ini dapat dilihat pada beberapa kasus pajak yang dijatuhi vonis relatif lebih ringan, sehingga menciderai rasa keadilan masyarakat (Sudibyو dan Lamijan, 2012).

Muhammad Djafar Saidi dalam kesimpulan tulisannya yang berjudul “Tindak Pidana Korupsi Di Bidang Perpajakan”, menyatakan bahwa :

Pada bagian ini, dikemukakan beberapa hal yang sangat mendasar yang terkait dengan tindak pidana korupsi di bidang perpajakan. Hal ini menunjukkan bahwa pelanggaran hukum pajak dapat berdampak kepada tindak pidana pajak dan bahkan tindak pidana korupsi. Namun, tindak pidana pajak tidak memiliki sifat yang luar biasa sehingga penanganannya juga tidak dilakukan secara luar biasa. Berbeda dengan Tindak pidana Korupsi di bidang perpajakan memiliki sifat yang luar biasa sehingga penanganannya harus dilakukan secara luar biasa (Saidi, 2013).

Untuk dapat mengetahui apakah suatu ketentuan pidana itu secara lebih khusus telah mengatur suatu perilaku yang sebenarnya telah diatur di dalam suatu ketentuan pidana yang lain hingga dapat dikatakan lebih bersifat spesialis, maka harus dilihat dari doktrin cara memandang suatu ketentuan pidana. Mengetahui suatu ketentuan pidana itu lebih khusus, dapat dilakukan dengan cara memandang secara logis (*logische beschouwing*), yaitu apabila ketentuan pidana tersebut di samping memuat unsur-unsur yang lain juga memuat semua unsur dari suatu ketentuan pidana

yang bersifat umum dan dapat juga dengan cara memandang secara yuridis atau secara sistematis (*systematische beschouwing*), yaitu dilihat dari maksud dan tujuan pembentukan undang-undang tersebut apakah memang bermaksud untuk memberlakukan ketentuan pidana tersebut sebagai suatu ketentuan pidana yang bersifat khusus.

Terdapat beberapa perbedaan antara UU PTPK dengan UU KUP antara lain dapat terlihat pada fokus target pelaku tindak pidana, selain kelompok perbuatan pidana yang sama sekali berbeda antara perbuatan pidana yang diatur dalam UU PTPK dengan perbuatan pidana yang diatur dalam UU KUP. Perbedaan berikutnya adalah mengenai sanksi yang diberikan bagi pelanggar perbuatan pidana, dimana dalam UU PTPK tidak mengenal sanksi administrasi sementara dalam UU KUP mengatur adanya sanksi administrasi berupa denda, bunga dan kenaikan. Sehingga dapat disimpulkan bahwa secara substansi tidak ada hubungan antara UU PTPK dengan UU KUP karena mengatur dua hal yang berbeda.

Selanjutnya maksud dan tujuan pembentukan UU PTPK tidak sama dengan maksud dan tujuan pembentukan UU KUP. Dalam pembentukan UU PTPK, tujuan utamanya adalah untuk menyelamatkan keuangan negara dari perbuatan melawan hukum atau penyalahgunaan kewenangan

yang dilakukan oleh pejabat negara yang memperkaya dan menguntungkan diri sendiri, orang lain, atau suatu korporasi. Sedangkan dalam pembentukan KUP, undang-undang tersebut memang dirancang sebagai undang-undang administratif yang mengatur tentang perpajakan yang kemudian juga mengatur tindak pidana bagi yang melanggar ketentuan undang-undang tersebut. Pengenaan sanksi administrasi kepada wajib pajak agar menaati ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengatur bidang administrasi perpajakan.

Dilihat dari subjek hukum, kelompok perbuatan tindak pidana, dan tujuan pembuatan UU PTPK dengan UU KUP sebagaimana dijelaskan di atas, maka dapat disimpulkan bahwa dalam pembuatan kedua undang-undang tersebut tidak ditemukan maksud atau tujuan pembuatan undang-undang untuk mengatur dua hal yang sama atau berhubungan. Dengan demikian, antara UU PTPK dengan UU KUP tidak terdapat hubungan *lex specialis* di antara keduanya.

Peraturan perundang-undangan yang berdimensi *administrative penal law* harus diterapkan secara tersendiri dengan berlaku asas *logische specialiteit* yakni azas kekhususan yang logis, artinya keberadaan undang-undang sebagai kebijakan legislasi. Hal ini sesuai dengan *stufenbouw theory* dari Hans Kelsen bahwa peraturan

perundang-undangan yang memiliki karakter dan dimensi tersendiri tidak boleh dicampuradukkan antara satu dengan yang lainnya.

Undang-Undang Perpajakan termasuk undang-undang dalam lingkup administrasi negara yang memiliki sanksi pidana. Semua undang-undang dalam lingkup administrasi negara yang memiliki sanksi pidana disebut *administrative penal law*. Di samping itu, ketentuan dalam Undang-Undang Perpajakan menganut asas *ultimum remedium*, artinya hukum pidana sebagai upaya terakhir dalam penegakan hukum.

Dalam konteks hukum pidana, ada tiga ukuran yang menjadi parameter suatu undang-undang dikualifikasikan sebagai *lex specialis systematis*. *Pertama*, ketentuan pidana materiil dalam undang-undang tersebut menyimpang dari ketentuan umum yang ada; *kedua*, undang-undang tersebut mengatur hukum pidana formil yang juga menyimpang dari ketentuan acara pidana pada umumnya; *ketiga*, adresat atau subjek hukum dalam undang-undang tersebut bersifat khusus (Hiariej, 2016).

Doktrin dinamis dari ajaran dan asas *lex specialis* ini sangat berkaitan dengan ajaran asas *concorsus* dan *deelneming* yang apabila keliru dalam pemahaman akan menjadi indikator kemampuan penegak hukum akan pemahaman

asas-asas Hukum Pidana (Adji, 2009).

Menurut sistem KUHP penjatuhan pidana pokok hanya boleh 1 (satu) macam saja dalam hal hanya satu tindak pidana saja yang dilakukan, yaitu salah satu pidana pokok yang diancamkan secara alternatif pada pasal tindak pidana yang bersangkutan. Tidak dibenarkan untuk menjatuhkan pidana pokok, yang tidak diancamkan dalam pasal tindak pidana yang bersangkutan (Kanter & S.R. Sianturi, 1982).

Ketentuan Pasal 14 UU PTPK, yang secara eksplisit menyatakan bahwa : "Setiap orang yang melanggar ketentuan Undang-undang yang secara tegas menyatakan bahwa pelanggaran terhadap ketentuan Undang-undang tersebut sebagai tindak pidana korupsi berlaku ketentuan yang diatur dalam Undang-undang ini". Dari ketentuan Pasal 14 UU PTPK ini, dapat dikatakan sebagai ketentuan yang dapat memperluas cakupan dari ketentuan UU PTPK terhadap ketentuan perundang-undangan yang lainnya. Dimana ketentuan ini merupakan delegasi yang akan diisi oleh ketentuan perundang-undangan yang lainnya. Akan tetapi, ketentuan Pasal 14 UU PTPK tersebut selain sebagai perluasan cakupan juga sebagai pembatas dari pemberlakuan dari Undang-Undang tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sehingga koridor dari asas hukum *lex specialist systematic*

derogate lex generalis harus diperhatikan terhadap perluasan cakupan Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

Dalam UU KUP, ketentuan yang mengatur secara tegas terkait adanya unsur Tindak Pidana Korupsi diatur dalam Pasal 43A ayat (2) dan (3), yang menyatakan :

- (2) Dalam hal terdapat indikasi tindak pidana di bidang perpajakan yang menyangkut petugas Direktorat Jenderal Pajak, Menteri Keuangan dapat menugasi unit pemeriksa internal di lingkungan Departemen Keuangan untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan.
- (3) Apabila dari bukti permulaan ditemukan unsur tindak pidana korupsi, pegawai Direktorat Jenderal Pajak yang tersangkut wajib diproses menurut ketentuan hukum Tindak Pidana Korupsi.

Asas *systematische specialiteit* atau kekhususan yang sistematis, artinya ketentuan pidana yang bersifat khusus apabila pembentuk undang-undang memang bermaksud untuk memberlakukan ketentuan pidana tersebut sebagai suatu ketentuan pidana yang bersifat khusus atau ia akan bersifat khusus dari khusus yang telah ada (Adji, 2009). Berdasarkan asas *systematische specialiteit* atau kekhususan yang sistematis dan juga ketentuan Pasal 14 UU PTPK di atas, maka dapat

disimpulkan bahwa suatu pelanggaran terhadap suatu ketentuan undang-undang yang tidak dinyatakan dengan tegas bahwa perbuatan tersebut adalah sebagai tindak pidana korupsi, maka atas perbuatan itu tidak dapat dijerat dengan UU PTPK melainkan dengan undang-undang yang mengatur perbuatan itu sendiri, dalam hal ini UU KUP.

Namun Penulis tidak sependapat mengenai hal tersebut karena dilihat dari maksud dan tujuannya, maksud dan tujuan pembentukan UU PTPK tidak sama dengan maksud dan tujuan pembentukan UU KUP. Dalam pembentukan UU PTPK, tujuan utamanya adalah untuk menyelamatkan keuangan negara dari perbuatan melawan hukum atau penyalahgunaan kewenangan yang dilakukan oleh pejabat negara yang memperkaya dan menguntungkan diri sendiri, orang lain, atau suatu korporasi. Sedangkan dalam pembentukan UU KUP, memang dirancang sebagai undang-undang administratif yang mengatur tentang perpajakan yang kemudian juga mengatur tindak pidana bagi yang melanggar ketentuan undang-undang tersebut. Pengenaan sanksi administrasi kepada wajib pajak dilakukan agar wajib pajak menaati ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengatur bidang administrasi perpajakan tersebut. Penulis sependapat dengan yang disampaikan oleh Komisi

Pemberantasan Korupsi (KPK) dalam keterangan secara lisan dan tertulisnya pada persidangan Mahkamah Konstitusi tanggal 08 Oktober 2013 terkait pengujian Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara terhadap Undang-Undang Dasar 1945, yang menyatakan (Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor : 48/PUU-XI/2013 tanggal 18 September 2014):

Dengan demikian kerugian keuangan negara sebagai salah satu unsur tindak pidana korupsi adalah kerugian yang disebabkan oleh adanya kesengajaan untuk melakukan perbuatan melawan hukum/penyalahgunaan wewenang/sarana/kesempatan yang dimiliki pegawai/pejabat suatu organisasi pemerintah/BUMN/BUMD/Yayasan untuk memperkaya/menguntungkan diri sendiri/orang lain/suatu korporasi, sehingga harus dapat dibuktikan adanya kesengajaan tersebut dalam proses pembuktian di muka persidangan perkara Tindak Pidana Korupsi.

Jika timbulnya kerugian keuangan negara yang terjadi yang bukan disebabkan adanya kesengajaan untuk melakukan perbuatan melawan hukum atau penyalahgunaan kewenangan, maka hal tersebut tidak dapat dikategorikan sebagai Tindak Pidana Korupsi. Misalkan resiko usaha suatu BUMN yang telah menimbulkan kerugian dimana tidak dapat dibuktikan adanya kesengajaan yang dilakukan Pengurus/Direksi/Dewan

Pengawas untuk melakukan perbuatan melawan hukum/penyalahgunaan kewenangan untuk memperkaya/menguntungkan diri sendiri/orang lain/korporasi maka kerugian keuangan negara c.q. BUMN tersebut bukan perbuatan Korupsi.

Dalam ilmu hukum pidana, kesengajaan merupakan salah satu bentuk dari kesalahan. Kesengajaan dibedakan menjadi 3 (tiga) macam corak, yaitu :

1. Kesengajaan sebagai maksud/tujuan (*opzet als oogmerk*).
2. Kesengajaan sebagai kepastian (*opzet bij zekerheidsbewustzijn*).
3. Kesengajaan sebagai kemungkinan (*opzet bij mogelijkheidsbewustzijn*) disebut juga dengan *dolus eventualis*.

Bentuk kesalahan dalam hukum pidana adalah sikap batin antara pelaku dengan tindak pidana yang dilakukan yang melahirkan dua bentuk kesalahan, yaitu kesengajaan atau kealpaan. Dapat saja dalam suatu pasal kedua bentuk kesalahan tersebut dirumuskan secara alternatif. Adakalanya, dalam pasal yang berisi rumusan delik, bentuk kesalahan tidak dicantumkan secara eksplisit. Dalam hal demikian, harus dimaknai bahwa bentuk kesalahan dalam delik tersebut adalah kesengajaan. Terkadang, kata "sengaja" dalam rumusan delik diganti dengan kata-kata "dengan maksud", "dengan tujuan", atau "diketahui". Kata-kata

tersebut masing-masing memiliki implikasi hukum yang berbeda dalam hal pembuktian. Jika dicantumkan kata "sengaja", berarti pasal tersebut meliputi semua corak kesengajaan. Hal ini mempermudah kerja Penuntut Umum dalam membuktikan. Lain halnya jika pasal tersebut mencantumkan kata "diketahui", maka corak kesengajaan yang ada dalam pasal tersebut mencakup kesengajaan sebagai maksud atau kesengajaan sebagai kepastian. Lebih sulit lagi jika pembentuk undang-undang mencantumkan kata-kata "dengan maksud" atau "dengan tujuan", maka yang harus dibuktikan hanyalah kesengajaan sebagai maksud dan menutup peluang adanya corak kesengajaan sebagai kepastian dan corak kesengajaan sebagai kemungkinan (Hiariej, 2015).

Sebagaimana yang telah dijelaskan sebelumnya bahwa Tindak Pidana Korupsi pada dasarnya dapat dikelompokkan menjadi 7 (tujuh) kelompok. Dari ketujuh kelompok tersebut menurut Penulis yang dapat dikaitkan dengan permasalahan yang sedang dikaji pada saat ini terkait ketentuan pidana yang seharusnya diterapkan kepada Bendahara Pemerintah khususnya Kuasa Bendahara Umum Daerah (BUD) yang tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungutnya ke Kas Negara, adalah kelompok Tindak Pidana Korupsi terkait kerugian keuangan negara

sebagaimana yang diatur dalam ketentuan Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UUPTPK.

Ketentuan Pasal 2 ayat (1) UU PTPK menyatakan bahwa : “Setiap orang yang secara melawan hukum melakukan perbuatan memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara,”. Dalam ketentuan tersebut tidak secara eksplisit mencantumkan bentuk kesalahan, namun dari rumusan delik “.....yang secara melawan hukum melakukan perbuatan.....”, dapat dimaknai bahwa bentuk kesalahan dalam delik tersebut adalah kesengajaan. Selanjutnya untuk mengetahui corak dari kesengajaan tersebut, maka dapat dilihat dari unsur selanjutnya dari Pasal 2 ayat (1) UU PTPK yakni “.....memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi.....”, dan ini merupakan maksud ataupun tujuan dari kesengajaan melakukan perbuatan melawan hukum dimaksud. Sehingga dengan demikian dapat disimpulkan bahwa corak kesengajaan yang terkandung dalam ketentuan Pasal 2 ayat (1) UU PTPK adalah kesengajaan sebagai maksud/tujuan (*opzet als oogmerk*).

Ketentuan Pasal 3 UU PTPK menyatakan bahwa : “Setiap orang yang dengan tujuan menguntungkan diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi, menyalahgunakan kewenangan, kesempatan atau sarana yang ada

padanya karena jabatan atau kedudukan yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara,”. Dalam ketentuan tersebut secara eksplisit telah mencantumkan kata-kata “dengan tujuan”, sehingga yang harus dibuktikan hanyalah kesengajaan sebagai maksud/tujuan (*opzet als oogmerk*) dan menutup peluang adanya corak kesengajaan sebagai kepastian (*opzet bij zekerheidsbewustzijn*) dan corak kesengajaan sebagai kemungkinan (*opzet bij mogelijkheidsbewustzijn*).

Sedangkan ketentuan Pasal 39 ayat (1) huruf i UU KUP menyatakan bahwa : “Setiap orang yang dengan sengaja tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut.....”. Dalam ketentuan tersebut secara eksplisit telah mencantumkan kata-kata “dengan sengaja”, yang berarti pasal tersebut meliputi semua corak kesengajaan baik kesengajaan sebagai maksud/tujuan (*opzet als oogmerk*), kesengajaan sebagai kepastian (*opzet bij zekerheidsbewustzijn*) dan kesengajaan sebagai kemungkinan (*opzet bij mogelijkheidsbewustzijn*). Namun apabila kesengajaan tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut tersebut dengan tujuan untuk memperkaya/menguntungkan diri sendiri/orang lain/korporasi, maka perbuatan tersebut termasuk Tindak Pidana Korupsi sebagaimana

yang diatur dan diancam pidana dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU PTPK. Mengingat “tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut” tersebut merupakan perbuatan melawan hukum yakni bertentangan dengan Pasal 2 Peraturan Menteri Keuangan Nomor : 242/PMK.03/2014 tanggal 24 Desember 2014 tentang Tata Cara Pembayaran Dan Penyetoran Pajak, dan juga tidak sesuai dengan tugas dan wewenangnya selaku Bendahara Pemerintah khususnya Kuasa Bendahara Umum Daerah (BUD).

Dengan melihat corak dari kesengajaan sebagaimana tersebut di atas, maka akan sangat mudah untuk menentukan ketentuan pidana mana yang seharusnya diterapkan kepada Bendahara Pemerintah khususnya Kuasa Bendahara Umum Daerah (BUD) yang tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungutnya ke Kas Negara, apakah ketentuan sebagaimana yang diatur dan diancam pidana dalam Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU PTPK ataukah ketentuan sebagaimana yang diatur dan diancam pidana dalam Pasal 39 ayat (1) huruf i UU KUP.

Selanjutnya juga yang perlu diperhatikan adalah terkait “kerugian”. Dalam UU KUP 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 UU PTPK 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.

Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) dalam keterangan secara lisan dan tertulisnya pada persidangan Mahkamah Konstitusi tanggal 08 Oktober 2013 terkait pengujian Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara terhadap Undang-Undang Dasar 1945, menyatakan (Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor: 48/PUU-XI/2013 tanggal 18 September 2014):

Jika pengacu pada pengertian kerugian keuangan negara berdasarkan perspektif hukum administrasi negara, maka pengertiannya disini adalah pengertian kerugian negara yang memaknai pengertian keuangan negara, sehingga berbeda dengan kerugian

negara yang terdapat dalam Undang-Undang Tindak Pidana Korupsi, yang merupakan pengertian spesifik dan merupakan *lex specialis derogate legi generalis sistimatis*, yaitu meskipun sama-sama bersifat khusus, tetapi yang mendominasi adalah lingkup kepentingannya dalam hal ini adalah pidana. Penerapannya harus melihat kepada lingkup permasalahannya, jika menyangkut masalah pidana maka yang diberlakukan adalah hukum pidana, sehingga mengenyampingkan hukum perdata dan administrasi negara.

Dengan memperhatikan rumusan keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam UU PTPK, kerugian negara tersebut dapat berbentuk :

1. Pengeluaran suatu sumber/kekayaan negara/daerah (dapat berupa uang, barang) yang seharusnya tidak dikeluarkan.
2. Pengeluaran suatu sumber/kekayaan negara/daerah lebih besar dari yang seharusnya menurut kriteria yang berlaku.
3. Hilangnya sumber/kekayaan negara/daerah yang seharusnya diterima (termasuk diantaranya

penerimaan dengan uang palsu, barang fiktif).

4. penerimaan sumber/kekayaan negara/daerah lebih kecil/rendah dari yang seharusnya diterima (termasuk penerimaan barang rusak, kualitas tidak sesuai).
5. Timbulnya suatu kewajiban negara/daerah yang seharusnya tidak ada.
6. Timbulnya suatu kewajiban negara/daerah yang lebih besar dari yang seharusnya.
7. Hilangnya suatu hak negara/daerah yang seharusnya dimiliki/diterima menurut aturan yang berlaku.
8. Hak negara/daerah yang diterima lebih kecil dari yang seharusnya diterima.

SIMPULAN

Ketentuan pidana yang seharusnya diterapkan kepada Bendahara Pemerintah khususnya Kuasa Bendahara Umum Daerah (BUD) yang tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungutnya ke Kas Negara dapat dilihat dari corak dari kesengajaan yang dilakukan. Kesengajaan yang terdapat dalam ketentuan Pasal 39 ayat (1) huruf i UU KUP meliputi semua corak kesengajaan baik kesengajaan sebagai maksud/tujuan (*opzet als oogmerk*), kesengajaan sebagai kepastian (*opzet bij zekerheidsbewustzijn*)

Ramadiyagus, Mahdi Syahbandir, & Mohd. Din, Sanksi Pidana terhadap Kuasa Bendahara Umum Daerah yang Tidak Menyetorkan Pajak ke Kas Negara

dan kesengajaan sebagai kemungkinan (*opzet bij mogeljkheidsbewustzijn*). Namun apabila kesengajaan tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut tersebut dengan tujuan untuk memperkaya/menguntungkan diri sendiri/orang lain/korporasi (corak kesengajaan sebagai maksud/tujuan (*opzet als oogmerk*)), maka perbuatan tersebut termasuk Tindak Pidana Korupsi sebagaimana yang diatur dan diancam pidana dalam ketentuan Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 UU PTPK.

DAFTAR PUSTAKA

Buku

- E.Y. Kanter dan S.R. Sianturi, *Asas-asas Hukum Pidana di Indonesia dan Penerapannya*, Alumni, Jakarta, 1982.
- Indrianto Seno Adji, *Korupsi dan Penegakan Hukum*, Cetakan Pertama, Diadit Media, Jakarta, 2009.
- Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif Suatu Tinjauan Singkat*, RajaGrafindo Persada, Jakarta, 1995.

Peraturan Perundang-Undangan

- 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.
- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-

Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang.

Putusan

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor : 48/PUU-XI/2013 tanggal 18 September 2014.

Tesis/Artikel/Jurnal/Makalah/Media Massa

- Eddy O.S. Hiariej, *Memahami Tindak Pidana Korupsi*, Kompas, Senin 25 Mei 2015.
- Ifrani, *Penerapan Undang-Undang Tindak Pidana Korupsi Terhadap Tindak Pidana Di Bidang Kehutanan*, Al'adi, Vol. VIII Nomor 3, September-Desember 2016.
- Lamijan, *Problematika Penegakan Hukum Perpajakan (Kajian Tindak Pidana Ekonomi Dan Korupsi Perpajakan)*, Jurnal Pembaharuan Hukum, Volume 1 No. 1 Januari - April 2014.
- Lies Sudibyso dan Lamijan, *Korupsi Di Bidang Perpajakan Suatu Bentuk Tindak Pidana Ekonomi*, Widyatama, No. 2/Volume 21/2012.
- Mudzakkir, *Pengaturan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Dan Hubungannya Dengan Hukum Pidana Umum Dan Khusus*, Jurnal Legislasi Indonesia, Vol 8 No. 1 - April 2011.
- Muhammad Djafar Saidi, *Tindak Pidana Korupsi Di Bidang Perpajakan*, Jurnal Hukum Dan Peradilan, Volume 2 Nomor 1, Maret 2013.