

**MENGUAK KRONOLOGI DAN PEMICU *TAX FRAUD*:
KAJIAN HERMENEUTIKA DIALOGIS ATAS KASUS GAYUS
TAMBUNAN DALAM *TAX FRAUD* PT SURYA ALAM TUNGGAL**

TESIS

**Diajukan sebagai salah satu syarat
Memperoleh derajat S-2 Magister Akuntansi**



Diajukan oleh :

Nama : Mila Indriastuti

NIM : 12030113410033

Kepada

PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI

PROGRAM PASCASARJANA

UNIVERSITAS DIPONEGO

TAHUN 2015

Tesis berjudul

**MENGUAK KRONOLOGI DAN PEMICU *TAX FRAUD*:
KAJIAN HERMENEUTIKA DIALOGIS ATAS KASUS GAYUS TAMBUNAN
DALAM *TAX FRAUD* PT SURYA ALAM TUNGGAL**

Yang Dipersiapkan dan disusun oleh

Mila Indriastuti

NIM 12030113410033

Telah dipertahankan di depan Dewan Penguji pada tanggal Mei 2015-05-15 Dan telah dinyatakan memenuhi syarat untuk diterima

Susunan Tim Penguji

Pembimbing I

Anis Chariri, SE, M.Com, Ph.D, Akt

Pembimbing II

Fuad, S.E.T., M.Si, Ph.D

Anggota Tim Penguji

Penguji I

Dr.Jaka Isgiyarta, M.Si, Akt

Penguji II

Puji Harto, S.E., M.Si, Akt, Ph.D

Penguji III

Dr. Endang Kiswara, S.E., M.Si, Akt

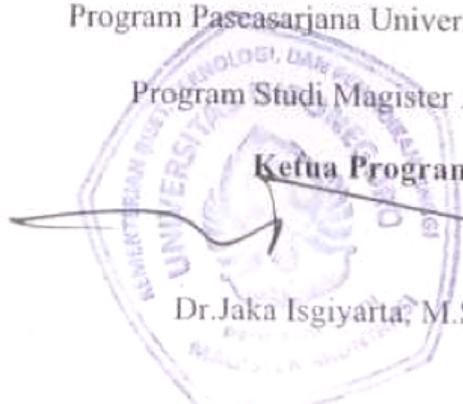
Semarang Mei 2015

Program Pascasarjana Universitas Diponego

Program Studi Magister Akuntansi

Kefua Program

Dr.Jaka Isgiyarta, M.Si, Akt



SURAT PERNYATAAN

Dengan ini saya menyatakan bahwa tesis yang diajukan adalah hasil karya sendiri dan belum pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan di Perguruan Tinggi lainnya. Sepanjang pengetahuan saya, tesis ini belum pernah ditulis atau diterbitkan oleh pihak lain kecuali yang diacu secara tertulis dan disebutkan pada daftar pustaka. Jika terbukti bahwa tesis ini hasil karya orang lain dan atau pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan di perguruan tinggi lainnya maka saya bersedia dicabut hak saya sebagai mahasiswa atau dicabut gelar yang sudah diberikan dan akibat hukum lainnya.

Semarang, Mei 2015

Mila Indriastuti

MOTTO DAN PERSEMBAHAN

MOTTO

Dulu kami melukis langit dan membebaskan imajinasi itu lepas membumbung tinggi.

Dulu kami tidak takut untuk bermimpi, walau sejujurnya juga tidak tahu bagaimana merealisasikannya.

Tapi lihatlah hari ini.

Setelah kami mengerahkan segala ikhtiar dan menggenapkan dengan doa, Tuhan mengirim benua impian ke pelukan masing-masing.

Kun fayakun, maka semula awan impian, kini hidup yang nyata.

Man Jadda Wa Jada!!

Persembahan Teristimewa Untuk:

Bapak dan Ibu

Suami Tercinta

My Smart Baby Boy, Haziq

Kakak

Para Sahabat

Orang-orang yang menguatkan

“Do n’t be afraid to move, because the distance of 1000 miles starts by a single step.”

ABSTRAK

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguak atau menggali kesesuaian kronologi kasus PT Surya Alam Tunggal (PT SAT) dengan Standart Operasional Prosedur (SOP) penelaah keberatan Ditjen Pajak. Selain itu, penelitian ini juga bertujuan untuk menguak faktor-faktor motivasional terjadinya *tax fraud* yang dilakukan oleh Gayus Tambunan.

Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan metodologi kualitatif melalui pendekatan hermeneutika-dialogis. Data diperoleh melalui wawancara mendalam (*depth interview*) oleh para informan yang memiliki prejudice atas objek yang dikaji serta observasi di lingkungan Ditjen Pajak. Uji validitas dan realibilitas dalam penelitian ini dilakukan dengan *triangulation*, *member checking* serta *the audit trail*.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa tiga informan sepakat mengamini bahwa apa yang telah dilakukan oleh Gayus adalah sesuai dengan SOP, terbukti tidak ada aliran dana dari PT SAT ke rekening Gayus dan terdapat kasus besar lain yang seharusnya dapat diungkap oleh para penegak hukum di negeri ini. Kontroversi terjadi ketika MA menjatuhkan vonis untuk mempidanakan Gayus dengan tuduhan *tax fraud* dalam hal restitusi pajak. Tidak dapat dipungkiri lagi bahwa terseretnya PT SAT ke meja hijau merupakan kasus yang kental politik. Selain itu, hasil penelitian juga menunjukkan bahwa teori *psikoanalisis*, *differential association theory*, *rational choiche theory*, *GONE theory* dan *fraud triangle* mampu menguak faktor motivasional terjadinya *tax fraud* yang dilakukan oleh Gayus Tambunan.

Kata kunci: *Tax fraud*, Gayus Tambunan, PT Surya Alam Tunggal, teori *psikoanalisis*, *differential association theory*, *rational choiche theory*, *GONE theory* dan *fraud triangle*

ABSTRACT

This study aimed to explore the chronology of the case of PT Surya Alam Tunggal (PT SAT) with Penelaah Keberatan (PK) Standard Operating Procedures (SOP) Directorate General of Taxation. Moreover, this study also aimed to explore the motivational factors occurrence of tax fraud committed by Gayus Tambunan.

This study was conducted with qualitative methodes through dialogue-hermeneutic approach. Data were obtained through in-depth interview by informants who have a prejudice on the object under study and observation within the Directorate General of Taxation . Validity and reliability of the research is done by triangulation, member checking as well as the audit trail.

The results showed that three informants agreed that what has been done by Gayus is in accordance with the SOP. As a prove, there are no flow of funds to the account of Gayus and there are other major cases that would otherwise be disclosed by law enforcement in this country. Controversy occurred when the Supreme Court handed down a verdict to criminalize Gayus on charges of tax fraud in the case of tax refunds. Can not be denied that the slide PT SAT to justice is a strong political case. In addition, the results also showed that psychoanalytic theory, differential association theory, rational choiche theory, GONE theory and fraud triangle was able to explore the motivational factors of tax fraud committed by Gayus Tambunan.

Key Word :Tax Fraud, Gayus Tambunan, PT Surya Alam Tunggal, psychoanalytic theory, differential association theory, rational choiche theory, GONE theory and fraud triangle

KATA PENGANTAR

Segala puji dan syukur penulis persembahkan kepada Allah SWT atas segala rahmat, karunia serta berkah-Nya yang berlimpah. Di tengah riwehnya aktivitas menjadi seorang ibu dan jarak tempuh menuju institusi ini yang memakan waktu dua jam, Berkat kehendak-Nyalah akhirnya penulis dapat menyelesaikan tesis yang berjudul **Menguak Kronologi Dan Pemicu Tax Fraud: Kajian Hermeneutika Dialogis Atas Kasus Gayus Tambunan Dalam Tax Fraud PT Surya Alam Tunggal** tepat pada waktunya. Tesis ini ditulis sebagai salah satu syarat untuk menyelesaikan Program Magister Akutansi (S2) di Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro.

Energi, waktu dan pikiran terkuras guna menyelesaikan penulisan tesis ini. Meskipun terdapat banyak tantangan dalam hal teknis mendapatkan data tesis, namun berkat doa, dukungan moral dari suami tercinta, masukan dari dosen pembimbing, akhirnya penulis dapat menyelesaikan tesis ini. Oleh karena itu, dalam kesempatan ini penulis dengan sepenuh hati ingin mengucapkan terima kasih sebanyak-banyaknya kepada:

1. Allah SWT, Tuhan semesta alam yang telah memberikan keberlimpahan hidup yang tiada batas
2. Dr.Jaka Isgiyarta, M.Si, Akt selaku ketua program Magister Akutansi Universitas Diponegoro
3. Anis Chariri, SE., M.Com., Ph.D., Akt selaku dosen pembimbing pertama yang telah membimbing penulis sehingga penulis dapat

menyelesaikan tesis ini tepat pada waktunya dan berkenan untuk selalu ditemui meskipun belum ada janji.

4. Fuad SET., M.Si.,Ph.D., Akt selaku dosen pembimbing kedua yang telah membimbing penulis sehingga tesis dapat terselesaikan dengan baik.
5. Arief Budi Wardana, suami tercinta yang mau meluangkan waktu untuk menjadi reviewer dan memberikan dukungan moral yang tak terhingga, *you're my everything*, "*thanks Honey*", Terus semangat ya mengejar mimpi kita!
6. *My Baby Boys*, Haziq Adli Wardana, yang selalu tak ikhlas dan merajuk ketika *quality time*-nya tersita ketika penulis harus berkutat dengan penulisan tesis, "Ibu sudah selesai Nak, jadi kita bisa main bareng lagi".
7. Ibu, Bapak, Ibu dan Bapak mertua, Mba Riris dan Mas Edi yang selalu memberikan dukungan moral dan doa sehingga penulis terpacu untuk segera menyelesaikan studi S2.
8. Prof. Nyoman Serikat Putra Jaya, SH., MH selaku Guru Besar Hukum Pidana atau pakar hukum pidana ekonomi Universitas Diponegoro yang bersedia meluangkan waktu untuk menjadi informan penelitian ini.
9. Para saksi hidup kasus Gayus Tambunan yang mau menjadi informan penelitian ini, terima kasih atas keberaniannya untuk mengungkap kebenaran. Mudah-mudahan pintu keberkahan dan kemudahan akan selalu terbuka untuk anda semua. Teruslah

berkarir tuk membangun DJP! “*Touch untouchable and Reach Unreachable*”.

10. Ibu Aan Almaida Anwar yang mampu membukakan jalan dan pikiran penulis sehingga tesis ini dapat terselesaikan dengan baik.
11. Mas Indrajaya Burnama serta teman grup “*AnisHolic*” Pak Basyar, Pak Sapto, dll yang merupakan sekumpulan pejuang bimbingan Pak Anis yang selalu memberikan semangat dan informasi.
12. Teman-teman seperjuangan di program Magister Akutansi, Lianawati dan Afni teman terbaik di Maksu yang selalu menguatkan penulis selama duduk di bangku kuliah, Pak Komting 29 (Bagus Guntur), Kak Rosmida, Agnes Amelia dan semua warga Angkatan 29 yang telah memberikan kenangan selama 1,5 tahun.
13. Semua pihak yang tidak bisa penulis sebutkan satu persatu. Terima kasih atas bantuannya selama ini sehingga penulis dapat menyelesaikan tesis dan studi tepat waktu.

Semarang, Mei 2015

Penulis,

Mila Indriastuti

DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN JUDUL.....	i
HALAMAN PERSETUJUAN.....	ii
SURAT PERNYATAAN KEASLIAN.....	iii
<i>ABSTRACT</i>	iv
ABSTRAK.....	v
KATA PENGANTAR.....	vi
DAFTAR ISI.....	vii
DAFTAR TABEL.....	viii
DAFTAR BAGAN.....	ix
DAFTAR LAMPIRAN.....	vi
BAB I PENDAHULUAN.....	1
1.1 Latar Belakang Masalah.....	1
1.2 Rumusan Masalah.....	10
1.3 Tujuan Penelitian.....	11
1.4 Manfaat Penelitian.....	11
1.5 Sistematika Penelitian.....	12
BAB II LANDASAN TEORI.....	14

2.1.	Teori-Teori yang Berkaitan dengan Pemicu atau Motivasi terjadinya	
	<i>Fraud</i>	14
2.1.1.	Teori-Teori Kriminologi	14
	2.1.1.1.Psikoanalisis.....	14
	2.1.1.2. <i>The Differential Association Theory</i>	15
	2.1.1.3. <i>Rational Choice Theory</i>	17
2.1.2.	Teori GONE	18
2.1.3.	<i>Fraud Triangle</i>	19
2.2.	Pengertian <i>Tax fraud</i>	20
2.3.	<i>Tax fraud</i> Gayus Tambunan Dalam Kasus PT SAT.....	22
	2.3.1. Prosedur Perhitungan PPN yang Terutang	23
	2.3.2. <i>Tax Fraud</i> PPN PT SAT.....	23
2.4.	<i>Fraud Scale</i>	24
2.5.	Pengendalian Internal	25
2.6.	Studi Hermeneutika-Dialogis.....	29
2.7.	Penelitian Terdahulu	30
2.8.	Kerangka Penelitian	33
BAB III METODE PENELITIAN.....		34
3.1.	Desain Penelitian	34
3.2.	Informan Penelitian.....	35
3.3.	Metode Pengumpulan Data.....	36
	3.3.1. Wawancara Mendalam (<i>Depth Interview</i>).....	36
	3.3.2. Analisis Dokumen	37

3.4.	Validitas dan Realibilitas	37
3.4.1.	<i>Triangulation</i>	38
3.4.2.	<i>Member Checking</i>	39
3.4.3.	<i>The Audit Trail</i>	40
3.5.	Metode Analisis Data.....	40
BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN.....		42
4.1.	Kronologi <i>Tax Fraud</i> Kasus PT Surya Alam Tunggal (PT SAT) Gayus Tambunan	42
4.2.	Proses Dialog/Wawancara Mendalam (<i>Depth Interview</i>).....	47
4.3.	Sistem Pengendalian Internal (SPI) Dirjen Pajak (DJP) Pada Saat Kasus Gayus Mencuat.....	48
4.4.	Kronologi Kasus Gayus dan Kesesuaiannya dengan SOP Direktorat Keberatan dan Banding	49
4.4.1.	Penunjukan Gayus Untuk Masuk Dalam Tim Peneliti Keberatan dan Pembentukan Tim Percepatan Kasus PT SAT	51
4.4.2.	Pertemuan Gayus dengan Pemeriksa dan Wajib Pajak	57
4.4.3.	Keputusan Menerima Keberatan PT SAT dan Sengketa Obyek Pajak Pasal 16 D	62
4.4.4.	Pertanggungjawaban Para Pihak yang Ikut Menandatangani Laporan Penelitian Keberatan PT SAT	72
4.5.	Pemicu <i>Tax Fraud</i> Kasus Gayus Tambunan	74
4.5.1.	Teori Psikoanalisis.....	74
4.5.2.	<i>Differential Association Theory</i> & <i>Rational Choiche Theory</i>	76
4.5.3.	<i>Greed, Opportunity, Needs dan Exposure</i>	78

4.5.4. <i>Fraud Triangle and It Takes To Tango</i>	80
BAB V KESIMPULAN	83
5.1. Kesimpulan dan Implikasi Penelitian	83
5.1.1 Kesimpulan	83
5.1.2 Implikasi Penelitian	85
5.2. Keterbatasan Penelitian dan Saran	86
DAFTAR PUSTAKA	73
LAMPIRAN 1 Daftar Riwayat Hidup Informan I	91
LAMPIRAN 2 Daftar Riwayat Hidup Informan II	94
LAMPIRAN 3 Daftar Riwayat Hidup Informan III	96
LAMPIRAN 4 Daftar Riwayat Hidup Informan IV	97
LAMPIRAN 5 Resume Wawancara Terhadap Para Informan	98
LAMPIRAN 6 Direktori Putusan MA No. 1198 K/Pid.Sus/2011	

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Penelitian

Pajak merupakan jantung bagi suatu negara. Pajak, tak ubahnya merupakan iuran wajib yang kita keluarkan untuk membiayai roda pemerintahan dan menjaga keberlangsungan pembangunan di negeri ini. Beaulieu, (1899) menyatakan bahwa Pajak adalah bantuan, baik secara langsung maupun tidak yang dipaksakan oleh kekuasaan publik dari penduduk atau dari barang, untuk menutup belanja pemerintah. Perannya sangat strategis, dengan pajak, pemerintah dapat membangun jalan, jembatan, menggaji guru, tentara dan sebagainya. APBN negeri ini bergantung pada pajak. Data kementerian keuangan menyebutkan bahwa di tahun 2015 dari Rp1.793,6 Triliun, Anggaran Pendapatan Belanja Negara (APBN) Rp 1.201,7 Triliun atau 67 persen-nya berasal dari pajak.

Fungsi pajak yang sangat strategis tersebut, ternyata tidak disadari penuh baik bagi wajib pajak maupun fiskus atau pegawai pajak. Hal ini tercermin dari rendahnya *tax ratio* atau rasio penerimaan pajak dibandingkan dengan PDB (Penerimaan Domestik Bruto) yang hanya sebesar 12% Amir (2014). Jika dibandingkan dengan negara lain, *tax ratio* negeri ini jauh lebih rendah. Menurut data Bank Dunia tahun 2012, *tax ratio* Malaysia sebesar 16,1 %, Thailand 16,5 % dan Singapore 14,5 %. Rendahnya *tax ratio* tersebut diakibatkan oleh berbagai faktor. BPPK (2013) menyebutkan bahwa salah satu faktor penyebab rendahnya penerimaan pajak adalah karena faktor rendahnya *tax morality*. Pelayanan publik, integritas baik dari pegawai

pajak maupun pemerintah merupakan unsur penting dalam mempengaruhi *tax morality*. Penurunan integritas berada di titik nadir, ketika pegawai pajak sebelum zaman reformasi birokrasi kerap melakukan *tax fraud*. Tidak hanya di negeri ini, bagaikan virus, *tax fraud* mewabah dan menjalar ke berbagai belahan dunia. Pertumbuhannya pun meningkat dari tahun ke tahun dengan berbagai macam modus dan pemicu. Data yang bersumber dari Internal Revenue Services (IRS) seperti dikutip oleh CNN (2013) menyebutkan bahwa kejahatan *tax fraud* telah mengalami penggelembungan pada beberapa tahun terakhir, audit yang dilakukan oleh *Treasury inspector general for tax administration* pada tahun 2010 menemukan bahwa *tax fraud* dalam bentuk restitusi telah mengalami peningkatan lebih dari dua kali dibanding tahun sebelumnya. Hal ini mengakibatkan kerugian bagi negara dengan dampak luar biasa.

Tax fraud yang sudah menjalar di negeri ini memaksa pemerintah untuk menentukan langkah. Langkah konkrit pemerintah Indonesia guna meminimalisir terjadinya *tax fraud* dimulai dengan melakukan reformasi perpajakan. Reformasi perpajakan di Indonesia ditandai dengan penerapan sistem *self assesment* yang diatur dalam Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Perubahan ini dimaksudkan dalam rangka intensifikasi penerimaan pajak dan ekstensifikasi jumlah wajib pajak dari tahun ke tahun. Prinsip *self assesment* menghendaki wajib pajak untuk menghitung, membayar dan melaporkan pajaknya sendiri tanpa menunggu adanya surat ketetapan pajak. Akan tetapi, dengan kepercayaan yang begitu besar kepada wajib pajak, Ditjen Pajak memiliki kewenangan untuk menguji kepatuhannya. Salah satu instrumen untuk menguji

kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan ini adalah pemeriksaan pajak yang diatur dalam Pasal 29 Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 16 tahun 2009. Jika pemeriksa menemukan kesalahan dalam menghitung pajak yang seharusnya dibayar, maka pemeriksa menerbitkan surat ketetapan yang menyebutkan besarnya pajak yang seharusnya dibayarkan atau biasa disebut Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB).

Tak jarang terjadi perbedaan pendapat antara wajib pajak dan pemeriksa pajak berkaitan dengan diterbitkannya SKPKB. Pernyataan senada diungkapkan Sukri, et al. (2007) bahwa perbedaan pendapat antara wajib pajak dengan fiskus atas penerapan peraturan perundang-undangan perpajakan biasanya menimbulkan perbedaan hasil perhitungan besarnya pajak yang terutang, atau pelaksanaan penagihan yang dianggap wajib pajak tidak benar atau tidak memenuhi prosedur sehingga wajib pajak merasa keberatan atas ketetapan pajak yang dibuat oleh fiskus. Inilah awal sengketa antara wajib pajak dengan fiskus. Ketika putusan keberatan masih belum memuaskan Wajib Pajak, yang bersangkutan masih memiliki kesempatan dengan mengajukan banding ke Pengadilan Pajak. Berbeda dengan putusan keberatan, putusan banding di pengadilan pajak diputuskan oleh hakim independen di bawah pembinaan langsung dari Mahkamah Agung. *Tax fraud* dapat dilakukan karena terdapat kepentingan kedua belah pihak. *It takes to two tango*, selain dilakukan oleh Wajib Pajak, *tax fraud* juga dilakukan oleh fiskus atau pegawai pajak

Bertolak dari temuan *tax fraud* di Amerika, Indonesia memiliki simbol *tax fraud* yang sangat fenomenal. Perjalanan kejahatan dari dunia aktual menuju dunia virtual terjadi dalam beberapa tahap dan mencuat pada tahun 2009. Sosok tersebut

adalah Gayus Tambunan, seorang pelaksana pada Direktorat Keberatan dan Banding Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak. Salah satu kasus yang diseret ke meja hijau tersebut adalah kasus PT SAT. Kasus ini berawal dari diterbitkannya surat perintah tahun 2005 oleh Kanwil Direktorat Jenderal Pajak Jawa Bagian Timur untuk melakukan pemeriksaan pajak terhadap PT Surya Alam Tunggal (SAT). Pemeriksaan tersebut menghasilkan surat ketetapan pajak kurang bayar (SKPKB) Pajak Pertambahan Nilai (PPN) pasal 16 D dan Surat Tagihan Pajak (STP). PT SAT merasa tidak puas terhadap hasil pemeriksaan tersebut, sehingga mengajukan keberatan pada tanggal 11 Januari 2007. Alasan permohonan tersebut adalah PT SAT berpendapat bahwa terdapat kesalahan pemeriksa dalam menerapkan peraturan perpajakan sehubungan dengan subyek pajak pasal 16 D Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Pasal 16 D menjelaskan bahwa PPN dikenakan atas penyerahan aktiva oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP) yang menurut tujuan semula aktiva tersebut tidak untuk diperjualbelikan. Selanjutnya, PT SAT mengajukan permohonan keberatan kepada Direktur Keberatan dan banding, Kantor Pusat Ditjen Pajak. Setelah surat permohonan tersebut diterima, maka direktur keberatan dan banding memberikan disposisi yang ditujukan kepada kasubdit pengurangan dan keberatan yang selanjutnya lembar disposisi tersebut di teruskan kepada kasi pengurangan dan keberatan IV. Kasi pengurangan dan keberatan IV memberikan surat dan lembar disposisi tersebut untuk diteruskan kepada Gayus, dengan perintah “untuk diteliti formal dan buat resume awal”. Inilah titik awal dimana Gayus memulai permainannya.

Berdasarkan putusan MA No. 1198 K/Pid.Sus/2011 Gayus terbukti melakukan tindak pidana korupsi. Dakwaan terhadap Gayus secara bersama-sama dengan

Humala Setia Leonardo Napitupulu (Penelaah Keberatan Direktorat Keberatan dan Banding); DR. Maruli Pandapotan Manurung, (Kepala Seksi Pengurangan dan Keberatan I merangkap PJS Kasi Pengurangan dan Keberatan IV Direktorat Keberatan dan Banding); Johnny Marihot Tobing, (Kepala Sub Direktorat Pengurangan dan Keberatan), Bambang Heru Ismiarso, (Direktur Keberatan dan Banding) telah melawan hukum dan menyalahgunakan kewenangan sehingga menguntungkan PT SAT sebesar Rp 570.952.000. Gayus dkk menyampaikan usulan untuk menerima permohonan keberatan Wajib Pajak atas SKPKB PPN dan menerima permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi Wajib Pajak atas STP PPN. Atas usulan tersebut dirjen pajak menerbitkan Surat Keputusan Nomor : KEP-757/PJ .07/2007 tentang Keberatan Wajib Pajak atas SKPKB PPN dengan penetapan menerima seluruh permohonan keberatan Wajib Pajak. Dakwaan selanjutnya berdasarkan putusan MA No. 1198 K/Pid.Sus/2011, Gayus telah melakukan suap terhadap penyidik dan hakim atas kasus rekening gendut. Kemudian berdasarkan laporan PPATK pada tahun 2008, Gayus telah beberapa kali menerima uang dari para Wajib Pajak dan atau Konsultan Pajak dengan jumlah aset 102 M, yang terdiri dari uang senilai 28 milyar dan harta senilai 74 M yang disimpan dalam *safe deposit box*.

Menurut eksepsi yang disampaikan pada blog pribadi Humala, terdapat beberapa kejanggalan atas kronologi kasus PT SAT yang ditangani oleh Gayus dkk. Hal ini dimulai dari penugasan Gayus sebagai tim keberatan sampai dengan putusan Mahkamah Agung. Beberapa kejanggalan tersebut diantaranya adalah dengan diterbitkannya nota dinas untuk memerintahkan Gayus sebagai tokoh sentral dalam rangka percepatan penyelesaian tunggakan berkas di Direktorat Keberatan dan

Banding, padahal saat itu Gayus belum diangkat menjadi penelaah keberatan dan banding. Kejanggalan berikutnya adalah pada proses pemeriksaan pendahuluan yang menyimpang yang berakibat hasil yang menyimpang yang mendudukkan Humala dikursi pesakitan sebagai terdakwa.

Kejahatan Gayus memiliki efek yang sangat besar bagi perkembangan Ditjen Pajak. Gayus meninggalkan luka bagi orang-orang yang tidak bersalah dan menyeretnya untuk duduk di kursi pesakitan. Menurut Siahaan (2012) persentase kekalahan yang dialami oleh negara di Pengadilan Pajak selama periode 2002 sampai dengan 2009 mencapai 70-80% dan dari 51 kasus yang ditangani oleh Gayus Tambunan, Dirjen Pajak mengalami kekalahan sebanyak 40 kali. Fenomena Gayus juga menimbulkan penurunan kepercayaan masyarakat terhadap Ditjen Pajak sehingga upaya penghimpunan pajak tidak optimal. Dalam laporan penelitiannya, Siahaan (2012) mengungkapkan bahwa peristiwa tersebut telah menimbulkan dampak psikologis yang negatif khususnya bagi Penelaah Keberatan. Dampak psikologis ini akan berakibat penelaah keberatan cenderung akan menolak permohonan keberatan Wajib Pajak walaupun mungkin berdasarkan pembuktian material dan penelaahan yuridis fiskal yang dilakukannya sebenarnya dapat diterima. Dampak psikologis lain di kalangan internal adalah ribuan pegawai pajak dari level *account representatif* sampai level pemeriksa ingin mengundurkan diri www.ortax.org (2012).

Kepercayaan antara wajib pajak dengan fiskus/aparat pajak menjadi modal penting bagi kemudahan untuk pengumpulan pajak. Seperti yang diungkapkan oleh Frey and Torgler (2007) yang melakukan penelitian mengenai pandangan pajak sebagai sebuah tindakan sosial dan dalam penelitiannya tersebut menemukan bahwa

terdapat indikasi *conditional cooperation* atau kerjasama bersyarat antara kedua belah pihak (wajib pajak dan fiskus). Menurut Hindriks, et al. (1999) mengungkapkan bahwa kepercayaan publik terhadap institusi pajak akan lebih mempermudah tujuan dalam memaksimalkan pengumpulan pajak. Tsakumis, et al. (2007) menggunakan pandangan berbeda dengan menggunakan Hofstede's *four-dimensional cultural framework* dan ditemukan bahwa budaya nasional berpengaruh terhadap perilaku individu dalam *tax evasion*. Wintrobe and Gerxhani (2004) dalam hasil penelitiannya di Tirana dan Albania menyebutkan bahwa wajib pajak akan cenderung untuk mau membayar pajak ketika mereka percaya dengan pemerintah dan institusi pajak.

Fraud dalam lingkungan akuntansi telah mengalami peningkatan dan menyebabkan kerugian dengan dampak luar biasa baik bagi negara, perusahaan, individu, serta menciptakan masalah moral dalam lingkungan kerja (Levy, 1985; Gaines, 1988). Berbagai penelitian dan teori diformulasikan guna mengungkap pemicu terjadinya *fraud*. *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE, 2013) menyatakan bahwa *fraud* sangat berkaitan dengan pengendalian internal. Prabowo (2014) dalam penelitiannya menyatakan bahwa guna mengurangi kesempatan untuk melakukan korupsi, maka pengendalian internal yang kuat harus dibangun, sehingga menutup celah yang dapat dimanfaatkan oleh pelaku *fraud*. Hal ini sejalan dengan pernyataan Kennedy (2012) bahwa semakin baik desain dan implementasi pengendalian internal, maka akan semakin kecil pula peluang pegawai dalam suatu organisasi untuk melakukan *fraud*. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Cressey (1953) menyebutkan bahwa terdapat tiga kondisi yang dapat meningkatkan terjadinya *fraud* yang dikenal dengan sebutan *fraud triangle*. Teori lain yang

mencoba mengeksplor pemicu terjadinya *fraud* adalah teori GONE. Teori ini dicetuskan oleh Bologna, et al. (1993) mengungkapkan bahwa terdapat empat faktor pendorong seseorang untuk melakukan *fraud*. Teori kriminologi dari aspek psikologis dan sosiologis juga mengungkapkan pendorong terjadinya kejahatan dengan menggunakan teori psikoanalisis yang dicetuskan oleh Freud (1986).

Penelitian terkait dengan pemicu *tax fraud* di Indonesia masih sangat terbatas. Siahaan (2012) dalam penelitiannya mengungkapkan bahwa Peneliti Keberatan dan Pemeriksa menjadi tidak netral dalam proses penelitian keberatan dan pemeriksaan karena adanya tekanan dan rasa solidaritas antara sesama fiskus untuk turut mengamankan penerimaan negara sebagai tugas utama Ditjen Pajak. Prabowo (2014) melakukan penelitian yang bertujuan untuk lebih memahami cara berfikir pelaku korupsi di Indonesia dengan cara mengkaji berbagai kasus korupsi besar di Indonesia, diantaranya adalah kasus Gayus. Hasil dari penelitian tersebut mengungkapkan bahwa ketika terdapat motivasi/tekanan, kesempatan dan rasionalisasi guna melakukan korupsi, maka pelaku akan menilai semua manfaat dan kerugian sebelum memutuskan untuk melakukan korupsi.

Berbagai penelitian di atas menarik karena dapat mengungkapkan mengenai hubungan *tax evasion*, korupsi serta *tax avoidance*. Lebih lanjut, dari dimensi sosial dan perilaku mereka menguji hubungan antara maksimalisasi pengumpulan pajak dengan kejujuran instansi pajak. Namun, kebanyakan penelitian tersebut hanya menggunakan pendekatan kuantitatif dan tidak banyak yang mencoba mengeksplor pemicu terjadinya *tax fraud* dengan pendekatan kualitatif. Pengujian dari penelitian-penelitian tersebut tidak menggali lebih lanjut mengenai pendapat, respon serta hal-hal apa yang menjadi pemicu terjadinya *tax fraud*. Penggunaan metode kuantitatif

dirasa kurang tepat dalam penelitian ini, karena fokus penelitian adalah memahami dan menyelami kandungan makna teks dengan menggunakan metode wawancara. Penelitian ini juga tidak menggunakan angka-angka sebagai indikator variabel penelitian untuk menjawab permasalahan penelitian.

Metode kualitatif yang digunakan dalam penelitian ini adalah paradigma *intepretatif* dengan pendekatan hermeneutika-dialogis. Hermeneutika-dialogis bertujuan untuk memperoleh pemahaman dengan cara menafsirkan teks oleh para pengkaji yang memiliki *prejudice* atas objek yang dikaji. Teks yang dikaji dalam penelitian ini berasal dari naskah putusan Mahkamah Agung No. 1198 K/Pid.Sus/2011, dimana fokus dengan kasus pajak dan terkait dengan pengendalian internal. Naskah putusan tersebut juga berisi mengenai kronologi kasus Gayus yang dimulai dari tahun 2007, dimana tidak semua orang memahami isi dan makna dalam naskah tersebut. Kronologi tersebut ditelaah secara rinci guna memahami dan menjelaskan letak permainan Gayus dan pemicu terjadinya kasus tersebut.

Selain menggunakan metode kualitatif, penelitian ini juga menerapkan konsep yang terdapat dalam akutansi forensik dari dua perspektif, yaitu hukum dan akutansi. (Firmansyah, 2012) mengungkapkan bahwa akutansi forensik tidak berurusan dengan akutansi yang sesuai dengan *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) atau Standar Akuntansi Keuangan (SAK), melainkan apa yang menurut hukum atau ketentuan perundang-undangan berlaku. Perihal mengenai perbuatan melawan hukum dan hubungan kausalitas (antara perbuatan melawan hukum dan kerugian) adalah ranahnya para praktisi hukum. Perhitungan besarnya kerugian adalah ranahnya para akuntan forensik. Oleh karena itu, pengkaji yang dipilih dalam penelitian ini adalah informan yang mengetahui dan memahami proses peradilan atau

saksi hidup kasus Gayus, kompeten di bidang pajak, keberatan dan banding serta kompeten di bidang hukum pidana. Informan yang kompeten merupakan kunci dari hasil penelitian ini, karena penafsiran mereka adalah jawaban atas rumusan masalah.

Berdasarkan uraian latar belakang yang telah dikemukakan diatas, dapat dilihat bahwa *tax fraud* merupakan fenomena yang akan terus berkembang dan menyebabkan kerugian dengan dampak yang signifikan. Gayus tambunan merupakan sosok fenomenal yang menjadi simbol rusaknya sistem operasi pemerintah dan moralitas di negeri ini. Namun demikian, tidak banyak penelitian yang fokus untuk menggali kronologi sesungguhnya dan faktor apa yang menyebabkan *tax fraud* tersebut dapat terjadi. Studi mengenai akutansi tidak seharusnya hanya berkuat terhadap isu ekonomi dan hubungan angka dengan angka, namun juga seharusnya mampu menjawab fenomena *tax fraud* yang sudah menjadi masalah global. Penelitian ini merupakan jenis penelitian baru dalam akutansi forensik yang menghubungkan ranah hukum, psikologi, kriminologi dengan akutansi. Penelitian ini juga dimaksudkan untuk menggali temuan baru terkait dengan kesesuaian kronologi kasus PT SAT dengan SOP serta menguak faktor yang menyebabkan seseorang melakukan *fraud*, khususnya *fraud* dalam hal perpajakan.

1.2 Rumusan Masalah

Fenomena *tax fraud* semakin meningkat dari tahun ke tahun dengan berbagai alasan dan pemicu. Hal ini memberikan kerugian dan dampak yang luar biasa bagi perekonomian suatu negara. Salah satu kasus fenomenal *tax fraud* yang dilakukan oleh fiskus adalah kasus Gayus Tambunan. Kasus fenomenal di Indonesia atas tindak kriminal *tax fraud* ini mencuat pada tahun 2009 dan berdasarkan kronologi putusan

MA No. 1198 K/Pid.Sus/2011 diketahui bahwa Gayus memulai permainannya adalah pada awal tahun 2007. Dampak atas kasus ini juga sangat fenomenal baik bagi institusi perpajakan maupun bagi wajib pajak. Namun demikian, masih sedikit penelitian kualitatif dengan fokus pada kronologi dan pemicu terjadinya *tax fraud* yang dihubungkan dengan ranah hukum dan psikologi sosial. Untuk itu pertanyaan-pertanyaan yang ingin dijawab melalui penelitian ini adalah sebagai berikut: *Pertama*, bagaimana penafsiran para informan mengenai kronologi kasus Gayus Tambunan dan kesesuaiannya dengan standart operasional prosedur Direktorat Jenderal Pajak. *Kedua*, bagaimana penafsiran para informan mengenai pemicu terjadinya *tax fraud* kasus Gayus Tambunan?

1.3 Tujuan Penelitian

Penelitian ini menyimpulkan interpretasi teks oleh berbagai informan yang kompeten dibidangnya dan diungkapkan secara natural. Sehingga, tujuan dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

- 1) Mengungkap kronologi kasus Gayus tambunan dan kesesuaiannya dengan standar operasional prosedur Direktorat Jenderal Pajak
- 2) Menganalisis pemicu terjadinya *tax fraud* kasus Gayus Tambunan

1.4 Manfaat Penelitian

Munculnya fenomena *tax fraud* menimbulkan efek negatif baik bagi masyarakat maupun bagi institusi pajak. Namun penelitian di Indonesia terkait dengan *tax fraud* masih sangat terbatas. Untuk itu penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat sebagai berikut:

- 1) Bagi ilmu pengetahuan, penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada perkembangan teori mengenai *tax fraud* serta dapat menjadi salah satu referensi bagi pengembangan penelitian berikutnya.
- 2) Bagi para aparatur pajak dan pemerintah penelitian ini diharapkan mampu memberikan masukan, sehingga dapat memberikan kontribusi bagi kemajuan dirjen pajak.

1.5 Sistematika Penelitian

BAB I: PENDAHULUAN

Berisi mengenai latar belakang masalah, penelitian terdahulu, fokus riset saat ini dan alasan menggunakan metode hermeneutika dialogis, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian serta sistematika penelitian.

BAB II: LITERATURE REVIEW

Berisi teori-teori dan penelitian terdahulu yang terkait dengan penelitian. Teori-teori yang digunakan dalam penelitian ini merupakan teori yang berasal dari ilmu kriminologi, psikologi dan akuntansi. Landasan teori yang ada dan penelitian terdahulu selanjutnya digunakan untuk membentuk kerangka teoritis.

BAB III: METODE PENELITIAN

Berisi Desain Penelitian yang digunakan, Obyek Penelitian, Pengkaji Penelitian, Metode Pengumpulan Data, Analisis Data serta menjelaskan bahwa penelitian yang dilakukan menggunakan pendekatan kualitatif.

BAB IV: HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Menjelaskan kronologi kasus PT SAT yang bersumber dari salinan putusan Mahkamah Agung No. 1198 K/Pid. Sus/2011, standart operasional prosedur penelaah keberatan Ditjen Pajak, eksepsi serta pledoi dari para terpidana kasus PT SAT, Analisis data dan hasil wawancara oleh berbagai informan. Menjelaskan apakah kronologi kasus PT SAT sudah sesuai dengan standar operasional prosedur yang mengacu pada aturan yang berlaku dan pendapat dari berbagai informan. Menjelaskan faktor-faktor motivasional terjadinya *tax fraud* Gayus yang dikaitkan dengan teori kriminologi, psikologi dan akutansi.

BAB V: KESIMPULAN

Berisi kesimpulan, implikasi serta keterbatasan penelitian. Untuk mengatasi keterbatasan penelitian tersebut, disertakan saran untuk penelitian yang akan dilakukan selanjutnya.

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1. Teori-Teori yang Berkaitan dengan Pemicu atau Motivasi terjadinya *Fraud*

Kejahatan merupakan suatu fenomena kompleks yang dapat dipahami dari berbagai sisi yang berbeda Santoso, et al. (2014). Para pelaku menggunakan berbagai macam modus untuk meloloskan niatnya. Berbagai teori berikut ini melakukan pendekatan dengan fokus pada faktor-faktor motivasional sebagai dorongan perilaku manusia.

2.1.1. Teori-teori kriminologi

2.1.1.1. Psikoanalisis

Teori psikoanalisis ditemukan oleh Sigmund Freud dan muncul untuk pertama kalinya pada tahun 1896. Prinsip dasar yang menarik dari teori ini adalah kejahatan pada dasarnya merupakan representasi dari konflik psikologis. Freud dalam Santoso dan Zulfa (2014) menyebutkan bahwa kriminalitas mungkin hasil dari *an overactive conscience* yang menghasilkan perasaan bersalah yang berlebih sehingga akan melakukan kejahatan dengan tujuan agar ditangkap dan dihukum. Setelah mereka dihukum maka perasaan bersalah tersebut akan mereda. Lebih lanjut santoso dan zulfa (2014) menyatakan bahwa seseorang melakukan perilaku yang terlarang karena hati nurani atau superego-nya begitu lemah sehingga ego-nya (yang berperan sebagai suatu penengah antara superego dan id) tidak mampu mengontrol dorongan-dorongan dari id (bagian dari kepribadian yang mengandung keinginan dan dorongan yang kuat untuk dipuaskan dan dipenuhi).

Santoso dan zulfa (2014) mengungkapkan bahwa pendekatan psychoanalytic masih tetap menonjol dalam menjelaskan baik fungsi normal maupun asosial. Tiga prinsip dasar teori ini yang menarik bagi kalangan psikologis yaitu : (1) Tindakan dan tingkah laku orang dewasa dapat dipahami dengan melihat pada perkembangan masa kanak-kanak mereka; (2) Tingkah laku dan motif-motif bawah sadar adalah jalin-menjalin, dan interaksi itu mesti diuraikan bila kita ingin mengerti kejahatan; (3) Kejahatan pada dasarnya merupakan representasi dari konflik psikologis.

2.1.1.2. The differential association theory

Dalam kriminologi, Teori *differential association* merupakan teori yang dikembangkan oleh Edwin sutherland. Teori ini memegang peranan penting dalam ilmu kriminologi. Cressey (1954) dalam penelitiannya yang berjudul *Differential Association Theory and Compulsive Crime* mengungkapkan bahwa semua perilaku kriminal dapat dipelajari dalam sebuah proses interaksi sosial.

Santoso dan Zulfa (2014) menyebutkan bahwa differential association didasarkan pada sembilan proposisi (dalil), yaitu :

- 1) *Criminal behavior is learned* (tingkah laku kriminal dipelajari).
- 2) *Criminal behavior is learned in interaction with other person in a process of communication.* Seseorang tidak begitu saja menjadi kriminal hanya karena hidup dalam suatu lingkungan yang kriminal. Kejahatan dipelajari dengan partisipasi bersama orang lain baik dalam komunikasi verbal maupun non-verbal.
- 3) *The principal part of the learning of criminal behavior occurs within intimate personal groups* (bagian terpenting dari mempelajari tingkah laku kriminal itu terjadi di dalam kelompok-kelompok yang intim/dekat).

- 4) *When criminal behavior is learned, the learning includes (a) techniques of committing the crime, which are sometimes very complicated, sometimes very simple and (b) the specific direction of motives, drives, rationalizations, and attitudes*
- 5) *The specific direction of motives and drives is learned from definitions of the legal codes as favorable or unfavorable* (arah khusus dari motif-motif dan dorongan itu dipelajari melalui definisi dari aturan-aturan hukum apakah ia menguntungkan atau tidak).
- 6) *A person became a delinquent because of an excess of definitions favorable to violation of law over definitions unfavorable to violation of law* (seseorang menjadi delinquent karena definisi-definisi yang menguntungkan untuk melanggar hukum lebih dari definisi-definisi yang tidak menguntungkan untuk melanggar hukum).
- 7) *Differential associations may vary in frequency, duration, priority and intensity* (asosiasi differential itu mungkin bermacam-macam dalam frekuensi, lamanya, prioritasnya dan intensitasnya).
- 8) *The process of learning criminal behavior by association with criminal and anticriminal patterns involves all of the mechanism that are involved in any other learning* (proses mempelajari tingkah laku kriminal melalui asosiasi dengan pola-pola kriminal dan antikriminal melibatkan semua mekanisme yang ada di setiap pembelajaran lain).
- 9) *While criminal behavior is an expression of general needs and values, it is not explained by those general needs and values, since noncriminal behavior is an expression of the same needs and values* (walaupun tingkah laku kriminal

merupakan ungkapan dari kebutuhan-kebutuhan dan nilai-nilai umum, tingkah laku kriminal tidak dijelaskan oleh kebutuhan-kebutuhan dan nilai-nilai umum tersebut, karena tingkah laku nonkriminal juga ungkapan dari kebutuhan-kebutuhan dan nilai-nilai yang sama).

2.1.1.3. Rational choice theory

Prabowo (2014) menyatakan bahwa *fraud* merupakan hasil dari proses pembuatan keputusan oleh para calon potensial pelaku, dimana terdapat sejumlah variabel yang dijadikan pertimbangan sebelum benar-benar memutuskan untuk melakukan *fraud*. Hal ini sejalan dengan *rational choice theory*, dimana ketika manusia dihadapkan pada beberapa alur tindakan, maka mereka akan memilih alur yang diyakini akan mendatangkan manfaat yang paling besar Elster (1989). Perspektif *rational choice* sendiri merupakan sebuah konsep universal yang diakui oleh berbagai bidang ilmu. Satz and Ferejohn (dikutip oleh Prabowo 2014) mengatakan bahwa konsep *rational choice theory* adalah sebagai berikut :

The theory of rational choice plays a central role in the social sciences. The received view among philosophers who study rational choice theory (both proponents and critics) holds that the theory is psychological and individualistic. Rational-choice theory is taken to be a psychological theory in that it explains a person's actions in terms of her mental states. A rational choice or action is one in which the agent takes the best available action given her preferences and beliefs. The theory is also taken to be an individualistic theory in that it applies directly only to individuals (that is, only individuals have preferences).

2.1.2. Teori GONE

Penyebab *fraud* menurut Bologna, et al. (1993) dapat dijelaskan dengan menggunakan teori GONE. Terdapat empat faktor pendorong seseorang untuk melakukan *fraud* yang dapat dijelaskan sebagai berikut :

- 1) *Greed* atau keserakahan, berkaitan dengan adanya perilaku serakah yang secara potensial ada dalam diri setiap orang;
- 2) *Opportunity* atau kesempatan, berkaitan dengan keadaan organisasi atau instansi atau masyarakat yang sedemikian rupa sehingga terbuka kesempatan bagi seseorang untuk melakukan kecurangan terhadapnya;
- 3) *Needs* atau kebutuhan, berkaitan dengan faktor-faktor yang dibutuhkan oleh individu-individu untuk menunjang hidupnya yang menurutnya wajar;
- 4) *Exposure* atau pengungkapan, berkaitan dengan tindakan atau konsekuensi yang akan dihadapi oleh pelaku kecurangan apabila pelaku ditemukan melakukan kecurangan.

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) (2008) menyatakan bahwa pemicu *fraud* terbagi menjadi dua faktor sebagai berikut:

- 1) Faktor Generik

Faktor Generik yang meliputi *opportunity factor* dan *exposure factor*, sebagian besar berada dalam pengendalian perusahaan atau organisasi. *Opportunity factor* tidak dapat dihilangkan sama sekali, oleh karena itu diperlukan kebijakan baik implisit maupun eksplisit. Kebijakan ini digunakan untuk menugaskan pegawai pada setiap tingkat baik dari tingkat pimpinan maupun staf.

Exposure factor berkaitan dengan kemungkinan dapat diungkapkannya suatu *fraud* dan sifat serta luasnya hukuman terhadap pelaku. Semakin besar kemungkinan *fraud* dapat diungkap, akan semakin kecil kesempatan seseorang untuk melakukannya. Oleh karena itu diperlukan pengendalian internal yang baik bagi setiap organisasi.

2) Faktor individu

Faktor individu berada di luar kendali perusahaan, karena bergantung pada masing-masing individu. Faktor ini terdiri dari dua unsur, yaitu moral, meliputi karakter, integritas dan kejujuran yang berhubungan dengan *greed factor* dan motivasi yang berhubungan dengan *need factor*.

2.1.3. Fraud triangle

Cressey (1953) dalam penelitiannya menyebutkan bahwa terdapat tiga kondisi yang dapat meningkatkan terjadinya *fraud* yang dikenal dengan sebutan *fraud triangle*, sebagai berikut:

- 1) *Incentives*/Tekanan. Manajemen atau karyawan melakukan fraud karena adanya tekanan atau sesuatu yang menghimpitnya. Tekanan untuk melakukan kecurangan lebih banyak tergantung pada kondisi individu, seperti sedang menghadapi masalah keuangan, kebiasaan buruk seseorang seperti berjudi dan peminum; tamak atau mempunyai harapan/tujuan yang tidak realistik.
- 2) *Opportunities*/kesempatan. Terdapat situasi yang menyediakan peluang bagi pelaku untuk melakukan fraud. *IIA Research Foundation* (1984) melakukan penelitian mengenai kondisi *opportunities* ini dan menemukan bahwa urutan yang paling sering terjadi adalah sebagai berikut:
 - (1) Terlalu mempercayai bawahan;
 - (2) Kelemahan prosedur otorisasi dan persetujuan manajemen;
 - (3) Kurangnya penjelasan dalam informasi keuangan pribadi (kecurangan perbankan)
 - (4) Tidak ada pemisahan antara pemberian wewenang transaksi dan penjagaan aset;

- (5) Tidak ada pengecekan independen terhadap kinerja;
 - (6) Kurangnya perhatian terhadap uraian secara rinci (detail);
 - (7) Tidak ada pemisahan antara pemegang aset dan fungsi pencatatan;
 - (8) Tidak ada pemisahan tugas akuntansi;
 - (9) Kurang jelasnya pemberian wewenang;
 - (10) Departemen/bagian jarang diperiksa;
 - (11) Pernyataan tidak ada benturan kepentingan tidak disyaratkan;
 - (12) Dokumen dan pencatatan kurang memadai.
- 3) *Attitudes/Rationalization*. Rasionalisasi adalah seseorang atau sekelompok orang yang membangun pembenaran sebelum melakukan *fraud*. Pembenaran merupakan bagian yang harus ada di dalam tindakan kejahatan itu sendiri, bahkan merupakan bagian dari motivasi pelaku.

2.2. Pengertian *Tax Fraud*

Moohr (2009) menyebutkan bahwa *tax fraud* diartikan sebagai bentuk “*white collar crime*” karena hal tersebut bermula ketika mengidentifikasi perilaku kriminal tersebut terjadi di kelas atas. Walaupun tidak ada definisi yang pasti mengenai bentuk tersebut, *white collar crime* secara umum didefinisikan sebagai tindakan ilegal yaitu “*committed by nonphysical means and by concealment or guile, to obtain money or property . . . or to obtain business or personal advantage*”.

Berdasarkan definisi tersebut, keinginan untuk melakukan kecurangan pajak, dalam hal ini aktivitas yang dikelompokkan sebagai bentuk “penghindaran” merupakan kejahatan kerah putih (*white collar offense*). Penghindaran pajak tidak termasuk bentuk kekerasan dan tujuannya untuk mendapatkan sejumlah uang atau properti. Lebih jauh lagi, pelanggar pajak termotivasi oleh keinginan untuk

mendapatkan keuntungan, guna meningkatkan kekayaan, sehingga hal ini menyebabkan kerugian bagi pihak lain. Pemerintah secara langsung terancam oleh hal ini (*losing revenue*) dan warga negara atau wajib pajak lain juga dirugikan, karena secara tidak langsung mereka akan dibebankan pajak yang lebih tinggi sebagai kompensasi atas wajib pajak lain yang melakukan penghindaran pajak.

Seperti disebutkan oleh Octavia, et al. (2005) bahwa terdapat berbagai faktor yang mempengaruhi perkembangan *fraud* di bidang perpajakan :

- 1) Sistem perpajakan internasional. Globalisasi ditandai oleh meningkatnya investasi, kegiatan ekonomi, kenaikan mobilitas pekerja dan perubahan teknologi yang sangat cepat. Namun, kemampuan adaptasi sistem perpajakan internasional tidak memadai, karena tidak ada lembaga internasional yang mengurus kewenangan pajak internasional yang berlaku di semua negara. Sehingga terdapat negara yang telah mengadopsi kebijakan baru, sedangkan negara yang lain tidak karena tidak mempunyai kepentingan terhadap kebijakan tersebut dan tidak tersedianya peralatan serta sistem yang mendukung.
- 2) *Tax heaven*. Surga pajak adalah wilayah yang menawarkan keuntungan pajak untuk perusahaan di wilayah Juridiksi hukumnya.
- 3) *Fiscal fraud* dan *legal tax evasion*. *Fiscal fraud* adalah badan atau orang yang membayar pajak lebih rendah dan berharap pemeriksa tidak pernah menemukan fraud tersebut. *Legal tax evasion* adalah badan atau orang yang menggunakan cara pintar dengan menggunakan celah pada sistem perpajakan nasional dalam rangka menurunkan kewajiban perpajakannya
- 4) Transaksi yang berakibat fiskal tetapi sesuai dengan hukum. Menggunakan kepastian kedudukan usaha untuk kepastian keuntungan perpajakan.

5) Menjalankan perencanaan pajak *agresif*. Transaksi dibuat untuk mengurangi kewajiban perpajakan dengan mensiasati pasal-pasal hukum. Sebuah perusahaan baru didirikan untuk melayani di daerah surga pajak guna menjalankan usaha di dunia ketiga

2.3. Tax Fraud Gayus Tambunan Dalam Kasus PT SAT

Gayus terjerat kasus tindak pidana korupsi atas pengabulan permohonan keberatan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) PT SAT. Inti dari materi keberatan kasus tersebut adalah pengenaan PPN atas pengalihan aktiva yang tujuan utamanya tidak untuk diperjualbelikan. Sukardji, (2003) menyebutkan bahwa PPN sangat rawan dari upaya *tax fraud* akibat mekanisme pengkreditan yang merupakan upaya memperoleh kembali pajak yang dibayar oleh pengusaha dalam bulan yang sama tanpa terlebih dahulu melalui prosedur administrasi Fiskus. Adapun prosedur perhitungan PPN dan *loophole* terkait dengan PPN adalah sebagai berikut.

2.3.1. Prosedur Perhitungan PPN yang Terutang

Berbeda dengan PPh, PPN di Indonesia menggunakan *single* tarif yaitu sebesar 10% sebagaimana diatur dalam pasal 7 Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang “Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah” (UU PPN). Adapun perhitungan PPN yang terutang sebagaimana diatur dalam Pasal 8A ayat (1) UU PPN dengan cara mengalikan tarif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 dengan Dasar Pengenaan Pajak (DPP) yang meliputi Harga Jual, Penggantian, Nilai Impor, Nilai Ekspor, atau nilai lain.

Sistem perpajakan Indonesia menganut *credit method* hal ini sesuai dengan Pasal 9 ayat (2) UU PPN yang menyebutkan bahwa Pajak Masukan dalam suatu

Masa Pajak dikreditkan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak yang sama. Selanjutnya di ayat (4) dan (4a) menyebutkan Apabila dalam suatu Masa Pajak, Pajak Masukan yang dapat dikreditkan lebih besar daripada Pajak Keluaran, selisihnya merupakan kelebihan pajak yang dikompensasikan ke Masa Pajak berikutnya. Atas kelebihan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) dapat diajukan permohonan pengembalian pada akhir tahun buku.

2.3.2. Tax Fraud PPN PT SAT

PPN sangat rawan dari upaya penyelundupan pajak. Kerawanan ditimbulkan akibat mekanisme pengkreditan yang merupakan upaya memperoleh kembali pajak yang dibayar oleh Pengusaha dalam bulan yang sama tanpa terlebih dahulu melalui prosedur administrasi Fiskus Sukardji (2003). Pendapat Sukardji tersebut sejalan dengan putusan MA bahwa terdapat modus operandi baru dalam hal perpajakan, khususnya PPN. Modus operandi baru yang dilakukan oleh Gayus yaitu dalam bentuk restitusi PPN seperti yang termuat dalam putusan MA 1198 K PID.SUS 2011 sebagai berikut :

Bahwa Terdakwa Melakukan perbuatan secara melawan hukum memperkaya orang lain atau korporasi sejumlah Rp.570.000.000 , (lima ratus tujuh puluh juta rupiah) yaitu dengan mengabulkan permohonan keberatan Pajak dari PT.SAT yang tidak sesuai dengan mekanisme dan ketentuan hukum mengajukan keberatan pajak yang seharusnya diikuti; Bahwa kejahatan di bidang restitusi pajak merupakan modus operandi baru di bidang penggelapan pajak . Pemasukan pajak yang sudah demikian sulit, semakin memberatkan income Negara dengan adanya pengembalian pajak fiktif yang harus dilakukan oleh Negara seperti yang terjadi dalam kasus PT. Surya Alam Tunggal

2.4. Fraud Scale

Teori *fraud scale* dikembangkan oleh Albrecht, et al. (1984) sebagai sebuah alternatif terhadap model *triangle*. Teori *fraud scale* sangat mirip dengan fraud

triangle, namun teori ini menggunakan sebuah elemen yang disebut dengan ‘integritas personal’. Elemen integritas personal ini dihubungkan dengan masing-masing kode etik perilaku personal seseorang. Albrecht, et al. (1984) menyatakan bahwa tidak seperti elemen rasionalisasi dalam teori *fraud triangle*, integritas personal ini dapat diobeservasi baik dalam proses pengambilan keputusan organisasi maupun keputusan individual. Hal ini akan membantu dalam menilai integritas dan menentukan apakah seorang individual akan memungkinkan untuk melakukan fraud. Pendapat ini konsisten dengan laporan penelitian Dorminey, et al. (2010) yang menunjukkan bahwa *fraud* dan perilaku tidak etis lain sering terjadi karena kurangnya integritas personal atau terdapat masalah moral lain, sehingga moral dan norma etis berperan penting dalam penilaian dan pengambilan keputusan individu.

Etika menentukan perilaku yang benar atau salah dalam suatu organisasi, hukum atau panduan dalam bermasyarakat. Individual yang memiliki tingkat etika rendah akan lebih mudah untuk melakukan *fraud* dibandingkan dengan individual yang memiliki tingkat yang lebih tinggi Appelbaum (dikutip oleh Ruankaew 2013).

2.5. Pengendalian Internal

Sistem pengendalian internal Direktorat Jenderal Pajak mengacu pada Peraturan Pemerintah No. 60 tahun 2008. Sesuai dengan pasal 1 dalam PP No. 60 tahun 2008 tersebut, definisi sistem pengendalian internal adalah

Proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Adapun unsur sistem pengendalian internal Direktorat Jenderal Pajak diatur dalam pasal 3 ayat 1 dan penjabarannya diatur dalam pasal 4 sampai dengan pasal 46 sebagai berikut:

SPIP terdiri dari unsur :

1) Lingkungan pengendalian;

Pimpinan Instansi Pemerintah wajib menciptakan dan memelihara lingkungan pengendalian yang menimbulkan perilaku positif dan kondusif untuk penerapan Sistem Pengendalian Intern dalam lingkungan kerjanya, melalui:

- (1) Penegakan integritas dan nilai etika;
- (2) Komitmen terhadap kompetensi;
- (3) Kepemimpinan yang kondusif;
- (4) Pembentukan struktur organisasi yang sesuai dengan kebutuhan;
- (5) Pendelegasian wewenang dan tanggung jawab yang tepat
- (6) Penyusunan dan penerapan kebijakan yang sehat tentang pembinaan sumber daya manusia
- (7) Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif
- (8) Hubungan kerja yang baik dengan instansi pemerintah terkait

2) Penilaian risiko;

Pimpinan instansi pemerintah wajib melakukan penilaian risiko. Sesuai dengan pasal 13 ayat 2, penilaian risiko terdiri dari identifikasi risiko dan analisis risiko. Identifikasi risiko yang selanjutnya diatur dalam pasal 16 dilaksanakan dengan:

- (1) Menggunakan metodologi yang sesuai untuk tujuan Instansi pemerintah dan tujuan pada tingkatan kegiatan secara komprehensif;

(2) Menggunakan mekanisme yang memadai untuk mengenali risiko dari faktor eksternal dan faktor internal; dan

(3) menilai faktor lain yang dapat meningkatkan risiko.

3) Kegiatan pengendalian;

Kegiatan pengendalian yang diatur sesuai dengan pasal 18 ayat satu sampai dengan empat, dijabarkan sebagai berikut :

(1) Pimpinan Instansi Pemerintah wajib menyelenggarakan kegiatan pengendalian sesuai dengan ukuran, kompleksitas, dan sifat dari tugas dan fungsi Instansi Pemerintah yang bersangkutan.

(2) Penyelenggaraan kegiatan pengendalian sebagaimana dimaksud pada ayat (1) sekurang-kurangnya memiliki karakteristik sebagai berikut:

a) Kegiatan pengendalian diutamakan pada kegiatan pokok Instansi Pemerintah;

b) Kegiatan pengendalian harus dikaitkan dengan proses penilaian risiko

c) Kegiatan pengendalian yang dipilih disesuaikan dengan sifat khusus Instansi Pemerintah;

d) Kebijakan dan prosedur harus ditetapkan secara tertulis;

e) Prosedur yang telah ditetapkan harus dilaksanakan sesuai yang ditetapkan secara tertulis; dan

f) Kegiatan pengendalian dievaluasi secara teratur untuk memastikan bahwa kegiatan tersebut masih sesuai dan berfungsi seperti yang diharapkan.

(3) Kegiatan pengendalian sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terdiri atas:

a) review atas kinerja Instansi Pemerintah yang bersangkutan;

b) pembinaan sumber daya manusia;

- c) pengendalian atas pengelolaan sistem informasi;
- d) pengendalian fisik atas aset;
- e) penetapan dan reviu atas indikator dan ukuran kinerja;
- f) pemisahan fungsi;
- g) otorisasi atas transaksi dan kejadian yang penting;
- h) pencatatan yang akurat dan tepat waktu atas transaksi dan kejadian;
- i) pembatasan akses atas sumber daya dan pencatatannya;
- j) akuntabilitas terhadap sumber daya dan pencatatannya; dan
- k) dokumentasi yang baik atas Sistem Pengendalian Intern serta transaksi dan kejadian penting.

4) Informasi dan komunikasi

Sesuai dengan pasal 41 maka Pimpinan Instansi Pemerintah wajib mengidentifikasi, mencatat, dan mengkomunikasikan informasi dalam bentuk dan waktu yang tepat. Pasal lain yang mengatur unsur sistem pengendalian informasi dan komunikasi adalah pasal 42 yang penjabarannya sebagai berikut :

- (1) Komunikasi atas informasi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 41 wajib diselenggarakan secara efektif.
- (2) Untuk menyelenggarakan komunikasi yang efektif sebagaimana dimaksud pada ayat (1), pimpinan Instansi Pemerintah harus sekurang-kurangnya:
 - a) Menyediakan dan memanfaatkan berbagai bentuk dan sarana komunikasi;
 - b) mengelola, mengembangkan, dan memperbarui sistem informasi secara terus menerus.

5) Pemantauan

Pemantauan di Direktorat Jenderal Pajak diatur menurut pasal 43 yang dijabarkan dalam ayat 1 dan ayat 2 sebagai berikut :

- (1) Pimpinan Instansi Pemerintah wajib melakukan pemantauan Sistem Pengendalian Intern.
- (2) Pemantauan Sistem Pengendalian Intern sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dilaksanakan melalui pemantauan berkelanjutan, evaluasi terpisah, dan tindak lanjut rekomendasi hasil audit dan reviu lainnya

2.6. Studi Hermeneutika-Dialogis

Hermeneutika berasal dari tradisi gereja sebagai metode eksegesis atau penafsiran teks agama, dan kemudian berkembang menjadi filsafat penafsiran kehidupan sosial. Menurut Palmer (2005), Sumaryono (1999), dan Rahardjo (2007), terdapat beberapa tokoh yang mempunyai peran besar dalam perkembangan hermeneutika. Tokoh yang pertama kali muncul adalah Friedrich Ernst Daniel Schleiermacher (1768-1834). Beliau merupakan tokoh hermeneutika aliran romantisis. Tokoh ini memperluas pemahaman hermeneutika dari sekedar kajian teologi (teks bible) menjadi metode memahami dalam pengertian filsafat. Menurut perspektif Friedrich, dalam upaya memahami wacana terdapat unsur penafsir, teks, maksud pengarang, konteks historis, dan konteks kultural. Tokoh lain yang terkenal dari pendekatan ini adalah Hans-Georg Gadamer (1900 -2002). Gadamer merupakan tokoh hermeneutika dialogis, baginya pemahaman yang benar adalah pemahaman yang mengarah pada tingkat ontologis, bukan metodologis. Ontologis bermakna bahwa kebenaran dapat dicapai bukan melalui metode, tetapi melalui dialektika dengan mengajukan banyak pertanyaan.

Aliran Hermeunetika-dialogis menyebutkan bahwa teks bukan lagi benda mati namun ia menyampaikan argumen-argumen ilmiah (ilmiah perspektif teks) untuk dipertahankan dan dipertanggung jawabkan terhadap pembaca. Interpretator memiliki peran yang sama, yaitu mempertanyakan kebenaran teks dengan berbagai proposisi yang komprehensif, yaitu proposisi historis, makna teks, prasangka legitimate, dan beberapa proposisi lain yang dianggap dapat membongkar makna dibalik teks. Rohman (2013) menyebutkan bahwa dialektika adalah cara berfikir yang mendasarkan diri pada asumsi bahwa setiap pertentangan akan menghasilkan penyatuan gagasan. Dialektika dirumuskan dalam bentuk tesis, antitesis dan sintesis. Kedua pernyataan yang bertentangan (tesis dan antitesis) tersebut pada akhirnya akan menjadi sebuah sintesis. Menurut Schleiemacher (dikutip Burnama, 2014), studi hermeneutika ini dilakukan guna menginterpretasi terhadap hasil wawancara yang telah diperoleh dari para informan untuk lebih memahami teks yang menjadi sumber data utama penelitian sebaik atau lebih baik dari pengarangnya.

2.7. Penelitian Terdahulu

Berbagai penelitian mengenai fraud secara umum serta *tax fraud* terkait dengan *tax evasion*, *tax avoidance*, *compliance* menjadi tema menarik di beberapa dekade ini. Hal ini karena semakin meningkatnya baik kasus mengenai *fraud* serta *tax fraud* di dunia. Berikut pemaparan mengenai penelitian terkait dengan *fraud*.

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Ziegenfuss (1995) dengan melakukan survey mengenai *fraud* di pemerintahan lokal dan negara bagian Amerika Serikat. Pertanyaan dalam questioner diajukan terkait alasan atau pemicu meningkatnya *fraud* di antara responden, mereka menjawab lima hal sebagai alasannya. Alasan pertama mudahnya *fraud* dilakukan karena praktik manajemen yang buruk, kedua adalah

adanya tekanan ekonomi, nilai-nilai sosial yang lemah, selanjutnya adalah kebanyakan orang tidak bertanggungjawab atas apa yang dilakukannya dan yang terakhir adalah tidak adanya kecukupan training atau pelatihan mengenai pencegahan atau pendeteksian adanya indikasi *fraud*. Hasil penelitian tersebut mengungkapkan bahwa *fraud* merupakan masalah yang sangat signifikan bagi negara bagian dan pemerintah lokal Amerika Serikat. Namun, manajemen tidak merespon secara efektif ketika terdapat 'red flag' atau tanda bahaya bahwa terdapat indikasi adanya *fraud*. Penelitian ini memberikan saran bahwa metode yang paling efektif guna mendeteksi adanya *fraud* adalah review audit internal, investigasi spesifik oleh manajemen, notifikasi para pegawai, pengendalian internal serta *accidental discovery*.

Kapardis, et al. (2010) meneliti mengenai *fraud* yang terjadi di negara kecil yaitu Cyprus. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menginvestigasi luas dan jenis *fraud* di skala ekonomi yang kecil atau di industri spesifik dalam suatu perekonomian. Metodologi yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan review literatur serta kuesioner. Pengujian dilakukan terhadap 600 responden yang diambil secara acak pada organisasi yang dipilih di sebuah negara kecil yang bernama Cyprus. Hasil penelitian menyebutkan bahwa tidak ada industri atau ukuran ekonomi suatu negara yang kebal dari *fraud*.

Penelitian serupa dilakukan Ritsatos (2010) dengan tema *tax evasion* dan *tax compliance*, mengungkapkan mengenai perilaku para pembayar pajak individual. Metodologi yang digunakan dalam penelitian ini adalah model yang digunakan oleh Allingham dan Sandmo. Model penelitiannya adalah dengan menggunakan pendekatan keperilakuan modern yang sangat penting dalam hubungannya dengan disiplin sosial yang direview. Penemuan dalam penelitian ini adalah terdapat faktor

yang sangat luas dalam mempengaruhi keputusan untuk melakukan *tax evasion* dan *tax compliance*. Faktor-faktor tersebut diantaranya adalah *expected utility; detection probability; source and level of income; level of fines; tax morale; trust in organization social norms; peer effects; religiosity; power of deterrence mechanism; perceived fairness of tax system*.

Adebisi, et al. (2013) melakukan penelitian mengenai efek *tax avoidance* dan *tax evasion* pada pajak pendapatan administrasi pribadi di Negara Nigeria. Metodologi pada penelitian ini menggunakan questioner dengan ukuran sampel yang diolah dengan metode statistik menggunakan formula pada penelitian Yaro Yamani. Sampel terdiri dari 350 pegawai di *Federal Inland Revenue Service* Abuja dan analisis menggunakan ANOVA guna menguji hipotesis. Hasil dari penelitian tersebut memperlihatkan bahwa tingkat pajak yang tinggi akan meningkatkan *tax avoidance* dan *tax evasion*. Kesimpulan lain yang didapat adalah terdapat hubungan langsung dan positif antara *tax avoidance, tax evasion*, tingkat pajak serta administrasi pajak pendapatan pribadi di Negara Nigeria.

Storm (2013) melakukan penelitian dengan metode kualitatif dengan mengeksplor apakah terdapat hubungan yang jelas antara *tax evasion* dan *money laundering*. Pendekatan yang dilakukan adalah dengan menggunakan literatur yang sesuai dengan kedua subyek tersebut. Hasil penelitian ini adalah terdapat hubungan yang jelas antara *tax evasion* dan *money laundering*. Hasil tersebut dikonfirmasi tidak hanya melalui analisis dari masing-masing definisi namun juga *overview* dari kasus-kasus di peradilan beserta putusan yang dibuat di peradilan tersebut.

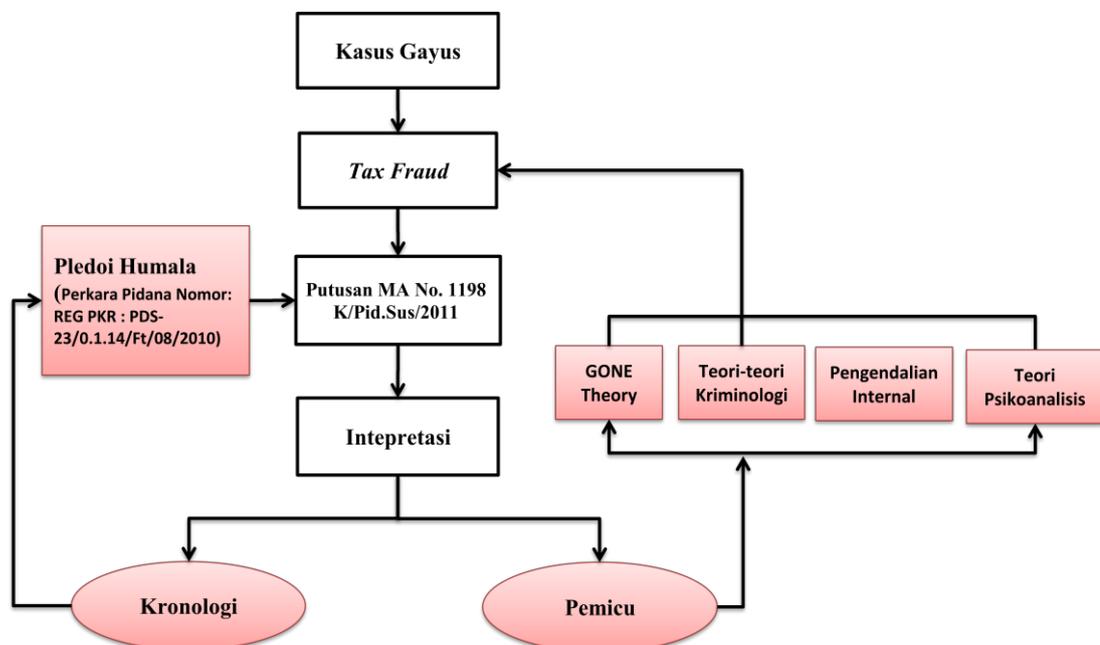
Kebanyakan penelitian yang ada rata-rata menggunakan metode kuantitatif yang hanya akan berkisar pada angka-angka. Selanjutnya, penelitian-penelitian

tersebut hanya menjawab permasalahan dari satu sisi, yaitu penyebab wajib pajak melakukan *tax fraud* dengan cara melakukan *tax evasion* dan tidak patuh dengan standar perpajakan yang ada. Metode kuantitatif juga tidak dapat menggali lebih dalam mengenai respon fiskus terhadap fenomena ini. Oleh karena itu penelitian ini menggunakan metode kualitatif guna menggali mengenai pemicu *tax fraud* di instansi pajak.

2.8. Kerangka Penelitian

Berdasarkan landasan teori diatas, maka analisis kronologis dan pemicu terjadinya *tax fraud* atas kasus Gayus Tambunan pada penelitian ini dapat digambarkan dengan model kerangka penelitian pada bagan 1.

**BAGAN 1
KERANGKA PENELITIAN**



Kasus Gayus merupakan salah satu contoh kasus *tax fraud* fenomenal yang terjadi di Indonesia. Gambaran lengkap mengenai kasus tersebut tertuang dalam putusan MA No. 1198K/Pid.Sus/2011. Melalui pendekatan hermeneutika-dialogis, informan diminta untuk melakukan interpretasi teks (putusan MA) sehingga terjawab pertanyaan penelitian berupa kronologi dan pemicu kasus Gayus. Atas dua pertanyaan penelitian tersebut maka :

- 1) Pertama, penelitian ini mengkonfirmasi kebenaran kronologi yang terdapat dalam putusan MA dengan pledoi Humala yang merupakan salah satu terpidana kasus Gayus
- 2) Kedua, penelitian ini menggali pemicu terjadinya *tax fraud* tersebut dengan menggunakan tiga teori utama yaitu GONE, teori kriminologi dan Pengendalian internal yang untuk selanjutnya dikonfirmasi kebenaran teori tersebut oleh para informan.

Proses intepretasi tersebut dilakukan dengan wawancara dan dialektika mendalam oleh para informan. Tahap akhir dari proses dialektika tersebut akan diperoleh data deskripsi narasi dari informan yang berisi kutipan berbagai hasil wawancara setiap informan. Data tersebut kemudian dianalisis guna menjawab pertanyaan penelitian.

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1. Desain Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode kualitatif dengan studi hermeneutika-dialogis. Hermeneutika-dialogis merupakan metodologi penelitian kualitatif guna memahami teks secara lebih komprehensif dengan menggunakan dialektika mendalam. Tujuan dari hermeneutika-dialogis adalah untuk memperoleh kebenaran dengan cara menafsirkan teks oleh para pengkaji yang memiliki *prejudice* atas objek yang dikaji. Teks yang dikaji berasal dari Putusan Mahkamah Agung No. 1198 K/Pid.Sus/2011, Standar Operasional Ditjen Pajak serta eksepsi Humala SL Napitupulu. Sumber data penelitian berasal dari *interview*, observasi dan dokumen (Patton, 2002), dimana sumber tersebut tidak dapat dianalisis secara mudah dengan menggunakan *software* statistik. Berbagai sumber data tersebut kemudian digunakan untuk menafsirkan dan mengeksplor lebih dalam terkait dengan kesesuaian kronologi terseretnya kasus PT SAT ke meja hijau dengan standart operasional prosedur penelaah keberatan Ditjen Pajak dan pemicu *tax fraud* yang dilakukan oleh Gayus. Pemilihan Informan yang tepat adalah penting agar hasil interpretasi atas teks tersebut tidak bias. Penelitian ini akan menghasilkan data deskripsi narasi dari informan yang berisi kutipan berbagai hasil wawancara setiap informan. Data tersebut kemudian dianalisis untuk setiap makna yang dikonstruksi dalam proses kesadaran dan akhirnya akan dilakukan individual *critical review*.

Penggunaan metode kuantitatif dirasa kurang tepat dalam penelitian ini, karena fokus penelitian adalah memahami dan menyelami kandungan makna literal. Metode

kuantitatif tidak dapat mengungkapkan makna atau esensi fenomena tersebut melalui angka-angka akuntansi yang dianggap sebagai indikator variabel penelitian. Selanjutnya menurut Yin (1989), pola penulisan metode kualitatif ini sangat berbeda dengan kuantitatif. Pada metode kualitatif peneliti memiliki struktur yang secara umum berbeda antara satu dengan yang lain. Penulisan pada penelitian kualitatif tergantung pada sifat yang spesifik dari investigasi di lapangan serta gaya komposisi dari para peneliti.

3.2. Informan Penelitian

Para informan dalam penelitian ini merupakan ahli yang kompeten di bidang hukum pidana, saksi hidup kasus Gayus serta penelaah keberatan di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak. penelitian ini akan memperoleh data yang berbentuk pernyataan yang menggambarkan pengalaman, pengetahuan dan opini informan. Pemilihan informan dilakukan dengan pertimbangan yang matang, mengingat opini dan respon mereka merupakan kunci keberhasilan dari penelitian ini. Individu-individu yang menjadi informan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

TABEL 1
INFORMAN PENELITIAN

No.	Nama Informan	Profil Informan
1.	Prof. Nyoman Serikat Putra Jaya, SH., MH	Guru Besar Hukum Pidana atau pakar hukum pidana ekonomi Universitas Diponegoro
2.	Bapak Yosef	Saksi hidup kasus Gayus dan Kepala Seksi Penelaah Keberatan di Direktorat Jenderal Pajak
3.	Bapak Agung	Saksi hidup kasus Gayus dan Kepala Seksi Penelaah Keberatan di Direktorat Jenderal Pajak
4.	Bapak Rafli	Penelaah Keberatan (Senior) KPP Direktorat Jenderal Pajak

*Nama tersebut adalah nama samaran untuk melindungi kerahasiaan Informan

Peneliti menggunakan pendekatan hermeneutika-dialogis, dengan pendekatan tersebut maka dilakukan proses wawancara/dialog mendalam (*depth interview*) yang tidak hanya dilakukan sekali namun beberapa kali. Dialog mendalam ini guna memperoleh kebenaran dan lebih memahami isi teks dari berbagai sumber data utama dalam penelitian ini.

3.3. Metode Pengumpulan Data

Tujuan dari penelitian adalah untuk menjawab rumusan masalah. Guna menjawab rumusan masalah tersebut maka diperlukan data. Penelitian ini menggunakan dua metode guna mendapatkan data tersebut, yaitu wawancara mendalam dan observasi.

3.3.1 Wawancara mendalam (*depth interview*)

Guna menjawab rumusan masalah dalam penelitian ini maka diperlukan data yang berasal dari wawancara oleh Informan yang kompeten. Teknik wawancara dilakukan secara alami yaitu tidak terstruktur dan tidak terjadwal sehingga jawaban yang didapat apa adanya. Wawancara ini bertujuan untuk mengeksplor lebih jauh mengenai kesesuaian kasus PT SAT yang ditangani oleh Gayus dkk dengan standart operasional prosedur Direktorat Jenderal Pajak serta menggali pemicu terjadinya *tax fraud* yang dilakukan oleh Gayus. Selain itu, tujuan wawancara dalam penelitian ini adalah mencatat opini, perasaan, emosi dan hal lain berkaitan dengan individu yang ada dalam organisasi. Dengan melakukan interview, peneliti dapat memperoleh data yang lebih banyak sehingga peneliti dapat memahami budaya melalui bahasa dan ekspresi pihak yang diinterview; dan dapat melakukan klarifikasi atas hal-hal yang tidak diketahui (Chariri, 2009).

Proses wawancara/dialog mendalam (*depth interview*) dalam penelitian ini akan menggunakan pendekatan sebagai berikut:

- 1) Peneliti mengirimkan beberapa dokumen melalui email kepada informan satu minggu sebelum proses wawancara berlangsung. Dokumen-dokumen tersebut adalah sebagai berikut:
 - (1) Proposal penelitian
 - (2) Putusan Mahkamah Agung
 - (3) Eksepsi Humala
 - (4) Dokumen lain terkait dengan tujuan penelitian
- 2) Peneliti mengajukan daftar pertanyaan mulai dari yang bersifat umum ke pertanyaan yang bersifat spesifik
- 3) Peneliti tidak akan mengarahkan jawaban
- 4) Peneliti mengulangi pertanyaan dan mengklarifikasi jawaban yang disampaikan oleh informan
- 5) Peneliti mencatat hasil interview dan merekam hasil interview

3.3.2. Analisis dokumen

Peneliti akan melakukan analisis terhadap data-data yang relevan terkait dengan kasus Gayus tambunan. Data-data tersebut adalah teks yang bersumber dari Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia No.1198 K/Pid.Sus/2011, Blog Pribadi Humala SL Napitupulu, Standar Operasional prosedur Direktorat Jenderal Pajak serta data lain yang diperoleh saat proses penelitian berlangsung.

3.4. Validitas dan Realibilitas

Chariri (2009) dalam penelitian kualitatif, validitas dan reliabilitas sering dinamakan Kredibilitas. Penelitian kualitatif memiliki dua kelemahan utama: (a)

Peneliti tidak dapat 100% independen dan netral dari research setting; (b) Penelitian kualitatif sangat tidak terstruktur (*messy*) dan sangat *interpretive*. Creswell dan Miller (2000) menawarkan 9 prosedur untuk meningkatkan kredibilitas penelitian kualitatif: *triangulation*, *disconfirming evidence*, *research reflexivity*, *member checking*, *prolonged engagement in the field*, *collaboration*, *the audit trail*, *thick and rich description* dan *peer debriefing*. Penelitian ini menggunakan 3 dari 9 prosedur yang ditawarkan oleh *Cresswell dan Miller (2000)*.

3.4.1. Triangulation

Suaedi (dalam Moleong, 2000) menjelaskan bahwa triangulasi adalah teknik pemeriksaan keabsahan data yang memanfaatkan sesuatu yang lain di luar data itu untuk keperluan pengecekan atau sebagai pembanding terhadap data itu. Miller dan Creswell (dikutip Chariri, 2009) menyatakan bahwa triangulasi dilakukan dengan menggunakan tiga pendekatan yaitu : sumber data, informan dan teori.

Teknik pemeriksaan keabsahan data yang dilakukan oleh peneliti adalah sebagai berikut:

- 1) Triangulasi sumber data dalam penelitian ini dilakukan dengan cara :
 - (1) Penelitian ini menggunakan sumber valid yang berasal dari salinan putusan Mahkamah Agung No. 1198 K/Pid. Sus/2011, sumber pendukung lain yaitu eksepsi dari seorang tersangka dalam kasus Gayus dan standart operasional prosedur penelaah keberatan
 - (2) Atas data-data tersebut, peneliti untuk selanjutnya melakukan *cross-check* data dengan cara mengkonfrontir kesesuaian kronologi kasus Gayus yang ada dalam putusan MA dengan eksepsi para tersangka dan aturan yang

seharusnya yaitu standar operasional prosedur Penelaah Keberatan Direktorat Jenderal Pajak

(3) Penelitian ini menggunakan kelompok informan yang berbeda, yaitu pakar hukum pidana ekonomi, fiskus yang pernah terlibat dalam proses peradilan PT SAT serta penelaah keberatan yang memiliki pengalaman lebih dari 10 tahun.

2) *Triangulasi metode*

Triangulasi metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan beberapa metode dalam pengumpulan data. Selain menggunakan metode wawancara mendalam (*indepth interview*) terhadap informan, penelitian ini juga melakukan observasi di lingkungan Ditjen Pajak.

3) *Triangulasi Teori*

Penelitian ini menggunakan berbagai teori baik teori-teori dalam cabang ilmu kriminologi, teori psikologis atas kejahatan maupun teori-teori dalam akutansi.

3.4.2. Member checking

Member checking dilakukan dengan cara kembali ke *research setting* untuk memverifikasi kredibilitas informasi. Peneliti akan menggunakan prosedur sebagai berikut untuk melakukan *member checking*:

- 1) Peneliti akan mengulang kembali pernyataan yang disampaikan oleh informan, yang selanjutnya informan akan dipersilakan untuk memperkuat, menyetujui, menambah, memperbaiki dan membuat kesimpulan atas data.
- 2) Peneliti akan mendiskusikan setiap temuan yang ada di lapangan kepada pembimbing tesis dan melakukan tinjauan pustaka guna mereview data yang telah didapat saat proses wawancara.

3.4.3. The audit trail

Peneliti akan mengkonsultasikan hasil temuan penelitian dengan pihak eksternal seperti fiskus atau pendidik lain yang tidak menjadi informan dalam penelitian ini. Peneliti menggunakan audit trail untuk menilai kredibilitas metode pengumpulan data, temuan dan interpretasi yang dibuat.

3.5. Metode Analisis Data

Pada penelitian kualitatif, proses analisis data dilakukan pada saat maupun setelah pengumpulan data. Ketika data telah terkumpul, selanjutnya dianalisis guna mengidentifikasi pola kunci atau *key pattern*, menjelaskan aktivitas dan kejadian selama proses pengambilan data, memaparkan opini serta ide baru sehingga dapat memberikan kontribusi terhadap pengetahuan yang ada dan memberi perspektif baru pada teori.

Analisis data kualitatif dalam penelitian ini menggunakan tiga langkah, seperti apa yang disarankan oleh Miles and Huberman (1994), sebagai berikut :

1) Reduksi data atau *extracting the essence*

Jumlah data yang diperoleh melalui wawancara dalam penelitian ini cukup banyak dan kompleks. Oleh karena itu, Reduksi data berfungsi sebagai proses pemilihan, pemusatan dan pentransformasian data kasar dari lapangan. Data yang diperoleh dari hasil wawancara selanjutnya diseleksi dan diorganisir melalui coding dan tulisan ringkas. Analisis reduksi data ini dilakukan guna memisahkan data yang relevan dan tidak relevan serta fokus terhadap hal-hal yang penting.

2) Data Display

Data *display* dalam penelitian ini menggunakan tampilan dalam bentuk tabel, *charts*, *network* serta format gambar lainnya saat menarik kesimpulan.

3) Penarikan Kesimpulan (*Explaining the finding*)

Langkah terakhir dalam analisis ini adalah penarikan kesimpulan atau penjelasan mengenai temuan. Kesimpulan yang diharapkan dalam penelitian ini adalah adanya temuan baru mengenai hal-hal yang menyebabkan seseorang melakukan *fraud*, khususnya *fraud* dalam hal perpajakan serta mengungkapkan kebenaran dari kronologis terjadinya kasus Gayus.

Setelah kesimpulan didapatkan dari informasi para Informan, selanjutnya dilakukan verifikasi guna menghindari kesalahan pemahaman. Verifikasi dilakukan dengan cara membacakan hasil atau kesimpulan isi wawancara dan selanjutnya pengkaji menyetujui atau mengoreksi jika terdapat kalimat yang tidak sesuai dengan apa yang dimaksud.

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

6.1 Kronologi *Tax Fraud* Kasus PT Surya Alam Tunggal (PT SAT) Gayus Tambunan

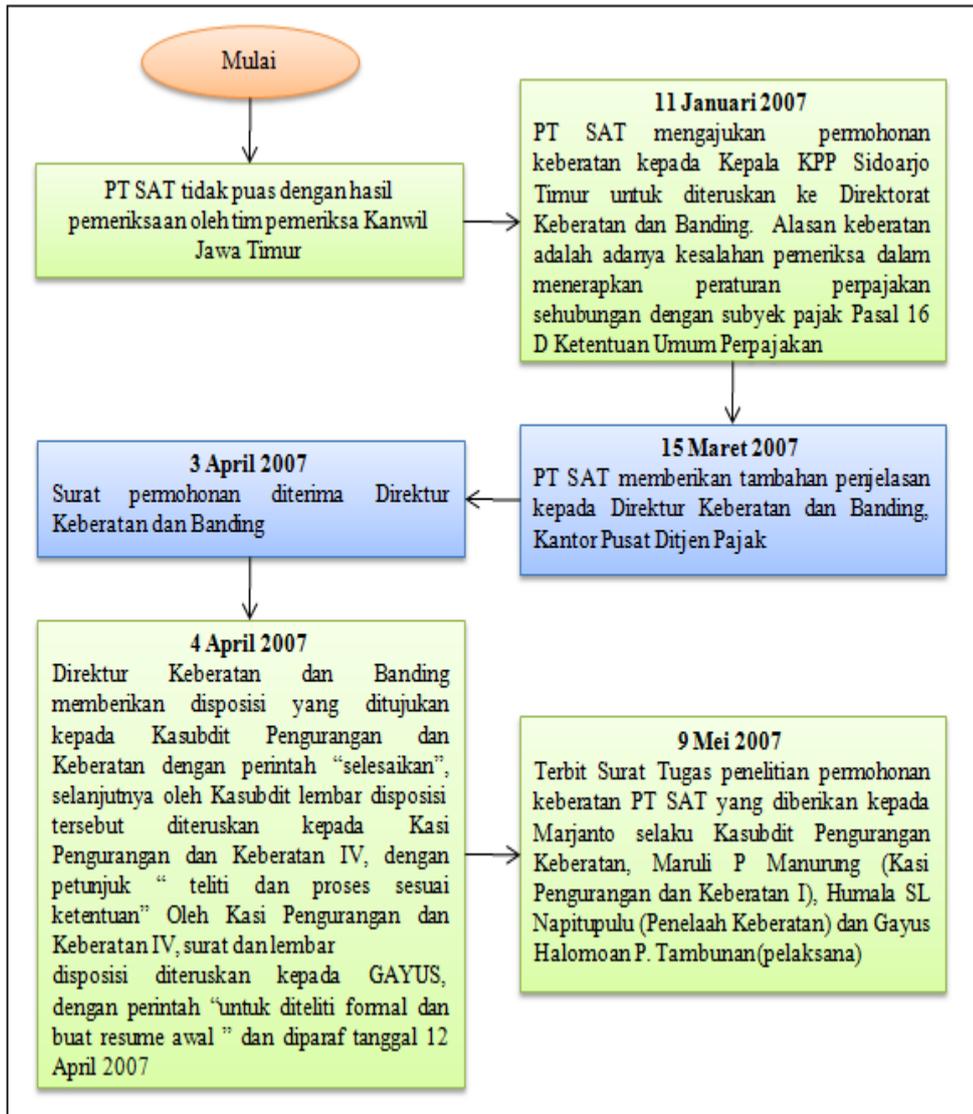
Gayus Tambunan memiliki kisah hidup yang tragis. Gayus lahir di Jakarta pada tanggal 9 Mei 1979, putra dari Amir Syarifuddin Tambunan dan merupakan anak kedua dari lima bersaudara. Gayus kecil tinggal di jalan Warakas I Gg. 23 RT 11/8 No.4 Papanggo, Jakarta Utara. Sungguh malang nasibnya, saat duduk di bangku Sekolah Dasar (SD) Ibu kandungnya menghembuskan nafas terakhir. Di usianya yang ranum tersebut, dia diasuh oleh seorang kakak kandung yang umurnya tidak jauh berbeda dengannya. Singkat cerita, otaknya yang encer meloloskannya untuk masuk STAN dan lulus pada tahun 2000. Gayus ditempatkan pertama kali di Kantor Pajak Pratama (KPP) Balikpapan. Setelah dua tahun bekerja, Gayus mendapatkan beasiswa *prestigious* D4 STAN di Jakarta dan melanjutkan sekolah S2 jurusan hukum di Universitas Jayabaya. Awal 2007 dia dipindahtugaskan di Sub Direktorat Keberatan dan Banding Direktorat Jenderal Pajak dan pada pertengahan 2007, Gayus dipindahkan ke bagian penelaah keberatan pada Seksi Banding dan Gugatan Wilayah Jakarta II.

Kisah Gayus mencuat ke media pada tahun 2010. Yuwono (2010) menyebutkan bahwa kisah Gayus bermula saat Pusat Pelaporan dan Analisa Transaksi Keuangan (PPATK) mencurigai terdapat rekening gendut sebesar 25 milyar rupiah milik seorang staf Ditjen Pajak golongan III-a. Berdasarkan keterangan

Gayus dalam Harian Tempo (5 Juni 2010), tiga perusahaan Grup Bakrie telah menyetor US\$ 7 juta atau sekitar Rp 65 miliar rupiah kepadanya untuk membereskan persoalan pajak mereka, ketiga besar diantaranya adalah KPC, PT Arutmin, dan Bumi Resources. Namun, kasus yang terseret ke meja hijau terkait dengan kejahatan Gayus di bidang perpajakan hanyalah kasus PT SAT. Faris dalam Harian Kompas (21 November 2010) mengungkapkan bahwa pemilihan kasus PT SAT diduga merupakan skenario kepolisian dan kejaksaan untuk menghindar dari simpul besar kasus mafia pajak yang menjerat para petinggi di kedua institusi tersebut.

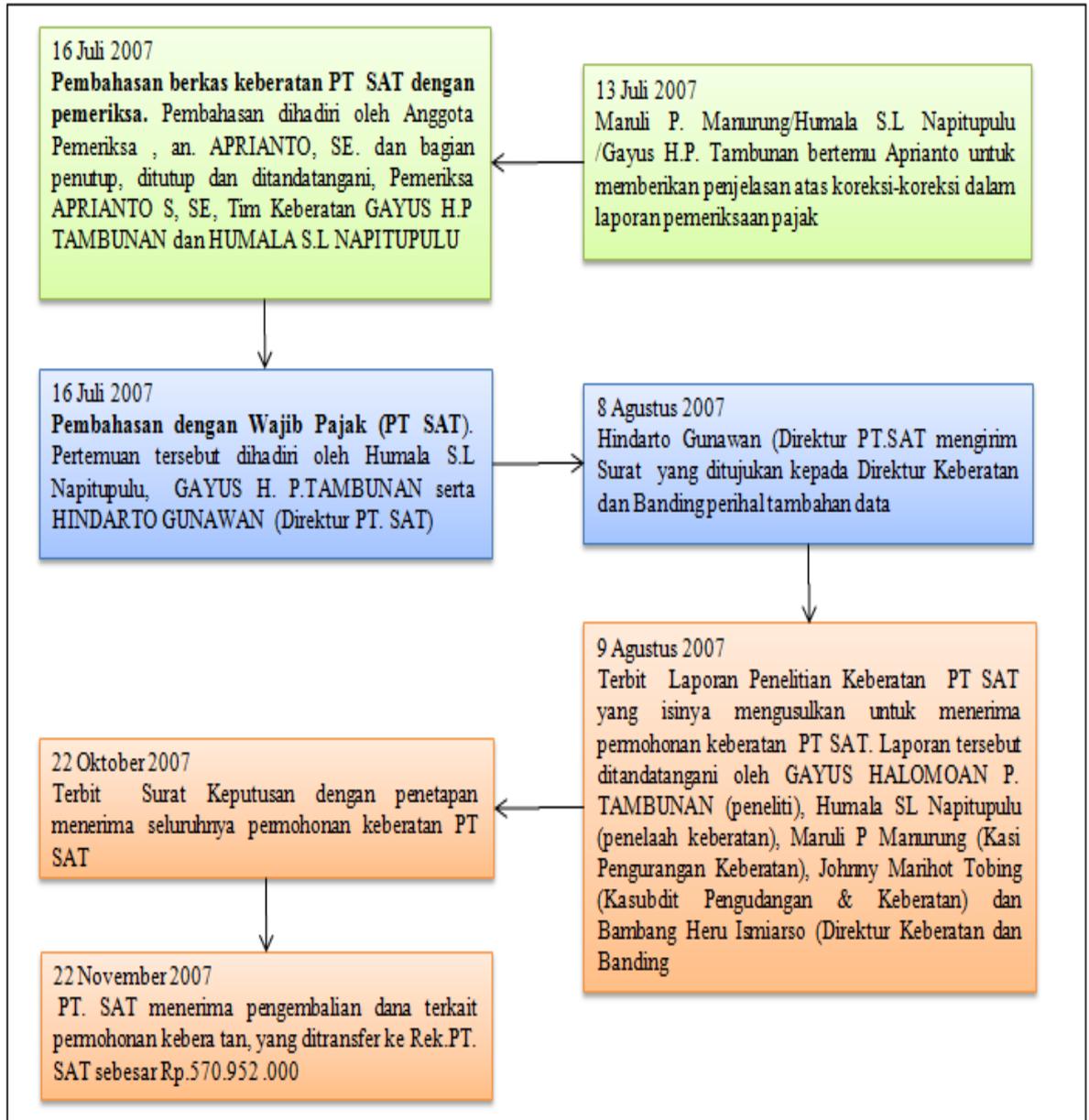
Terkuaknya kasus PT SAT dalam putusan MA menimbulkan polemik yang mendalam baik oleh internal Direktorat Jenderal Pajak maupun masyarakat umum. Gayus dijerat dengan pasal 55 KUHP karena melakukan *tax fraud* yang dilakukan bersama-sama dengan Humala, Maruli, Johnny serta Bambang Heru Ismiarso. Jumlah rekening Gayus yang saat itu berkisar 102 milyar rupiah pun masih menjadi misteri dan tak jelas darimana sumber dananya. Kronologi kasus PT SAT yang menjadi tema besar dalam penelitian ini, digambarkan dalam bagan 2 dan bagan 3 sebagai berikut :

BAGAN 2
KRONOLOGI KASUS PT SAT BAGIAN 1



Sumber : Salinan Putusan Mahkamah Agung No. 1198 K/Pid. Sus/2011

BAGAN 3 KRONOLOGI KASUS PT SAT BAGIAN 2



Sumber : Salinan Putusan Mahkamah Agung No. 1198 K/Pid. Sus/2011

Berdasarkan Gambar diatas, kasus PT SAT ini bermula ketika Wajib Pajak (PT SAT) tidak puas dengan hasil pemeriksaan Kanwil Jawa Timur dalam hal perbedaan persepsi atas obyek pasal 16 D UU PPN. Selanjutnya, PT SAT mengajukan permohonan keberatan ke Direktorat Keberatan dan Banding. Setelah permohonan diterima oleh Direktorat Keberatan dan Banding, tugas untuk meneliti keberatan oleh

Kepala Seksi Pengurangan dan Keberatan IV diamanahkan kepada Gayus yang saat itu masih menjadi pelaksana. Maka sesuai dengan standart operasional prosedur yang berlaku Gayus bersama dengan timnya menemui pemeriksa serta wajib pajak untuk melakukan pembahasan. Pada proses penyelesaian keberatan tersebut direktur PT SAT memberikan data tambahan sebagai bahan pertimbangan lebih lanjut. Berdasarkan berkas yang ada serta penelaahan lebih lanjut, maka Gayus bersama dengan timnya memutuskan untuk menerima seluruh permohonan keberatan PT SAT. Adapun letak *tax fraud* yang dilakukan oleh Gayus menurut putusan Mahkamah Agung No. 1198 K/Pid. Sus/2011 adalah sebagai berikut:

Gayus melakukan perbuatan secara melawan hukum, memperkaya orang lain atau korporasi sejumlah Rp 570.952.000, yaitu dengan mengabulkan permohonan keberatan pajak dari PT SAT yang tidak sesuai dengan mekanisme dan ketentuan hukum mengajukan keberatan pajak yang seharusnya diikuti.

Atas tindakan tersebut Mahkamah Agung menjatuhkan hukuman pidana penjara selama 12 tahun dan denda Rp 500.000.000,- dengan ketentuan apabila denda tersebut tidak dibayar diganti dengan pidana kurungan selama enam bulan. Adapun pihak lain yang terlibat terhadap kasus PT SAT ini yaitu Humala, dijatuhi hukuman dua tahun penjara. Sedangkan kepala seksi Gayus mendapatkan hukuman pidana selama 2,5 tahun dan Bambang Heru Ismiarso selaku direktur keberatan dan banding divonis 2 tahun penjara.

6.2 Proses Dialog/Wawancara Mendalam (*Depth Interview*)

Kronologi kasus Gayus meninggalkan tangis bagi orang-orang di sekelilingnya. Sejumlah Penelaah Keberatan, Kepala Seksi serta pimpinan yang secara kebetulan berada di waktu dan tempat yang salah terpaksa mengikuti proses peradilan yang panjang dan berbelit. Meskipun mereka bersih dan tidak terlibat

dalam kasus PT SAT, namun Direktorat Jenderal Pajak mengambil hak-hak mereka selama sekian tahun.

Proses dialog diawali dengan membacakan kronologi kasus PT SAT yang bersumber dari putusan Mahkamah Agung. Selang beberapa menit informan mencoba mengingat memori kejadian 5 tahun silam. Setelah dilakukan dialog terhadap kronologis tersebut, peneliti membacakan eksepsi dan pledoi para terpidana serta rumusan masalah penelitian. Pada bagian akhir, peneliti mengajukan pertanyaan penelitian satu persatu yang kemudian dijawab oleh informan. Bapak Yosef yang merupakan saksi hidup kasus Gayus sembari mengeluarkan keringat di ruangan ber-AC itu dengan berulang kali melepaskan nafas berat, kasus Gayus bagai mimpi buruk dalam kehidupannya.

Kasus ini menyisakan korban.... Secara khusus yang lebih menjadi korban adalah orang-orang disekelilingnya, khususnya 10 atasan (termasuk saya) dan orang yang tidak tahu apa-apa, seperti Humala.... yang dihukum sampai diberhentikan dari PNS, Banyak dari atasan-atasan yang dimutasi nun jauh di sana, dipotong gaji ada menerima gaji hanya 10%, 5% selama setahun, tidak boleh mengikuti diklat sampai sekarang.

Atas kasus PT SAT ini, para atasan serta teman kolega Gayus harus mengikuti proses peradilan yang panjang dan melelahkan. Sepuluh atasan dan teman satu tim yang tidak mengetahui sepak terjang Gayus dalam melakukan *tax fraud* terpaksa harus di non-aktifkan, di mutasi di tempat yang sangat jauh dari keluarga, dilakukan pemotongan gaji serta tidak boleh mengikuti diklat atau kenaikan jabatan sampai sekarang. Salah satu korban dalam kasus ini adalah Humala, teman satu tim Gayus yang dijatuhi hukuman dan diberhentikan dari PNS karena alasan ikut menandatangani keputusan menerima permohonan keberatan yang dibuat oleh Gayus.

6.3 Sistem Pengendalian Internal (SPI) Dirjen Pajak (DJP) Pada Saat Kasus Gayus Mencuat

Sistem pengendalian internal DJP belum terbentuk saat Gayus menangani berkas keberatan PT SAT. Pada saat itu, DJP hanya mengacu pada Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Sebelum terbentuk SPI, pelaksanaan tugas dan wewenang dalam menjalankan proses keberatan atau banding di Institusi DJP dijabarkan melalui serangkaian Standar Operasional dan Prosedur (SOP), uraian jabatan (urjab) serta pejabat negara (atasan) dituntut melakukan pengawasan melekat (waskat) kepada bawahannya. Setelah reformasi birokrasi berjalan, terbentuklah SPI DJP yang mengacu pada PP No. 60 tahun 2008. Wujud dari penegakan dan pengaplikasian SPI, DJP membentuk suatu badan eksklusif yang bernama KITSDA (Kepatuhan Internal dan Transformasi Sumber Daya Aparatur).

Timeline yang menggambarkan dengan jelas antara penanganan berkas keberatan PT SAT oleh Gayus dengan pembentukan dan pelaksanaan SPI DJP terdapat dalam bagan 4 sebagai berikut:

BAGAN 4
Timeline Penerapan SPI DJP



6.4 Kronologi Kasus Gayus dan Kesesuaiannya dengan Standart Operasional Prosedur Direktorat Keberatan dan Banding

Penyelesaian tugas di instansi pemerintah harus berpedoman pada suatu standart operasional prosedur (SOP). Standar Operasional Prosedur adalah pedoman atau acuan untuk melaksanakan tugas pekerjaan sesuai dengan fungsi dan alat penilaian kinerja instansi pemerintah berdasarkan indikator-indikator teknis, administratif dan prosedural sesuai dengan tata kerja, prosedur kerja dan sistem kerja pada unit kerja yang bersangkutan. Tujuan SOP adalah menciptakan komitmen mengenai apa yang dikerjakan oleh satuan unit kerja instansi pemerintahan untuk mewujudkan *good governance*.

Terbentuknya organisasi modern Direktorat Jenderal Pajak pada awal tahun 2002 menyebabkan terjadi perubahan SOP. Direktorat Keberatan dan Banding memiliki suatu standar operasional prosedur dalam menangani pengajuan keberatan oleh wajib pajak. Prosedur operasi tersebut menguraikan tata cara penyelesaian permohonan keberatan di Direktorat Keberatan dan Banding. Kantor Pelayanan Pajak/Kanwil Direktorat Jenderal Pajak meneruskan permohonan keberatan Wajib Pajak yang menjadi wewenang Direktorat Keberatan dan Banding atas suatu Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB), Surat Ketetapan Pajak Nihil, pemotongan atau pemungutan oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan perundang-undangan perpajakan.

Peralihan tersebut terkadang menimbulkan masalah dalam pelaksanaannya. Pertama, permohonan keberatan yang sebelumnya ditangani oleh beberapa direktorat, digabungkan penanganannya di satu direktorat, dimana terdapat berkas

keberatan yang belum diselesaikan. Kedua, keterbatasan SDM untuk menyelesaikan tunggakan berkas keberatan sementara berkas permohonan harus segera diselesaikan karena terkait jatuh tempo penyelesaian permohonan. Oleh karena itu terdapat kebijakan dari pimpinan untuk membuat satuan tugas percepatan penyelesaian berkas yang *outstanding*. Kebijakan pimpinan untuk membentuk satgas percepatan tersebut, memang tidak diatur di SOP sehingga dapat menjadi celah untuk melakukan *tax fraud*.

Berdasarkan eksepsi, pledoi serta fakta dari para informan ditemukan bukti bahwa kasus PT SAT ini adalah ranah administrasi dan sudah sesuai dengan SOP yang ada, namun ternyata diproses secara hukum dan menjadi primair utama dalam putusan MA. Oleh karena itu, penelitian ini akan menguak fakta kronologi kasus PT SAT dan kesesuaiannya dengan standar operasional prosedur keberatan dan banding sebagai berikut.

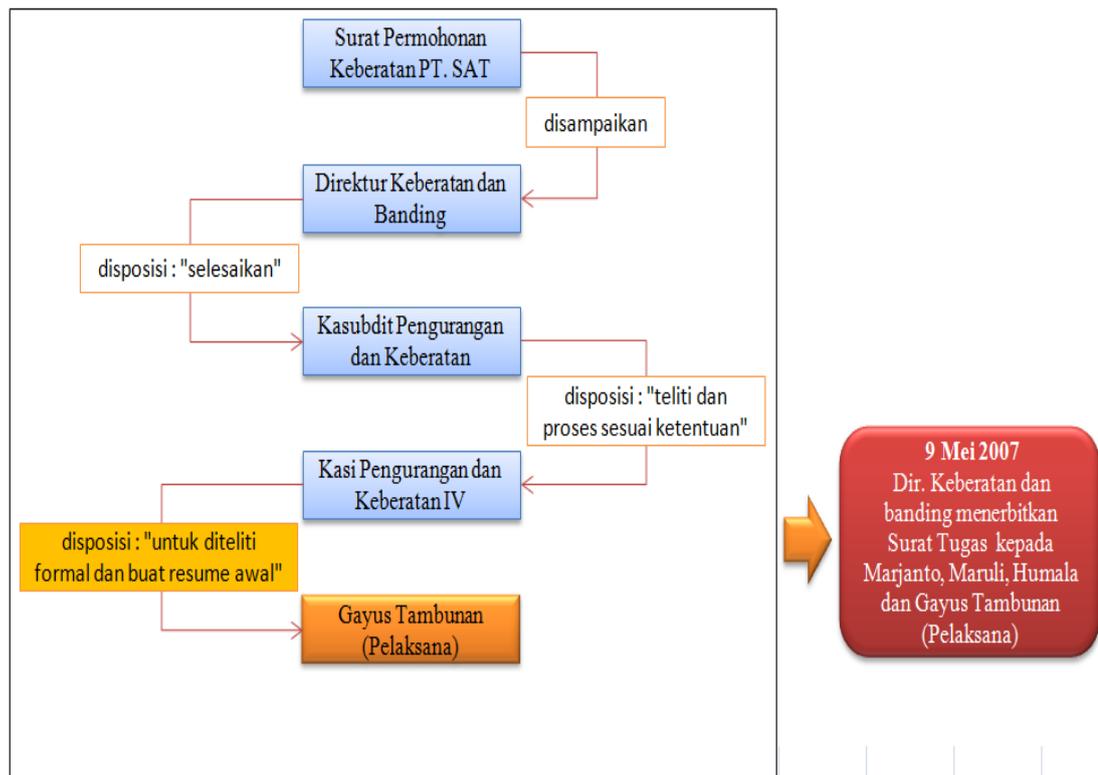
4.3.1. Penunjukan Gayus untuk masuk dalam tim peneliti keberatan dan pembentukan tim percepatan kasus PT SAT

Humala melalui eksepsinya menyatakan bahwa terdapat banyak kejanggalan dalam penyelesaian keberatan tersebut, diantaranya adalah penunjukan Gayus untuk masuk dalam tim peneliti keberatan PT SAT dan dibentuknya tim percepatan, mengingat jabatan Gayus saat itu hanya sebagai pelaksana. Adapun perbedaan antara peneliti keberatan dengan penelaah keberatan seperti yang disampaikan oleh Bapak Rafli adalah sebagai berikut :

Setahu saya yang berada di bawah subdit dan kasi adalah penelaah keberatan, mungkin ada kebijakan dari direktur keberatan dan banding sehingga ada peneliti keberatan yang notabene bukan dari penelaah keberatan yang sifatnya membantu penyelesaian pekerjaan.

Akibat pembentukan tim percepatan tersebut, maka terdapat dua macam proses penyelesaian berkas keberatan dan banding. Berikut ringkasan bagan kronologi penunjukan Gayus untuk masuk ke dalam tim berdasarkan salinan putusan MA.

BAGAN 5
Penugasan Gayus untuk Masuk dalam Tim



Sumber : Salinan Putusan Mahkamah Agung No. 1198 K/Pid. Sus/2011

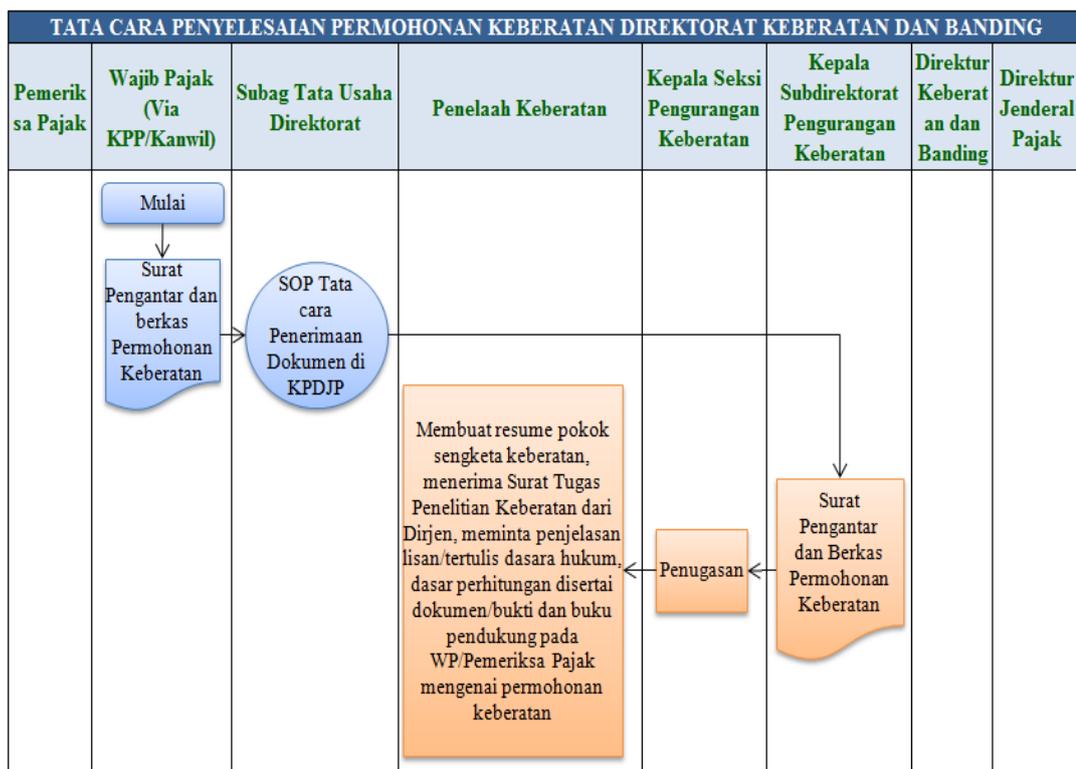
Ringkasan kronologi diatas dapat dijabarkan sebagai berikut:

1. Surat permohonan keberatan PT SAT nomor: Sek.125/Pjk.SAT/III/2007 tanggal 15 Maret 2007, diterima di Direktorat Keberatan dan Banding pada tanggal 3 April 2007.
2. Pada tanggal 4 April 2007 Direktur Keberatan dan Banding memberikan disposisi yang ditujukan kepada kasubdit pengurangan dan keberatan dengan perintah “selesaikan”. Selanjutnya oleh Kasubdit lembar disposisi tersebut diteruskan kepada kasi pengurangan dan keberatan IV, dengan petunjuk “teliti dan proses sesuai ketentuan”; **Oleh kasi pengurangan dan keberatan IV, surat dan lembar disposisi diteruskan kepada Gayus**, dengan perintah “untuk diteliti formal dan buat resume awal” dan diparaf tanggal 12 April 2007.
3. Pada tanggal 9 Mei 2007 Direktur Keberatan dan Banding menerbitkan surat tugas Nomor: ST-1068/PJ.07/2007 dan nomor ST-1069/PJ.07/2007

yang berisi menugaskan kepada Marjanto (Kasubdit Pengurangan Keberatan), Maruli P Manurung (Kasi Pengurangan dan keberatan I), Humala SL Napitupulu (Penelaah Keberatan I) dan Gayus Halomoan P. Tambunan (pelaksana) untuk melakukan penelitian terhadap keberatan wajib pajak PT SAT.

Berdasarkan kronologi diatas maka penelitian ini akan menguak kesesuaian penunjukan Gayus yang saat itu masih menjadi pelaksana untuk masuk ke dalam tim dengan standar operasional prosedur direktorat keberatan dan banding sebagai berikut.

BAGAN 6
SOP PENYELESAIAN PERMOHONAN KEBERATAN DIR.
KEBERATAN DAN BANDING



Sumber : SOP Direktorat Keberatan dan Banding No KPG10-0001

Berdasarkan Gambar standar operasional prosedur diatas, maka prosedur dan penugasan kerja dalam menangani keberatan Wajib Pajak adalah sebagai berikut:

- (1) Pelaksana Subbagian Tata Usaha menerima berkas keberatan Wajib Pajak yang disampaikan oleh KPP/Kanwil (*SOP Tata Cara Penerimaan Dokumen di KPdirektorat Jenderal Pajak*) dan meneruskan ke Kepala Subbagian Tata Usaha.

- (2) Kepala Subbagian Tata Usaha meneruskan berkas keberatan ke Kepala Subdirektorat Pengurangan Keberatan.
- (3) Kepala Subdirektorat Pengurangan Keberatan meneruskan berkas keberatan ke Kepala Seksi Pengurangan Keberatan.
- (4) Kepala Seksi Pengurangan Keberatan memberikan penugasan kepada Penelaah Keberatan untuk membuat resume pokok sengketa keberatan.

Dengan melihat kesesuaian antara kronologi dengan SOP serta eksepsi Humala maka penunjukan Gayus untuk masuk ke dalam tim penyelesaian keberatan PT SAT adalah tidak sesuai dengan prosedur, mengingat jabatan Gayus hanya sebagai pelaksana. Kepala seksi pengurangan keberatan seharusnya mengamanahkan tugas untuk membuat resume pokok sengketa keberatan kepada penelaah keberatan dan bukan kepada pelaksana, yaitu Gayus.

Namun, perspektif yang berbeda diungkapkan oleh ketiga saksi hidup kasus Gayus. Bapak Yosef mengemukakan bahwa kasus PT SAT terdiri dari empat berkas yaitu dua berkas permohonan pengurangan dan dua berkas permohonan keberatan. Guna menyelesaikan berkas-berkas tersebut direktur menunjuk Eselon III, Kepala Subdirektorat, Penelaah Keberatan dan dibantu oleh satu Pelaksana. Gayus ditunjuk untuk masuk ke dalam tim karena dianggap mampu untuk mengemban tugas tersebut. Beliau berulang kali menegaskan bahwa kasus PT SAT ini murni dan sudah sesuai dengan SOP. Berikut petikan wawancara dengan Bapak Yosef :

“Kasus SAT ini ada 4 berkas.... dua berkas keberatan dan dua berkas pengurangan.... Pada dasarnya GT ini sudah memenuhi untuk melaksanakan tugas ini. .. Tidak ada permainan atas kasus SAT ini. Hal ini karena murni berkaitan dengan load pekerjaan, terlalu banyak, mengingat keberatan itu mempunyai jangka waktu. Keberatan sendiri jangka waktunya harus diselesaikan selama 12 bulan. Jika dilanggar akan diberikan sanksi!!”

Kesaksian diatas menunjukkan bahwa Gayus masuk dalam tim karena *overload* pekerjaan, direktorat keberatan dan banding kekurangan sumber daya manusia serta terdapat jatuh tempo untuk menyelesaikan semua berkas-berkas

tersebut. Jika berkas terlambat untuk diselesaikan saat jatuh tempo maka penelaah keberatan akan dikenakan sanksi yang berat. Pemberian sanksi disiplin bagi pegawai Direktorat Jenderal Pajak tersebut diatur dalam PP nomor 53 tahun 2010. Pada peraturan tersebut tertuang bahwa pegawai yang tidak menyelesaikan tugas tepat waktu, tidak mentaati jam kerja, termasuk melakukan kesalahan prosedur dan atau menerima/meminta imbalan atau sesuatu akan dikenakan hukuman disiplin dan pemotongan TKPKN. Menurut www.pajak.go.id (2007) penjatuhan hukuman disiplin terhadap pegawai, tidak hanya berdasarkan rekomendasi atau hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh atasan pegawai (sebagai Pejabat yang berwenang menghukum), tetapi juga didasarkan pada hasil rekomendasi Inspektorat Jenderal Departemen Keuangan (Inspektorat Bidang Investigasi) dan Direktorat Kepatuhan Internal dan Transformasi Sumber Daya Aparatur (KITSDA).

Hal senada juga diungkapkan oleh seorang informan berinisial Bapak Rafli bahwa pada awal reformasi birokrasi, penyelesaian keberatan yang sedianya diselesaikan oleh tiga direktorat (PPN, PPH, dan PBB) digabungkan menjadi satu direktorat (Keberatan dan Banding). Berkas-berkas yang berasal dari ketiga direktorat tersebut dilebur menjadi satu artinya pekerjaan keberatan tersebut digabungkan, sementara jatuh tempo penyelesaian tetap ada yaitu bulan Januari, Februari dan Maret. Gayus yang lebih lama dan lebih paham dalam menangani kasus PT SAT ini kemudian dimasukkan dalam tim percepatan. Gayus saat itu sudah menangani kasus PT SAT terlebih dahulu di direktorat sebelumnya. Sependapat dengan Bapak Rafli dan Bapak Yosef, Bapak Agung juga merefleksikan pernyataannya sebagai berikut:

Sebelum terbentuk direktorat keberatan dan banding, penyelesaian keberatan ditangani oleh 3 direktorat yaitu direktorat PPN, PPH dan PBB... Pada awal reformasi birokrasi, penyelesaian keberatan digabungkan dalam satu direktorat, namun sampai 3 bulan belum ada penunjukan Penelaah Keberatan untuk menyelesaikan berkas keberatan.....Jadi,pekerjaan keberatan digabungkan, sementara jatuh tempo penyelesaian tetap ada yaitu januari februari maret, dan yang mengerjakan adalah pelaksana dari keberatan PPH, PPN dan PBB yang antara lain Gayus..... Maka yang lebih paham menangani kasus SAT ini adalah yang 9 bulan (yang lebih lama). Jadi ini yang belum diketahui oleh teman-teman di tempat lain, kondisinya seperti itu, jadi salah satunya SAT ini gayus lebih lama mengerjakannya, baru angkatan Humala muncul.

Tidak berbeda dengan ungkapan informan kedua, terkait dengan *overload* pekerjaan, Bapak Agung dengan nada yang lebih tinggi dari sebelumnya menegaskan sebagai berikut:

Jadi di internal Direktorat Keberatan dan Banding, misal di tempat saya, saya 3 bulan itu menyelesaikan 450 permohonan kebayang ga yg mengerjakan hanya 5 orang?!!! Nah, teman-teman lain membantu mengerjakan dengan surat tugas... Jadi karena sebagai PNS di samping mengerjakan pekerjaan sesuai tupoksinya, ada tugas lain yg diberikan oleh pimpinan dan itu juga harus dikerjakan. Dan instruksi itu sifatnya tertulis di situ ada Surat Tugas untuk mengerjakan itu... Jadi sekali lagi penunjukan Gayus di sisi penyelesaiannya karena dia lebih senior, walaupun masih pelaksana.

Berangkat dari berbagai fakta diatas, maka pembentukan tim percepatan dan masuknya Gayus untuk masuk dalam tim tersebut murni dikarenakan empat hal sebagai berikut. Pertama, Berkas keberatan yang ditangani oleh satu penelaah keberatan sangat banyak dan satu wajib pajak dapat mengajukan lebih dari satu materi keberatan. Kedua, oleh karena jangka waktu yang terbatas, beban pekerjaan banyak serta terbatasnya kemampuan dari penelaah keberatan dalam menangani kasus yang rumit, maka terdapat kebijakan dari pimpinan untuk memasukkan pelaksana yang lebih paham terkait keberatan PT SAT, lebih senior dan dianggap kompeten untuk masuk dalam suatu tim. Ketiga, terdapat banyak berkas yang

sebentar lagi akan habis jatuh temponya dan jika fiskus tidak menyelesaikan tugas dengan tepat waktu dan melebihi masa jatuh temponya maka terdapat hukuman disiplin dan pemotongan (Tunjangan Khusus Pembinaan Keuangan Negara) TKPKN bagi tim yang menangani kasus PT SAT. Keempat, terkait masalah *availability* dari penelaah keberatan yang baru terbentuk. Penelaah keberatan merupakan jabatan baru setelah adanya modernisasi di Ditjen Pajak. Pembentukan Penelaah Keberatan ini mulai terbentuk pada tahun 2006 sesuai dengan keputusan menteri keuangan (KMK) No. 99/KMK.01/2006 tanggal 20 Februari 2006 tentang Penelaah Keberatan. Gayus yang saat itu meskipun hanya sebagai Pelaksana, namun bisa jadi lebih lama mengerjakan berkas-berkas keberatan PT SAT sehingga lebih paham dibandingkan dengan Penelaah Keberatan yang baru saja terbentuk.

Meskipun para informan berpendapat seragam, namun pemilihan Gayus yang saat itu masih menjadi pelaksana untuk masuk dalam tim dapat menjadi celah untuk melakukan kolusi. Prabowo (2014) mengungkapkan bahwa celah sekecil apapun dapat dimanfaatkan oleh pelaku *fraud* dalam meloloskan niatnya, sehingga pengendalian internal yang kuat perlu dibangun dan dipelihara. Selain pengendalian internal yang kuat, Rosenbalt (2012) mengemukakan bahwa jika suatu organisasi ingin meningkatkan imunitas terhadap korupsi maka penting bagi organisasi tersebut untuk tidak hanya memiliki tujuan/nilai peningkatan entitas semata melainkan harus memiliki nilai keadilan dan memiliki inisiatif tinggi guna melawan *fraud*. Prabowo (2014) berpendapat bahwa guna meningkatkan imunitas maka suatu organisasi harus memiliki sistem remunerasi yang bagus dan membayar karyawan dengan lebih adil, selain itu organisasi perlu melakukan mutasi, mengadakan program konseling bagi karyawan serta pemisahan tugas.

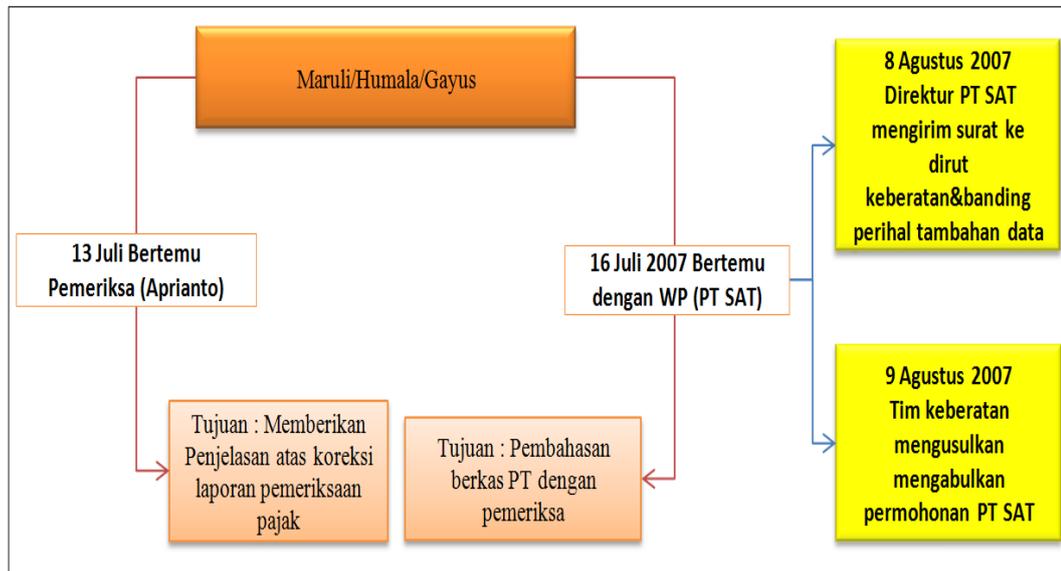
4.3.2. Pertemuan Antara Gayus dengan Pemeriksa dan Wajib Pajak

Kejanggalan berikutnya yang tertera dalam putusan Mahkamah Agung adalah terdapat ketidakjelasan makna dari penggunaan nama yang disertai dengan garis miring. Penggunaan garis miring dapat berarti Aprianto hanya menemui salah satu nama yang tertera atau salah dua atau bahkan ketiganya juga bertemu dengan Aprianto. Berikut kutipan putusan Mahkamah Agung:

Pada hari Jumat tanggal 13 Juli 2007, jam 08.30 WIB bertemu dengan Maruli P Manurung/Humala S.L. Napitupulu/Gayus Tambunan dengan Aprianto (pemeriksa).

Perlu dicermati pula dalam salinan putusan Mahkamah Agung dinyatakan bahwa Gayus tidak hanya bertemu dengan Aprianto selaku pemeriksa namun juga bertemu dengan direktur PT SAT. Lebih lanjut, 22 hari setelah terjadinya pertemuan tersebut, direktur PT SAT mengirimkan surat perihal tambahan data kepada direktur keberatan dan banding. Alhasil, satu hari pasca pemberian data tambahan tersebut Gayus bersama timnya mengusulkan untuk menerima permohonan keberatan PT SAT. Kronologi singkat pertemuan tersebut dipaparkan dalam bagan 7.

BAGAN 7
Kronologi Pertemuan Tim dengan Wajib Pajak dan pemeriksa



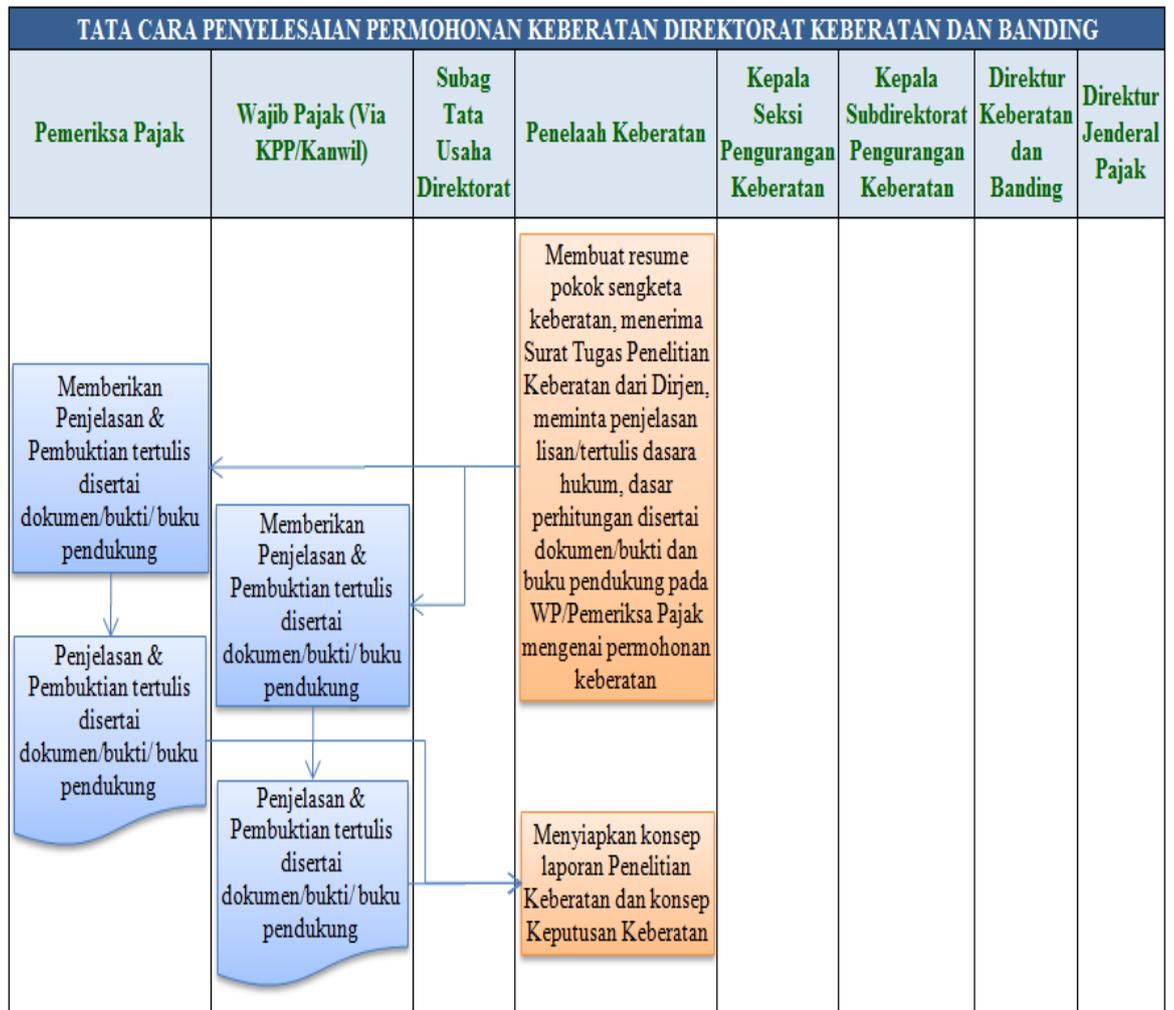
Sumber : Salinan putusan Mahkamah Agung No. 1198 K/Pid.Sus/2011

Ringkasan kronologi diatas dapat dijabarkan sebagai berikut:

- 1) Bahwa sesuai Surat Tugas Nomor: ST-65/WPJ.08/RP.01/2007 tanggal 12 Juli 2007 yang ditandatangani oleh Kepala Kantor Kanwi I Direktorat Jenderal Pajak Banten, pada pokoknya berisi: Merujuk Surat Direktur Keberatan dan Banding Nomor: S-2704/PJ.071/2007 tanggal 06 Juli 2007 tentang Permintaan Penjelasan Atas Hasil Pemeriksaan an. PT. Surya Alam Tunggal maka menugaskan kepada APRIANTO, S. , SE, untuk memberikan penjelasan atas koreksi-koreksi dalam laporan pemeriksaan pajak sehubungan permohonan keberatan pajak dari PT. Surya Alam Tunggal, pada hari Jumat, tanggal 13 Juli 2007, jam 08.30 Wib bertemu dengan Maruli P. Manurung/Humala S.L Napitupulu/Gayus HP Tambunan
- 2) Bahwa pada tanggal 16 Juli 2007 dilakukan pembahasan dengan Wajib Pajak yang dituangkan dalam Berita Acara Pembahasan Berkas Keberatan dengan Wajib Pajak, PT. Surya Alam Tunggal, sedangkan yang hadir dalam pertemuan tersebut, adalah Humala Sl. Napitupulu, Penelaah Keberatan, Terdakwa Gayus Hp Tambunan, Peneliti Keberatan, Hindarto Gunawan, Direktur PT. Surya Alam Tunggal.

Guna mengetahui wajar atau tidaknya pertemuan-pertemuan tersebut maka berikut disajikan gambaran SOP penyelesaian keberatan.

BAGAN 8
SOP PENYELESAIAN PERMOHONAN KEBERATAN DIR.
KEBERATAN DAN BANDING



Sumber : SOP Direktorat Keberatan dan Banding No KPG10-0001

Berdasarkan Gambar standar operasional prosedur diatas, maka prosedur kerja dalam menangani keberatan Wajib Pajak adalah sebagai berikut:

- 1) Penelaah Keberatan dapat meminta penjelasan lisan/tertulis tentang dasar hukum, dasar perhitungan yang disertai dengan dokumen/bukti dan buku-buku pendukung kepada Wajib Pajak/Pemeriksa Pajak mengenai permohonan keberatan.
- 2) Penelaah Keberatan lalu menyiapkan konsep Laporan Penelitian Keberatan, dan konsep Keputusan Keberatan.

Gambaran diatas menunjukkan bahwa pertemuan antara tim keberatan yang diantaranya adalah Gayus dengan wajib pajak dan pemeriksa sudah sesuai dengan standart operasional prosedur yang ada. Dialog mendalam diajukan dengan Bapak

Yosef guna mengungkapkan siapa sebenarnya dan sekaligus yang seharusnya bertemu dengan pemeriksa. Berikut uraian dialog tersebut:

Seharusnya yang menghadiri pertemuan dengan pemeriksa PT SAT tadi adalah tim yang diberikan dan ditugasi untuk memeriksa permohonan WP. Gayus kan termasuk tim, jadi tim yang bertugas untuk menyelesaikan permohonan WP. Tapi masalah di lapangan saya tidak tau siapa yang hadir. Dari hasil pemeriksaan oleh intern kita sendiri, proses sudah sesuai.

Menurut Bapak Yosef yang saat itu menjabat sebagai kasi penelaah keberatan, pertemuan antara tim Gayus dengan WP maupun pemeriksa adalah sudah sesuai dengan prosedur. Informan lain berinisial Bapak Agung menyatakan dengan tegas bahwa pertemuan itu sifatnya adalah resmi dan formal yang merupakan bagian dari proses penyelesaian. Beliau mengemukakan pandangannya sebagai berikut:

Saya menyebutnya bukan pertemuan, jadi setiap ada pemeriksa yang dihadirkan kami harus memakai undangan, jadi dasarnya adalah undangan dan itu adalah bagian dari proses penyelesaian, kalo pertemuan itu kesannya seperti fraud, itu adalah undangan resmi dan ditandatangani oleh direktur dan direktur harus mengetahui. Di dalam setiap pertemuan kalo ada pemeriksa hadir dan ada permintaan penjelasan, itu dituangkan dalam Berita Acara Pemeriksaan (BAP). Jadi posisi keberatan itu seperti majelis hakim, menyidang antara Pemeriksa dan Wajib Pajak. jadi memiliki wewenang untuk menghadirkan baik Wajib Pajak maupun Pemeriksa dengan dasar undangan tersebut dan harus ditandatangani oleh direktur. kalo ga ada undangan kita ga boleh memanggil Pemeriksa dan Wajib Pajak.

Uraian diatas menggambarkan bahwa tim penelaah keberatan bagaikan majelis hakim yang menyidang antara kedua belah pihak, yaitu pemeriksa dan wajib pajak. Sehingga, tim penelaah keberatan memiliki wewenang untuk menghadirkan kedua belah pihak dengan tujuan melakukan pembahasan. Pembahasan atau pertemuan tersebut bersifat formal dan terdapat undangan resmi yang ditandatangani oleh direktur. Jika tidak terdapat undangan atau persetujuan dari direktur, maka tim penelaah tidak dapat mendatangkan atau memanggil kedua belah pihak. Oleh karena

itu, meskipun tidak diketahui secara pasti siapa saja yang hadir dalam pertemuan atau pembahasan tersebut, prosedur tersebut adalah sah. Apabila ternyata hanya Gayus saja yang hadir dan menemui Aprianto maupun Wajib Pajak (PT SAT) hal tersebut juga tidak bertentangan dengan Standar Operasional Prosedur, karena Gayus masuk dalam tim tersebut. Meskipun pembahasan tersebut sudah sesuai dengan standart operasional prosedur, celah yang mungkin dapat digunakan Gayus untuk melakukan *fraud* adalah ketika bertemu dengan wajib pajak.

4.3.3. Keputusan menerima keberatan PT SAT dan sengketa obyek pajak pasal 16D

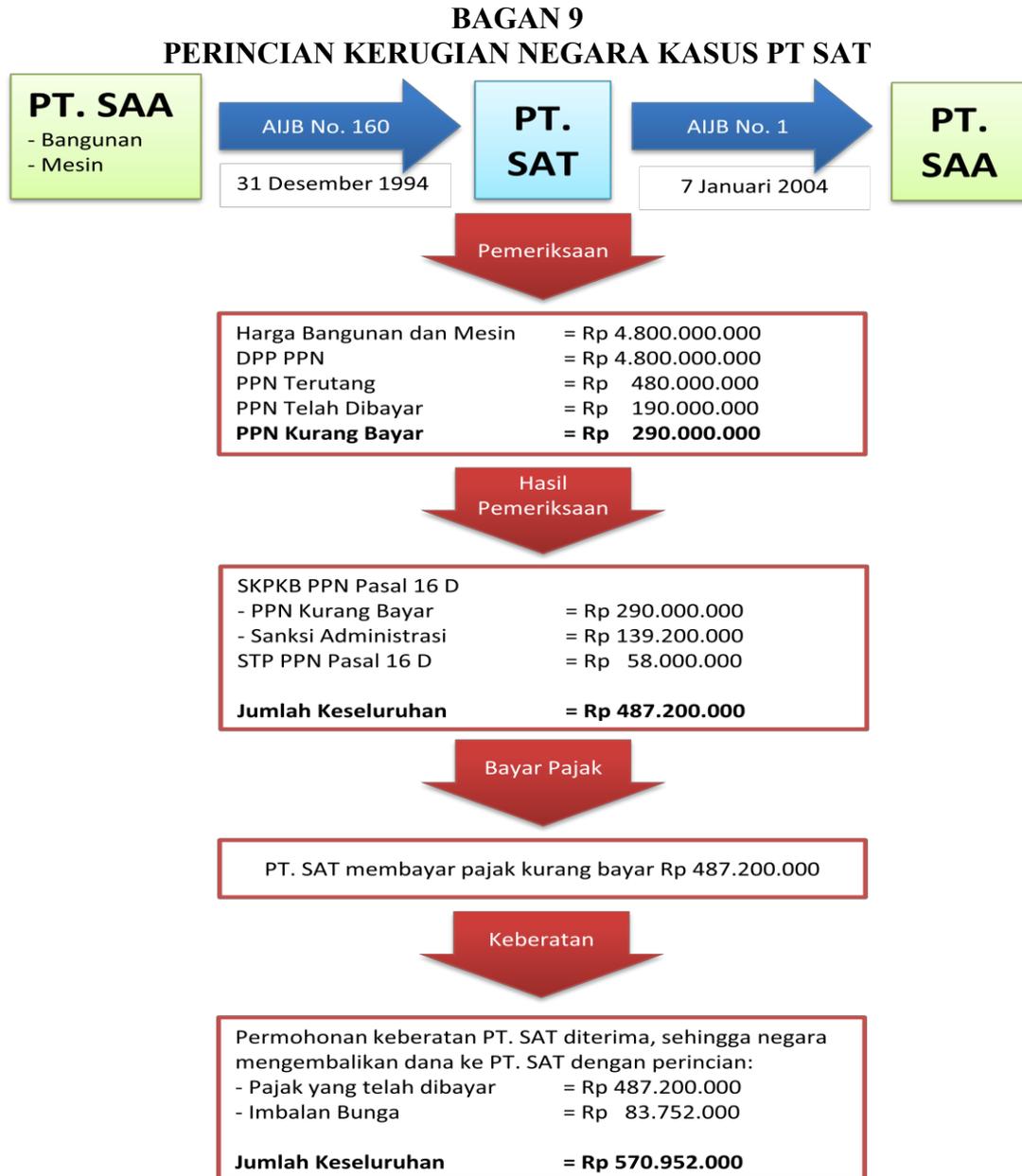
Keputusan untuk menerima permohonan keberatan PT SAT terkait pengenaan pasal 16D menimbulkan bumerang bagi Gayus beserta tim. Akibat keputusan tersebut, maka Gayus bersama dengan tim didakwa merugikan keuangan negara sebesar Rp 570.952.000. Pembahasan serta perincian atas kerugian negara terkait dengan PPN pasal 16D menurut putusan MA No. 1198 K/Pid.Sus/2011 adalah sebagai berikut

1. Pada tanggal 31 Desember 1994 PT SAT memperoleh pengoperan seluruh aktiva dari PT SAA dengan bukti akta ikatan jual beli (AIJB) dan pengoperan no. 160. Kemudian aset tersebut dijual kembali ke PT SAA sesuai dengan AIJB no. 1 tanggal 7 januari 2004. Dokumen yang dijadikan dasar oleh pemeriksa dalam menentukan DPP (Dasar Pengenaan Pajak) atas adanya penyerahan barang yang termasuk obyek pasal 16 D Undang-Undang PPN adalah akta jual beli, disebutkan dalam akta tersebut, nilai aset berupa bangunan dan mesin sebesar Rp 4,8 Milyar. Atas pengalihan aset tersebut maka dikenakan PPN sebesar Rp 480.000.000. Atas nilai PPN terutang tersebut, wajib pajak (PT SAT) telah

membayar PPN terutang sebesar Rp 190.000.000. Oleh karena itu, PPN yang belum dibayar oleh PT SAT (PPN kurang bayar) adalah sebesar Rp 290.000.000

2. Tim pemeriksa pajak Kantor wilayah DJP Jawa timur II membuat berita acara persetujuan hasil pemeriksaan dengan laporan pemeriksaan No. Laporan : LAP-128/WPJ.24/BD.0600/2006 dan mengusulkan agar diterbitkan ketetapan pajak atas nama PT Surya Alam Tunggal untuk tahun pajak 2004 antara lain sebagai berikut:
 - a. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) PPN pasal 16 D masa januari sd Desember 2004 : PPN Kurang bayar sebesar Rp 290.000.000 ; sanksi administratif sebesar Rp 139.200.000; sehingga jumlahnya menjadi Rp 429.200.000
 - b. Surat Tagihan Pajak (STP) PPN Pasal 16 D masa januari sd Desember 2004 sebesar Rp 58.000.000. Sehingga jumlah keseluruhan menjadi Rp 487.200.000
3. Pada tanggal 5 Januari 2007, PT SAT menyelesaikan kewajibannya selaku wajib pajak yaitu membayar pajak kurang bayar sebesar Rp 487.200.000
4. Pada tanggal 15 Maret 2007 PT SAT mengajukan permohonan keberatan kepada direktur keberatan dan banding, Kantor Pusat Ditjen Pajak. Setelah melakukan pembahasan, maka tim keberatan dan banding yang diantaranya adalah Gayus mengusulkan untuk menerima permohonan keberatan wajib pajak. Oleh karena itu negara harus mengembalikan pajak yang telah dibayar oleh PT SAT sebesar Rp 487.200.000 beserta sanksi administratif sebesar Rp 83.752.000 sehingga jumlah keseluruhan adalah Rp 570.952.000.

Pembahasan dan perincian tersebut secara sederhana dapat dilihat pada bagan 9 sebagai berikut:



Sumber: Salinan Putusan Mahkamah Agung No. 1198 K/Pid. Sus/2011

Menurut UU No 8 Tahun 1983 sebagaimana terakhir diubah dengan UU No 18 tahun 2000, obyek pajak pasal 16 D yang menjadi sengketa berbunyi sebagai berikut:

Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas penyerahan aktiva oleh Pengusaha Kena Pajak yang menurut tujuan semula aktiva tersebut tidak untuk

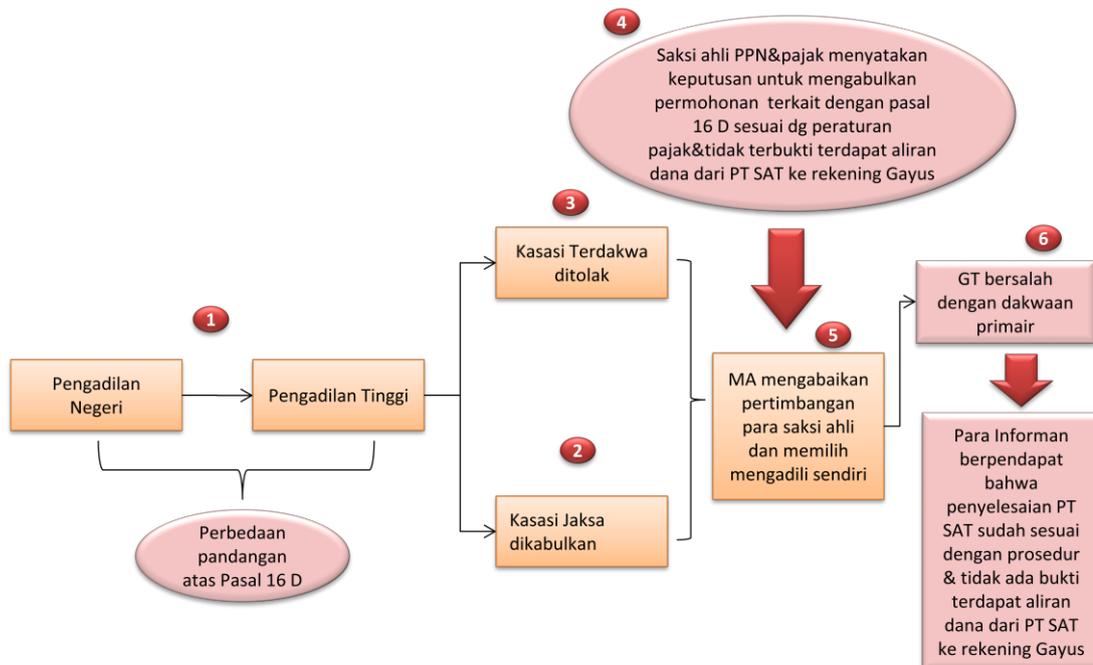
diperjualbelikan, sepanjang Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar pada saat perolehannya dapat dikreditkan.

Adapun penjelasan dari pasal 16 D adalah sebagai berikut:

Penyerahan mesin, bangunan, peralatan, perabotan atau aktiva lain yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan oleh Pengusaha Kena Pajak, dikenakan pajak sepanjang memenuhi persyaratan, yaitu bahwa Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar pada saat perolehannya, sesuai ketentuan Undang-undang ini, dapat dikreditkan. Dengan demikian, penyerahan aktiva tersebut tidak dikenakan pajak apabila Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar pada waktu perolehannya tidak dapat dikreditkan berdasarkan ketentuan dalam Undang-undang ini, kecuali jika tidak dapat dikreditkannya Pajak Pertambahan Nilai tersebut karena bukti pengkreditannya tidak memenuhi persyaratan administratif, misalnya Faktur Pajaknya tidak diisi lengkap sesuai dengan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5).

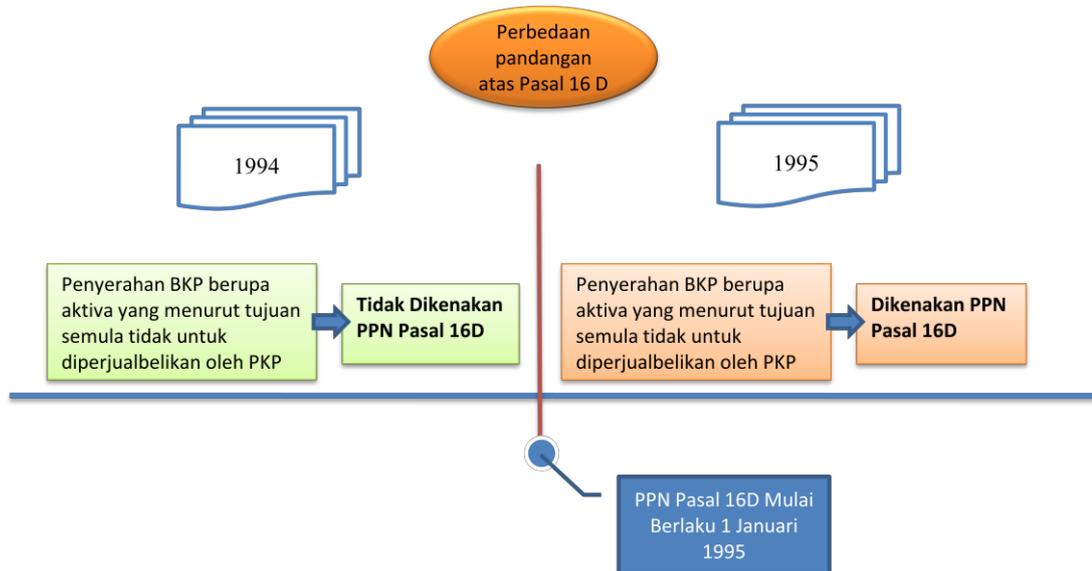
Kronologi singkat sengketa pasal 16 D yang menyeret Gayus dan tim di kursi pesakitan dipaparkan dalam bagan 10 dan 11 sebagai berikut.

BAGAN 10 KRONOLOGI SENGKETA PASAL 16 D



Sumber: Salinan Putusan Mahkamah Agung No. 1198 K/Pid. Sus/2011

BAGAN 11 PERBEDAAN PANDANGAN PASAL 16D



Sumber: Salinan Putusan Mahkamah Agung No. 1198 K/Pid. Sus/2011

Berdasarkan salinan putusan Mahkamah Agung yang dirangkum dalam 2 bagan diatas, kasus ini berawal ketika Gayus beserta tim memutuskan untuk menerima atau mengabulkan permohonan keberatan PT SAT terkait dengan obyek pasal 16D. Kasus ini pertama kali diproses di pengadilan negeri yang menjatuhkan dua dakwaan, yaitu primair dan subsidiair. Dakwaan primair tersebut menyatakan bahwa Gayus bersama dengan terdakwa lain telah melakukan atau turut serta melakukan perbuatan secara melawan hukum, memperkaya diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi, yang dapat merugikan keuangan negara atau perekonomian negara. Sedangkan dakwaan subsidiarnya adalah telah melakukan atau turut serta melakukan perbuatan dengan tujuan menguntungkan diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi, menyalahgunakan kewenangan atau sarana yang ada padanya karena jabatan atau kedudukan yang dapat merugikan keuangan negara.

Proses Gayus dan tim untuk mengambil keputusan permohonan keberatan wajib pajak dimulai dengan pembahasan dengan pemeriksa. Pemeriksa memutuskan untuk menetapkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) sebesar Rp 487.200.000,-. Adapun alasan Pemeriksa kanwil untuk mengenakan PPN obyek pasal 16 D atas penyerahan bangunan dan mesin, yang penjualannya dilakukan pada tahun 2004 dalam 1 paket berupa: tanah, bangunan dan mesin, karena wajib pajak adalah pengusaha kena pajak (PKP), barang yang diserahkan adalah Barang kena pajak (BKP) dan wajib pajak sudah membayar PPN atas penjualan aktivanya tersebut sebesar Rp 190.000.000. Dokumen yang dijadikan dasar oleh pemeriksa pajak dalam menentukan Dasar pengenaan pajak (DPP) atas adanya penyerahan barang yang termasuk obyek pasal 16D Undang-Undang PPN adalah akta jual beli, di mana harga bangunan dan mesin pada akta disebutkan, sebesar Rp 4,8 milyar.

Tahap berikutnya, Gayus beserta tim melakukan pembahasan dengan PT SAT. Berdasarkan hasil pembahasan tersebut diketahui adanya data dan fakta sebagai berikut PT SAT telah PKP (pengusaha kena pajak) pada saat pembelian aktiva tahun 1994; akta notaris terkait pembelian aktiva tersebut tahun 1994; akta notaris terkait penjualan aktiva tahun 2004; foto-foto aktiva yang dijual tahun 2004; tanah, bangunan dan mesin sewaktu dibeli merupakan satu paket seperti disebutkan dalam akta notarisnya; PT SAT membayar PPN sebesar Rp 190.000.000 dengan DPP Rp 1.900.000.000, sementara di akta notaris tidak ada *breakdown* harga untuk masing-masing unit; tambahan data berupa rincian atas unit *coldstorage*, *hatchery*, tambak, utilitas dan peralatan produksi serta foto copy SPT PPH Badan tahun 1994-tahun 2004 termasuk laporan keuangannya.

Berdasarkan pembahasan dengan pemeriksa, data dan fakta dari wajib pajak PT SAT maka Gayus bersama dengan tim mengusulkan untuk menerima permohonan keberatan PT SAT dan meninjau kembali SKPKB PPN Pasal 16 D dengan alasan sebagai berikut:

- 1) Pasal 16 D Undang-Undang Nomor: 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor: 18 Tahun 2000 menyatakan bahwa Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas penyerahan aktiva oleh Pengusaha Kena Pajak yang menurut tujuan semula aktiva tersebut tidak untuk diperjualbelikan, sepanjang Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar pada saat perolehannya, sesuai ketentuan undang-undang ini dapat dikreditkan;
- 2) Penjelasan Pasal 16 D menyatakan bahwa penyerahan mesin, bangunan, peralatan, perabotan atau aktiva lain yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan oleh Pengusaha Kena Pajak, dikenakan pajak sepanjang memenuhi persyaratan yaitu bahwa Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar pada saat perolehannya, sesuai ketentuan undang-undang ini dapat dikreditkan; Dengan demikian, penyerahan aktiva tersebut tidak dikenakan pajak apabila Pajak Pertambahan Nilai yang dibayar pada waktu perolehannya tidak dapat dikreditkan berdasarkan ketentuan dalam undang-undang ini kecuali tidak dapat dikreditkan Pajak Pertambahan Nilai tersebut karena bukti pengkreditkannya tidak memenuhi persyaratan administratif, misalnya faktur pajaknya tidak diisi lengkap sesuai dengan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (5);
- 3) Pasal 16 D Undang-Undang Nomor: 11 Tahun 1994 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor: 18 Tahun 2000, mulai berlaku tanggal 1 Januari 1995, sementara transaksi penjualan aktiva terjadi pada tanggal 31

Desember 1994, sehingga sewaktu terjadi transaksi pengalihan aktiva dari PT. Surya Adi Kumala ke PT. Surya Alam Tunggal, Undang-Undang PPN yang berlaku adalah Undang-Undang Nomor: 8 Tahun 1983 berdasarkan hal tersebut di atas maka tidak ada PPN yang dibayar

- 4) Berdasarkan Berita Acara Pembahasan dengan Wajib Pajak, diketahui bahwa tidak ada PPN yang dibayar pada saat perolehan aktiva tahun 1994, yang ada hanya pajak penghasilan atas jual beli tanah dan bangunan menjadi tanggungan pihak Kesatu.
- 5) Berdasarkan Berita Acara Pembahasan dengan Pemeriksa Pajak diketahui bahwa pemeriksa tidak meneliti Dokumen pembelian aktiva tahun 1994, apakah terdapat pembayaran PPN atas jual beli tersebut dan pemeriksa pajak menyetujui untuk tidak mengenakan PPN Pasal 16 D atas penjualan aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, sepanjang tidak ada pembayaran PPN saat perolehannya

Atas kesalahan dalam memutuskan untuk menerima permohonan keberatan PT SAT ini, maka pengadilan negeri mengancam pidana pasal 18 UU Nomor 31 Tahun 1999 tentang pemberantasan tindak pidana korupsi. Menurut pengadilan negeri dakwaan tersebut dijatuhkan karena Gayus telah menyalahgunakan kewenangan, tidak melakukan penelitian secara tepat, cermat dan menyeluruh sehingga mengambil keputusan yang salah. Gayus seharusnya tidak mengusulkan untuk menyetujui keberatan wajib pajak PT SAT melainkan menolak keberatan dan menyatakan hasil pemeriksaan kanwil pajak Jawa Timur sudah benar.

Jaksa dan terdakwa merasa tidak puas dengan keputusan Pengadilan Negeri sehingga melakukan banding ke Pengadilan Tinggi. Selanjutnya, hasil dari

Pengadilan tinggi menguatkan putusan Pengadilan Negeri dengan menjatuhkan pidana kepada Terdakwa oleh karena itu dengan pidana penjara selama 10 (sepuluh) tahun, dan denda sebesar Rp.500.000.000,- (lima ratus juta rupiah), dengan ketentuan apabila denda tersebut tidak dibayar, diganti dengan pidana kurungan selama 4 (empat) bulan. Hasil keputusan pengadilan tinggi juga tidak memberi kepuasan baik bagi Jaksa maupun Terdakwa. Mereka memutuskan untuk melakukan kasasi ke Mahkamah Agung.

Tax Fraud Gayus menurut putusan MA adalah menerima keberatan PT SAT terkait dengan restitusi PPN pasal 16D, dengan gambaran sebagai berikut:

1. Sebelum PPN pasal 16 D berlaku penyerahan barang kena pajak (BKP) berupa aktiva menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan oleh Pengusaha kena pajak (PKP) tidak dikenakan pasal 16D. Setelah terbit aturan terkait pasal tersebut yang dimulai pada tanggal 1 Januari 1995 maka akan dikenakan pasal 16D.
2. Pada tanggal 31 Desember 1994 PT SAA menyerahkan seluruh aktiva ke PT SAT berdasarkan Akta Ikatan Jual Beli (AIJB) dan pengoperan no. 160. Berdasarkan dokumen AIJB tersebut, Gayus menilai bahwa transaksi penyerahan terjadi pada tahun 1994 dimana pasal 16D belum berlaku. oleh karenanya PT SAT tidak dikenai PPN pasal 16D. Padahal saksi ahli pajak Untung Sukardji dalam Salinan Putusan Mahkamah Agung No. 1198 K/Pid. Sus/2011 halaman 108 menyatakan bahwa

Ikatan Jual Beli belum merupakan penyerahan suatu barang kena pajak, baru merupakan niat untuk menjual barang kena pajak, belum ada penyerahan barang kena pajak dalam pengertian Undang-Undang PPN. Menurut Undang-Undang PPN untuk barang bergerak penyerahan secara fisik, untuk barang tidak bergerak mana yang lebih dulu terjadi penyerahan

secara yuridis atau penyerahan secara nyata. Terhadap aktiva yang pada waktu diperoleh tidak membayar PPN karena penyimpangan yang seharusnya dibayar tetapi tidak dibayar, maka harus ditagih. Kemudian ketika menjual aktiva tersebut sesuai ketentuan Pasal 16D harus dikenakan PPN.

Atas kasus ini, Mahkamah Agung dengan menimbang beberapa hal yang diantaranya adalah pajak merupakan sumber APBN terbesar dan kejahatan restitusi pajak merupakan modus operandi baru di bidang penggelapan pajak. Maka MA dalam hal ini mengadili sendiri dengan menyatakan bahwa Gayus mengakui melakukan perbuatan secara melawan hukum memperkaya orang lain atau korporasi sejumlah Rp.570.000.000,- (lima ratus tujuh puluh juta rupiah) yaitu dengan mengabulkan permohonan keberatan Pajak dari PT. SAT yang tidak sesuai dengan mekanisme dan ketentuan hukum mengajukan keberatan pajak yang seharusnya diikuti. Oleh karena itu Gayus terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan “korupsi yang dilakukan secara bersama-sama” dan menghukum Gayus dengan pidana penjara selama 12 (dua belas) tahun dan denda sebesar Rp.500.000.000,- (lima ratus juta rupiah) dengan ketentuan apabila denda tersebut tidak dibayar diganti dengan pidana kurungan selama 6 (enam) bulan.

Keputusan Mahkamah Agung untuk mempidanakan Gayus dan tim atas kasus PT SAT mendapat tanggapan berbeda dari para informan. Berikut pernyataan Bapak Yosef yang merupakan saksi hidup kasus Gayus ini.

Atas pemeriksaan PT SAT, tim independen kantor pusat memeriksa hasil keberatan, di hasil keberatan ditemukan memang ada data yang miss diperiksa oleh pemeriksa dari kanwil kemudian timbulah SAT, begitu dia melakukan permohonan keberatan di kantor pusat data tersebut diperoleh, atas data itulah menerima permohonan Wajib Pajak. Menurut tim independen, keberatan ini layak untuk diterima, ada data waktu itu tidak sempat diberikan dengan alasan data masih dipinjam di pihak ke3... hal ini ..rumit,, tapi sebenarnya kasus SAT ini tidak layak untuk diungkap, karena si

GT ditangkap karena uang milyaran sementara nilai pajak SAT hanya 570juta.

Berdasarkan keterangan diatas, maka permohonan keberatan PT SAT adalah layak diterima karena terdapat tambahan data yang didapat saat proses penyelesaian keberatan di kantor pusat. Lebih lanjut, menurut beliau PT SAT ini tidak layak untuk diungkap karena yang seharusnya diungkap adalah sumber pemberi dana sehingga menyebabkan aset Gayus tak wajar. Senada dengan Bapak Yosef, maka fiskus dengan inisial Bapak Agung menyatakan pendapatnya sebagai berikut:

Kalo saya sebagai pribadi, mau itu tindak pidana pencucian uang atau kasus korupsi yang dicari adalah sumber pemberi dananya. Harusnya Sumber dari dana yang memunculkan rekening gendut itu yg seharusnya ditindak. Nah di SAT ini menurut beberapa keterangan tidak terbukti ada aliran uang di SAT. Kasus SAT adalah lebih pada kesalahan memutus. Kalau di dalam ketentuan mengenai pejabat publik, pejabat publik tidak dapat dijerat karena keputusannya, karena keputusan yg salah itu diketentuannya boleh dibetulkan dengan mengeluarkan produk hukum seperti SKP atau SKPKBT yang dapat digunakan sebagai alat menagih atau menagih kembali.

Pendapat senada dikuatkan oleh saksi ahli pajak Eka Sri Sunarti yang tertuang dalam salinan putusan Mahkamah Agung sebagai berikut:

...Daluarsa SKP berlaku 10 tahun, dimana apabila dalam waktu 10 tahun tersebut tidak ada koreksi terhadap SKP yang tidak tercantum pajak masukan maka hal tersebut berakibat void (faktur pajak cacat)...

Ahli pajak Eka Sri Sunarti mengungkapkan bahwa daluarsa SKP berlaku sepuluh tahun, maka apabila transaksi terjadi pada tahun 1994, daluwarsa berlaku pada tahun 2004 dan apabila dalam waktu 10 tahun tersebut tidak ada koreksi terhadap SKP yang tidak tercantum pajak masukan maka hal tersebut mengakibatkan faktur pajak cacat atau void. Atas beberapa pernyataan diatas maka dapat ditarik kesimpulan bahwa alasan untuk menerima permohonan PT SAT adalah dapat

diterima dan tidak layak untuk diungkap karena empat alasan. Pertama, terdapat data tambahan yang diajukan ke Kantor Pusat oleh PT SAT, dimana sewaktu di Kanwil data tersebut masih di pinjam oleh pihak ketiga. Adanya tambahan data tersebut menyebabkan permohonan keberatan PT SAT akhirnya diterima oleh tim Gayus. Adapun tambahan data yang dimaksud terdapat dalam putusan MA 1198 K PID. SUS 2011 sebagai berikut:

Bahwa pada tanggal 8 Agustus 2007, Hindarto Gunawan, Direktur PT. SAT mengirim Surat Nomor : Sek.394/Pjk.SAT/VIII/2007 perihal Tambahan data, yang ditujukan kepada Direktur Keberatan dan Banding u.p. Bapak Maruli, isi surat antara lain menyampaikan : Merujuk Surat Direktur Keberatan dan Banding, Nomor : S- 2722/PJ.071/2007, tanggal 9 Juli 2007 dan hasil pertemuan pada tanggal 16 Juli 2007 disampaikan tambahan data sebagai berikut :

- *Rincian atas unit Coldstorage, hatchery, tambak, utilitas, dan peralatan produksi senilai Rp. 3.100.000.000,- terdiri atas :*

<i>Mesin panel cold storage</i>	<i>Rp. 1.900.000.000,-</i>
<i>Instalasi mesin, Mesin dan instalasi untuk hatchery, Mesin dan instalasi untuk tambak, Peralatan produksi PLN dan Genset</i>	<i>Rp. 1.200.000.000,-</i>
<i>Total</i>	<i>Rp.3.100.000.000,-</i>

- *Foto copy SPT PPH Badan Tahun 1994 – Tahun 2004 termasuk laporan keuangannya Dalam rincian aktiva tetap terlihat bahwa sejak dibeli tahun 1994 sampai dijual pada tahun 2004, aktiva tersebut tidak mengalami perubahan*

Kedua, faktur pajak cacat dikarenakan telah daluwarsa, sehingga tidak dapat dikenakan PPN atau terutang PPN sesuai ketentuan pasal 16 D Undang-undang No. 11 Tahun 1994. Ketiga, tidak terbukti terdapat aliran dana dari PT SAT ke rekening Gayus dan yang layak untuk diungkap adalah sumber pemberi dana sehingga aset Gayus dapat mencapai 102 milyar. Alasan terakhir adalah pejabat publik tidak dapat dituntut karena keputusannya, keputusan yang salah dalam kasus PT SAT ini dapat dibetulkan dan ditagih kembali dengan SKPKB.

Di balik kontroversi tersebut, Mahkamah Agung akhirnya memutuskan untuk mempidanakan Gayus karena telah menerima permohonan keberatan PT SAT yang dianggap sebagai modus baru *tax fraud* berupa restitusi pajak. Jauh sebelum kasus Gayus terungkap, tax fraud dalam bentuk restitusi pajak telah marak terjadi. Yamin dan Putranti (2009) mengungkapkan bahwa restitusi PPN sering dilakukan oleh para eksportir dengan cara perdagangan dan pemakaian faktur pajak fiktif pada penyerahan barang kena pajak (BKP) dan jasa kena pajak (JKP). Hal senada juga dipaparkan oleh BPKP (2002) bahwa skema *fraud* yang terjadi di entitas pemerintah adalah manipulasi restitusi pajak yang dapat dilakukan dengan cara meninggikan/memperbesar jumlah kredit pajak oleh Wajib Pajak melalui pemalsuan dokumen faktur pajak dan atau pelaporan transaksi pembelian fiktif. Modus restitusi pajak lain yang diungkap Gayus dalam pledoinya yaitu negoisasi di tingkat pemeriksaan pajak oleh tim pemeriksa pajak, sehingga output pemeriksaan, yaitu surat ketetapan pajak tidak mencerminkan nilai yang sebenarnya, baik itu SKP Kurang Bayar (SKPKB) maupun SKP Lebih Bayar (SKPLB) dalam rangka restitusi pajak.

4.3.4. Pertanggungjawaban para pihak yang ikut menandatangani laporan penelitian keberatan PT SAT

Menurut eksepsi Humala bahwa Berdasarkan putusan Mahkamah Agung No. 1198 K/Pid. Sus/2011 seakan-akan Gayus yang membuat laporan hasil pemeriksaan No: LAP-656/PJ.071/2007 dan pihak lain hanya menandatangani. Humala menyatakan dalam eksepsinya bahwa dia tidak melakukan penelitian ulang atas hasil laporan penelitian yang dibuat oleh Gayus karena jangka waktu yang terbatas dan tidak ada instruksi khusus mengenai fungsi dan tugas Humala apabila berkas di

tangani oleh pelaksana sebagai penelitinya, sehingga tidak terlalu memperhatikan materi dalam laporan tersebut. pernyataan tersebut dikutip sebagai berikut:

Tidak ada aturan mengenai apa yang harus saya lakukan sebagai anggota tim percepatan penyelesaian tunggakan keberatan dan saya tidak pernah diberikan arahan oleh atasan mengenai fungsi dan tugas saya apabila berkas di tangani oleh pelaksana sebagai penelitinya, sehingga sikap/tindakan saya membaca redaksional dan menandatangani konsep laporan penelitian keberatan.

Berdasarkan pernyataan di atas, maka salah satu terpidana yang merupakan bagian dari tim menyatakan tidak layak dituntut secara hukum, karena tidak ada aturan terkait *job desk*-nya dan hanya sebatas menandatangani laporan tersebut tanpa menelaah isinya. Prof Nyoman selaku ahli hukum pidana dengan tegas menolak pandangan salah satu terpidana tersebut. Beliau mengungkapkan bahwa memberikan tanda tangan berarti memberikan persetujuan atas laporan tersebut. Jika pada akhirnya dalam laporan tersebut berpotensi pidana maka siapapun yang menandatangani harus bertanggungjawab. Berikut petikan wawancaranya:

.... Dapat dituntut dengan pasal 55 secara bersama-sama karena melakukan sendiri atau menyuruh orang lain atau dan turut serta atau menganjurkan. Makanya harus hati-hati dalam memberikan tanda tangan, karena dianggap memberikan persetujuan

Berkenaan dengan pandangan ahli hukum pidana diatas, maka kedua informan lain menyatakan bahwa:

Tanda tangan menunjukkan tanggung jawab, jika saya sudah paham isinya dan saya setuju, sependapat dengan isinya maka akan tanda tangan, jika tidak maka akan dilakukan revisi-revisi, kalo di tempat saya revisi bisa sampai 10 kali balik ke meja saya.... Menandatangani adalah menunjukkan bahwa saya bertanggung jawab atas laporan yg dibuat ini.

Sembari menyiratkan senyum simpul dan dengan nada berseloroh, Bapak Agung menepis pembelaan Humala dengan pernyataan menarik berikut :

Untuk sampai pada laporan yang intinya pada saat nanti diperiksa unit lain maka orang lain akan frontal “oh ya keputusan sudah benar sesuai dengan ketentuan yang berlaku”. Jadi mengapa orang-orang yang menandatangani laporan tersebut harus bertanggungjawab atas kasus ini.

Dalam konteks kasus PT SAT, Maka, berbagai pandangan diatas menunjukkan bahwa menandatangani adalah menunjukkan bahwa saya bertanggungjawab atas laporan yang telah dibuat. Pernyataan tersebut menunjukkan bahwa pihak-pihak yang menandatangani surat penelitian keberatan PT SAT yang dibuat oleh Gayus harus bertanggungjawab sepenuhnya terhadap *content* atau isinya. Sesuai dengan bunyi pasal 55 KUHP pasal satu menyatakan bahwa mereka yang melakukan, yang menyuruh melakukan, dan yang turut serta melakukan perbuatan dapat dipidanakan. Maka, jika isi dari surat tersebut dapat menimbulkan kerugian bagi negara maka semua pihak yang ikut menandatangani sesuai dengan pasal 55 tersebut, dapat dituntut secara hukum.

Tuanakotta (2012) menyebutkan bahwa tanda tangan merupakan unsur penting dalam pengendalian intern aktif, yang sering dipergunakan. Pengendalian intern aktif seperti pagar yang menghalangi pencuri masuk ke halaman. Pagar-pagar ini membatasi, menghalangi, atau menutup akses calon pelaku fraud. seperti pagar, bagaimanapun kokoh kelihatannya, tetap dapat ditembus oleh pelaku fraud yang cerdas dan memiliki ketegaran untuk melakukannya. Pembubuhan lebih dari satu tanda tangan dianggap lebih aman, karena anggapannya adalah penanda tangan lainnya mengawasi rekannya.

6.5 Pemicu *Tax Fraud* Kasus Gayus Tambunan

Berdasarkan hasil analisis wawancara di lapangan, penelitian ini mengungkapkan bahwa terdapat beberapa faktor motivasional yang menjadi

pendorong Gayus melakukan *tax fraud*. Faktor-faktor tersebut dapat dijelaskan melalui berbagai teori dalam ranah psikologi sosial seperti teori psikoanalisis, *differential association theory and rational choice theory*, *GONE theory* dan *fraud triangle*.

6.5.1 Teori Psikoanalisis

Terdapat banyak faktor yang memicu seseorang untuk melakukan *fraud*. Faktor motivasional yang pertama ini sejalan dengan prinsip dasar teori psikoanalisis bahwa tindakan dan tingkah laku orang dewasa dapat dipahami dengan melihat pada perkembangan masa kanak-kanak mereka serta tingkah laku dan motif-motif bawah sadar adalah jalin-menjalin. Konsep ini dapat dijadikan benang merah dalam perilaku *deviant behavior* (perilaku menyimpang) Gayus Tambunan. Masa kecil Gayus berbeda dengan kebanyakan orang pada umumnya. Gayus terlahir dari seorang keluarga yang kurang mampu. Ibu kandung Gayus telah meninggal dunia saat dia mengenyam bangku sekolah dasar. Sedangkan ayahnya, merupakan seorang pelaut yang jarang pulang. Gayus dibesarkan oleh seorang kakak yang umurnya tidak jauh berbeda dengannya. Pendekatan psikoanalisis menekankan bahwa tindakan manusia memiliki suatu sebab dan penyebabnya seringkali berupa motif-motif yang tidak disadari. Berikut ulasan dari salah satu informan berinisial Bapak Agung yang kenal dekat dengan Gayus:

Mungkin karena keinginan GT merasa kurang dengan apa yang ada, dari kecil GT merupakan anak yang kurang berada dan tidak ingin itu terjadi dengan anaknya.

Hal ini diperkuat dengan pernyataan gayus pada tanggal 12 Januari 2014 dalam edisi eksklusif mata najwa sebagai berikut:

Ga puas-puas ya mbak ya, aduhhhh.. beritanya di tv bikin susah mbak, kita ga ada apa-apa mbak bikin yang aneh-aneh. Kalo saya boleh jujur mbak ga ada

tipikor korupsi yang seberat saya yang hukumannya seberat saya, mbak kalo mau lihat anak-anak saya kecil-kecil seperti itu dari bayi ngeliat saya di penjara. Mungkin di sebagian kalangan termasuk mbak atau saya gak tau siapa lagi,, mungkin penginnya itu lihatnya saya sekarang ini sekarat terus anak-anak saya semua saat ini mungkin adanya di panti asuhan.

Gayus melakukan tindakan *tax fraud* karena hati nurani atau superego-nya begitu lemah. Selain itu dalam penelitian ini juga ditemukan fakta bahwa terdapat konflik psikologis dalam diri Gayus. Berikut kutipan dari Bapak Yosef :

Setelah beberapa tahun mobilnya ganti jazz. Setelah ditanya ini mobil yang ngasi siapa ? GT pun menjawab : orang tua bos..

Peneliti mengulas lebih dalam dengan menanyakan profesi orang tua Gayus saat itu. Menurut keterangan Bapak Yosef dan Bapak Agung Gayus begitu lihai menceritakan profesi ayahnya dan keadaan keluarganya. Tipu muslihat Gayus berhasil karena teman-teman sekantor percaya dengan cerita tersebut dan mengetahui kondisi sebenarnya setelah Gayus dibekuk aparat kepolisian. Berikut ungkapan Bapak Yosef :

Selama ini GT bilang orang tua saya pengusaha, orang tua saya punya bengkel mobil bos, bukan bengkel resmi tapi bengkel yang menangani mobil BMW dan mercy.

Anwar (2013) dalam penelitiannya membuktikan bahwa apa yang telah dilakukan seseorang di awal kehidupannya atau di masa kecilnya seperti pengalaman bahagia, tidak bahagia dan trauma dapat membentuk karakter seseorang di masa dewasa. Freud dikutip Santoso dan Zulfa (2014) menyebutkan bahwa pendekatan psikoanalisis mampu menjelaskan sebab terjadinya kejahatan dari fungsi normal maupun asosial. Sehingga berdasarkan pendapat dan fakta diatas, dapat ditarik kesimpulan bahwa teori psikoanalisis tepat untuk menggambarkan kondisi Gayus.

Tiga prinsip dasar psikoanalisis yang dapat digunakan untuk menguak perilaku Gayus adalah tindakan dan tingkah laku orang dewasa dapat dipahami dengan melihat pada perkembangan masa kanak-kanak, tingkah laku dan motif-motif bawah sadar adalah jalin menjalin serta kejahatan pada dasarnya merupakan representasi dari konflik psikologis.

6.5.2 Differential association theory dan rational choice theory

Berdasarkan hasil analisis wawancara mendalam (*depth interview*) diketahui bahwa bagian terpenting dari mempelajari tingkah laku kriminal terjadi di dalam kelompok-kelompok yang intim atau dekat. Gayus diketahui dekat dengan suatu kelompok/suku tertentu, hal ini terbukti dengan nama-nama yang tercantum dalam putusan Mahkamah Agung No. 1198 K/Pid.Sus/2011 merupakan suatu golongan yang berasal dari marga atau suku tertentu. Pernyataan ini dipertegas dengan kutipan Bapak Yosef sebagai berikut:

Kasus ini terkait dg Marga (suku) teridentifikasi bentrok dg kasinya.. ada konflik intern.. satu golongan dia percaya golong.ada indikasi dia bentrok dengan marganya. Dia satu golongan dan dia diluar org xxx..mereka membuat tax planning ada kerjasama.

Sependapat dengan Bapak Yosef, Bapak Rafli juga mengemukakan pandangannya bahwa “*Suku xxx lebih cenderung pinter ngomong, mendominasi dan agak keras*”. Pernyataan serupa juga diungkapkan oleh Bapak Agung bahwa “*Ada ikatan primordial tertentu yang isinya orang-orang kantor, namun itu di luar kantor*”.

Para informan diatas sepakat bahwa suatu komunitas yang pekat dengan perilaku menyimpang dapat menular dari individu satu ke individu lain. Hal ini sesuai dengan *Differential Association Theory*, Cressey (1954) yang menyebutkan

bahwa semua perilaku kriminal dapat dipelajari dalam sebuah proses interaksi sosial. Donegan and Ganon (2008) mengemukakan bahwa di dalam sebuah institusi dimana korupsi telah menjadi bagian dari budaya organisasi tersebut, calon pelaku *fraud* akan melakukan pembenaran atas setiap kecurangan yang dilakukannya, mereka menerima dukungan dari teman separtaran atau bahkan dari atasannya.

Sebelum reformasi birokrasi, institusi pajak merupakan tempat yang riskan dengan tindakan *fraud*. Internal pajak menyebut masa sebelum modernisasi sebagai masa jahiliyah, dimana lingkungan internal rentan dengan tindak kecurangan. Bapak Rafli menambahkan “*kalau orang “bermain” sebelum reformasi birokrasi sangat wah kehidupannya.*” Lingkungan yang ramah dengan tindak kecurangan tersebut, sejatinya merupakan variabel pendukung yang dapat dijadikan pertimbangan bagi para calon pelaku potensial *fraud* untuk meloloskan niatnya. Pelaku *fraud* akan mencari cara yang aman guna mengelabui tindak kejahatannya. Bapak Agung mengatakan untuk konteks Gayus, dia mengelabui dan menyembunyikan kejahatan dari teman-temannya dengan cara sebagai berikut:

Gayus bukan anak yang menonjol kalau diskusi jarang ikut ngobrol, pakaiannya putih lengan pendek dan lusuh. Makanya kami kaget, waktu di sidang mobilnya bagus, dandannya keren, berbeda banget dengan waktu di kantor yang kami melihatnya sebagai anak yang culun.

Konsep yang sesuai dengan kondisi tersebut adalah *rational choice theory*, konsep tersebut dapat dijadikan acuan dalam menguak tindak *fraud* seseorang. Prabowo (2014) menyatakan bahwa ketika orang-orang melakukan proses pembuatan keputusan, maka secara umum mereka akan dipandu oleh rasionalitas. Calon pelaku *fraud* akan selalu mempertimbangkan *cost* dibandingkan dengan *benefit*. Jika manfaat yang didapat dari tindakannya adalah sangat besar atau lebih

besar dibandingkan dengan *cost* maka pelaku akan mencari akal untuk meloloskan niatnya, hal tersebut merupakan aplikasi dari konsep *rational choice theory*.

6.5.3 Greed, opportunity, needs dan exposure

Menurut Amar dalam Harian Kompas (12 Mei 2011), Mantan pegawai pajak golongan III A dengan usia yang masih muda (35 tahun) tersebut, pada tahun 2008 memiliki uang senilai 28 milyar dan harta senilai 74 M yang disimpan dalam *safe deposit box*. Namun, dengan nilai aset yang cukup fantastis tersebut, Gayus tidak berhenti melakukan tindakan kriminalnya. Keserakahan (*greed*) ini merupakan faktor individual yang besar dalam diri Gayus. Ketiga fiskus yang merupakan informan dalam penelitian ini dan saat itu kenal dekat dengan Gayus mengungkapkan kegeramannya, dengan pandangan tajam sembari mengepalkan tangan, berikut penuturannya:

Saya orang pertama yang memarahi dia...uang kamu kok banyak sekali uda 20M, uang segitu kok masih kerja di pajak.. goblok banget ya. Orang ini tidak akan merasa puas, serakah!!..tergantung cara dia dan keluarganya menahannya

Pernyataan senada juga dikemukakan oleh ahli hukum pidana, berikut kutipan hasil wawancara dengan Prof Nyoman :

Faktor pemicu utama tindakan fraud adalah nafsu dan kebutuhan, jika itu tidak bisa di rem maka akan jadi manusia serakah. Bagaimana pelajaran budi pekerti harus diajarkan sejak kecil. Bagaimana manusia menghilangkan Tiga sifat manusia seperti tamak, loba, rakus. Tiga sifat ini harus dikurangi!!

Dalam wawancara tersebut ditegaskan bahwa faktor utama terjadinya *tax fraud* adalah karena faktor internal dan lingkungan. Dalam diri manusia terdapat tiga sifat dasar buruk yang harus dikurangi, sifat tersebut adalah tamak, loba dan rakus. Sifat serakah membuat manusia lalai akan suatu kebenaran. Gayus menikmati hasil

kerjanya, meskipun mengetahui bahwa sikap dan perbuatannya tersebut melanggar hukum. Fakta menarik lain yang didapat dari lapangan adalah pemicu terjadinya tindak *fraud* adalah adanya *exposure* atau pengungkapan. Hal tersebut dapat dilihat dari pernyataan Prof Nyoman berikut.

Disamping kesempatan dan kebutuhan yang utama dan juga pengungkapan oleh kalangan pajak sendiri seolah-olah tertutup, harusnya dari Direktorat Jenderal Pajak sendiri harus terbuka ..bagaimana pemeriksa internal agar bersikap obyektif dan transparan, jangan sampai ada sikap seolah-olah melindungi korpsnya.

Maka berdasarkan berbagai pendapat diatas, penelitian ini menemukan bahwa faktor motivasional Gayus sejalan dengan teori GONE. Bologna, et al. (1993) menyatakan bahwa terdapat empat faktor pendorong seseorang untuk melakukan *fraud*. faktor tersebut dibagi menjadi dua, yaitu faktor generik dan faktor individu. Faktor generik meliputi *opportunity* (kesempatan) dan *exposure* (pengungkapan) sedangkan faktor individu meliputi *greed* (keserakahan) dan *need* (kebutuhan). *Exposure* berkaitan dengan kemungkinan dapat diungkapkannya suatu *fraud* dan sifat serta luasnya hukuman terhadap pelaku. Semakin besar kemungkinan *fraud* dapat diungkap, akan semakin kecil kesempatan seseorang untuk melakukannya. Calon pelaku atau pelaku *fraud* pada dasarnya takut jika tindak *fraud*nya akan diketahui orang lain. Pagar suatu institusi atau suatu organisasi dalam meminimalisir tindakan *fraud* adalah implementasi pengendalian internal yang *rigid*. Jika pengendalian internal telah diterapkan dan semakin keras hukuman yang dijatuhkan bagi pelaku *fraud* maka calon pelaku *fraud* akan enggan untuk meloloskan niatnya.

6.5.4 Fraud triangle and it takes to two tango

Faktor pendorong Gayus melakukan tindakan kriminal sejalan dengan konsep *fraud triangle*. Pelaku akan memutuskan untuk melakukan *fraud* ketika ketiga kondisi yaitu kesempatan, motivasi dan rasionalisasi terpenuhi. Sebelum memutuskan *fraud*, pelaku akan melakukan pertimbangan dari dua sisi yaitu manfaat dan kerugian. Longgarnya pengendalian internal di Direktorat Jenderal Pajak sebelum reformasi serta lemahnya hukum di Indonesia merupakan faktor utama bagi para mafia pajak untuk meloloskan niatnya. Gayus memiliki kesempatan terbuka lebar saat bekerja di direktorat keberatan dan banding, dimana sebagai pelaksana senior Gayus dapat menggunakan wewenangnya untuk mengeruk kekayaan. Berikut penuturan salah satu informan:

Bekerja di Direktorat Jenderal Pajak sangat riskan, karena berhubungan dengan WP yang minta tolong...Direktorat Jenderal Pajak sudah memagari dengan kode etik, pelatihan dll namun semuanya kembali ke diri sendiri dan pantauan dari masyarakat. Sebenarnya kesempatan yang dia dapatkan,, dia mengenal orang yang dipandang di negara ini.. dia orang dekat dengan ketua parpol terbesar di negara ini. kasus ini kental politik.”.. aturan yg ada di Direktorat Jenderal Pajak, celah sudah ditutup di Direktorat Jenderal Pajak, namun GT memiliki inisiatif sendiri, secara diam-diam GT memanggil WP sendiri.

Selain kesempatan dan motivasi, *fraud* sangat dipengaruhi oleh faktor rasionalisasi. Rasionalisasi terjadi ketika calon pelaku *fraud* membohongki (*deceive*) dirinya sendiri untuk percaya bahwa tindakannya tersebut tidak semuanya salah. Pada dasarnya, tujuan dasar dari *self deception* adalah untuk membuat seolah-olah tindakan salah yang telah kita lakukan adalah tidak nyata (Hsieh, 2004). Teknik *self deception* ini akan mencegah atau minimal mengurangi rasa bersalah (*guilty*) dari para pelaku *fraud*, sehingga teknik ini merupakan dasar dalam melakukan *razionalization*.

Fakta menarik lainnya yang didapat dari salah seorang informan berinisial Bapak Agung, mengemukakan sebuah gagasan pemicu terjadinya *tax fraud* dengan suatu idiom '*it takes two to tango*'. Idiom ini dapat dijadikan suatu acuan dalam mengungkap *tax fraud* yang terjadi di Direktorat Jenderal Pajak. *Tango* merupakan dansa yang berasal dari Argentina, dimana diperlukan keselarasan agar dansa ini berhasil ditampilkan. Berdasarkan filosofi tersebut, maka *tax fraud* tidak mungkin berhasil dilakukan tanpa adanya dua pihak "*it takes two to tango*". Korupsi terjadi ketika terdapat *supply and demand*, pelaku korupsi (fiskus) harus memastikan bahwa partnernya (*taxpayer*) akan memenuhi janjinya untuk memberikan dana sekian jika si fiskus mau membantunya. Pandangan *it takes two to tango* tersebut diamini oleh seorang fiskus berinisial Bapak Agung sebagai berikut:

Kalo mau ngomong korupsi saya pake tango, (dansa tango) itu akan keren banget ketika ada dua pihak, satu pihak yang memberi satu pihak yang menerima, kalo ga ada salah satu dari pihak tersebut diantara keduanya maka tidak akan terjadi, ini dikondisi apapun. Mau diciptakan sistem seperti apapun kalo orang yang misalkan pilihannya adalah untuk tango maka dia akan menawarkan/mencari orang yang mau memberi. Jadi supply and demand....Berapa banyak sih perusahaan pajak di Indonesia yang benar dalam membayar pajak, mereka cenderung untuk mengecilkan pajak.

Berbagai uraian di atas dapat dijadikan benang merah dalam mengungkap pemicu terjadinya *tax fraud*. Setiap institusi atau organisasi tetap ada celah untuk melakukan tindak *fraud*. Calon pelaku *tax fraud* akan mencari celah atau peluang agar mampu meloloskan niatnya. Cressey (1950) menyebutkan bahwa ketika terdapat motivasi, peluang guna melakukan *fraud* yang ada di depan mata akan dapat menjadi sebuah solusi bagi calon pelaku *fraud*. Pernyataan yang cukup fantastis dari seorang informan diatas adalah, dalam konteks *tax fraud* kasus Gayus atau *tax fraud* yang lain, konsep *fraud triangle* tidak akan mungkin berhasil ketika

tidak ada penawaran atau permintaan dari para wajib pajak. Ketika terdapat supply dari wajib pajak dan fiskus memilih untuk tidak mau menerima tawaran tersebut, maka *tax fraud* tidak akan terjadi.

Tax fraud banyak terjadi di suatu negara karena banyak wajib pajak dan perusahaan di Indonesia tidak patuh dengan aturan pajak. Mereka akan selalu mencari celah dan cenderung untuk mengecilkan pajak dengan berbagai cara. Pernyataan ini diperkuat oleh hasil penelitian Yamin dan Putranti (2009) bahwa terjadinya kolusi antara wajib pajak dengan fiskus dikarenakan empat faktor yaitu jumlah pajak yang harus dibayar (*tax required to pay*), besarnya hukuman atau denda (*size of penalty*), kemungkinan untuk tertangkap (*probability of detection*), dan besarnya biaya untuk menyuap (*cost of bribe*). Pendekatan *Economic deterrence model* seperti diungkap oleh Hasseldine and Li (1999) menyatakan bahwa seorang pembayar pajak rasional akan menghindari pajak selama hasil penggelapan pajak lebih besar dari biaya yang akan dikeluarkan apabila tertangkap dan dihukum.

BAB V

KESIMPULAN

5.1. Kesimpulan dan Implikasi Penelitian

5.1.1. Kesimpulan

Pemilihan kasus PT SAT terkait dengan rekening gendut Gayus Tambunan dalam putusan Mahkamah Agung menimbulkan polemik yang mendalam baik bagi internal Direktorat Jenderal Pajak maupun masyarakat umum. Berangkat dari fenomena tersebut, maka penelitian ini mengajukan dua pertanyaan penelitian dan bertujuan untuk menguak berbagai kejanggalan atas kasus PT SAT. Pertanyaan penelitian pertama adalah bagaimana penafsiran para informan mengenai kronologi kasus PT SAT yang ditangani oleh Gayus Tambunan dan kesesuaiannya dengan standart operasional Direktorat Jenderal Pajak. Selanjutnya, pertanyaan penelitian kedua adalah bagaimana penafsiran para informan mengenai pemicu terjadinya *tax fraud* kasus Gayus Tambunan.

Terdapat empat hal yang digali dalam menjawab pertanyaan penelitian yang pertama. Hal yang pertama digali adalah penunjukan Gayus untuk masuk dalam tim peneliti keberatan dan pembentukan tim percepatan dalam penanganan kasus PT SAT. Berdasarkan fakta yang didapat dari lapangan maka dapat disimpulkan bahwa penunjukan dan pembentukan tim percepatan tersebut merupakan kebijakan dari pimpinan di Direktorat Keberatan dan Banding saat itu. Adapun kondisi yang melatarbelakangi munculnya kebijakan tersebut adalah *overload* pekerjaan, terbatasnya sumber daya manusia (penelaah keberatan) untuk menangani masalah pekerjaan, banyaknya berkas yang akan jatuh tempo dan Gayus Tambunan lebih

paham dalam menangani kasus PT SAT. Kedua, pertemuan antara Gayus Tambunan baik dengan pemeriksa maupun dengan wajib pajak sudah sesuai dengan standart operasional yang ada. Ketiga, terdapat kontroversi dibalik putusan Mahkamah Agung terkait dengan PT SAT. Namun, dibalik kontroversi tersebut terdapat fakta terkait dengan modus *tax fraud* baru, yaitu restitusi pajak dengan cara mengabulkan permohonan kebaratan Wajib Pajak. Keempat, pihak-pihak yang ikut menandatangani laporan permohonan PT SAT bertanggungjawab penuh atas isi atau *content* laporan tersebut.

Pertanyaan penelitian kedua adalah bagaimana penafsiran para informan mengenai pemicu terjadinya *tax fraud* kasus Gayus Tambunan. Penafsiran dilakukan oleh berbagai pakar dari multidisiplin ilmu seperti pakar perpajakan dan pakar hukum. Informan menyebutkan bahwa terdapat empat hal yang menjadi pemicu terjadinya *tax fraud* yang dilakukan oleh Gayus Tambunan. Keempat pemicu tersebut dapat dijelaskan menggunakan teori yang ada dalam psikologi sosial. Pemicu pertama dapat dijelaskan menggunakan teori psikoanalisis. Teori tersebut mengungkapkan bahwa tindakan dan tingkah laku orang dewasa dapat dipahami dengan melihat pada perkembangan masa kanak-kanak, apapun pengalaman beserta trauma yang terjadi di awal kehidupan dapat membentuk karakter seseorang di masa dewasa. Pemicu kedua adalah proses interaksi sosial dalam suatu komunitas yang salah dan pertimbangan *cost* dibandingkan *benefit* oleh si pelaku. *Teori differential association* dan *rational choice theory* memegang peranan penting dalam menjelaskan faktor motivasional kedua ini. Faktor motivasional terakhir memenuhi konsep *fraud triangle*, bahwa kriminalitas terjadi karena adanya tekanan, kesempatan dan motivasi. Satu idiom menarik yang didapat di lapangan dalam konteks *tax fraud*

adalah, *it takes two to tango*. Sesuai dengan filosofi dansa tango, maka *tax fraud* tidak akan mungkin berhasil dilakukan tanpa adanya keselarasan dua pihak, *supply and demand*.

Penelitian ini menunjukkan bahwa keputusan Mahkamah Agung untuk mempidanakan kasus PT SAT yang menurut keterangan saksi ahli dan para informan adalah tidak mengandung unsur pidana perlu dipertanyakan. Para informan mengemukakan bahwa kasus ini kental dengan aspek politik, sehingga tidak mampu diungkap lebih jauh dan di luar lingkup penafsiran.

5.1.2. Implikasi penelitian

Secara teoritis, implikasi dari penelitian ini adalah memberikan gambaran, pandangan serta pemaparan mendalam atas kronologi kasus *tax fraud* PT SAT yang dilakukan oleh Gayus Tambunan dan pemicu terjadinya *tax fraud* yang terkait dengan teori psikoanalisis, GONE, pengendalian internal, *differential association* serta *fraud triangle*. Berbagai teori yang berasal dari lintas ilmu tersebut relevan dijadikan acuan dalam menganalisis pemicu terjadinya kecurangan dan mengurai kesesuaian kronologi kasus PT SAT dengan SOP penelaah keberatan Ditjen Pajak.

Dalam praktik, penelitian ini memiliki kontribusi bagi para pegawai pajak pada umumnya dan penelaah keberatan pada khususnya agar dapat menjaga amanah pekerjaan. Setiap keputusan atau kebijakan yang diambil seharusnya mempertimbangkan kesesuaian dengan aturan yang berlaku dan tujuan organisasi untuk menghimpun penerimaan negara yang maksimal. Keputusan atau kebijakan yang salah karena kurang cermat dan teliti akan menyebabkan kerugian baik bagi wajib pajak maupun negara. Bagi para aparat penegak hukum diharapkan dalam mengungkap, mempertimbangkan dan memutuskan suatu perkara agar lebih adil.

Aparat penegak hukum seharusnya berani dalam mengungkap kasus yang kental dengan politik dan tidak melakukan tebang pilih. Keputusan hakim yang kurang adil dalam konteks kasus PT SAT ini dapat menyebabkan penelaah keberatan lain takut dalam mengambil keputusan dan menolak semua permohonan keberatan wajib pajak yang sebenarnya dapat diterima.

Lebih lanjut, penelitian bidang akuntansi forensik ini memunculkan teori baru dalam ranah psikologi sosial seperti teori psikoanalisis, sehingga dapat membuka cakrawala baru dalam mengungkap pemicu fraud selain teori-teori yang telah ada seperti *fraud triangle* atau GONE. Penelitian ini mengungkapkan bahwa dimensi kejahatan dalam bentuk *white collar crime* sekalipun bermula dari aspek psikologi sosial yang terbentuk dari masa kecil dan didukung oleh lingkungan eksternal.

5.2. Keterbatasan Penelitian dan Saran

Penelitian ini mengandung beberapa keterbatasan, pertama, informan dalam penelitian terbatas hanya dari kalangan Direktorat Jenderal Pajak dan ahli hukum. Hal ini karena peneliti tidak mempunyai akses atau jaringan untuk melakukan wawancara ke kejaksaan atau melakukan konfrontasi dengan pihak yang terkait langsung dengan kasus ini, yaitu manajemen PT SAT. Kedua, mengingat terbatasnya waktu penelitian dan jarak yang jauh, maka wawancara yang dilakukan untuk salah seorang informan kunci tidak dapat dilakukan secara langsung melainkan melalui telfon, email dan *whats up*. Sehingga, peneliti tidak dapat menggali ekspresi langsung salah satu informan kunci tersebut. Ketiga, meskipun penelitian ini menggunakan validitas dan reliabilitas seperti *triangulation*, *member checking* dan *the audit trail* namun dalam interpretasi fakta dapat mengalami bias karena terdapat subjektifitas dari peneliti.

Peneliti memahami bahwa hasil penelitian ini kurang sempurna, untuk itu pada penelitian selanjutnya diharapkan dapat menambah informan kunci seperti hakim, jaksa dan manajemen yang pernah terlibat dalam proses peradilan kasus PT SAT sehingga hasil penelitian lebih obyektif. Selain itu, proses *depth interview* seharusnya tidak dilakukan dengan telfon, email atau sejenisnya melainkan dengan tatap muka langsung sehingga dapat menilai ekspresi tiap-tiap informan.

DAFTAR PUSTAKA

- Adebisi, J. F, et al, (2013), "Effect of Tax Avoidance and Tax Evasion on Personal Income Tax Administration in Nigeria", American Journal of Humanities and Social Sciences Vol. 1, No. 3.
- Albrecht, W. S., Williams, T. L., Wernz, G. W, (1995), *Fraud: Bringing Light to the Dark Side of Business*, Burr Ridge, IL: Irwin.
- Albrecht, W., Howe, K. & Romney, M, (1984), *Deterring fraud: The internal auditor's perspective*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Alingham, M G and Sandmo, (1972), "Income tax evasion: a theoretical analysis", Journal of Public Economics, Vol. 1.
- Amir, Hidayat, (2014), Potensi Pajak dan Kinerja Pemungutannya, Publikasi kemenkeu.go.id, Jakarta
- Anwar, Fadhliah, (2013), *The Childhold Trauma Of Prince Albert As Seen In David Seidler's The King Speech*, Graduation Paper, UIN SunanKalijaga Yogyakarta
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), (2012), *Report to the nation on occupational fraud & abuse*, <http://www.acfe.com/rtn/rtn-2012.pdf>, diakses 1 Januari 2015.
- Badan Pemeriksa Keuangan Pemerintah (BPKP), (2002), Upaya Pencegahan dan Penanggulangan Korupsi Pada Pengelolaan APBN/APBD, Tim Pengkajian SPKN
- Badan Pemeriksa Keuangan Pemerintah (BPKP), (2008), *Fraud Auditing*, Diklat Perjenjangan Auditor Ketua Tim, Edisi Kelima.
- Beaulieu, (1899), *Traité de la Science des Finances*, Paris: Guillaumin et cie
- Bologna, G Jack and Robert J. Lindquist and Joseph T. Wells (1993), *The Accountant's Handbook of Fraud and Commercial Crime*, John Willey and Sons
- Burnama, Indrajaya, (2014), Kecurangan Laporan Keuangan dan Pertanggungjawaban Pidana Kasus Pengelakan Pajak Asian AgriGRoup Studi Hermeneutika, Tesis, Undip
- Chariri, A, (2009), "Landasan Filsafat dan Metode Penelitian Kualitatif", Paper disajikan pada Workshop Metodologi.
- Chariri, A., (2014), "Analisis Data Fenomenologi", Universitas Diponegoro.
- Chariri, A., (2009), Penelitian Kuantitatif dan Kualitatif, Laboratorium Pengembangan Akuntansi (LPA), Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang, 31 Juli – 1 Agustus, Pustaka Pelajar.
- CNN, (2013), *Prisoners Rake In Millions From Tax Fraud, Sourced Treasury Inspector General For Tax Administration Based On IRS Criminal Investigation Data*
- Cressey Donald R, (1953), *Others people money, A study in the social psychology of Embezzlement*, Montclair: Patterson Smith.
- Cressey Donald R, (1954), "Differential Association Theory and Compulsive Crime, Journal of Criminal Law and Criminology, Vol. 45.

- Creswell, J. W. & Miller, D.L. 2000. *Determining validity in quantitative approaches*. Thousand Oaks, CA: Sage
- Direktori Mahkamah Agung Republik Indonesia, (2011), Putusan No. 1198 K/Pid.Sus/2011 Atas Perkara Terdakwa Gayus Halomoan Partahanan Tambunan.
- Direktorat Jenderal Pajak, (2013), www.pajak.go.id
- Dorminey, J., Fleming, A., Kranacher, M., & Riley, R, (2010), *Beyond the fraud triangle*, The CPA Journal.
- Donegan, J.J. and Ganon, M.W. (2008), “Strain, differential association, and coercion: insights from the criminology literature on causes of accountant’s misconduct”, *Accounting and the Public Interest*, Vol. 8 No. 1, pp. 1-20.
- Elster J., (1989), *Nuts and Bolts for the Social Sciences*, Cambridge University Press, Cambridge, hal. 22 dikutip dalam Ward, Hugh, *ibid*.
- Firmansyah, Dandy, (2012), Akuntansi Forensik (Studi Kasus Pelepasan Aset Negara), Skripsi. Universitas Indonesia
- Frey, B. and Torgler, B, (2007), *“Tax morale and conditional cooperation”*, Journal of Comparative Economics, Vol. 35.
- Hasseldine John, dan Zhuhing li, 1999, *More Tax Evasion Research Required in New Millenium, Law & Social Change, Netherlands: Academic Publisher*.
- Hsieh, D.M. (2004), *“False excuses: honesty, wrongdoing, and moral growth”*, *The Journal of Value Inquiry*, Vol. 38 No. 2.
- Hindriks, J., Keen, M. and Muthoo, A., (1999), *“Corruption, extortion and evasion”*, Journal of Public Economics, Vol. 74, pp. 395-430.
- Kapardis, Krambia Maria dan Anastasios Zopiatis (2010), *Investigating Incidents of Fraud in Small Economies: The Case for Cyprus*, Emerald, Journal of Financial Crime Vol.17 No.2,
- Keen, Michael dan Stephen Smith, (2006), *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can We Done? National Tax Journal*.
- Kennedy, Kristin A., (2012), *“An Analysis of Fraud: Causes, Prevention, and Notable Cases”*, Honors Theses, University of New Hampshire.
- Kompas, (2011), Mafia Pajak, Polri Serahkan Barang Bukti Kasus Gayus, diakses 14 April 2015
- Mackevicius, J., (2013), *“Transformational Research Of The Fraud Triangleleissn”*, Ekonomika 2013 Vol. 92(4).
- Miles, M. B., & Huberman, A. M. (1994). *Qualitative data analysis: An expanded sourcebook* (2nd ed.). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Moohr, Geraldine Szott, (2009), *“Introduction: Tax Evasion As White Collar Fraud”*, The University of Houston Law Center.
- Octavia, D.S., et al., (2005), *“General Consideration On Legal Tax Evasion Vs Tax fraud, Economica, Danubis University Rumania*.
- Palmer, Richard E. (2005), *“Hermeneutika: Teori Baru mengenai Interpretasi”*, Yogyakarta, Pustaka Pelajar.
- Patton, M. Q. (2002). *Qualitative research and evaluation methods* (3rd ed.). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008, “ Sistem Pengendalian Intern Pemerintah”.

- Prabowo, H. Y., (2014), *“To be corrupt or not to be corrupt Understanding the behavioral side of corruption in Indonesia”*, Emerald, Journal of Money Laundering Control, Vol. 17.
- Rahardjo, Mudjia, 2007, *Hermeneutika Gadamerian: Kuasa Bahasa dalam Wacana Politik Gus Dur*, Malang: Universitas Islam Negeri - Malang Press.
- Ritsatos, Titos, (2014), *“Tax evasion and compliance; from the neo classical paradigm to behavioural economics”*, Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. 10 No. 2.
- Rohman, Saifur, 2013, *Hermeneutik: Panduan Kearah Desain dan Penelitian*. Yogyakarta: Graha Ilmu
- Rosenblatt, V. (2012), *“Hierarchies, power inequalities, and organizational corruption”*, *Journal of Business Ethics*, Vol. 111 No. 2
- Ruankaew, Thanasak, (2013), *“The Fraud Factors”*, International Journal of Management and Administrative Sciences (IJMAS), Vol 2 No. 2
- Santoso, Topo dan Zulfa., (2014), *“Kriminologi”*, Jakarta, Penerbit PT RajaGrafindo Persada.
- Siahaan, R., R., P., (2012), *“Kajian Penyebab Permohonan Banding Wajib Pajak Dimenangkan Di Pengadilan Pajak Dan Upaya-upaya Ditjen Pajak Untuk Meminimalisirnya”*, Tesis, Universitas Indonesia.
- Storm, ansia, (2013), *“Establishing The Link Between Money Laundering And Tax Evasion”*, International Business & Economics Research Journal – November 2013 Volume 12, No. 11.
- Suaedi, (2012), *“Implementasi Anggaran Waktu Audit Dalam Pemenuhan Kualitas Audit (Studi Empiris Pada Audit Program Nasional Pemberdayaan Masyarakat Mandiri Pedesaan Provinsi Jawa Tengah)”*, Tesis Program Magister Akutansi, Universitas Diponegoro.
- Sukardji, Untung, (2003), *Pajak Pertambahan Nilai Edisi Revisi 2003*, Jakarta : PT Raja Grafindo Persada.
- Sukri , et al., (2007), *“Menyelesaikan Sengketa Melalui Pengadilan Pajak”*, Jakarta, Elex Media Komputindo.
- Sumaryono, E, 1999, *“Hermeneutika: Sebuah Metode Filsafat”*, Yogyakarta: Yayasan Kanisius.
- Teriokhin, Serhyi, (2000), *Economic Reform in Ukraine, Tax Policy, Eastern European Economics*, Vol. 38, No. 1.
- Tsakumis, G.T., Curatola, A.P. and Porcano, T.M., (2007), *“The relation between national cultural dimensions and tax evasion”*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 16.
- Tuanakotta, Theodorus M., (2012), *“Akutansi Forensik & Audit Investigatif” (edisi 2)*, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Wintrobe, R. and Gerxhani, K., (2004), *“Tax evasion and trust: a comparative analysis”*, Proceedings of the Annual Meeting of the European Public Choice Society.
- www.acfe.com. (diakses 11 januari 2015), Fraud tree.
- Redaksi Kontan mingguan nomor 23-XVI, 2012, Dampak Kasus gayus Pegawai Pajak tak Kerasan, <http://www.ortax.org>, diakses 13 Januari 2015.
- Yamin dan Putranti, (2009), *Model Penyelewengan Pajak Menggunakan Faktor Pajak Fiktif*, ISSN 0854-3844, Vol 16 Nomor 1

- Yin, R.K., (1989), “ *Case study research: Design and methods* (rev.edz)”, Newbury Park, California: Sage Publications.
- Yuwono, Ismantoro Dwi, (2010), *Kisah Para Markus (Makelar Kasus)*, Penerbit Medpress, Yogyakarta
- Mata Najwa, *Penjara Istimewa Gayus Tambunan, Hartono Tjahjadjaja diakses melalui Youtube*, (12 januari 2014)
- Ziegenfuss, Douglas E., (1996),” *State and local government fraud survey for 1995*”, *Managerial Auditing Journal MCB*, University Press [ISSN 0268-6902].

Lampiran I

Daftar Riwayat Hidup Informan I

DAFTAR RIWAYAT HIDUP

DATA PERSONAL

Nama : Nyoman Serikat Putra Jaya

Tempat, Tanggal Lahir : Buleleng Singaraja, 12 Desember 1948

Status Perkawinan : Menikah

Prof. Nyoman Serikat Putra Jaya merupakan Guru Besar Hukum Pidana, Pembina Utama, Golongan IVE pada Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang

RIWAYAT PENDIDIKAN

No	NAMA SEKOLAH	TEMPAT	TAHUN
1	SR, SLTP, SLTA	Singaraja	-
2	Universitas Diponegoro, Sarjana Hukum	Semarang	1971-1975
3	Universitas Indonesia-Universitas Diponegoro, Magister Hukum	Jakarta & Semarang	1988-1990
4	Universitas Indonesia-Doktor Ilmu Hukum	Jakarta	2000-2002

PELATIHAN, WORKSHOP, DAN SEMINAR

Pemakalah pada berbagai seminar, lokakarya, diskusi panel baik nasional maupun lokal.

PENGALAMAN KERJA

1. Staf Pengajar Tetap di Fakultas Hukum Universitas Diponegoro
2. Tenaga Pengajar Luar Biasa Program Pascasarjana Ilmu Hukum Universitas Jenderal Soedirman
3. Tenaga Pengajar Luar Biasa Program Pascasarjana Ilmu Hukum Universitas Sebelas Maret
4. Tenaga Pengajar Luar Biasa Program Pascasarjana Ilmu Hukum Universitas Tujuh Belas Agustus
5. Tenaga Pengajar Luar Biasa Program Pascasarjana Ilmu Hukum Universitas Muria Kudus
6. Promotor dan Penguji Program Doktor Universitas Diponegoro
7. Promotor dan Penguji Program Doktor Universitas Padjajaran
8. Promotor dan Penguji Program Doktor Universitas Air Langga
9. Promotor dan Penguji Program Doktor Universitas Sebelas Maret
10. Promotor dan Penguji Program Doktor Universitas Gadjah Mada
11. Promotor dan Penguji Program Doktor Universitas Islam Indonesia
12. Ketua Badan Konsultasi Hukum Fakultas Hukum Universitas Diponegoro
13. Ketua Bagian Hukum Pidana Fakultas Hukum Universitas Diponegoro
14. Anggota Tim Reformasi Hukum Departemen Kehakiman Republik Indonesia
15. Anggota Tim Terpadu RUU-KUHP tahun 2004-2005

16. Ketua Tim Naskah Akademik RUU_KUHP Nasional BPHN Departemen Kehakiman Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia Tahun 2009-2010
17. Saksi Ahli di bidang hukum pidana

BUKU-BUKU YANG SUDAH DITERBITKAN

1. Kapita Selekta Hukum Pidana Tahun 2005
2. Pemberlakuan Hukum Pidana secara Retroaktif sebagai Penyeimbang Asas Legalitas dan Asas Keadilan (Pidato Pengukuhan Guru Besar) Tahun 2004
3. Tindak Pidana Korupsi Kolusi dan Nepotisme di Indonesia Tahun 2005
4. Relevansi Hukum Pidana Adat dalam Pembaharuan Hukum Nasional Tahun 2005
5. Beberapa Pemikiran ke Arah Pengembangan Hukum Pidana Tahun 2008
6. Hukum dan Hukum Pidana di Bidang Ekonomi Tahun 2012

Lampiran II

Daftar Riwayat Hidup Informan II

DATA PERSONAL

1. Nama : Bapak Yosef (Bukan nama sebenarnya)
2. Tempat, Tanggal Lahir : -
3. Status Perkawinan : Menikah

LATAR BELAKANG

Bapak Yosef merupakan saksi hidup kasus Gayus dan menjabat sebagai salah satu Kepala Seksi Penelaah Keberatan di Kantor Wilayah Ditjen Pajak. Gayus memberikan kesan luar biasa dalam perjalanan hidupnya, kesan tragis yang menumbangkan impian masa depan orang-orang disekitarnya. Beliau mengenal Gayus pada tahun 2007 dan berada di satu direktorat keberatan dan banding. Sebagai sosok yang dekat dengan Gayus, beliau cukup takjub dengan peristiwa yang terjadi. Gayus, yang selama ini beliau kenal sebagai sosok yang sangat sederhana, alim dan jauh dari gaya hedonisme masyarakat Ibukota merupakan pelaku kejahatan yang sangat fantastis. Saat kasus Gayus mencuat, Bapak Yosef pun menjadi terkenal bak artis dadakan. Kecuali Tuhan, Maha yang mengetahui segala kebenaran, semua mata menghujat dirinya yang berulang kali hadir ke meja hijau. Negara menjatuhkan sanksi berat baginya, pasalnya beliau hanya mendapat gaji sebesar 5% setahun, tidak boleh mengikuti diklat serta penundaan pangkat dan jabatan. Tragis memang, namun beliau lebih beruntung karena tidak masuk di kursi pesakitan seperti korban-korban lain.

Lampiran III

Daftar Riwayat Hidup Informan III

DATA PERSONAL

1. Nama : Bapak Agung (Bukan nama sebenarnya)
2. Tempat, Tanggal Lahir : -
3. Status Perkawinan : Single

LATAR BELAKANG

Bapak Agung merupakan saksi hidup kasus Gayus dan menjabat sebagai salah satu Kepala Seksi Penelaah Keberatan di Kantor Wilayah Ditjen Pajak. Beliau merupakan satu dari 10 atasan yang terseret ke meja hijau. Pada tahun 2010 Ditjen Pajak sempat me-non aktifkan jabatannya guna memudahkan proses pemeriksaan yang dilaksanakan oleh Direktorat Kepatuhan Internal Transformasi Sumber Daya Aparatur (KITSDA) Pajak terkait dengan kasus ini. Setelah proses pengadilan yang begitu panjang, alhamdulillah beliau terbebas dari tuntutan hukum karena tidak bersalah dan terbukti tidak terlibat. Setelah peristiwa tersebut, Bapak Agung kerap menjadi pembicara dalam menjelaskan kronologi dan fakta yang terjadi di lapangan. Sosok yang multitalent baik di bidang seni maupun *communication skill* ini konsisten memberikan yang terbaik bagi institusinya. Selain *multitalent*, beliau juga seorang yang *humble* dan tangguh dalam menghadapi tantangan hidup. Alhasil, setelah sanksi penundaan jabatan yang diterima oleh beliau dan ke-9 temannya, Bapak Agung diberikan amanah untuk memiliki jabatan yang lebih tinggi dari sebelumnya.

Lampiran IV

Daftar Riwayat Hidup Informan IV

DATA PERSONAL

1. Nama : Bapak Rafli (Bukan nama sebenarnya)
2. Tempat, Tanggal Lahir : -
3. Status Perkawinan : Menikah

LATAR BELAKANG

Bapak Rafli merupakan Penelaah Keberatan senior di Ditjen Pajak. Pada saat kasus gayus terjadi, beliau telah menduduki jabatan tersebut. Beliau mengungkapkan bahwa untuk menjadi Penelaah Keberatan di zaman itu membutuhkan proses seleksi yang sangat panjang dan ketat. Sebagai seorang Penelaah Keberatan, beliau dikenal sebagai seorang yang sangat tegas dan menguasai aturan perpajakan. Penempatan awal untuk jabatan tersebut, malang tak dapat dihindarkan Bapak Rafli ditempatkan di bagian paling timur negeri ini, Papua. Background pendidikan dan penguasaan satu bidang khusus, mengantarkannya untuk menjadi narasumber berbagai acara di berbagai belahan bumi Indonesia. Alhasil, dengan berbagai prestasi tersebut dapat membawanya untuk pulang ke Jawa dan ditempatkan di suatu KPP di Jawa Tengah.

Lampiran V

Resume Wawancara Terhadap Para Informan

1. Lokasi dan Waktu Wawancara

Peneliti melakukan wawancara secara mendalam terhadap para informan di lokasi dan waktu yang berbeda. Berikut ini adalah lokasi dan waktu wawancara terhadap para informan:

a) Informan 1

Di Ruang Tunggu Dosen Fakultas Hukum Universitas Diponegoro (Jl. Prof. H. Soedarto, S.H. Tembalang - Semarang) pada tanggal 11 Maret 2015 pukul 9.00-10.00 WIB, di Ruang Dosen pada tanggal 16 Maret 2015 pukul 10.00-11.30 WIB

b) Informan 2

Di ruang kerja Bidang Keberatan dan Banding Kantor Wilayah DJP XXX pada tanggal 19 Maret 2015 pukul 13.00-14.30 WIB.

c) Informan 3

Sambungan telepon pada tanggal 30 Maret 2015 pukul 07.30-08.30 WIB

d) Informan 4

Di rumah pribadi penelaah keberatan pada tanggal 28 Maret 2015 pukul 10.00-12.00 WIB

2. Resume wawancara

Peneliti melakukan wawancara secara mendalam terhadap para Informan sesuai dengan pertanyaan-pertanyaan penelitian. Peneliti telah melakukan member checking atas resume hasil wawancara terhadap para Informan maupun dosen pembimbing.

Resume Wawancara Informan I

Bagaimana pendapat Prof Nyoman terkait kasus Gayus yang tertera dalam putusan Mahkamah Agung No. 1198 K/Pid. Sus/2011?

Sebagai pegawai pajak, Gayus sebagai PNS sebagai pejabat pajak seharusnya dia tidak melakukan perbuatan yang aneh-aneh, melakukan misalnya pemotongan Wajib Pajak(WP). Bayar pajak seharusnya 100 juta misalnya, dia tidak boleh hanya nyuruh bayar sekian juta. Konsekuensinya, dia bisa kena tindak pidana korupsi mengacu pada UU no 31 tahun 1999 pasal 14. Perbuatan yang diancam dengan pidana dalam Undang-undang lain sepanjang ketentuannya menyatakan

perbuatan itu tindak pidana korupsi. You liat di pasal 36 A UU tentang ketentuan umum perpajakan (KUP) bahwa pegawai pajak pejabat pajak yang dengan maksud menguntungkan diri sendiri dst diancam dg pidana dlm pasal 12 UU no 31.

Gayus masuk dalam target operasi pada tahun 2009 karena kasus Rekening Gendut, namun mengapa kasus tersebut tidak dijadikan primair pertama? Seakan-akan yang paling dominan adalah kasus PT SAT yang nilai nominalnya lebih kecil dari rekening gendut Gayus? Apa yang dimaksud dengan primair pertama?

Primair itu ancaman pidananya, primair itu dilihat dari pasal ancaman pidana yang paling tinggi pada umumnya, bukan dilihat dari perbuatannya. Primair kasus ini adalah pasal 3 jo Pasal 18 Undang- Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi jo Undang-Undang Nomor: 20 Tahun 2001 tentang Perubahan Undang- Undang Nomor : 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi jo Pasal 55 ayat (1)ke-1 KUHP. Pasal 3 itu menyalahgunakan kewenangan, dengan maksud menguntungkan diri sendiri atau orang lain atau suatu korporasi, menyalahgunakan kewenangan, kesempatan atau sarana yg ada padanya karena jabatan atau kedudukan. Dia menyalahgunakan kewenangan, kesempatan sebagai pegawai pajak pemungut pajak itu lho.. Dia kan mempunyai kewenangan untuk melobi pajak-pajak. Dia salahgunakan kewenangannya. Jadi primair adalah pasal yg didakwa bukan atas perbuatannya. Itu dia kedua itu primair, ini kedua lagi. Di sini ga ada primairnya dakwaan kesatu ga aada primairnya seolah-olah hanya pasal 2 ga pasal 3 seolah-olah hanya memperkaya diri sendiri, Pasal 13 UU 1 PNS yg menerima janji atau hadiah ancaman pidananya paling lama 3 tahun, yang ketiga, subsidairnya ga ada di sini. Dakwaan ini ga lengkap, ini dia menggunakan pasal 6 ayat 1 huruf A memberikan hakim atau jaksa atau advokat pasal 6 ayat 1 huruf A terkait dengan memberikan sesuatu kepada hakim.

Bagaimana pendapat Prof Nyoman atas dakwaan ini? Apakah hukumannya sesuai karena banyak pejabat di belakang kasus Gayus?

Dia didakwa atas Konsensus realis artinya dia dianggap melakukan beberapa tindak pidana, maka boleh dijatuhi tindak pidana penjara misalnya maksimum 20

tahun atau seumur hidup. Seumur hidup boleh dijatuhkan karena dia didakwa juga melanggar pasal 3, pasal 3 ancamannya minimum 1 tahun, maksimum 20 tahun atau seumur hidup. Hakim boleh menjatuhkan seumur hidup namun hakim tidak melakukan itu.

Kasus PT SAT ini hanya masalah perbedaan pendapat untuk menerima atau menolak keberatan, yang sifatnya hanya masalah administratif saja. Bagaimana pendapat prof Nyoman terkait hal ini?

Dia ada melakukan mendapat hadiah dari situ, jadi bukan hanya kesalahan administratif saja.

Berdasarkan putusan MA No. 1198 K/Pid. Sus/2011 seakan-akan Gayus lah yang membuat laporan hasil pemeriksaan No: LAP-656/PJ.071/2007 dan pihak lain hanya menandatangani. Bagaimana pendapat Bapak mengenai hal ini? apakah pihak lain dapat terseret ke ranah pidana?

Bisa saja, kalau dia dianggap menyetujui, memberikan persetujuan terhadap laporan itu dan dia juga mendapat keuntungan dari situ. Karena ada keterangan turut serta, Pasal 55 secara bersama-sama karena melakukan sendiri atau menyuruh orang lain atau dan turut serta atau menganjurkan, makanya harus hati-hati dalam memberikan tanda tangan karena dianggap memberikan persetujuan.

Bagaimana pendapat anda mengenai penuntutan secara hukum bagi pejabat negara yang mengambil keputusan dalam pelaksanaan tugasnya. Bukankah menolak dan menerima keberatan WP adalah salah satu tugas penelaah keberatan?

Tugas dari dia, namun menolak dan menerima itu sepanjang itu betul-betul murni kebijakan ya itu tidak masalah, namun jika dia mendapat keuntungan dan menguntungkan orang lain dan merugikan orang lain/negara/pihak pajak. Yang penting kebijakannya itu tidak merugikan orang lain atau tidak merugikan negara kalau dalam hal keputusan pajak.

Bagaimana pendapat anda mengenai Kasus SAT dianggap kurang material, padahal ada perus seperti bakri knp hanya PT SAT?

Ya mungkin sementara itu dulu, artinya mana yang begitu terang itu yang disidik dahulu. Saya tidak mau memberikan komentar untuk yang lain. itu ranah lain.

Bagaimana pendapat anda mengenai pemicu utama terjadinya kasus Gayus ini?

Menurut teori GONE, disamping kesempatan dan kebutuhan yang utama dan juga pengungkapan oleh kalangan pajak sendiri itu seolah-olah tertutup, harusnya dari DJP sendiri harus terbuka. Bagaimana pemeriksa internal agar bersikap obyektif dan transparan, jangan sampai ada sikap seolah-olah melindungi korpsnya. Farud triangle dan kebutuhan menjadi faktor pemicu utama,, jika itu tidak bisa di rem maka akan jadi manusia serakah. Bagaimana pelajaran budi pekerti harus diajarkan sejak kecil. Bagaimana manusia menghilangkan tiga sifat manusia seperti tamak, loba, rakus. Tiga sifat ini harus dikurangi. Selain itu faktor Lingkungan juga iya. Orang melakukan perbuatan curang karena faktor lingkungan.

Resume Wawancara Informan II

Berapa lama anda mengenal Gayus dan bagaimana sebenarnya kasus PT SAT ini bermula?

Kenal Gayus Tambunan (GT) tahun 2007, 1 direktorat, keseharian biasa, kita sering bareng karena rumah searah. Gayus tidak menggunakan barang-barang branded, tidak menggunakan mobil mewah, hanya menggunakan avanza. Setelah beberapa tahun mobilnya ganti Jazz, setelah ditanya ini mobil yang ngasi siapa? GT jawab: orang tua Bos.. Saya mengenal GT kesehariannya tidak lebih menonjol, tidak ada yang menyangka, setelah kejadian baru kita tahu. Rumahnya di apartemen pemberian mertuanya.. mertuanya pejabat di Bapedal. Ada 2 atasan gayus yg terbukti bukan kasus PT SAT namun yg paling booming adalah kasus SAT. Di mandiri ditemukan 10 batang emas dan ada satu berkas WP, nilainya 10

Milyar. Kasus SAT sbenarnya sudah disidangkan di PN, GT dihukum percobaan selama 6 bulan. Sebenarnya kasus ini sudah selesai, kasus ini besar karena kasus ini disidik oleh Bareskrim. Nah.. GT membagi-bagi uang sebesar 25 M, dibagi 4 diantaranya ¼ untuk Haposan, (pengacaranya), ¼ untuk Bareskrim, ¼ untuk Gt, ¼ untuk pihak pengadilan dan kejaksaan..Nah uangnya bareskrim ini ditahan oleh Haposan, akhirnya GT melaporkan Haposan. Sebenarnya kesempatan yg dia dapatkan,, dia mengenal orang yang dipandang di negara ini, dia memberikan harley kepada GT..dia orang dekat dengan ketua parpol terbesar di negara ini. kasus ini kental politik.

Bagaimana pendapat anda mengenai Standart operasional prosedur DJP sebelum dan sesudah reformasi birokrasi, apakah terdapat perbedaan?

Jelas berbeda SOP zaman dulu dengan sekarang. Sekarang sudah ada ujung tombak Account Representatif, kalau zaman dulu tidak ada.

Bagaimana pendapat Bapak mengenai kronologi kasus PT SAT yg ditangani oleh Gayus dan pembentukan tim percepatan Penyelesaian Keberatan dengan Nota Dinasnya No.: ND-207 tanggal 16-03-2007 dan ND-481 tanggal 22-05-2007 yang menurut eksepsi dalam blog pribadi Bapak akibat dari pembentukan Tim tersebut, maka terdapat 2 (dua) macam alur atau proses Penyelesaian Berkas Keberatan di Direktorat Keberatan dan Banding yaitu proses biasa dan tidak biasa, apakah sudah sesuai dengan standart operasional prosedur yang ada?

Jadi, atas kasus PT SAT ini ada empat berkas, empat berkas itu kalo tidak salah itu yang satunya keberatan yangg tiga adalah pengurangan. Nah Penelaah Keberatan (Senior) KPP Direktorat Jenderal Pajak Penelaah Keberatan (Senior) KPP Direktorat Jenderal Pajak Penelaah Keberatan (Senior) KPP Direktorat Jenderal Pajak di dalam penyelesaian kasus ini direktur menunjuk Eselon tiga, kepala Sub Direktorat, Kepala Seksi, satu Penelaah Keberatan dan dibantu satu Pelaksana. Pada dasarnya GT ini sudah memenuhi untuk melaksanakan tugas ini. Nah berkaitan dengan pekerjaan yang waktu itu berkas adminstrasi di Kantor Pusat banyak, akhirnya empat berkas ini, dua berkas dikerjakan oleh Humala langsung

yang dua berkas lain dikerjakan oleh GT. Seperti kami di pajak ini biasa, Pemeriksa itu namanya ada tapi istilahnya dia fokus atas berkas yang dibankannya. Atas kasus PT SAT ini, yang berpotensi pidana adalah yang dikerjakan oleh GT, karena yang dikerjakan oleh Humala itu dia memang menolak dan Si GT menerima. Nah persoalan selanjutnya, memang tidak ada campur tangan dari Humala atas menghubungi Wajib Pajak (WP) yang bersangkutan. Kembali ke pertanyaan kenapa GT masuk bisa memeriksa ya itu tadi karena pekerjaan yang banyak. Atas kasus PT SAT ini sudah dibuktikan dan memang tidak ada sepengetahuan atau ijin dari atasan. Berkaitan dengan load pekerjaan, terlalu banyak, karena kan kita keberatan itu mempunyai jangka waktunya, keberatan sendiri jangka waktunya harus diselesaikan selama 12 bulan. Pasal 36 tadi yang pengurangan yang 3 berkas itu dalam 6 bulan. Kita terikat jangka waktunya. Jadi percepatan berkaitan dengan kebijakan dari direktur dikarenakan berkas banyak yang numpuk sementara punya jatuh tempo. Apabila keberatan lewat dari 12 bulan maka fiskus akan dikenakan sanksi administratif sampai dengan pemberhentian dengan tidak hormat. Waktu itu ada pembagian berkas di masing-masing wilayah.. itu banyak sekali itulah yang mengakibatkan ada tim percepatan.

Bagaimana pendapat Bapak mengenai pertemuan antara Aprianto (pemeriksa kanwil Jatim) dengan tim Gayus dkk? Apakah sudah sesuai dengan prosedur yang berlaku?

Penelaah keberatan boleh memanggil pemeriksa & WP untuk membuat terang apa yang dimintakan oleh WP, hal tersebut diatur dalam ketentuan. Pertemuan sudah sesuai dikirim dengan surat resmi ke Sidoarjo, untuk memanggil pemeriksa datang untuk menerangkan apa yang mereka tuangkan dalam namanya kertas kerja pemeriksa (KKP).

Siapa saja yang menghadiri pertemuan PT SAT untuk permintaan data tambahan dan apakah proses pemanggilan sudah sesuai dengan prosedur yang ada?

Seharusnya yang menghadiri pertemuan dengan pemeriksa PT SAT tadi adalah tim yang diberikan yang ditugasi untuk memeriksa permohonan WP. Gayus kan termasuk tim, jadi tim yang bertugas untuk menyelesaikan permohonan WP. Tapi masalah di lapangan saya tidak mengetahui siapa saja yang hadir. Dari hasil pemeriksaan oleh intern kita sendiri, proses sudah sesuai.

Berdasarkan putusan MA No. 1198 K/Pid. Sus/2011 seakan-akan Gayus lah yang membuat laporan hasil pemeriksaan No: LAP-656/PJ.071/2007 dan pihak lain hanya menandatangani. Bagaimana pendapat Bapak mengenai hal ini dan apakah hal tersebut sudah sesuai dengan prosedur?

GT di sini bertugas untuk menyampaikan uraian penelitian atas permohonan WP, disitu dia memuat hasil pemeriksaan, baik itu pemeriksaan atas data yang diberikan WP maupun dari hasil BAP pemeriksa yang menangani PT SAT sama WP. Nah persoalannya ternyata petugas yang lain tidak memeriksa, itu sudah dilakukan hukuman oleh instansi kita sendiri, intern namanya KITSDA. Seharusnya, prosedurnya semua tim memeriksa, dengan artian apabila dia sudah menandatangani laporan tersebut, dia sudah mengerti apa yang ada di dalamnya. Tapi intinya seharusnya dia tanda tangan dia harus mengetahui isinya, persoalan ternyata di belakangnya ada indikasi KKN, itu sudah dilakukan pemeriksaan oleh instansi berwenang misal polisi.

Bagaimanakah pendapat Bapak mengenai isi dari keputusan untuk menerima permohonan keberatan PT SAT? Apakah sudah sesuai dengan ketentuan perpajakan, mengingat hal tersebut bertentangan dengan pertimbangan tim pemeriksa kanwil Jatim?

Atas pemeriksaan PT SAT, tim independen Kantor Pusat (Kanpus) memeriksa hasil keberatan, di hasil keberatan memang ditemukan memang ada data yang miss diperiksa oleh pemeriksa dari Kanwil kemudian timbulah kasus PT SAT, begitu dia melakukan permohonan keberatan di Kanpus data tersebut diperoleh, atas data itulah menerima permohonan WP. Menurut tim independen keberatan ini layak untuk diterima, ada data waktu itu tidak sempat diberikan dengan alasan data masih dipinjam di pihak ketiga..Hal ini rumit, tapi sebenarnya kasus PT SAT ini tidak layak untuk diungkap, karena si GT ditangkap karena uang milyaran sementara nilai pajak SAT hanya 570juta, ini yang perlu menjadi pertanyaan. Apakah orang yang punya uang milyaran dihukum dengan yang nilainya hanya 570jt.

Gayus masuk dalam target operasi pada tahun 2009 karena kasus Rekening Gendut, namun mengapa kasus tersebut tidak dijadikan primair pertama? Seakan-akan yang paling dominan

adalah kasus PT SAT yang nilai nominalnya lebih kecil dari rekening gendut Gayus?

Cluena “Jauh sebelum kasus GT, Dirjen Pajak merilis 10 penunggak pajak terbesar.. Nah itulah yg diduga kasus PT SAT ini sebagai kasus politik.

Bagaimana pendapat Bapak mengenai gaji serta fasilitas di DJP sebelum dan awal reformasi birokrasi? Apakah sudah dirasa dapat memberi kepuasan bagi pegawai?

Sebelum reformasi gaji kecil sekali, ga puas..Setelah reformasi 2002-2007 puas dengan gaji+fasilitas.

Bagaimanakah pendapat Bapak mengenai kondisi lingkungan kerja di DJP? Apakah lingkungan kerja sebelum dan awal reformasi mendukung untuk berlomba-lomba dalam hal kemewahan?

Lebih mewah zaman dulu, kalau zaman sekarang biasa

Bagaimana pendapat Bapak mengenai pengendalian internal di DJP? Apakah pengendalian internal di DJP dapat meminimalisir terjadinya fraud serta mengapa fenomena Gayus dapat terjadi?

Reward tidak ada yang menonjol, punishment zaman dulu longgar namun sekarang ketat banget

Menurut teori psikoanalisis, tindakan dan tingkah laku orang dewasa dapat dipahami dengan melihat pada perkembangan masa kanak-kanak mereka, kejahatan terjadi karena terdapat konflik psikologis serta pelaku tidak dapat menahan nafsunya. Bagaimana pendapat Bapak mengenai hubungan teori ini dengan karakter Gayus?

Tepat, sewaktu kecil GT ga punya. GT masa kecilnya kekurangan,, GT sangat pelit karena tidak memperhatikan orang tuanya. Selama ini GT bilang ortunya pengusaha

“orang tua saya punya bengkel mobil bos, bukan bengkel resmi namun bengkel yang menangani mobil BMW dan mercy”.

Mungkin karena keinginan GT merasa kurang dengan apa yang ada, dari kecil orang kurang berada dan tidak ingin itu terjadi dengan anaknya.. Gayus orang yang pintar karena dibuktikan dengan masuk beasiswa D4. Saya orang pertama yang memarahi dia..

”Uang kamu kok banyak sekali uda 20Milyar, uang segitu kok masih kerja di pajak.. goblok banget ya”.

Kondisi DJP sebelum reformasi kotor.. orang-orang jamak melakukan KKN maka KKN dianggap biasa. Bagaimana pendapat anda mengenai pernyataan tersebut?

Dibuktikan kasus SAT tsbt atasan dan temannya sebenarnya tdk salah. Pak Bambang bkn SAT tpi mslh lain.

Bagaimana kondisi kerja di DJP sebelum reformasi? “Semua perilaku kriminal dapat dipelajari dalam sebuah proses interaksi sosial, tingkah laku kriminal terjadi di dalam kelompok-kelompok yang intim/dekat, kejahatan dipelajari dengan partisipasi bersama orang lain baik dalam komunikasi verbal maupun non-verbal.” Apakah terdapat keterkaitan antara pernyataan tersebut dengan terjadinya kasus Gayus saat itu? Apakah ada balas dendam dg atasan?

Kasus ini terkait dengan Marga (suku) teridentifikasi bentrok dengan Kasinya.. ada konflik internal.. ada kepercayaan terhadap satu golongan. Ada indikasi dia bentrok dengan marganya. Dia satu golongan dan dia diluar org batak..Mereka membuat tax planning dan ada kerjasama di antara mereka.

“fraud merupakan hasil dari proses pembuatan keputusan oleh para calon potensial pelaku, dimana terdapat sejumlah variabel yang dijadikan pertimbangan sebelum benar-benar memutuskan

untuk melakukan fraud atau sebelum melakukan suatu tindakan maka manusia akan memikirkan cost vs benefit atas tindakannya tersebut” Bagaimana pendapat Bapak terkait dengan ungkapan tersebut? apakah terdapat celah yang besar dalam melakukan fraud di DJP saat itu?

Aturan yang ada di DJP celah sudah ditutup, namun GT memiliki inisiatif sendiri, secara diam-diam GT memanggil WP sendiri. Orang ini tidak akan merasa puas, serakah,, tergantung cara dia menahannya

Gayus menyalakan korban bagi orang-orang tdk bersalah di sekelilingnya. Jika hari ini Bapak bertemu dengan Gayus apa yang akan Bapak lakukan?

Kasus ini menyalakan korban, selama ini orang mengatakan korban itu adalah pegawai DJP semuanya, secara umum iya kami pegawai DJP adalah korban. Tapi secara khusus yang lebih korban adalah orang-orang disekelilingnya, khususnya orang yang tidak tau apa-apa seperti Humala yang dihukum sampai diberhentikan dari PNS, termasuk 10 atasan ikut terseret termasuk saya, padahal tidak tau apa-apa. Kami di birokrasi, Karena apabila anak buah melanggar maka atasannya ikut bertanggungjawab. Banyak dari atasan-atasan yang dimutasi nun jauh di sana, dipotong gaji ada nerima gaji hanya 10%, 5% selama setahun, tidak boleh mengikuti diklat sampai sekarang.

Bekerja di DJP sangat riskan, karena berhubungan dengan WP yg minta tolong, yang jadi pagar adalah keluarga, dari DJP sudah memagari dengan kode etik, pelatihan, dll namun semuanya kembali ke diri sendiri dan pantauan dari masyarakat.

Bagaimana modus operandi si GT sehingga memiliki aset yang fantastis?

GT membantu WP dlm perpajakannya. Jadi di pajak ini ada 2 macam: Metode GT menggunakan tax avoidance ini dibolehkan, kalau orang biasa tidak mengetahui apakah pekerjaan ini kena pajak atau tidak, tarifnya apakah dibebaskan atau tidak. Seharusnya jika negara ini benar maka negara hanya menerima hak negara (ini terkait dg kasus PT SAT). Atas kasus GT dg SAT, GT ini benar, namun untuk kasus lain, modus si GT adalah membantu WP dan dia

mendapat fee dari konsultasi tersebut sehingga dapat disimpulkan GT melanggar kode etik DJP.

Resume Wawancara Informan III

Bagaimanakah pendapat Bapak mengenai pembentukan tim percepatan Penyelesaian Keberatan dengan Nota Dinasnya No.: ND-207 tanggal 16-03-2007 dan ND-481 tanggal 22-05-2007 yang menurut eksepsi dalam blog pribadi Bapak akibat dari pembentukan Tim tersebut, maka terdapat 2 (dua) macam alur atau proses Penyelesaian Berkas Keberatan di Direktorat Keberatan dan Banding yaitu proses biasa dan tidak biasa?

Pertama, Di zaman itu, pada waktu reformasi birokrasi penyelesaian keberatan itu hanya disebut menyelesaikan keberatan belum ada penunjukan untuk Penelaah Keberatan dan seterusnya dan seterusnya, jadi sebelum terbentuknya direktorat keberatan dan banding ada tiga direktorat yang menangani keberatan yaitu direktorat PPN, PPH, PPB masing-masing menangani keberatan dan sejak 31 Desember kalau tidak salah itu digabungkan. Nah, 3 direktorat digabungkan tapi sampai dengan tiga bulan tidak ada tenaga PK untuk mengerjakan keberatan, jatuh tempo tetap ada yaitu Januari, Februari dan Maret, itu ga ada yang mengerjakan, siapa yang mengerjakan?! itu Pelaksana dari keberatan PPH, PPN, PPB yang antara lain Gayus yang mengerjakan itu.

Kedua, sekitar bulan Maret itu angkatan Humala hadir ditempatkan di Direktorat Keberatan dan Banding, sehingga semua sudah memakai mekanisme yang sesuai dengan SOP-nya reformasi birokrasi, sebelumnya masih meneruskan yang sebelumnya, jadi back-ground story-nya seperti itu.

Ketiga, kalau saya kritisi masalah availability dari Pk-nya, nah pelaksana-pelaksana yang sebelumnya itu yang sudah mengerjakan itu bisa jadi mengerjakan sudah 9 bulan, jatuh tempo Kan 12 bulan, nah PK datang mereka tinggal jatuh temponya saja, kalo saya nanya ke Mba siapa yang lebih paham tentang kasusnya, yang 9 bulan atau yang 3 bulan? (yang lebih lama kan)

Nah seperti itu kondisinya, Jadi ini yang belum diketahui oleh teman-teman di tempat lain, kondisinya seperti itu. Jadi atas PT SAT ini gayus yang lebih lama mengerjakannya, baru angkatan Humala muncul. Kalau masalah penugasan, dimungkinkan untuk dilakukan semacam satgas penyelesaian, jadi di internal Direktorat Keberatan Dan Banding. Misal di tempat saya, 3 bulan itu menyelesaikan 450 permohonan, kebayang ga yang mengerjakan hanya 5 org?

Nah teman-teman lain membantu mengerjakan dengan surat tugas. Jadi karena sebagai PNS di samping mengerjakan pekerjaan sesuai tupoksinya, ada tugas lain yang diberikan oleh pimpinan dan itu juga harus dikerjakan. Instruksi itu sifatnya tertulis di situ ada Surat Tugas (ST) untuk mengerjakan. ST tersebut yang menjadi dasar untuk mengerjakan itu. Kesimpulannya, penunjukan Gayus di sisi penyelesaiannya adalah karena dia lebih senior, walaupun masih pelaksana.

Bagaimana pendapat Bapak mengenai pertemuan antara Aprianto (pemeriksa kanwil Jatim) dengan tim Gayus dkk? Apakah sudah sesuai dengan prosedur yang berlaku?

Saya menyebutnya bukan pertemuan! Jadi setiap ada pemeriksa yang dihadirkan kami harus memakai undangan. Jadi dasarnya adalah undangan, itu merupakan bagian dari proses penyelesaian. Kalau pertemuan itu kesan dan sifatnya fraud, itu undangan resmi dan ditandatangani oleh direktur dan direktur harus mengetahui. Di dalam setiap pertemuan kalau ada pemeriksa hadir, itu dituangkan dalam BAP, jadi bukan pertemuan yang sifatnya adalah fraud, tapi diundang dan Pemeriksa dihadirkan. Posisi keberatan seperti majelis hakim yang menyidang pemeriksa dan WP. PK memiliki wewenang untuk menghadirkan WP dan pemeriksa dengan dasar undangan tersebut. Kalau ga ada undangan kita ga boleh memanggil pemeriksa dan WP.

Berdasarkan putusan MA No. 1198 K/Pid. Sus/2011 seakan-akan Gayus lah yang membuat laporan hasil pemeriksaan No: LAP-656/PJ.071/2007 dan pihak lain hanya menandatangani. Bagaimana pendapat Bapak mengenai hal ini dan apakah hal tersebut sudah sesuai dengan prosedur?

Saya ngasi contohnya di tempat saya, saya memiliki pelaksana senior juga waktu itu, jadi pelaksana senior ini yang mengerjakan dari sebelum zaman reformasi, masuk lah angkatan Humala, nah teman-teman lain pada saat sudah dipersiapkan mereka sifatnya harus memahami kasus itu, kemudian format laporan sudah standar semua . Kalau formatnya uda ada, pilihan membuat format yang berbeda adalah tindakan yang tidak tepat. Jika kasus yang saya lakukan, maka tanda tangan menunjukkan tanggung jawab, jika saya sudah paham isinya dan saya setuju sependapat dengan isinya maka saya akan tanda tangan, jika tidak maka akan dilakukan revisi dan revisi. Kalau Saya revisi bisa sampai 10 X balik ke meja Saya. Untuk sampai pada laporan yang intinya pada saat nanti diperiksa unit

lain maka orang lain akan frontal “oh ya keputusan sudah benar sesuai dengan ketentuan yang berlaku”. Jadi mengapa orang-orang yang menandatangani laporan tersebut harus bertanggungjawab atas kasus ini. Menandatangani adalah menunjukkan bagian bahwa saya bertanggung jawab atas laporan yang dibuat ini.

Gayus masuk dalam target operasi pada tahun 2009 karena kasus Rekening Gendut, namun mengapa kasus tersebut tidak dijadikan primair pertama? Seakan-akan yang paling dominan adalah kasus PT SAT yang nilai nominalnya lebih kecil dari rekening gendut Gayus?

Kalau saya sebagai pribadi, mau itu tindak pidana pencucian uang, kasus korupsi, ada ga dalam kasus Gayus pemberi dana itu dijerat? Harusnya sumber dari dana itu yang kemudian memunculkan rekening gendut itu yang seharusnya ditindak. Nah di kasus SAT itu menurut beberapa keterangan tidak terbukti ada aliran uang dari PT SAT, lebih kepada kesalahan memutus. Kalau di dalam ketentuan mengenai pejabat publik, pejabat publik tidak dapat dijerat karena keputusannya, karena keputusan yang salah itu diketentuannya boleh dibetulkan jika ada kesalahan keputusan. Jika menimbulkan kerugian negara? Maka kerugian tersebut harus dibuktikan ada aliran dana masuk atau ga. Keputusan dapat dibetulkan dengan mengeluarkan produk hukum seperti SKP atau SKPKBT yang dapat digunakan sebagai alat menagih atau menagih kembali.

Bagaimanakah pendapat Bapak mengenai gaya hidup Gayus di kantor? apakah lebih menonjol di bandingkan dengan rekan-rekan yang lain?

Gayus bukan anak yang menonjol kalau diskusi jarang ikut ngobrol, pakaiannya putih lengan pendek dan lusuh. Makanya kami kaget, waktu di sidang mobilnya bagus, dandannya keren, berbeda banget dengan waktu di kantor yang kami melihatnya sebagai anak yang culun. Namun, Saya sempet ketemu satu perilaku dia yang membuat Saya langsung aware. Saya langsung lapor kepada atasan dia, dia berbicara kepada petugas Saya “uda keberatan Wp-nya segera diselesaikan aja Wpnya nanti langsung mau banding kok.”

Buat saya, itu suatu tanda-tanda, meskipun hanya statement seperti itu buat saya itu sudah ga benar, karena masing-masing kita mempunyai job desk sendiri dan tugas pokok sendiri yang tidak boleh mencampuri satu dengan yang lain.

Kemudian saya lapor atasan saya, kemudian atasan tersebut langsung menegur dan langsung membina, itu jauh sebelum ada kasus ini.

Bagaimana pendapat Bapak mengenai pengendalian internal di DJP? Apakah pengendalian internal di DJP dapat meminimalisir terjadinya fraud serta mengapa fenomena Gayus dapat terjadi?

Lingkungan Pengendalian di kantor pengawasan jatuh tempo sangat oke, pengendalian di lingkungan kantor DJP berupaya pembinaan rohani dan mental, kayak semacam pengarahan. See pada saat pulang dari kantor anda mau pergi kemana dan dengan siapa, siapa yang tau??? Kondisi di luar jam kantor itu yang DJP tdk tau.

Menurut teori psikoanalisis, tindakan dan tingkah laku orang dewasa dapat dipahami dengan melihat pada perkembangan masa kanak-kanak mereka, kejahatan terjadi karena terdapat konflik psikologis serta pelaku tidak dapat menahan nafsunya. Bagaimana pendapat Bapak mengenai hubungan teori ini dengan karakter Gayus?

Ada kemungkinan benarnya teori itu, tapi tidak dapat dipastikan seperti itu karena pada saat orang growing lingkungan sangat berpengaruh terhadap perilaku seseorang. Gt diperadabkan dengan masalah life style.

Bagaimana pendapat Bapak mengenai penerapan reward dan punishment yang ada di DJP?

Kalau berbicara mengenai pegawai negeri, kami ga bisa ngomong hanya DJP saja, karena ada ketentuan-ketentuan mengenai kode etik, pelanggaran disiplin, kalau itu dilanggar harusnya seperti apa diterapkan. Kondisi idealnya harusnya fix seperti ketentuannya itu. Jam kerja dari jam 7.30 sampai jam 5 sore. Siapa yang dapat menjamin dari jam 7.30 sampai jam 5 sore semua orang berperilaku sama, bekerja sesuai dengan tuntutan pekerjaan dengan passion yang sama. DJP setelah reformasi birokrasi lebih ketat lagi.

Bagaimana kondisi kerja di DJP sebelum reformasi? “Semua perilaku kriminal dapat dipelajari dalam sebuah proses interaksi sosial, tingkah laku kriminal terjadi di dalam kelompok-kelompok yang intim/dekat, kejahatan dipelajari dengan partisipasi bersama orang lain baik dalam komunikasi verbal maupun non-verbal.” Apakah terdapat keterkaitan antara pernyataan tersebut dengan terjadinya kasus Gayus saat itu?

Ada ikatan primordial tertentu yang isinya orang-orang kantor, namun itu di luar kantor.

Resume Wawancara Informan IV

Bagaimana pendapat anda mengenai Gayus, apakah gayus pintar?

Iya, banyak yang bilang gayus pintar, secara akademik dia pintar.

Bagaimana pendapat anda mengenai kronologi kasus PT SAT yg ditangani oleh Gayus, apakah sudah sesuai dengan prosedur?

Kalau prosedurnya sudah sesuai dengan aturan, cuma masalahnya isi materinya lebih menguntungkan Wajib Pajak. Kalau prosedur penanganan sudah sesuai prosedur, tapi ada unsur politik disitu, ada kasus yang lebih besar lagi yang ditutupi oleh kasus PT SAT.

Direktur KB terseret kasus PT SAT, bagaimana pendapat anda mengenai pembentukan tim percepatan oleh direktur KB, apakah ada hubungannya dengan kasus PT SAT?

Dilihat dulu apakah pada saat itu berkas permohonan keberatan banyak yang jatuh tempo, apabila pembentukan tim percepatan terjadi pada saat banyak permohonan keberatan yang mendekati jatuh tempo penyelesaian maka

pembentukan tim percepatan masih tidak ada masalah, namun kalau jangka waktu penyelesaian masih lama maka ada indikasi tim percepatan digunakan untuk “bermain”, walaupun mungkin ada kebijakan misalnya di kanwil jateng I jangka waktu penyelesaian keberatan harus 6 bulan padahal aturannya 12 bulan supaya tingkat penyelesaian tinggi, itu hanya sebatas kebijakan, bukan berarti melanggar sesuatu yang material.

Bagaimana pendapat anda mengenai masuknya Gayus yang hanya sebagai pelaksana ke dalam tim penyelesaian keberatan?

Kalau sifatnya kebijakan itu boleh-boleh saja, biasanya saya menyelesaikan satu berkas permohonan keberatan dalam satu tim yang berisi satu kepala bidang, satu kepala seksi, dan satu Penelaah Keberatan. Tapi saya pernah menyelesaikan permohonan keberatan dalam satu tim ada dua PK karena keberatannya banyak, bahannya juga banyak, itu namanya kebijakan.

Bagaimana pendapat Bapak mengenai pertemuan antara Aprianto (pemeriksa kanwil Jatim) dengan tim Gayus dkk? Apakah sudah sesuai dengan prosedur yang berlaku?

Boleh, karena memang diberi kewenangan memanggil pemeriksa dan WP untuk mendengar opini dari masing-masing pihak dan menentukan pihak mana yang benar. Oleh karena itu PK seharusnya memiliki background hukum dan harus paham aturan sehingga mampu membaca dan menginterpretasikan peraturan dengan benar.

Berdasarkan putusan MA No. 1198 K/Pid. Sus/2011 seakan-akan Gayus lah yang membuat laporan hasil pemeriksaan No: LAP-656/PJ.071/2007 dan pihak lain hanya menandatangani. Bagaimana pendapat Bapak mengenai hal ini dan apakah hal tersebut sudah sesuai dengan prosedur?

Yang salah dua-duanya, pada saat atasan atau pihak lain menandatangani suatu berkas harusnya melakukan koreksi terlebih dahulu, sebagai contoh pada saat proses pengadaan barang di instansi pemerintah, pasti kepala kantor atau bupati tanda tangan, apabila terjadi kasus yang melibatkan bawahannya, maka atasan

juga kena walaupun tidak menerima apa-apa karena tidak melakukan koreksi dan tidak cermat pada saat menandatangani.

Apakah pada saat menjadi PK, anda melakukan koreksi berulang kali?

Setelah selesai penyusunan laporan, saya meneliti ulang apakah sudah benar, kemudian di kepala seksi juga memeriksa, dan untuk keberatan dengan nominal yang besar diatas Rp 100 juta maka PK melakukan presentasi di depan kakanwil.

Bagaimana pendapat anda mengenai nominal keberatan yang diajukan oleh PT SAT, apakah termasuk besar?

Kalau di kanwil termasuk besar, namun belum tentu besar di kantor pusat karena wilayah cakupan yang ditangani berbeda.

Pemeriksa kanwil jatim memutuskan mengenakan pasal 16 D karena pada saat pemeriksaan ada dokumen yang masih berada di pihak ketiga, namun pada saat di proses keberatan, dokumen tsb sudah ada sehingga gayus dkk memutuskan untuk menerima keberatan, apakah hal tersebut biasa terjadi?

Kalau posisinya di pengadilan pajak bisa, namun dalam pemeriksaan apabila ada data yang diminta pemeriksa tidak diberikan maka tidak dapat dipertimbangkan dalam keberatan.

Bagaimana pendapat anda mengenai pengajuan keberatan oleh WP yang lebih dari satu berkas keberatan?

Tergantung materi yang diperiksa, misalnya koreksi pemeriksaan di PPh Badan, koreksi biaya, PPh pasal 23, PPN, itu bisa banyak. Kalo satu perusahaan mengajukan permohonan keberatan banyak, materinya banyak bahannya juga banyak maka satu PK tidak sanggup menyelesaikan sehingga ada kebijakan

kepala kantor untuk menambah satu PK lagi untuk menyelesaikan permohonan keberatan.

Bagaimana pendapat anda terkait dengan sanksi yang diberikan kepada fiskus bila melebihi jatuh tempo penyelesaian permohonan keberatan?

Iya ada sanksinya karena dianggap merugikan negara, akan ada hukuman disiplin seperti gajinya dipotong dan penundaan kenaikan pangkat. Tapi kalo sebatas telat dalam menyelesaikan keberatan tanpa ada indikasi “bermain” seperti gayus, belum ada yang sampai dikeluarkan dari DJP

Muncul istilah peneliti keberatan, apa bedanya dengan penelaah keberatan?

Setahu saya yang berada di bawah subdit dan kasi adalah penelaah keberatan, mungkin ada kebijakan dari direktur keberatan dan banding sehingga ada peneliti keberatan yang notabene bukan dari penelaah keberatan yang sifatnya membantu penyelesaian pekerjaan.

Apakah masih ada pegawai yang setipe dengan gayus sampai saat ini?

Sebenarnya gayus mainnya bukan posisinya di pajak, tapi di pengadilan pajak. pada saat itu ada upaya melemahkan pajak, padahal dalam “tim” itu tidak hanya orang pajak. pengadilan pajak berisi dari orang-orang kementerian keuangan tapi diluar pajak, bisa pensiunan yang diangkat kembali atau dari instansi lain. pengadilan pajak itu membingungkan karena menangani pajak tapi muaranya di mahkamah agung.

Modus tax fraud seperti apa yang dapat dilakukan oleh Penelaah Keberatan?

PK menguji hasil pemeriksaan, kalau misalnya hasil pemeriksaan asal-asalan disitu ada celah yang bisa dimanfaatkan dalam proses keberatan. Kalau

pengurangan itu kebijakan tergantung kepala kantor mau memberikan pengurangan berapa karena tidak ada aturan yang pasti berapa pengurangan yang harus diberikan.

Penerapan pengendalian internal dan penerapan reward & punishment di DJP sebelum modernisasi bagaimana?

Sebelum modernisasi reward & punishment belum terlalu jelas, di awal modernisasi penghasilan naik signifikan sehingga reward & punishment, tapi saat sekarang yang ditonjolkan hanya punishment. Untuk pengendalian internal sebelum modern tidak ada, sejak modernisasi yang dimulai bertahap dari 2002 sudah mulai disusun pengendalian internal.

Pemicu terbesar gayus melakukan korupsi??

Ada kesempatan dan tawaran dari WP, gayus tergiur. Tapi gayus tidak sendiri, ada orang lain lagi tapi spanya saya tidak tahu.

Bagaimana pendapat Bapak mengenai gaji serta fasilitas di DJP sebelum dan awal reformasi birokrasi? Apakah sudah dirasa dapat memberi kepuasan bagi pegawai?

Kalau dibandingkan dengan PNS lain tentunya puas

Menurut teori psikoanalisis, tindakan dan tingkah laku orang dewasa dapat dipahami dengan melihat pada perkembangan masa kanak-kanak mereka, kejahatan terjadi karena terdapat konflik psikologis serta pelaku tidak dapat menahan nafsunya. Bagaimana pendapat Bapak mengenai hubungan teori ini dengan karakter Gayus?

Gayus dari keluarga miskin, setelah dapat uang gaya hidupnya berubah

Bagaimanakah pendapat Bapak mengenai kondisi lingkungan kerja di DJP? Apakah lingkungan kerja sebelum dan awal reformasi mendukung untuk berlomba-lomba dalam hal kemewahan?

Kalau orang “bermain” sebelum reformasi birokrasi sangat wah.

Bagaimana kondisi kerja di DJP sebelum reformasi? “Semua perilaku kriminal dapat dipelajari dalam sebuah proses interaksi sosial, tingkah laku kriminal terjadi di dalam kelompok-kelompok yang intim/dekat, kejahatan dipelajari dengan partisipasi bersama orang lain baik dalam komunikasi verbal maupun non-verbal.” Apakah terdapat keterkaitan antara pernyataan tersebut dengan terjadinya kasus Gayus saat itu?

Orang suku xxx lebih cenderung pintar ngomong, mendominasi dan agak keras tapi ga semua sehingga semua itu tergantung lingkungan. Suku lain juga banyak yang melakukan korupsi.

Bagaimana pendapat Bapak mengenai pengendalian internal di DJP?

Kalau dulu aturannya tidak rigid, sekarang ada kitsda sehingga orang takut untuk melakukan fraud. setelah reformasi tahun 2002 dan banyak kasus fraud yang terungkap, pegawai pajak tidak mendapatkan apa yang “biasa” mereka dapatkan sehingga banyak yang memutuskan untuk resign dan angka perceraian pegawai meningkat.