

***ULTIMUM REMEDIUM* DALAM HUKUM PIDANA PAJAK: TEORI DAN PRAKTIK**

Bina Yumanto^a, Paruhum Aurora Sotarduga Hutauruk^b

a. Sekolah Tinggi Ilmu Hukum IBLAM, Jakarta, Indonesia. Email: yumanto.bina@gmail.com,

b. Direktorat Jenderal Pajak, Jakarta, Indonesia. Email: paruhum.hutauruk@gmail.com

ABSTRACT

The objective of Legal study is for answering questions on what and how it should be as das sollen. However, legal studies are not solely researching validity of rules as das sollen, but also researching whether a legal rule be in force or not, about what should be done or should tend to be prescriptive (Sudikno Mertokusumo, 2011). Therefore, legal research aside from having dogmatic and systematic characters, also should also apprehend asymmetry between das sollen and das sein. This paper essay is researching criminal tax law in General Provision and Procedures Law (UU KUP), as spring of ius positum and it's legitimate systematic within tax law as well as other law within Indonesia's legal system. From juridical normative research, there are few conclusions about ambiguity and asymmetry between fundamental principles and their pronounced legal regulations. As well about the absence of a strict (criminal) procedures law as rule of adjudication for application of criminal tax law, provoke ambiguity in operation and how to manifest criminal tax law as das sein. From this vantage point, this research stretched in accordance with criminal tax law effectiveness as a tool to obtain society welfare and harborage.

Keywords: tax crime, criminal tax law, ultimum remedium, primum remedium, fundamental legal principles.

ABSTRAK

Tujuan ilmu hukum adalah menjawab pertanyaan apa dan bagaimana yang seharusnya sebagai suatu das sollen. Namun demikian suatu penelitian hukum bukan semata-mata meneliti kebenaran kaedah sebagai *das sollen*, melainkan meneliti tentang berlaku tidaknya kaidah hukum, tentang apa yang seyogyanya dilakukan atau semestinya bersifat preskriptif

(Mertokusumo, 2011). Dengan demikian suatu penelitian hukum selain bersifat dogmatis dan sistematis, penelitian hukum juga harus dapat menangkap ada tidaknya kesenjangan antara *das sollen* dengan *das sein*. Tulisan ini mencoba meneliti mengenai hukum pidana pajak dalam Undang-Undang KUP, sebagai sumber hukum positif dan sistematis logisnya baik di dalam hukum pajak maupun dengan hukum lainnya di dalam sistem hukum Indonesia. Dari penelitian yuridis normatif tersebut telah dapat ditarik beberapa kesimpulan mengenai ambiguitas antara asas dan rumusan peraturan hukum konkritnya. Demikian juga mengenai tidak adanya hukum acara yang ketat sebagai *rules of adjudication* penerapan hukum pidana pajak, menyebabkan timbulnya ambiguitas dalam operasionalisasi dan konkritisasinya sebagai *das sein*. Dari sinilah penelitian ditarik dalam kaitan efektifitas hukum pajak sebagai alat mencapai kesejahteraan dan perlindungan masyarakat.

Kata Kunci: pidana pajak, hukum pidana pajak, *ultimum remedium*, *primum remedium*, prinsip dasar hukum

1. PENDAHULUAN

"Het recht is er, dock het moet worden gevonden, in de vondst sit het nieuwe" - Hukum itu ada, namun ia harus diketemukan, dalam penemuan itulah terdapat (hukum) yang baru (Paul Scholten, 1954)

Pasal 1 Angka 1 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang KUP mendefinisikan Pajak sebagai kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan

digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Menurut P.J.A. Adriani pajak adalah iuran kepada Negara yang dapat dipaksakan, yang terutang oleh mereka yang wajib membayarnya menurut peraturan, tanpa mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk dan yang kegunaannya untuk membiayai pengeluaran umum terkait dengan tugas Negara dengan menyelenggarakan pemerintahan (Adriani dalam Brotodihardjo, 1998). Menurut Rochmat Soemitro (1991), pajak adalah iuran rakyat kepada kas Negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal (kontraprestasi) yang langsung dapat

ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum. Dari definisi undang-undang maupun pendapat para ahli tersebut dapat disimpulkan bahwa pajak adalah pungutan wajib yang dipaksakan kepada rakyat untuk menyelenggarakan Negara dan pembangunan negara berdasarkan undang-undang. Untuk itu, dalam Pasal 23A UUD 1945 diberikan landasan konstitusi bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.

Hukum pajak sendiri termasuk di dalam klasifikasi Hukum Publik dalam hal ini adalah Hukum Administrasi Negara, atau Hukum Tata Usaha Negara. Sebagai hukum administrasi, tujuan dibentuknya peraturan perundang-undangan perpajakan adalah untuk memenuhi tujuan negara sesuai konstitusi alinea keempat Pembukaan UUD 1945, sehingga kemudian Pasal 23A ditugaskan sebagai landasan konstitusi bagi hukum pajak dalam melaksanakan fungsi utamanya, yaitu fungsi *budgeter* mengumpulkan pendapatan untuk membiayai pembangunan dan pengeluaran Negara serta fungsi *regulerend* yaitu sebagai alat melaksanakan kebijakan ekonomi pemerintah terutama dalam mewujudkan keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia.

Reformasi perpajakan dimulai sejak Tahun 1983 dengan diundangkannya Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang KUP yang (seharusnya) secara revolusioner merubah paradigma dan sistem perpajakan Indonesia dari stelsel *official assessment* peninggalan kolonial Belanda menjadi *self assessment*. Dalam konsideran undang-undang *a quo*, disebutkan bahwa Negara Republik Indonesia adalah negara hukum berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar 1945 yang menjunjung tinggi hak dan kewajiban warga negara, karena itu menempatkan perpajakan sebagai salah satu perwujudan kewajiban kenegaraan bagi para warganya yang merupakan sarana peran serta dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional. Selanjutnya dalam penjelasannya, peraturan perundang-undangan perpajakan yang merupakan landasan pemungutan pajak yang berlaku, sebagian besar merupakan warisan kolonial, yang pada saat itu dibuat semata-mata hanya untuk menghimpun dana bagi Pemerintah penjajahan dalam rangka mempertahankan dan memperbesar kekuasaannya di tanah air. Oleh karenanya pemungutan pajak saat itu dirasakan oleh rakyat sebagai beban yang berat, sebab baik penetapan jumlah pajak, jenis pajak maupun tata cara pemungutannya dilaksanakan di luar rasa

keadilan tanpa menghiraukan kemampuan serta menambah beban penderitaan dan jauh dari pertimbangan dan penghargaan kepada hak asasi rakyat. Pajak hanyalah merupakan kewajiban semata-mata yang harus dilaksanakan rakyat secara patuh.

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 (sebenarnya) dimaksudkan sebagai undang-undang di bidang perpajakan yang dilandasi falsafah Pancasila dan Undang-Undang Dasar 1945, yang seharusnya berbeda (penegakkannya) dengan undang-undang perpajakan yang dibuat di zaman kolonial, dimana terlihat dalam sistem dan mekanisme serta cara pandang terhadap Wajib Pajak, yang tidak dianggap sebagai "objek", tetapi merupakan subyek yang harus dibina dan diarahkan agar mau dan mampu memenuhi kewajiban perpajakannya sebagai pelaksanaan kewajiban kenegaraan. Sesuai konsiderannya, Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang KUP tidak terbesit (baik tersirat maupun tersurat) satupun tujuan maupun fungsi dari hukum pajak untuk memberikan beban berlebih kepada masyarakat atau Wajib Pajak, apalagi menerapkan sanksi pidana yang tidak perlu.

Sebagai hukum administrasi publik yang di dalamnya memuat seperangkat ancaman sanksi, terutama sanksi administrasi agar undang-undang *a quo* dapat menjalankan fungsinya menciptakan

tata tertib dan keseimbangan (*restitutio in integrum*) dalam mencapai tujuan masyarakat yang adil dan makmur berdasarkan Pancasila. Dari sinilah muncul istilah hukum *ultimum remedium*, yang meskipun tidak ditemukan secara eksplisit tertulis dalam undang undang *a quo*, namun sebagai prinsip bahwa sanksi pidana diterapkan hanya sebagai upaya pamungkas untuk menjamin dipatuhinya undang-undang yang merupakan produk perjanjian suci (*modus vivendi*) masyarakat melalui badan legislatif dalam suatu negara demokrasi. Dalam perkembangannya, dengan banyaknya teori bahwa kejahatan perpajakan merupakan bagian dari kejahatan ekonomi yang dianggap luar biasa, transnasional, sulit diberantas dan menimbulkan kerugian yang dampaknya luas terhadap masyarakat dan tujuan negara, maka mulai terjadi pergeseran *ultimum remedium* menjadi *primum remedium*. Oleh karena itu, penelitian ini berusaha menjawab pertanyaan apakah pidana pajak benar merupakan upaya terakhir dalam mengatasi permasalahan perpajakan dan bagaimana operasionalisasi dan konkretisasi hukum pidana perpajakan dalam mencapai tujuan hukum pajak dalam fungsinya mengumpulkan penerimaan negara yang pada akhirnya menciptakan masyarakat adil dan makmur berdasarkan Pancasila.

2. TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Kedudukan Hukum Pajak dalam Sistem Hukum Indonesia

Hukum Pajak termasuk dalam *genus* hukum publik, karena mengatur hubungan antara individu (warga negara) khususnya Wajib Pajak dengan Negara. Selanjutnya sebagai hukum publik, Hukum Pajak termasuk dalam Hukum Administrasi Negara yang bersifat hukum administrasi (*administratief recht*). Meskipun termasuk dalam bagian hukum publik yang mengatur kepentingan masyarakat, hukum pajak memiliki sifat khusus, karena hukum pajak timbul sebagian besar karena adanya transaksi dan perikatan ekonomi antar individu maupun badan hukum sebagai Wajib Pajak yang mengakibatkan timbulnya hak dan kewajiban pajak kepada Negara. Dengan demikian hukum pajak sebagai hukum administrasi publik mempunyai kekhususan corak karena sangat dipengaruhi oleh perikatan keperdataan antara para Wajib Pajak yang selain mengakibatkan timbulnya hak dan kewajiban para pihak juga menimbulkan hak dan kewajiban perpajakan dari para pihak tersebut sebagai Wajib Pajak kepada Negara (Yumanto dan Jenie, 2009). Pendapat ini sejalan dengan pendapat P.J.A Adriani dalam Brotodihardjo (1998), yang menempatkan hukum pajak

sebagai hukum publik, sejajar dengan hukum administrasi Negara.

Hal inilah yang kemudian menurut Edward OS Hiariej (2021) diartikan bahwa hukum pidana pajak di dalam hukum pajak juga didasarkan pada asas-asas yang bersifat ekonomi dan finansial. Sebagai hukum tata usaha negara (*administratief recht*), hukum pajak adalah hukum yang mengatur tata tertib agar masyarakat dan Negara dapat memenuhi hak dan kewajiban perpajakan sesuai undang-undang pajak. Sesuai kedudukannya sebagai hukum administrasi, maka undang-undang pajak dilengkapi dengan seperangkat sanksi administrasi, berupa sanksi kenaikan, denda, bunga dan pencabutan hak-hak tertentu seperti pencabutan nomor Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak, status Wajib Pajak Patuh dan pencabutan hak memperhitungkan pajak masukan sebagai kredit pajak dalam keadaan tertentu tertentu (dicabut dengan terbitnya UU Nomor 11 Tahun 2021 tentang Cipta Kerja).

Menurut Wirjono Prodjodikoro (2003), norma-norma atau kaidah-kaidah dalam hukum tata usaha negara atau administrasi negara harus pertama-tama ditanggapi dengan sanksi administrasi, sebagaimana norma dalam hukum perdata yang harus ditanggapi dengan sanksi keperdataan. Namun demikian, di dalam Hukum Pajak terdapat aturan hukum pidana

husus dengan *adresat* khusus juga yaitu ditujukan hanya untuk Wajib Pajak dan *fiskus*, sehingga hukum pidana pajak adalah hukum pidana khusus dalam lingkup hukum administrasi, berbeda dengan hukum yang mengatur tentang pemberantasan tindak pidana korupsi atau pencucian uang yang termasuk dalam hukum pidana khusus dalam lingkup hukum pidana. Sehingga hukum pidana pajak dalam doktrin hukum pidana disebut sebagai *ius singulare*, karena selain *adresatnya* khusus untuk Wajib Pajak dan petugas pajak, hukum pidana pajak memiliki sistem norma dan sanksi hukum administratif dan pidana serta didasarkan pada asas-asas yang bersifat ekonomis dan finansial (Hiariej, 2018).

2.2 Pengertian Hukum Pidana

Menurut Van Hamel (1927), pengertian hukum pidana adalah suatu keseluruhan dari asas-asas dan aturan aturan yang ditaati negara (atau masyarakat hukum umum lainnya) yang mana mereka adalah pemelihara ketertiban hukum umum yang telah melarang perbuatan-perbuatan yang bersifat melanggar hukum dan telah mengaitkan pelanggaran terhadap aturan-aturan dengan suatu penderitaan yang bersifat khusus berupa pidana. Sedangkan hukum pidana menurut Moeljatno adalah bagian dari keseluruhan hukum yang

berlaku di suatu negara yang mengadakan dasar-dasar dan mengatur ketentuan tentang perbuatan yang tidak boleh dilakukan, dilarang yang disertai ancaman pidana bagi barang siapa yang melakukan (Moeljatno, 2000). Edward OS Hiariej mendefinisikan hukum pidana sebagai aturan hukum dari suatu negara berdaulat, berisi perbuatan yang dilarang atau perbuatan yang diperintahkan, disertai dengan sanksi pidana bagi yang melanggar atau tidak mematuhi, kapan dan dalam hal apa sanksi pidana itu dijatuhkan dan bagaimana pelaksanaan pidana tersebut yang pemberlakuannya dapat dipaksakan oleh negara (Hiariej, 2016). Berdasarkan pengertian tersebut, hukum pidana lahir sebagai bagian dari seperangkat sistem hukum yang diciptakan untuk memelihara ketertiban masyarakat, sebagai konsekuensi logis dari terbentuknya negara yang bersumber dari perjanjian masyarakat yang menundukkan sebagian hak-hak dasarnya demi terciptanya perdamaian, ketertiban, untuk mencapai tujuan bersama.

2.3 Fungsi dan Tujuan Hukum Pidana

Fungsi Hukum Pidana menurut H.L.A. Hart (2009) adalah untuk menciptakan keteraturan dan kesusilaan umum serta melindungi warga dari apa yang disebut asusila yang merugikan dan untuk

memberikan perlindungan atas eksploitasi dari pihak lain, khususnya bagi mereka yang lemah karena masih muda, lemah fisik, pikiran, dan pengalaman. Menurut Romli Atmasasmita (2017), hukum pidana dapat dikatakan berfungsi jika tercipta kenyamanan, kebahagiaan dan kemakmuran masyarakat banyak disertai dengan meningkatnya ketertiban dan keteraturan proses penegakan hukum. Tujuan utama hukum pidana Indonesia pada khususnya adalah menciptakan perdamaian dan kemanfaatan bagi para pihak yang berseteru dan juga masyarakat. Sedangkan tujuan sekundernya adalah menciptakan ketertiban, kepastian, dan keadilan.

Terdapat dua aliran utama mengenai tujuan hukum pidana, yaitu aliran klasik dan modern. Menurut Sudarto dalam Hiarjej (2016) aliran klasik bersifat *retributif* pembalasan dan mengutamakan pendekatan represif terhadap tindak pidana. Aliran ini berpaham *interdeterminisme* mengenai kehendak kebebasan manusia sehingga hukum pidana berfokus terhadap perbuatan (*daad strafrecht*) dan bukan pada pelakunya. Aliran klasik dalam hukum pidana bersandar pada tiga fundamental dasar yaitu pertama asas legalitas bahwa tiada pidana tanpa undang-undang, kedua asas kesalahan bahwa tiada pidana tanpa kesalahan (*geen straf zonder schuld*)

sehingga tidak ada orang yang dapat dipidana tanpa melakukan kesalahan yang disengaja serta dapat dicela, dan ketiga adalah asas pembalasan sekuler bahwa pidana tidak dikenakan untuk mencapai kemanfaatan melainkan sebagai pembalasan sesuai dengan perbuatan yang dilakukan (Muladi dan Arief, 1992).

Setelah aliran klasik yang bersumber pada ajaran hukum alam, muncul pemikiran yang mengkritisi ajaran hukum alam yang hanya menyandarkan pada pembalasan retributif atas suatu perbuatan pidana. Dalam ajaran *utilitarianisme* yang dipelopori oleh Jeremy Bentham (2006) tujuan hukum harus dibuat secara *utilitaristik*, dimana hukum harus memiliki manfaat yang besar bagi masyarakat, yang diukur dari seberapa besar dampaknya bagi kesejahteraan dan kebahagiaan masyarakat. Menurut ajaran tersebut, tujuan hukum dibuat untuk memberikan sebanyak-banyaknya kebahagiaan bagi sebagian besar masyarakat (*greatest happiness for the greatest number*) (Bentham, 2006). Untuk mewujudkan kebahagiaan masyarakat maka perundang-undangan harus mencapai empat tujuan: (1) *to provide subsistence* (untuk memberi nafkah hidup); (2) *to Provide abundance* (untuk memberikan kelimpahan); (3) *to provide security* (untuk memberikan perlindungan); dan (4) *to attain equity* (untuk mencapai persamaan). Dalam

lapangan hukum pidana, Bentham berpendapat bahwa pidana tidak mempunyai pembenaran jika semata-mata dijatuhkan untuk menambah lebih banyak penderitaan atau kerugian pada masyarakat (Harkristuti Harkrisnowo dalam Hiariiej, 2016).

Berawal dari pemikiran utilitarianisme hukum inilah muncul aliran modern dalam hukum pidana yang bertujuan melindungi masyarakat dari kejahatan, dengan postulat *le salut du peuple est la suprême loi* yang berarti hukum tertinggi adalah perlindungan masyarakat. Aliran modern menghendaki hukum pidana yang berorientasi pada pelaku atau *dader-strafrecht*, dengan tiga pijakan utama yaitu pertama untuk memerangi kejahatan, kedua dengan memperhatikan bidang ilmu lain, karena memerangi kejahatan tidak bisa dilakukan semata dengan hukum pidana namun juga harus memperhatikan ilmu kriminologi, sosiologi atau psikologi; dan ketiga adalah *ultimum remedium* (Hiariiej, 2016). Sehingga dari ajaran utilitarian yang kemudian menjadi aliran modern inilah muncul prinsip-prinsip hukum pidana sebagai upaya terakhir penyelesaian masalah atau *ultimum remedium*.

Ultimum Remedium tidak diartikan sebagai suatu asas hukum pidana, melainkan istilah hukum yang diartikan sebagai upaya terakhir, dalam hal ini

penerapan sanksi pidana sebagai upaya terakhir dalam menegakkan hukum (Mertokusumo, 2006). *Ultimum remedium* sebagai dasar pijakan ketiga dari tujuan hukum pidana dalam aliran modern adalah bahwa dasar ini berlaku universal hampir di seluruh dunia, yang artinya hukum pidana merupakan senjata pamungkas atau sarana terakhir yang digunakan untuk menyelesaikan suatu permasalahan hukum, bahkan hukum pidana sifatnya adalah *subsider* atau substitusi dari ranah hukum lainnya (Franz Von Liszt dalam Hiariiej, 2016). Sehingga tempat hukum pidana adalah selalu *subsider* terhadap upaya hukum lainnya - "*der strafe kommt eine subsidiäre stellung zu*" (Merkel dalam Hiariiej, 2016).

Saat penyusunan *Wetboek Van Strafrecht* yang merupakan asal usul KUHP saat ini, Menteri Kehakiman Belanda Mr. Modderman menegaskan bahwa negara wajib menindak suatu pelanggaran hukum atau ketidakadilan yang tidak dapat diatasi secara memadai oleh sarana hukum lainnya. Modderman dalam disertasinya "*De Hervorming van onze Straf Wetgeving*" menyampaikan proposisi menolak semua teori hukum pidana yang bertujuan penghukuman yang tidak ada hubungannya dengan kemajuan umat manusia, bahkan menyatakan bahwa di setiap hukuman (pidana) terkandung "*subjective dan objective evil*" (Atmasasmita, 2017). Sejalan

dengan ajaran *utilitarianisme*, Remmelink juga menganjurkan bahwa dalam politik hukum dalam proses legislasi harus dipertimbangkan asas proporsionalitas dan asas subsidiaritas atau disebut *fundamental normen des rechtstaats* (norma norma dasar negara hukum). Asas proporsionalitas berarti harus seimbang antara cara dan tujuan, sedangkan asas subsidiaritas menuntut jika ada beberapa alternatif penyelesaian suatu persoalan yang sulit harus dipilih alternatif yang paling sedikit menimbulkan kerugian (Remmelink, 2013).

Dalam kaitan aliran modern, menurut Romli Atmasasmita (2017), teori modern dengan ajaran *utilitarianisme* yang memandang hukuman pidana dari sudut pandang biaya dan manfaatnya daripada pembalasan adalah pandangan ke masa depan (*forward looking*), sementara teori klasik yang mengutamakan pembalasan dan penjeratan *retributif* merupakan pandangan ke belakang atau *backward looking* mengenai hukum pidana. Sehingga dalam pandangan *utilitarianisme* Jeremy Bentham, hukuman pidana seharusnya tidak dijatuhkan apabila tidak beralasan, tidak efektif, tidak menguntungkan dan tidak diperlukan, yang kemudian di abad 21 dikembangkan lagi oleh para sarjana dari *Chicago School of Law* akan pentingnya penerapan hukum berbasis maksimisasi,

efisiensi dan keseimbangan (Atmasasmita, 2017).

Norma atau kaidah dalam bidang hukum tata negara atau hukum tata usaha negara pertama-tama harus ditanggapi dengan sanksi administrasi, begitu pula norma-norma dalam bidang hukum perdata pertama-tama harus ditanggapi dengan sanksi perdata. Hanya apabila sanksi administrasi dan sanksi perdata belum mencukupi untuk mencapai tujuan meluruskan neraca kemasyarakatan, maka baru diadakan juga sanksi pidana sebagai pamungkas terakhir (*ultimum remedium*) (Prodjodikoro, 2003).

2.4 Asas Sebagai Fundamental Dalam Hukum

Hukum terjadi bermula dari pemikiran yang bersifat abstrak, umum dan mendasar yang disebut asas hukum yang kemudian di konkretisasi menjadi norma atau kaidah hukum untuk selanjutnya menjadi peraturan hukum konkret (Mertokusumo, 2011). Dengan demikian asas hukum adalah tahapan awal dalam merealisasi hukum, setelah asas hukum adalah tahap kaidah hukum, kemudian peraturan hukum konkret dan terakhir yurisprudensi (op.cit, 2011). Asas hukum tidak perlu di konkretisasi secara tertulis dalam peraturan perundang-undangan, namun asas hukum selalu tersirat

sebagai pikiran dasar yang bersifat umum yang terdapat di dalam peraturan hukum konkret (op.cit, 2011). Fungsi asas hukum dalam ilmu hukum bersifat mengatur dan eksplikatif atau menjelaskan (Klandermann dalam Mertokusumo, 2011).

Terdapat dua asas fundamental dalam hukum pidana yang dengan tegas memisahkan antara perbuatan (*actus reus*) dengan pertanggungjawaban kesalahan (*mens rea*) pidana, yaitu: a. asas legalitas: suatu perbuatan tidak dapat dijatuhi hukuman pidana, kecuali atas perbuatan tersebut telah diatur sebagai suatu perbuatan pidana dalam undang-undang. Asas legalitas dalam bahasa Latin dikenal sebagai *nullum delictum sine praevia lege poenalle* atau tidak ada pidana tanpa aturan hukum pidana. Pasal 1 Ayat (3) Undang-undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 menyatakan bahwa "Negara Indonesia adalah Negara Hukum", dengan demikian inilah pondasi pertama bagi asas legalitas di Indonesia. Asas legalitas merupakan asas fundamental dalam hukum pidana sehingga asas ini perlu dikonkretkan dalam Kitab Undang Undang Hukum Pidana (KUHP) Pasal 1 Ayat (1) yang menentukan bahwa suatu perbuatan tidak dapat dipidana, kecuali berdasarkan kekuatan ketentuan perundang-undangan pidana yang telah ada. Sebagai asas fundamental, asas ini merupakan dasar perbuatan pidana,

atau dasar suatu perbuatan adalah merupakan perbuatan pidana; b. asas tiada pidana Tanpa Kesalahan: atau *Geen Straf Zonder Schuld* (Bahasa Belanda), *keine straf ohne schuld* (Bahasa Jerman) dalam bahasa latin *actus non facit reum nisi mens sit rea*" yang diterjemahkan dalam bahasa Inggris sebagai *an act does not make a person guilty until the mind is guilty*. Tidak seperti halnya asas *legalitas* yang tertulis dalam Pasal 1 Ayat (1) KUHP, asas pidana tanpa kesalahan ini tidak tertulis dalam KUHP. Menurut Moeljatno (2000), "*asas tiada pidana tanpa kesalahan merupakan asas tidak tertulis dalam hukum yang hidup dalam masyarakat dan tidak kurang berlakunya dari asas yang tertulis seperti asas legalitas*". Dengan demikian asas tiada pidana tanpa kesalahan merupakan asas yang menjadi dasar pertanggungjawaban pidana. Kesalahan inilah yang dalam hukum pidana kemudian dikualifikasikan lagi sebagai *dolus* (kesengajaan) dan *culpa* (kelalaian) yang akan sangat berpengaruh terhadap pertanggungjawaban pidana yang dapat ditimpakan kepada pelaku atau si pembuat.

Dalam hukum pidana dengan tegas dipisahkan dua kualifikasi penting bagaimana pidana dapat diterapkan yaitu pertama bagaimana suatu perbuatan dapat dijatuhi pidana (asas legalitas); dan kedua bagaimana suatu kesalahan (baik alpa maupun sengaja) dapat dicela dan

dimintakan pertanggungjawaban pidana (asas tiada pidana tanpa kesalahan). Asas-asas di dalam hukum tidak perlu dikonkretkan dalam bentuk pasal-pasal dalam peraturan perundang-undangan, namun asaslah yang menjiwai setiap pasal dalam peraturan perundang-undangan, termasuk apabila hukum dari suatu peristiwa hukum seperti tidak diatur secara eksplisit dalam peraturan hukum konkret, di saat itulah asas hukum akan muncul untuk membantu menemukan hukumnya, sebagai suatu aturan sapu jagat yang dapat membantu menemukan hukum dalam setiap peristiwa hukum yang tidak diatur secara eksplisit (dalam peraturan perundang-undangan) (Mertokusumo, 2006).

2.5 Diskresi

Istilah diskresi dikenal dalam lapangan Hukum Administrasi Negara, yaitu Keputusan dan/atau tindakan yang ditetapkan dan/atau dilakukan oleh Pejabat Pemerintahan untuk mengatasi persoalan konkret yang dihadapi dalam penyelenggaraan pemerintahan dalam hal peraturan perundang-undangan yang memberikan pilihan, tidak mengatur, tidak lengkap atau tidak jelas, dan/atau adanya "stagnasi pemerintahan" (Pasal 1 Angka 9 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014

tentang Administrasi Pemerintahan Jo. Pasal 175 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2021 tentang Cipta Kerja). Diskresi sebagai *freies ermesen* dalam hukum tata usaha negara dilaksanakan dalam bentuk Keputusan atau Tindakan sehingga diskresi harus dilaksanakan sesuai syarat yang ditetapkan dalam Pasal 9 Ayat (1) dan (2) undang-undang *a quo*, yaitu: sesuai peraturan perundang-undangan yang jadi dasar kewenangan dan yang menjadi dasar tindakan/ keputusan; dan asas-asas umum pemerintahan yang baik. Selain itu, diskresi juga hanya dapat dilakukan oleh pejabat pemerintahan yang berwenang dengan tujuan melancarkan penyelenggaraan pemerintahan; mengisi kekosongan hukum; memberikan kepastian hukum; dan mengatasi stagnasi pemerintahan dalam keadaan tertentu guna kemanfaatan dan kepentingan umum (Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014, Pasal 22 Ayat (1) dan Ayat (2)).

Dalam pelaksanaan diskresi, pejabat pemerintahan harus memenuhi syarat-syarat sesuai dengan tujuan diskresi; sesuai dengan Asas-asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB); berdasarkan alasan-alasan yang objektif; tidak menimbulkan Konflik Kepentingan; dan dilakukan dengan itikad baik (Pasal 175 Angka 2 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2021 tentang Cipta Kerja). Adapun yang dimaksud dengan Asas

Umum Pemerintahan Yang Baik (AUPB) adalah a. kepastian hukum; b. kemanfaatan; c. ketidakberpihakan; d. kecermatan; e. tidak menyalahgunakan kewenangan; f. keterbukaan; g. kepentingan umum; dan h. pelayanan yang baik (Pasal 10 Ayat (1) Undang Undang Nomor 30 Tahun 2014).

Berdasarkan penjelasan tersebut, diskresi sebagai *freies ermessen* pejabat TUN, baik dalam bentuknya sebagai tindakan (*bestuur*) pemerintah/pejabat TUN maupun dalam pembentukan aturan kebijakan (*pseudo wetgeving*) pemerintahan, tidak dikenal bahkan dilarang dilakukan di lapangan hukum pidana terkait asas legalitas, dan terlebih dalam hukum acara pidana yang mempunyai asas *lex scripta*, *lex certa* dan *lex stricta* yang disertai dengan sifat keresmian (formalitas) hukum acara.

2.6 Kejahatan Pajak Sebagai Bagian Kejahatan Ekonomi

Sejak diberlakukannya Undang-Undang Darurat No. 7 tahun 1955 tentang Pengusutan Penuntutan dan Peradilan Tindak Pidana Ekonomi, mulai terjadi pergeseran perbuatan-perbuatan yang sebelumnya dianggap sebagai pelanggaran atau *mala prohibita* menjadi suatu kejahatan sehingga tujuan dari undang-undang *a quo* dengan memperberat hukuman, adalah juga untuk mencapai keseragaman di dalam

mengusut, menuntut dan mengadili tindak pidana ekonomi. Dari sinilah dimulai pergeseran pengelompokan perbuatan-perbuatan *mala prohibita* dari pelanggaran menjadi kejahatan, antara lain dengan pengelompokan berdasarkan jenis kesalahan yang berupa sikap batin pelaku. Kesalahan berupa lalai atau alpa dikualifikasikan sebagai pelanggaran sedangkan kesengajaan dikualifikasikan sebagai kejahatan. Hal ini antara lain secara eksplisit dinyatakan dalam Pasal 42 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Muladi, 1991). Di dalam pasal *a quo*, tindak pidana sebagaimana dimaksud Pasal 38 adalah pelanggaran, sedangkan tindak pidana sebagaimana dimaksud Pasal 39 adalah kejahatan.

Sejak era orde baru, perekonomian Indonesia berkembang semakin pesat dengan banyaknya investasi masuk terutama di bidang sumber daya alam dan industri berat, seiring dengan globalisasi ekonomi dunia. Mulai terjadi penguasaan sumber daya ekonomi secara masif oleh sekelompok kecil masyarakat di luar penguasaan negara sebagaimana diamatkan Pasal 33 UUD 1945. Dari sinilah mulai muncul pelapisan (*stratifikasi*) dalam masyarakat di mana sekelompok kecil masyarakat menguasai porsi kekuatan ekonomi yang lebih besar, yang dalam

perkembangannya mereka mempunyai keinginan kuat untuk senantiasa mencari dan mempertahankan sumber-sumber kekayaannya dengan berbagai cara. Mulai timbul pelanggaran dan kejahatan ekonomi, mulai dari pemusatan kekuatan ekonomi dalam bentuk monopoli, penyuapan pejabat (*bribery*), penguasaan tanah dan sumber daya alam secara ilegal, pelanggaran hak cipta, perusakan lingkungan hidup, penyelundupan, pencucian uang, hingga kejahatan pajak.

Pada tindak pidana ekonomi yang dilakukan oleh kelompok yang menguasai kekuatan ekonomi jauh lebih besar daripada sebagian besar masyarakat lainnya, maka fungsi hukum pidana tidak hanya untuk melindungi kekayaan pribadi dari gangguan, namun terutama melindungi ketertiban sistem perekonomian suatu negara. *"The function of criminal law not only to protect private property against unlawful interference, but also to protect the basic economic order of the nation"* (Friedman dalam Muladi, 1991). Kejahatan ekonomi mulai dipandang sebagai kejahatan yang menimbulkan kerugian yang luas bagi masyarakat meskipun kadang tidak disadari oleh para korbannya seperti misalnya dalam kejahatan perpajakan.

Muladi (1991) menyatakan bahwa diperlukan pengetahuan teknis mengenai bisnis untuk menilai peristiwa yang terjadi.

Kejahatan ekonomi dalam hal ini adalah perbuatan yang dilakukan orang perorangan maupun badan hukum tanpa menggunakan kekerasan, bersifat melawan hukum, yang hakikatnya mengandung unsur-unsur penipuan, memberikan gambaran salah, penggelapan, manipulasi, melanggar kepercayaan, akal-akalan atau pengelakan peraturan. Perbuatan demikian melanggar kepentingan negara dan masyarakat secara umum tidak hanya korban individual. Perserikatan Bangsa Bangsa bahkan mengkualifikasikan kejahatan ekonomi sebagai kejahatan terhadap pembangunan, kesejahteraan sosial dan kualitas hidup atau *crimes against development, crimes against social welfare* dan *crimes against the quality of life* (Muladi dan Arief, 1992). "The financial cost of white collar crime is probably several times as great as the financial cost of all the crimes which are customarily regarded as the crime problem" (E. Sutherland, dalam Muladi dan Arief, 1992).

Kejahatan Pajak (*tax crimes*) dianggap salah satu bagian dari kejahatan ekonomi, yaitu pelanggaran mengenai pertanggungjawaban atau syarat yang berhubungan dengan pembuatan laporan sesuai undang-undang perpajakan atau *"violations of the liability or reporting requirements of the tax laws"* (Kadish, 1983). *Black's Law Dictionary* mendefinisikan *tax*

evasion sebagai “*illegally paying less in taxes than the law permits, committing fraud in filing or paying taxes. An example including reporting less income than actually received or deducting fictitious expenses. Such act is a crime and may result in underpayment penalty*” (Black’s Law Dictionary, 2014). Kejahatan-kejahatan demikian oleh Perserikatan Bangsa Bangsa dianggap sebagai kejahatan yang sulit dijangkau oleh hukum (*offences and offenders beyond the reach of law*) sehingga pada dasawarsa 1980 an dimulailah tren internasional untuk menerapkan hukum pidana dengan menggeser *mala prohibita* dari pelanggaran menjadi kejahatan dan (termasuk) menggeser prinsip *ultimum remedium* menjadi *primum remedium* (Perserikatan Bangsa Bangsa dalam Arief, 1992).

2.7 Ciri Pokok Delik Ultimum Remedium

Beberapa ciri pokok bahwa hukum pidana pajak dalam UU KUP merupakan *primum remedium* ketimbang *ultimum remedium* adalah (Hiariej, 2021):

1) Sanksi pidana dalam UU KUP sifatnya kumulatif, kecuali Pasal 38 saja yang bersifat alternatif. Dalam Pasal 39 Ayat (1), Pasal 39A dan Pasal 43 sanksi pidana penjara tidak dapat disubstitusikan dengan sanksi denda, melainkan

diancam untuk dijatuhkan keduanya sekaligus, ditandai dengan digunakannya kata sambung “dan”;

- 2) Digunakannya stelsel *interdetermined sentence*, yaitu telah ditentukan secara rinci hukuman minimum dan maksimum sebagai ciri-ciri *primum remedium*. Dalam *ultimum remedium* seharusnya digunakan *indefinite sentence* yaitu ancaman hukuman cukup maksimum saja sehingga hakim dapat lebih leluasa memutuskan hukuman sesuai *idee des recht* terutama keadilan dan manfaatnya;
- 3) Terlalu luasnya diskresi *fiskus* dalam tata cara hukum formil untuk menentukan penyelesaian pidana atau administrasi berpotensi pelanggaran terhadap prinsip-prinsip hukum acara pidana yang harus menjunjung tinggi perlindungan hak asasi manusia bagi pelaku dan bertujuan melindungi hak asasi manusia pelaku dari kesewenang-wenangan penguasa. Untuk melindungi hak asasi manusia, hukum acara pidana (mempunyai asas) harus dirumuskan secara *lex scripta* (tertulis rinci), *lex stricta* (tegas), *lex certa* (jelas) ditambah dengan sifat keresmian hukum acara (Hiariej, 2018);
- 4) Pasal 13A, Pasal 38 dan Pasal 39 Ayat (1) huruf c dan d UU KUP yang mengatur substansi yang sama tidak dapat secara

mutatis mutandis ditafsirkan bahwa sanksi pidana undang-undang *a quo* bersifat *ultimum remedium*, namun harus ditafsirkan sebaliknya bahwa sanksi administrasi dapat ditegakkan bersama sama dengan sanksi pidana dengan mengingat perkembangan hukum pidana pajak yang memiliki karakter sebagai *primum remedium*. Sehingga sanksi administrasi yang telah diterapkan tidak serta merta menghapuskan tuntutan pidana, sanksi administrasi dan pidana dapat berjalan bersamaan karena berbeda kompetensinya (Hiariej, 2021). Pasal 13 Ayat (5) UU KUP Nomor 28 Tahun 2007 yang telah dihapus dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2021 adalah contoh bagaimana penerapan sanksi administratif yang bisa berjalan paralel bersama dengan penerapan sanksi pidana, di mana Wajib Pajak yang telah dipidana berdasarkan putusan pengadilan yang mempunyai kekuatan hukum tetap, tetap dapat diterbitkan Surat Ketetapan Pajak ditambah sanksi administrasi bunga sebesar 48% dari jumlah pajak yang kurang dibayar.

- 5) Digunakannya kata "dapat" dalam Pasal 44B UU KUP bersifat *fakultatif* dan bukannya *imperatif* menunjukkan sifat dari penerapan hukum pidana pajak

sebagai *primum remedium* (Hiariej, 2018).

3. METODE PENELITIAN

Penelitian hukum merupakan suatu kegiatan ilmiah yang didasarkan pada metode, sistematika, dan pemikiran tertentu yang bertujuan untuk mempelajari sesuatu atau beberapa gejala hukum tertentu dengan jalan menganalisisnya (Soekanto, 1980). Penelitian hukum berbeda dengan penelitian ilmu sosial lainnya. Ilmu sosial meneliti kebenaran fakta, dengan menjawab pertanyaan bagaimana dan mengapa suatu fenomena terjadi, tanpa mempertimbangkan nilai. Ilmu hukum sebaliknya menjawab pertanyaan apa dan bagaimana yang seharusnya. Penelitian hukum bukan semata-mata meneliti kebenaran kaedah, melainkan meneliti tentang berlaku tidaknya kaidah hukum, tentang apa yang seyogyanya dilakukan atau semestinya bersifat preskriptif (Mertokusumo, 2011).

Penelitian hukum dalam meneliti kaidah atau norma sehingga merupakan penelitian hukum normatif, dengan objek penelitian berupa asas-asas hukum, kaidah hukum, sistematik hukum, sinkronisasi baik vertikal dan horizontal (Soekanto, 1980). Sumber penelitian meliputi penelitian terhadap bahan hukum primer seperti peraturan perundang-undangan dan

yurisprudensi untuk menemukan kaidah-kaidah hukum sebagai bahan hukum sekunder. Bahan hukum sekunder lainnya adalah literatur penelitian hukum dan buku-buku hukum, sedangkan bahan hukum tersier diperoleh dari kamus hukum, ensiklopedi, kamus bahasa, sumber internet dan sebagainya. Sedangkan metode yang digunakan untuk mencari kaidah hukum dalam penelitian hukum normatif digunakan metode penemuan hukum antara lain penafsiran. Kaedah hukum tidak hanya terdapat dalam peraturan perundang-undangan tertulis saja, namun juga bersifat tidak tertulis, berupa kebiasaan, perilaku manusia maupun perilaku masyarakat, yang dapat ditemukan hukumnya berupa perbuatan aktif, pasif maupun sikap. Dengan demikian penelitian hukum di samping penelitian terhadap *das sollen* dapat pula dianalisis mengenai perilaku manusia dan masyarakat sebagai *das sein* (Mertokusumo, 2011).

"History must be a part of the study, because without it we cannot know the scope of rules. It is a part of the rational study because it is the first step toward an enlightened scepticism, that is towards a deliberate reconsideration of the word of these rules" (Holmes, 2009). Dengan demikian sejarah pemikiran maupun terbentuknya suatu norma hukum merupakan bagian dari studi rasional karena

merupakan langkah awal untuk membuka mata dari sikap skeptis, yaitu menuju pada suatu introspeksi evaluatif tentang nilai dari suatu undang-undang (Holmes, 2009). Sedangkan problematik atau tujuan dari penulisan hukum pada dasarnya dipusatkan pada terlindungi atau tidaknya kepentingan manusia, terjamin tidaknya kepastian hukum dan ada tidaknya keseimbangan tatanan dalam masyarakat (Mertokusumo, 2003).

4. PEMBAHASAN

4.1 Landasan Konstitusional Hukum Pajak di Indonesia

Pajak dalam artiannya secara umum sebagai sebuah rezim pajak nasional adalah perangkat norma hukum positif yang mengatur mengenai pemenuhan hak dan kewajiban perpajakan antara individu dengan negara, diklasifikasikan sebagai hukum publik, di bagian hukum tata usaha negara atau hukum administrasi negara atau bahkan sejajar dengan hukum administrasi negara dan tata usaha negara di ranah hukum publik. Selayaknya peraturan perundang-undangan lainnya, hukum pajak juga dilengkapi dengan seperangkat sanksi baik administratif maupun sanksi pidana untuk memastikan efektivitas keberlakuannya. Fungsi sanksi administrasi maupun pidana dalam hukum pajak terutama untuk menjamin

dipenuhinya kewajiban perpajakan Wajib Pajak agar hukum pajak dapat memenuhi fungsinya mengatur ketertiban masyarakat dan negara, baik secara *budgeter* menghimpun penerimaan dalam rangka membiayai pengeluaran rutin maupun pembangunan negara, selain fungsi mengatur kebijakan perekonomian negara (*regulerend*)

Seringkali timbul konflik dan sengketa antara Wajib Pajak dengan Negara (*fiskus*) dalam pelaksanaan undang-undang pajak yang secara normatif diselesaikan secara administratif, terutama untuk memenuhi tugas pajak untuk mengatur hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan warga masyarakat serta dalam mengumpulkan uang. Hukum Pajak adalah bagian atau bahkan sejajar dengan lapangan Hukum Administrasi Negara, meskipun hukum pajak mempunyai ciri khusus yang tidak dimiliki oleh Hukum Administrasi Negara lainnya, yaitu lahir atau timbul sebagai konsekuensi dari perikatan perdata antar Wajib Pajak dan Wajib Pajak dengan Negara. Sehingga meskipun pajak merupakan hukum publik, namun mempunyai hubungan yang erat dengan hukum perdata dan hukum adat (Soemitro, 1991).

Menurut penulis, sanksi pidana yang diletakkan di dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

(UU KUP) adalah bagian dari politik hukum di bidang perpajakan untuk memastikan efektivitas tertib hukum pajak terciptanya keseimbangan dari tarik ulur (*trekspanning*) tiga variabel ajaran cita hukum *idee des recht*: kepastian hukum, kemanfaatan, dan keadilan. Kepastian hukum untuk menjamin kepastian dan kemudahan pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan, serta kemanfaatan dalam rangka pengumpulan penerimaan negara dalam membiayai pelaksanaan pembangunan. Segala bentuk pengeluaran negara baik rutin maupun pembangunan, yang dirangkum dalam satu Anggaran Pembangunan dan Belanja Negara (APBN) bertujuan untuk mencapai tujuan bernegara dalam alinea keempat UUD 1945, termasuk menciptakan masyarakat yang adil dan makmur atau dengan demikian menciptakan keadilan ekonomi bagi seluruh rakyat. Sehingga penempatan norma sanksi pidana pajak, dalam kaitannya dengan *tax reform* 1984 khususnya isi konsiderans UU Nomor 6 Tahun 1983 harus dimaknai dengan tujuan untuk melepaskan diri dari rezim pajak era kolonial yang represif dan dalam rangka mencapai keadilan ekonomi masyarakat (masyarakat adil dan makmur berdasarkan Pancasila). Norma sanksi pidana sejak diundangkannya UU Nomor 6 Tahun 1983 seharusnya dimaknai dengan tujuan pemidanaan dalam aliran modern sebagai

alat perlindungan masyarakat dalam mencapai kemakmuran bersama dan bukan semata sebagai alat pembalasan retributif semata.

Sanksi pidana dalam UU KUP tidak terlepas dari tujuan dibentuknya hukum secara umum, yaitu dalam rangka menciptakan ketertiban dan perdamaian (perlindungan masyarakat) dalam rangka mencapai keadilan sosial dan kemakmuran rakyat. Hal ini secara konstitusi dinyatakan dalam alinea keempat Pembukaan UUD 1945 tujuan dibentuknya Pemerintah Negara Indonesia yang melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi, dan keadilan sosial. Dasar hukum pajak secara konstitusional diletakkan dalam Pasal 23 ayat (2) UUD 1945 yang berbunyi "segala pajak untuk kegunaan kas negara (dipungut) berdasarkan undang-undang (Soemitro, 1991).

4.2 Landasan Filosofis Hukum Pidana

Adanya sanksi dalam suatu peraturan perundang-undangan baik administratif maupun pidana tidak terlepas dari fenomena yang terjadi di dalam masyarakat,

baik fenomena yang terjadi sebelum diterapkannya peraturan perundang-undangan maupun fenomena yang terjadi sebagai reaksi atas efektifitas hukum sebagai suatu alat rekayasa sosial (*social engineering*), sebagai *agent of change* dalam melakukan perubahan di masyarakat serta reaksi atas sikap dalam menjalankan (tidak menjalankan) suatu aturan perundang-undangan (Soerjono Soekanto, 1980). Berangkat dari fenomena nyata yang terjadi di masyarakat itulah, politik hukum melalui program legislasi nasional (prolegnas) sebagai partisipasi rakyat dalam negara demokrasi akan membuat peraturan perundang-undangan atau melakukan perbaikan terhadap peraturan perundang-undangan yang telah ada agar dapat mengembalikan keseimbangan (*restitutio in integrum*) dalam masyarakat. Salah satu cara mengembalikan keseimbangan tersebut adalah dengan meletakkan seperangkat sistem sanksi, yaitu pertama-tama adalah sanksi administrasi dan hanya jika diperlukan adalah kebijakan pidana (*criminal policy*) dalam suatu hukum administrasi. Dalam sebuah sistem hukum pidana modern, penerapan sanksi pidana dalam suatu undang-undang pidana pun adalah upaya terakhir yang tidak terlepas dari upaya-upaya (pencegahan) lainnya terlebih dahulu, dengan senantiasa

mempertimbangann manfaat dan tujuannya.

Dalam aliran modern, hukum pidana bertujuan untuk mencapai kemanfaatan, baik bagi korban, pelaku dan masyarakat, dengan memandang perbuatan pelaku tidak terlepas dari pengaruh lain di luar diri pelaku (*determinisme*) dan selalu berpijak pada *ultimum remedium* sebagai salah satu pijakan dasar. Lebih jauh lagi dalam aliran modern, hukum pidana bertujuan melindungi masyarakat dari kejahatan (Hiariej, 2021). Bahkan di dalam aliran klasik, meskipun tujuan hukuman pidana adalah penjeraan *retributif* (pembalasan setimpal) daripada tujuan kemanfaatan, hukum pidana tetap harus berpijak pada asas *legalitas* dimana suatu perbuatan pidana harus terlebih dahulu dirumuskan dengan jelas, tegas, ketat; dan asas pidana tanpa kesalahan dengan pembuktian yang ketat kepada unsur kesalahan yang disengaja sehingga suatu perbuatan dapat dicela. Hal ini disebabkan karena hukum pidana mempunyai karakteristik dasar memberi pencelaan dan penderitaan terhadap pelaku dan perbuatannya serta cenderung merampas sebagian hak dasar manusia dalam penerapannya. Dengan demikian, apabila hukum pidana adalah upaya terakhir dalam upaya penegakan di ranah hukum pidana, maka dalam lapangan hukum tata usaha negara dan hukum administrasi,

hukum pidana seharusnya terletak di lapisan terluar upaya penyelesaian masalah sehingga sifatnya adalah sebagai substitusi upaya-upaya administrasi. Dalam berbagai undang-undang yang menjadi bagian dari Hukum Tata Usaha Negara, termasuk dalam UU KUP, pada saat ini makin banyak diletakkan sanksi hukum pidana di samping sanksi administrasi, sebagai cerminan politik hukum legislasi nasional yang semakin mengedepankan penerapan sanksi pidana untuk menyelesaikan berbagai konflik dan masalah di masyarakat.

Penelitian yang dilakukan oleh Anindyajati, *et al.* (2015) yang dituangkan dalam tulisan "Konstitusionalitas Norma Sanksi Pidana sebagai Ultimum Remedium dalam Pembentukan Perundang-undangan" menyebutkan bahwa meskipun secara normatif dan teoritis penempatan sanksi pidana dalam suatu undang undang administrasi adalah bersifat *ultimum remedium*, namun pada kenyataannya semakin banyak undang-undang administrasi yang menempatkan sanksi pidana sebagai upaya pertama dalam menyelesaikan masalah hukumnya. Penderitaan dan penjeraan retributif yang merampas hak dasar tersebut, harus dipertimbangkan manfaatnya bagi masyarakat luas yang menjadi korban. Selain itu penderitaan yang diberikan juga seharusnya setimpal dengan perbuatan

yang bersifat alamiah jahat (*evil in itself*) atau *mala per se* dan bukan diberikan kepada perbuatan yang sifatnya *mala prohibita* atau melanggar hukum karena undang-undang mengatur sebagai kejahatan (diartikan sebagai politik kriminalisasi terhadap suatu perbuatan yang sebelumnya bukan pidana menjadi perbuatan pidana).

Selanjutnya hasil penelitian *a quo* juga menunjukkan bahwa dari undang-undang yang diundangkan sejak 2003 hingga 2014 telah memposisikan norma sanksi pidana sebagai *primum remedium*, yang terlihat dari konstruksi pasal yang memuat sanksi pidana. Semakin dianggap efektif penerapan sanksi pidana untuk menanggulangi masalah di masyarakat, selain karena alasan kepraktisan dalam menanggapi permasalahan dan konflik di masyarakat, terlepas dari faktor penyebab (*interdeterminisme*) dan faktor kemanfaatan bagi korban, pelaku dan masyarakat luas (Anindyajati, *et.al.*, 2015).

4.3 Politik Hukum Represif Atas Kesalahan Dalam Menyampaikan Surat Pemberitahuan Sebagai Perbuatan Pidana Sebagai Primum Remedium Pasca Hapusnya Pasal 13A UU KUP Dalam UU Cipta Kerja jo. Undang-Undang HPP

Penjelasan Pasal 38 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan

Ketiga Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjelaskan bahwa:

"Pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan, dikenai sanksi administrasi dengan menerbitkan surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenai sanksi pidana. Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud dalam pasal a quo bukan merupakan pelanggaran administrasi melainkan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan. Dengan adanya sanksi pidana tersebut, diharapkan tumbuhnya kesadaran Wajib Pajak untuk mematuhi kewajiban perpajakan seperti yang ditentukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Kealpaan yang dimaksud dalam pasal ini berarti tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan kewajibannya sehingga perbuatan tersebut dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara."

Dengan demikian, Pasal 38 undang-undang *a quo* telah mengkualifikasikan perbuatan tidak menyampaikan atau menyampaikan SPT tidak benar atau lengkap sebagai suatu perbuatan pidana (pelanggaran). Bunyi Pasal 38 bahwa "Setiap orang yang karena **kealpaannya**: a. tidak

menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau b. menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dan perbuatan tersebut merupakan **perbuatan setelah** perbuatan yang pertama kali sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13A, didenda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun."

Kemudian jika merujuk kepada Pasal 13A UU KUP, berbunyi "Wajib Pajak yang karena kealpaannya tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan atau menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, tidak dikenai sanksi pidana apabila kealpaan tersebut pertama kali dilakukan oleh Wajib Pajak dan Wajib Pajak tersebut wajib melunasi kekurangan pembayaran jumlah pajak yang terutang beserta sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar yang

ditetapkan melalui penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar."

Penulis berpendapat bahwa konstruksi delik Pasal 38 dalam kaitannya dengan Pasal 13A UU KUP dapat dianalisis bahwa kesalahan (*schuld*) kealpaan perbuatan tidak menyampaikan SPT atau menyampaikan SPT yang isinya tidak benar atau tidak lengkap adalah perbuatan yang dikualifikasikan sebagai perbuatan pidana, namun pengenaan sanksinya dibedakan hanya oleh apakah perbuatan tersebut pertama kali dilakukan atau pengulungannya (*recidive*). Syarat dapat diberikannya jalan keluar administratif Pasal 13A secara kumulatif dengan perbuatan pertama kali adalah perbuatan tersebut merupakan kealpaan. Kealpaan dalam penjelasan pasal *a quo* diartikan sebagai kelalaian, ketidaksengajaan, ketidak hati-hatian atau kurang mengindahkan kewajibannya (*negligence*) sehingga menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

Adapun jika perbuatan alpa tersebut diulangi, akan dikenakan sanksi pidana denda paling sedikit satu kali dan paling banyak dua kali pajak yang kurang dibayar *subsider* pidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun. Dengan demikian penulis menyimpulkan bahwa: pertama, atas perbuatan tidak menyampaikan atau menyampaikan Surat

Pemberitahuan yang tidak benar adalah perbuatan pidana menurut UU KUP; kedua, jika atas perbuatan tersebut jika merupakan kelalaian (alpa) yang pertama kali dilakukan akan dijatuhi sanksi administrasi berupa penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB); ketiga, jika perbuatannya berulang maka akan dikenakan sanksi pidana berupa denda yang bisa digantikan oleh pidana kurungan, dengan melewati proses hukum acara pidana mulai dari Pemeriksaan Bukti Permulaan, Penyidikan hingga Penuntutan di Peradilan Pidana.

Penjelasan Pasal 13A undang-undang *a quo* menyebutkan bahwa "Penaan sanksi pidana merupakan upaya terakhir untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak. Namun, bagi Wajib Pajak yang melanggar pertama kali ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 tidak dikenai sanksi pidana, tetapi dikenai sanksi administrasi. Oleh karena itu, Wajib Pajak yang karena kealpaannya tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan atau menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara tidak dikenai sanksi pidana apabila kealpaan tersebut pertama kali dilakukan Wajib Pajak."

Pasal 13A inilah yang menurut penulis adalah satu-satunya penanda bahwa norma sanksi pidana dalam undang-undang pajak adalah *ultimum remedium*, meskipun dinyatakan dengan cara yang paling sederhana secara gramatikal dalam rumusan Pasal 38 dan pasal 13A UU KUP namun sayangnya telah dihapus dengan diundangkannya UU Cipta Kerja. Penulis menyimpulkan bahwa: perbuatan tidak menyampaikan SPT atau menyampaikan SPT yang isinya tidak benar atau menyampaikan keterangan yang tidak lengkap dikualifikasikan sebagai perbuatan pidana secara *lex scripta*, *lex certa* dan *lex stricta* dalam Undang-Undang KUP; untuk dapat dipidana perbuatan tersebut harus merupakan perbuatan alpa atau lalai yang dilakukan untuk kedua kalinya; harus dapat dibuktikan niat batin (kesalahan) perbuatan tersebut adalah kelalaian belaka sehingga si pelaku dapat hanya dikenakan sanksi administrasi sesuai Pasal 13A dan tidak menjalani proses hukum acara pidana; serta untuk dapat dipidana, harus dapat dibuktikan adanya sejumlah kerugian pada pendapatan Negara.

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja jo. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan telah secara drastis merubah konstruksi Pasal 38 dengan menghapus Pasal 13A Undang-

Undang Nomor 28 Tahun 2007. Pasal 38 Undang-Undang HPP berubah menjadi "setiap orang yang karena kealpaannya: a. tidak menyampaikan surat pemberitahuan; atau b. Menyampaikan surat pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara didenda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak dua kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat tiga bulan dan paling lama satu tahun." Perbedaan signifikan dengan UU KUP terdahulu adalah dihilangkannya syarat perbuatan berulang sebagai protokol sekuensial untuk dapat dikenakan sanksi pidana. Dengan demikian perbuatan tidak menyampaikan atau menyampaikan SPT yang isinya tidak benar atau keterangan yang tidak lengkap, adalah perbuatan pidana yang wajib diterapkan sanksi pidana tanpa perlu lagi membuktikan perbuatan tersebut perbuatan berulang atau pertama. Adapun unsur kealpaan tetap diartikan sebagai tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan kewajibannya. Menurut penulis hal ini merupakan salah satu ciri dikedepankannya norma sanksi pidana di dalam undang-undang pajak sejak diundangkannya

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja jo. UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan sebagai hukum administratif.

Menurut Susilo (1991), "karena kesalahannya" (kealpaannya) sama dengan kurang hati-hati, lalai, lupa, amat kurang perhatian. Kelalaian, kesalahan, kurang hati-hati, atau kealpaan dalam hukum pidana disebut dengan *culpa*, yang berarti "kesalahan pada umumnya", tetapi dalam ilmu pengetahuan hukum mempunyai arti teknis, yaitu suatu macam kesalahan si pelaku tindak pidana yang tidak seberat seperti kesengajaan, yaitu kurang berhati-hati sehingga akibat yang tidak disengaja terjadi (Prodjodikoro, 2003). Pada intinya, *culpa* mencakup kurang (cermat) berpikir, kurang pengetahuan, atau bertindak kurang terarah. *Culpa* merujuk pada kemampuan psikis seseorang dan karena itu dapat dikatakan bahwa *culpa* berarti tidak atau kurang menduga secara nyata (terlebih dahulu kemungkinan munculnya) akibat fatal dari tindakan orang tersebut – padahal itu mudah dilakukan dan karena itu seharusnya dilakukan (Remmelink, 2013).

Konstruksi dalam Pasal 38 UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang HPP, syarat untuk penjatuhan pidana adalah sekedar kecerobohan serius yang cukup, ketidak hati-hatian besar yang cukup; bukan *culpa levis* (kelalaian ringan), melainkan *culpa lata*

(kelalaian yang kentara/besar). Menurut Wirjono Prodjodikoro (2003), yang dimaksudkan dengan *culpa* dalam pasal-pasal KUHP adalah kesalahan yang agak berat, atau *grove schuld* (kesalahan besar). Lebih lanjut, dikatakan bahwa untuk *culpa* ini harus diambil sebagai ukuran bagaimana kebanyakan orang dalam masyarakat bertindak dalam keadaan yang *in concreto* terjadi. Jadi, tidaklah dipergunakan sebagai ukuran seorang yang selalu sangat berhati-hati, dan juga tidak seorang yang selalu serampangan dalam tindak tanduknya (Hamzah, 2008). Sedangkan Ny. Hazewinkel-Suringa dalam Andi Hamzah (2008) menyatakan bahwa delik *culpa* merupakan delik semu (*quasi delict*) sehingga diadakan pengurangan pidana. Selanjutnya dalam Andi Hamzah (2008) dijelaskan memori jawaban pemerintah (MvA) bahwa siapa yang melakukan kejahatan dengan sengaja berarti mempergunakan dengan salah kemampuannya, sedangkan siapa karena *culpa* melakukan kejahatan berarti tidak mempergunakan kemampuan seharusnya.

Perubahan Pasal 38 dan dihapusnya Pasal 13A UU KUP dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 s.t.d.t.d. Undang-undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang HPP menurut penulis telah menunjukkan pergeseran pengenaan sanksi pidana dalam hukum pajak dari *ultimum remedium*

menjadi *primum remedium*. Faktanya selama ini (lihat lampiran tabel 4), penegak hukum (penyidik) seringkali kesulitan dalam menentukan definisi perbuatan pertama kali tersebut. Dengan demikian timbul kesulitan dalam membuktikan apakah suatu perbuatan tersebut merupakan perbuatan pertama kali atau berulang. Selain itu, terdapat ketidakcakapan di kalangan *fiskus* untuk menentukan suatu sifat kesalahan apakah merupakan perbuatan alpa atau sengaja dan sebagian besar *fiskus* berpendapat bahwa yang berwenang menentukan suatu kesalahan adalah kealpaan atau kesengajaan hanyalah hakim di sidang pengadilan. Oleh karena itu, dapat dikatakan secara faktual bahwa sepanjang Pasal 38 dan 13A tercantum dalam UU KUP hampir dikatakan tidak pernah digunakan oleh *fiskus* sebagai penegak hukum pidana pajak.

Menurut penulis, perubahan konstruksi Pasal 38 dan dihapusnya Pasal 13 adalah upaya *fiskus* untuk meningkatkan efektifitas penerapan norma sanksi pidana. Salah satunya dengan alasan kepraktisan karena pengenaan norma sanksi pidana untuk kesalahan perbuatan setelah yang pertama kali adalah sulit, terutama untuk menentukan perbuatan pertama kali dan akan mengurangi ruang gerak *freies ermessen* aparat penegak hukum yang juga merupakan para Pejabat Tata Usaha Negara

dalam memilih untuk mengenakan sanksi represif pidana pajak. Hal ini sekaligus mengkonfirmasi hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Tim Peneliti Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia, yaitu Anindyajati et. al (2015), bahwa norma sanksi pidana semakin dimajukan sebagai upaya pertama (*primum remedium*) dalam hukum administrasi, disebabkan oleh alasan kepraktisan dalam menanggapi permasalahan dan konflik di masyarakat, terlepas dari faktor penyebab (*interdeterminisme*) dan faktor kemanfaatan bagi korban, pelaku dan masyarakat luas.

Bentuk kesalahan lain dalam pidana adalah kesengajaan atau *opzet* atau *dolus*, yang menandakan bentuk kesalahan dalam rumusan delik, yang berimplikasi pada berat ringannya pidana yang diancamkan (Hiariej, 2021) sebagaimana dirumuskan dalam Pasal 39 Ayat (1) huruf c dan d Undang-Undang KUP untuk perbuatan yang sama, yaitu tidak menyampaikan atau menyampaikan SPT yang tidak benar atau keterangan yang tidak lengkap. Sejahat-jahatnya suatu perbuatan adalah perbuatan yang benar-benar disadari ketika berbuat dan dikehendaki akibat perbuatannya tanpa ada faktor paksaan eksternal, sebaliknya suatu perbuatan tidak sepatutnya dikenai atribusi sebagai kejahatan tanpa ia ketahui (sadari) perbuatannya apalagi jika tidak dikehendaki (Atmasasmita, 2017).

Dihapusnya syarat “perbuatan bukan pertama kali dilakukan” mendorong lebih ke depan penerapan sanksi pidana terhadap perbuatan terkait penyampaian SPT, sehingga kelalaian dan kurang hati-hati yang merupakan fitrah seorang manusia serta merta dapat dikenakan sanksi pidana, meskipun hanya sanksi pidana denda yang dapat disubsider dengan kurungan. Dalam persidangan, penuntut umum harus menyampaikan alat bukti untuk membuktikan unsur baik kealpaan maupun sengaja sesuai bentuk kesalahan yang telah dirumuskan secara eksplisit dalam undang-undang.

Dihapusnya Pasal 13A dalam undang-undang *a quo* sebagai jalan keluar administratif yang mengutamakan penerimaan negara daripada sanksi pidana telah membawa pergeseran politik hukum sekaligus prinsip menerapkan sanksi pidana pada kesempatan paling pertama, ketimbang sebagai upaya pamungkas dalam menyelesaikan masalah perpajakan. Selain karena dinilai tidak efektif, tidak praktis, berpotensi menimbulkan perlawanan hukum Wajib Pajak dan tidak dapat diterapkan dalam praktek penegakan hukum oleh *fiskus*, dihapuskannya Pasal 13A dinilai akan menambah efektifitas (memudahkan aparat) dalam penegakan hukum secara represif melalui penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.

Menurut penulis, Pasal 13A dan Pasal 38 adalah sebagai satu-satunya hukum acara sebagai protokol dalam menuntun penegak hukum menentukan penerapan sanksi administrasi atau pidana terhadap suatu perbuatan melawan hukum menyampaikan surat pemberitahuan. Perubahan Pasal 38 dan hapusnya Pasal 13A dalam UU Cipta Kerja dan UU HPP sekaligus menambah luas *freies ermessen* dalam bentuk *diskresi* yang dimiliki *fiskus* dalam menentukan apakah perbuatan *in casu* akan diselesaikan secara administrasi atau diterapkan sanksi pidana pada kesempatan pertama. Dalam hal ini, sering kali *fiskus* menghiraukan unsur kesalahan yang juga harus dibuktikan, yaitu kelalaian dan kesengajaan. Selain itu juga hanya mempertimbangkan unsur perbuatan serta unsur kerugian pada pendapatan negara saja. Sebagian besar *fiskus* berpendapat bahwa unsur kesalahan sengaja dan lalai merupakan kapasitas hakim di pengadilan pidana untuk membuktikannya, sehingga cukup terpenuhinya unsur perbuatan dan kerugian akan membuat seseorang dilakukan upaya represif mulai dari Pemeriksaan Bukti Permulaan hingga Penyidikan yang dapat berlangsung berlarut larut hingga bertahun-tahun lamanya. Hal inilah yang dirasa tidak tepat dalam lapangan hukum pidana, bahwa menentukan suatu pelanggaran adalah

administratif atau pidana ditentukan oleh diskresi yang sangat luas di pihak *fiskus*. Bahkan dalam penerbitan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan, terdapat potensi sengketa hukum terhadap surat perintah yang diterbitkan sebagai *bestuur* tersebut adalah tepat. Akan selalu timbul pertanyaan mengapa dilakukan pemeriksaan bukti permulaan, apakah tidak lebih tepat jika cukup dengan pemeriksaan pajak, mengapa perbuatan yang sama untuk Tahun/Masa Pajak sebelumnya cukup diterbitkan SKP secara administratif saja? Tindakan represif seperti penyelidikan atau Pemeriksaan Bukti Permulaan yang dilakukan terhadap pelanggaran-pelanggaran (yang seharusnya) cukup diatasi dengan norma administratif akan berakibat terampasnya hak-hak asasi Wajib Pajak, seperti publikasi buruk; tercemarnya nama baik/reputasi usaha; terampasnya sebagian hak-hak Wajib Pajak (seperti dalam rangka pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak, hak mengikuti program ampunan pajak, pengungkapan sukarela dan lainnya); dilanggarnya privasi seperti memasuki tempat tinggal dan/atau tempat usaha; serta dilakukan penggeledahan, penyegelan dan penyitaan (peminjaman) buku, catatan, dokumen (analog maupun digital) dan harta benda lainnya milik Wajib Pajak yang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan. Hal ini

tentunya akan mengakibatkan pelanggaran atas perlindungan hak asasi manusia yang merupakan tujuan utama dibentuknya hukum acara pidana.

Perbuatan tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan meskipun dengan tegas telah dinyatakan sebagai perbuatan pidana (dalam penjelasan Pasal 38 dan Pasal 42), di dalam UU yang sama juga telah diancam dengan sanksi administrasi berupa Surat Teguran (Pasal 3) dan denda dalam jumlah tetap tertentu (Pasal 7) yang ditagih dengan Surat Tagihan Pajak (STP) dan sanksi kenaikan (Pasal 13) yang ditagih dengan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB). Sedangkan untuk perbuatan menyampaikan SPT yang isinya tidak benar atau keterangan yang tidak lengkap, atas pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dikenakan sanksi bunga (Pasal 13) ditambah pokok kurang bayar yang ditagih dengan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB). Namun demikian, tidak terdapat hukum acara yang mengatur mengenai protokol baik secara *sekuensial* tata urutan maupun syarat-syarat penerapan sanksi pidana setelah sanksi administrasi sebagai upaya pertama.

Menurut penulis, kontradiktif dengan penerapan norma sanksi pidana yang tidak diatur hukum acaranya dalam UU KUP, sanksi administrasi Pasal 13 Ayat (1) huruf b justru memiliki protokol sekuensial sebagai

hukum acara, dimana SKPKB (sebagai sanksi administrasi) hanya dapat diterbitkan jika teguran tertulis telah disampaikan terlebih dahulu kepada Wajib Pajak yang tidak menyampaikan SPT. Keleluasaan tanpa adanya hukum acara yang jelas dan tegas (*lex scripta*, *lex certa* dan *lex stricta*) inilah yang disebut oleh Edward OS Hiariej (2018) sebagai keleluasaan yang diberikan undang-undang *a quo* kepada *fiskus* untuk membuat *diskresi* sebagai *freies ermessen* dalam menyelesaikan masalah perpajakan.

4.4 Fungsionalisasi Hukum Pidana Pajak di Indonesia

Tidak adanya hukum acara yang ditulis rinci (*lex scripta*), mengatur ketat (*lex stricta*) dan jelas (*lex certa*) disertai dengan sifat keresmian inilah yang dapat menimbulkan konflik kepentingan aparat penegak hukum, dalam hal ini *fiskus*. Konflik kepentingan menurut Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan adalah "kondisi Pejabat Pemerintahan yang memiliki kepentingan pribadi untuk menguntungkan diri sendiri dan/atau orang lain dalam penggunaan Wewenang sehingga dapat mempengaruhi netralitas dan kualitas Keputusan dan/atau Tindakan yang dibuat dan/atau dilakukannya". Kepentingan pribadi bisa jadi hanya berupa kepentingan untuk menyelesaikan tugas

secara praktis dan mendapatkan prestasi kerja yang diukur dengan capaian Indikator Kinerja Utama (IKU) sebagai prasyarat penerapan merit sistem untuk tujuan remunerasi (tunjangan kinerja), pengembangan karir, promosi dan mutasi, dengan mengorbankan kepastian hukum, manfaat dan tujuan penerapan norma sanksi pidana bagi masyarakat luas.

Tujuan utama hukum acara pidana diatur secara rinci, ketat dan jelas disertai dengan sifat keresmian adalah untuk melindungi hak-hak dasar manusia dari kesewenang-wenangan penguasa sebagai pihak yang dapat menerapkan hukum pidana. Selain itu, luasnya diskresi yang dimiliki *fiskus* juga menyebabkan tidak efektifnya pelaksanaan hukum pidana pajak dalam mencapai tujuannya. Tidak adanya hukum acara yang rinci, ketat dan jelas, *fiskus* dapat leluasa memilih untuk menerapkan pidana atau tidak menerapkan pidana semata-mata berdasarkan alasan praktis, yaitu peristiwa yang mudah diselesaikan bukan yang membawa manfaat besar bagi masyarakat.

Alasan kepraktisan merupakan penumpang gelap dalam masyarakat industrialis modern yang berlapis-lapis dan heterogen. Dalam suatu sistem masyarakat yang heterogen dan kompleks, terdapat kecenderungan bahwa kekuatan ekonomis dan kekuasaan berkumpul dalam lapisan

masyarakat teratas yang jumlahnya hanya sedikit, justru sangat efektif dalam mengendalikan lembaga-lembaga ekonomi dan politik dalam masyarakat. Perundang-undangan yang sebelumnya merupakan produk kesepakatan rakyat dalam negara demokrasi, mulai lebih menguntungkan kelompok yang makmur, hal demikian lebih terlihat di negara-negara liberal dan ekonomi kapitalis dibanding negara yang menerapkan gotong royong, kebersamaan dan musyawarah untuk mufakat dalam sistem ekonomi dan politiknya

Konsentrasi kekuatan ekonomi dan kekuasaan inilah yang menyebabkan kejahatan ekonomi termasuk pajak dikatakan termasuk kejahatan yang sulit diatasi. Kontradiktif sebagai suatu kejahatan yang mengakibatkan kerugian besar bagi keseimbangan masyarakat, secara sosiologis kerugiannya tidak dirasakan masyarakat sebagai korban kejahatan (Idham, I. (2017)). Dengan diskresi yang luas, fungsionalisasi hukum pidana tidak optimal, dapat dipilih-pilih untuk diterapkan hanya pada masalah-masalah yang ringan saja, sehingga tidak akan berhasil memberikan perlindungan kepada kepentingan masyarakat yang lebih banyak jumlahnya. Hal ini berakibat pada tidak tercapainya tujuan hukum pajak sesuai landasan konstitusionalnya, yaitu mewujudkan keadilan sosial dan

kemakmuran bagi seluruh Rakyat Indonesia. Berbeda dengan kesusilaan, hukum mengikatkan diri kepada masyarakat sebagai basis sosialnya, berarti hukum harus memperhatikan serta melayani kebutuhan dan kepentingan anggota-anggota masyarakat, termasuk kebutuhan akan kesebandingan perlakuan hukum (Rahardjo, 2017). Khusus untuk hukum pajak, penulis berpendapat kepentingan masyarakat yang harus dilindungi tersebut adalah kesejahteraan melalui redistribusi kemakmuran dan keadilan sosial.

Peraturan perundang-undangan dianggap mempunyai kelebihan karena dapat memberikan kepastian mengenai nilai tertentu yang dilindungi oleh hukum, namun dengan masuknya nilai-nilai tertentu membuat perundang-undangan terlibat dalam proses pembuatan pilihan-pilihan. Dengan demikian secara sosiologis, penentuan nilai tersebut mengharuskan terjadinya pengutamaan terhadap suatu golongan tertentu di atas yang lain (Chambliss dan Sidman dalam Rahardjo, 2017). Pelapisan dan pengutamaan sosial inilah yang menjadikan hukum bersifat diskriminatif, baik dalam peraturannya maupun pelaksanaannya (Friedman dalam Rahardjo, 2017). Selanjutnya Chambliss dan Seidman dalam Rahardjo (2017) memberikan penjelasan penyebab penegakan hukum menjadi pilih-pilih:

- a. Terjadinya pelapisan masyarakat yang disebabkan penguasaan suatu kelompok masyarakat terhadap sumber daya ekonomi dan politik. Lapisan masyarakat yang menguasai sumber daya lebih dibanding sebagian besar kelompok masyarakat lainnya inilah yang dianggap mempunyai akses yang lebih baik terhadap penyusunan peraturan perundangan;
- b. Penegakan hukum oleh institusi lembaga penegak hukum dilakukan sedemikian rupa hanya kepada peristiwa atau masalah yang memberikan keuntungan (kemudahan) kepada lembaga-lembaga penegak hukum tersebut, sedangkan yang sekiranya akan mendatangkan kesulitan bagi lembaga penegak hukum tersebut akan cenderung dihindari;
- c. Keuntungan (kemudahan) dan kepraktisan dalam penegakan hukum cenderung diperoleh jika penegakan hukum dilakukan terhadap kelompok masyarakat yang tidak memiliki kekuasaan politik, sementara jika dilakukan terhadap kelompok yang mempunyai kekuasaan cenderung akan menyulitkan dan memberikan hambatan bagi penegakan hukum;
- d. peraturan yang melarang perbuatan yang cenderung banyak dilakukan oleh kelompok masyarakat bawah akan

lebih sering diterapkan. Peraturan yang memuat larangan bagi kelompok masyarakat atas cenderung tidak pernah diterapkan.

Pasca tindakan represif berupa penyidikan tindak pidana pajak yang pernah dilakukan oleh *fiskus* terhadap grup Asian Agri, Bumi Resources, Kaltim Prima Coal dan beberapa korporasi besar lainnya di tahun 2007 hingga 2010, hingga saat ini praktis belum ada lagi korporasi besar yang dilakukan tindakan represif berupa penyidikan tindak pidana pajak. Perlawanan dan resistensi kuat, kurang siapnya peraturan perundangan dan kurangnya pemahaman aparat, khususnya dalam menyikapi hukum acara pidana membuat tindakan ini menjadi kontra produktif, bahkan terbuka peluang terjadi kriminalisasi balik terhadap aparat penegak hukum (*fiskus*). Ambiguitas (kebingungan) *fiskus* dalam memandang pemeriksaan bukti permulaan sebagai pemeriksaan administratif yang diatur dengan peraturan menteri ataukah sebagai penyelidikan yang diatur oleh hukum acara pidana menyebabkan celah kriminalisasi oleh tersangka. Demikian pula ambiguitas dan kebingungan *fiskus* (bahkan penuntut umum) menyikapi delik-delik pidana pajak sebagai pidana korporasi atau bukan menyebabkan sengketa hukum terkait penjatuan pidana penjara dan denda

hingga akhirnya diputus oleh Mahkamah Agung. Sehingga setelahnya, otoritas pajak nampak segan dalam berhadapan dengan korporasi/Wajib Pajak besar, dan cenderung memilih melakukan tindakan represif terhadap Wajib Pajak yang mudah diselesaikan, praktis, cepat dinyatakan lengkap oleh penuntut umum dan dengan demikian segera dikonversi menjadi angka Indikator Kinerja Utama dan prestasi kinerja terbaik. Hal-hal tersebut mengkonfirmasi pandangan sosiologis, adagium bahwa hukum itu tidak memihak adalah suatu mitos belaka (Chambliss dan Seidman dalam SRahardjo, 2017). Soerjono Soekanto (1980) juga mengemukakan pendapatnya bahwa semakin tinggi kedudukan seseorang dalam strata masyarakat, maka semakin sedikit (tidak tersentuh oleh) hukum yang mengaturnya, sebaliknya semakin rendah kedudukannya dalam strata masyarakat maka semakin banyak (tersentuh) hukum yang mengaturnya.

Fungsionalisasi hukum pidana adalah upaya untuk membuat hukum pidana berfungsi, beroperasi dan bekerja serta terwujud secara konkret dalam mencapai tujuan yang diinginkan masyarakat pembuatnya. Operasionalisasi dan konkretisasi hukum pidana tersebut pada hakekatnya sama dengan pengertian penegakan hukum pidana (Arief, 1992). Fungsionalisasi hukum maupun hukum

pidana bergantung pada tiga faktor yang berkaitan, yaitu faktor perundang-undangan; faktor aparat lembaga penegak hukum; dan faktor kesadaran hukum. Faktor perundangan-undangan pada prinsipnya mengenai substansi hukum, bagaimana peraturan hukum konkret dirumuskan sesuai politik hukum yang dikehendaki masyarakat melalui perwakilan badan legislatif. Dengan demikian, aksesibilitas golongan-golongan dalam masyarakat akan sangat berpengaruh terhadap substansi perundang-undangan yang dihasilkan, apakah dapat menjamin perlindungan kepentingan masyarakat dan negara sesuai *postulat le salut du peuple est la suprême loi*. Setelah itu barulah faktor aparat lembaga penegak hukum sebagai struktur hukum, apakah dapat bergerak efektif menegakkan hukum tanpa pilih-pilih sebagaimana penelitian Chambliss dan Seidman di atas. Faktor selanjutnya adalah kesadaran hukum masyarakat sebagai budaya hukum bagaimana masyarakat menyepakati suatu peraturan hukum konkret sebagai suatu tata tertib tatanan yang harus diikuti agar tercapai kemakmuran bersama. Sangatlah penting terciptanya budaya dalam masyarakat bahwa hukum dianggap sebagai alat bagi pencapaian kesejahteraan bersama ketimbang hanya sebagai alat kekuasaan yang bersifat imperatif.

4.5 Kesatuan Antara Asas dan Ketentuan Norma Sanksi Pidana Dalam UU KUP

Dalam hukum materiil terdapat postulat *summum ius summa iniuria*, semakin rinci dan lengkap atau ketat peraturan hukumnya, maka keadilan makin terdesak atau tertinggal dari kepastian hukum. Postulat tersebut merupakan lanjutan pemikiran cita hukum *idee des recht* dari Gustav Radbruch yaitu hukum dituntut untuk dapat berkarya secara *multitasking* yaitu untuk keadilan (*gerechtigheit*), kemanfaatan (*zweckmässigkeit*) dan kepastian hukum (*rechtssicherheit*), yang diantara ketiganya terjadi *spannungsverhältnis* atau ketegangan yang saling tarik menarik tidak dapat dimaksimalkan semuanya sekaligus secara berbarengan (Rahardjo, 2017). Pembentuk undang-undang harus dapat menjaga tatanan masyarakat tetap tertib dan kepentingan manusia (masyarakat) terlindungi, oleh karena itu tatanan kaedah harus teratur dan *ajeg* (stabil), untuk menjamin tatanan dalam masyarakat dan menjamin kepastian hukum. Hukum merupakan alat perlindungan manusia, sementara manusia senantiasa berkembang dan dinamis, sehingga hukum juga harus dinamis mengikuti perkembangan manusia

dan masyarakat agar kepentingannya dapat terus terlindungi.

Undang-undang materiil disusun secara lebih umum dan tidak ketat, agar lebih antisipatif dan futuristik terhadap perkembangan manusia dan lebih banyak peristiwa yang dapat dicakup oleh undang-undang tersebut. Sehingga hakim tidak terlalu terikat pada undang-undang, mereka akan lebih bebas dalam menafsirkan dan menemukan hukum serta menemukan keadilannya (Mertokusumo, 2006). Namun demikian, dalam menafsirkan dan menemukan hukum untuk mencapai keadilan tersebut, diperlukan pemahaman yang memadai mengenai dasar pemikiran yang tersirat dan menjiwai peraturan perundang-undangan. Hukum direalisasi melalui empat tahap yaitu asas hukum, kaidah hukum, peraturan hukum konkret dan yurisprudensi. Asas hukum merupakan dasar pemikiran, sifatnya abstrak dan umum, namun dia menjiwai dan tetap relevan sepanjang ditaati dalam hukum konkretisasi hukumnya. Menurut Paul Scholten dalam Bruggink (1999), asas hukum merupakan kecenderungan yang ditetapkan oleh moral pada hukum, bersifat umum, namun juga tidak dapat dihapus. Menurut Kraans dalam Mertokusumo (2006), asas hukum lebih merupakan *sweeping statements*, sebagai jalan keluar yang dirumuskan secara mutlak untuk

pemecahan suatu permasalahan hukum yang belum dicakup oleh peraturan perundang-undangan. Lebih lanjut Scholten (2021) menyampaikan bahwa "dengan demikian maka yang kita lakukan (untuk menemukan hukum) terdiri dari segi bahasa, sejarah undang-undangnya, sistem hukumnya, dalam keseluruhan, tujuan sosial serta hasil dari penerapan, perkembangan sejarah, semua itu adalah faktor faktor yang diperhitungkan untuk menentukan apa yang menurut suatu undang-undang merupakan hukum pada suatu kasus tertentu. *"Het recht is er, dock het moet worden gevonden, in de vondst sit het nieuwe"* - Hukum itu ada, namun ia harus diketemukan, dalam penemuan itulah terdapat (hukum) yang baru" (Hartono S.S. dan Scholten, 2021).

Undang-undang yang longgar dan futuristik sebagaimana UU KUP khususnya dalam merumuskan perbuatan tidak menyampaikan atau menyampaikan SPT yang tidak benar sebagai perbuatan pidana, diharapkan dapat lebih *ajeg*, awet, dan mampu menjangkau lebih banyak peristiwa hukum daripada perumusan yang disusun lebih rinci dan ketat, sehingga dapat lebih mendorong keadilan. Hal tersebut dapat terjadi hanya jika proses penemuan hukumnya dilakukan secara taat asas, termasuk tujuan dari hukum pajak dalam mengumpulkan penerimaan negara, juga

asas *ultimum remedium* hukum pidana pajak sebagai upaya paling akhir dalam menyelesaikan masalah dalam upaya mengumpulkan penerimaan. Dengan dipahaminya tujuan dibentuknya peraturan perundang-undangan pajak beserta asas-asasnya, perumusan delik yang umum dan longgar tidak akan menjadi masalah selama penerapannya dilakukan secara taat asas.

Menurut penulis, terdapat inkonsistensi antara tujuan, asas, dan perumusan delik pidana pajak dalam UU KUP yang tidak mencerminkan prinsip pidana pajak sebagai upaya terakhir dan cenderung mendorong penerapan pidana sebagai upaya pertama (*primum remedium*) sebagai berikut:

1. Dirumuskannya kealpaan atau kelalaian tidak menyampaikan atau menyampaikan SPT tidak benar sebagai perbuatan pidana. Sebagaimana pendapat Romli Atmasasmita (2017), bahwa kelalaian dan kealpaan adalah fitrah manusia. Demikian juga mengenai cara *fiskus* mendeteksi dan menentukan kealpaan sebagai perbuatan pidana akan sulit dilakukan, sehingga Pasal 38 ini hampir tidak pernah dioperasionalkan maupun dikonkretkan dalam penegakan hukum pidana pajak oleh *fiskus*. Dari sisi tujuan, tingkat kepatuhan formal penyampaian

Surat Pemberitahuan Tahunan masih sangat memprihatinkan (lihat lampiran);

2. Dihapuskannya Pasal 13A dalam UU Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja jo. UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang HPP mendorong perbuatan sebagaimana dimaksud Pasal 38 untuk dapat diterapkan sanksi pidana tanpa perlu dibuktikan kualifikasi perbuatan kedua atau berulang. Meskipun disebut untuk alasan kepastian hukum (Direktorat Jenderal Pajak, 2021), menurut penulis hal ini lebih disebabkan alasan kepraktisan dalam fungsionalisasinya di lapangan, dan memperluas diskresi *fiskus* dalam menerapkan sanksi pidana terhadap perbuatan in casu, tanpa harus dibuktikan bahwa perbuatan tersebut pernah dijatuhi sanksi administrasi terlebih dahulu;
3. Dipertegasnya Bunyi Pasal 8 Ayat (3) dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2021 dimana hanya perbuatan alpa atau sengaja tidak menyampaikan atau menyampaikan SPT yang tidak benar atau lengkap saja yang dapat memanfaatkan jalan keluar administratif pada saat Wajib Pajak dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan yang merupakan rangkaian dimulainya penerapan hukum pidana di bidang perpajakan melalui penyidikan. Dengan

Tabel 1. Perbandingan Ketentuan

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007	Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011
1. Alpa atau lalai 2. Perbuatan berulang (residive): Alpa atau lalai setelah yang pertama kalinya 3. Atas perbuatan tidak menyampaikan SPT (pengabaian/nalaten) atau menyampaikan SPT dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau lengkap 4. Ada (menimbulkan) kerugian pada pendapatan Negara	1. Baik alpa dan sengaja 2. Tidak diatur atas perbuatan berulang (residive) atau bukan; 3. Atas tidak menyampaikan SPT (pengabaian/nalaten) atau menyampaikan SPT dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau lengkap 4. Ada (menimbulkan) kerugian pada pendapatan Negara

demikian hanya perbuatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 dan 39 Ayat (1) huruf c dan d saja yang dapat menyatakan ketidakbenaran perbuatan disertai pelunasan pokok ditambah sanksi 100% dari pajak yang kurang dibayar. Hal ini sekaligus untuk membereskan tidak harmonisnya ketentuan Pasal 8 Ayat (3) Undang-Undang nomor 28 Tahun 2007 dengan Pasal 7 Ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak Dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan sebagaimana dijabarkan pada Tabel 1.

Ultimum Remedium dalam UU KUP hanya tercermin di Pasal 13 A Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, dengan

memberikan protokol kronologis penerapan sanksi pidana hanya setelah pernah diterapkannya sanksi administratif untuk perbuatan sama yang berulang. Secara *a contrario*, diartikan bahwa selain Pasal 13A yang memuat sanksi pidana, penerapannya adalah *primum remedium* (Hiariej, 2018). Namun demikian pasal 13A ini hampir tidak pernah dioperasionalkan oleh *fiskus* dengan alasan kesulitan menentukan perbuatan pertama kali, dan mempunyai potensi bahwa seluruh penerapan sanksi pidana Pasal 38 adalah tidak sah jika belum didahului dengan penerapan sanksi administrasi terlebih dahulu. Menurut pendapat penulis, dengan dihapuskannya Pasal 13A dalam UU Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja dan UU Nomor 7 Tahun

2021 tentang HPP, hilang juga satu-satunya pasal yang masih menyiratkan prinsip *ultimum remedium* dalam undang-undang KUP.

Sedangkan exit clause berupa pernyataan ketidakbenaran perbuatan maupun penghentian penyidikan oleh Jaksa Agung yang tersedia dalam Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 44B UU KUP harus diartikan sebagai suatu asas oportunitas dalam arti sebagai alternatif asas legalitas dalam hukum acara pidana, dimana asas legalistas mewajibkan seluruh perkara pidana untuk dituntut, sementara asas oportunitas memberi kesempatan bagi Negara untuk mengesampingkan perkara tertentu demi kepentingan (penerimaan) Negara. Dengan demikian dalam UU KUP tidak terdapat penerapan prinsip *ultimum remedium*, apalagi jika menilik Pasal 8 ayat (3) UU KUP yang menafikan oportunitas bagi kejahatan selain delik Pasal 38 dan Pasal 39 ayat (1) huruf c dan d UU KUP.

5. KESIMPULAN

Hukum Pajak dan Hukum Pidana Pajak sebagai bagian dari sistem hukum di Negara Kesatuan Republik Indonesia mempunyai tugas utama sebagai alat (*tools*) untuk mencapai kesejahteraan rakyat sebagaimana landasan filosofisnya, yaitu Pancasila dan UUD 1945. Pasal 2 dan Pasal

3 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan menyatakan Pancasila adalah sumber dari segala sumber hukum Negara Indonesia dan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 merupakan hukum dasar dalam Peraturan Perundang-undangan. Dengan demikian hukum pajak bukanlah bersumber dari kekuasaan yang bersifat imperatif, namun merupakan partisipasi masyarakat dengan membawa keteraturan (*order*) untuk mencapai keseimbangan. Namun sayangnya, di dalam masyarakat belum tercipta kesadaran dan budaya hukum (*law culture*) yang memandang hukum pidana pajak sebagai alat mencapai tujuan kesejahteraan bersama masyarakat, secara sosiologis masyarakat juga belum menganggap pidana pajak sebagai kejahatan, dengan kata lain masyarakat sebagai korban seringkali tidak sadar telah dirugikan.

Efektifitas hukum pidana pajak harus memperoleh pengakuan masyarakat agar dipatuhi. Mengikuti pola pemikiran konsep sistem hukum H.L.A. Hart (2012), hukum pidana pajak sebagai *primary rule* bagian dari suatu sistem hukum yang eksis harus mempunyai referensi *rule of recognition* sebagai *secondary rule* yang jelas untuk mengatasi ketidakpastian (*uncertainty*) dalam pelaksanaannya. Meskipun banyak

pendapat ahli mempertentangkan mengenai apa yang dimaksud dengan konsep *rule of recognition* maupun eksistensinya, namun kiranya masih relevan bahwa eksistensi hukum pidana pajak sangat tergantung pada bagaimana masyarakat dapat mengetahui (*recognize*) *secondary rules* tersebut yaitu: sebagai hukum yang hidup dan berlaku di masyarakat; sebagai *social rule* yang bersumber dari sudut pandang internal masyarakat; dan sebagai *internal point of view* dari lembaga-lembaga penegak hukum sehingga dapat dioperasionalkan dan dikonkretkan.

Asas-asas hukum terutama asas legalitas dan asas tiada pidana tanpa kesalahan, norma sanksi pidana sebagai *ultimum remedium*, serta ajaran cita hukum *idee des recht*, juga merupakan *secondary rules* yang berperan sebagai *rule of recognition* sekaligus *sweeping statements* yang dapat mengatasi ketidakpastian dalam hukum positif. Namun perlu diluruskan terlebih dahulu mengenai pilihan penerapan sanksi pidana pajak sebagai *primum* atau *ultimum remedium* dengan memastikan adanya kesatuan dan kesesuaian antara asas dengan peraturan konkret dalam undang-undang, agar asas hukum dapat menjalankan fungsinya dengan baik dalam mengatasi ketidakpastian.

Asas hukum sebagai *secondary rule* tidak perlu dikonkretkan dalam suatu *primary rule* yang dalam hal ini UU KUP, namun haruslah dipandang sebagai suatu kesadaran *internal point of view* dari lembaga penegak hukum dan kemudian masyarakat. Selanjutnya dalam menjawab mengenai bagaimana tata cara formal sanksi pidana pajak diterapkan, perlu dicari dimana *secondary rule* yang mengaturnya. Perlu dipikirkan apakah sudah ada dan mencukupi suatu *rule of adjudication* untuk memastikan perbuatan perbuatan mana dikenakan sanksi pidana dan mana yang cukup dikenakan sanksi administrasi, agar dapat dihindarkan suatu kesewenang-wenangan yang berasal dari ambiguitas hukum acara dan luasnya diskresi dalam memilih-milih penerapan sanksi.

Sehingga dari sisi pembentukan rumusan peraturan perundang-undangan, perlu dilakukan kembali harmonisasi peraturan pasca UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perundangan, untuk mengedepankan norma sanksi pidana sebagai *ultimum remedium*. Hal ini dapat dilakukan dengan membuat hukum acara yang ketat mengenai bagaimana norma sanksi administratif dan pidana dapat berinteraksi secara sekuensial atau protokol; konkretisasi *ultimum remedium* dalam bentuk pasal dalam undang-undang

sebagaimana asas legalitas dalam KUHP; menerapkan doktrin pertanggungjawaban turunan dari tanggung renteng perdata seperti *strict liability* atau *vicarious liability* yang dirumuskan secara tegas dalam rumusan pasal (*lex scripta*) untuk pelanggaran pidana *mala prohibita*; serta melakukan pembaruan hukum pidana pajak dengan menerapkan norma sanksi pidana korporasi generasi ketiga, di mana korporasi yang berbuat, maka korporasi yang bertanggung jawab, sebagai contoh adalah penghapusan pidana badan (penjara/kurungan) akumulatif dengan denda dan menggantikannya dengan pidana denda, penutupan sementara/permanen, penghentian operasi, pengumuman publik, dan penyitaan harta benda; dalam rangka meningkatkan asas manfaat diadakannya sanksi pidana pajak.

Setelah rumusan perundang-undangan diharmonisasi, maka tugas selanjutnya adalah meningkatkan kapasitas aparat penegak hukum agar paling tidak mempunyai pemahaman yang sama mengenai peraturan perundang-undangan berikut operasionalisasi sanksi-sanksi di dalamnya. Usulan perbaikan atas perumusan undang-undang sebagaimana paragraf sebelumnya juga terkait dengan pemahaman aparat akan undang-undang yang ditegakkannya. Untuk kondisi saat ini, perlu kiranya dirumuskan peraturan

perundangan yang lebih ketat demi efektifitas penegakan hukum dan operasionalisasi nya di lapangan.

Hukum pajak harus dapat mengikuti perubahan masyarakat sesuai *rule of change* untuk mengatasi kemandekannya, baik secara formal tata cara pembentukan peraturan perundang-undangan yang konstitusional (sebagai *secondary rule*) maupun bersifat aspiratif dan partisipatif dalam melindungi kepentingan seluruh masyarakat. Dengan demikian, maka hukum positif tidak berjarak dari hukum yang hidup dan diyakini masyarakat, yaitu Pancasila dan UUD 1945 (Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, Pasal 2 dan 3).

6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Penelitian ditarik dalam kaitan efektifitas hukum pajak khususnya norma pidana pajak sebagai alat mencapai kesejahteraan dan perlindungan masyarakat. Dalam kaitannya dengan ancaman sanksi pidana maupun sanksi administrasi terhadap pengabaian kewajiban penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan, sampai dengan tahun 2020 hanya 73% Wajib Pajak yang menyampaikan surat pemberitahuan, dengan rincian tingkat kepatuhan Wajib Pajak orang pribadi hanya 65% dan badan usaha 74%. Dengan demikian, adanya

ancaman sanksi pidana tidak berhasil membuat masyarakat menjadi patuh akan kewajibannya. *Fiskus* harus menentukan metode yang tepat untuk menyelesaikan masalah kepatuhan formal dari 508.403 korporasi dan 4.431.778 orang pribadi yang tidak menyampaikan SPT Tahun Pajak 2019. Demikian juga dengan ancaman sanksi pidana terhadap perbuatan menyampaikan surat pemberitahuan atau keterangan yang tidak benar atau lengkap. Sebagai tolok ukur dapat dilihat dari peranan penerimaan Pajak Penghasilan yang disetorkan sendiri oleh Wajib Pajak korporasi hanya 18,9% (Rp.252 Triliun) dan Orang Pribadi hanya 0,8% (Rp.11,2 Triliun) terhadap total realisasi penerimaan pajak Tahun 2019 sebesar Rp.1.332,6 Triliun. Bandingkan dengan Pajak Penghasilan karyawan yang dipotong para pengusaha dari para pekerja yang mampu berperan sebesar 11,1% terhadap total penerimaan pajak 2019.

Adanya ancaman diterapkan sanksi pidana terhadap perbuatan menyampaikan surat pemberitahuan atau keterangan yang tidak benar juga tidak menjadikan efek takut bagi para Wajib Pajak terutama kelompok masyarakat yang menguasai kekuatan dan kekuasaan ekonomi baik orang pribadi maupun melalui korporasi untuk melaporkan dan membayar pajak dalam jumlah yang semestinya. Penerimaan pajak hanya didominasi oleh *withholding tax* yang

dipotong atau dipungut oleh pihak lainnya sebagai pemberi penghasilan maupun Pajak Pertambahan Nilai dimana korporasi hanya memungut pajak yang ditanggung oleh masyarakat kebanyakan sebagai konsumen. Diperlukan data empirik mengenai fungsionalisasi hukum pidana pajak yaitu jumlah kegiatan represif yang dilakukan *fiskus*, yang diklasifikasikan menurut sangkaan delik pidana pajak, jenis pajaknya, serta jumlah kerugian pada pendapatan negara yang dapat dipulihkan. Dari data tersebut dapat dilihat efektifitas fungsionalisasi Pasal 38 dan Pasal 39 Ayat (1) huruf c dan d baik terhadap SPT Pajak Penghasilan maupun SPT Masa PPN. Dari data tersebut dapat dilakukan penelitian lebih lanjut mengenai apakah terjadi pemilihan (*cherry picking*) dalam operasionalisasi hukum pidana pajak sebagaimana penelitian Chambliss dan Seidman. Penelitian hukum secara sistematis logis terhadap yurisprudensi dilakukan untuk membandingkan hasil putusan Pengadilan terhadap kasus-kasus pidana pajak yang serupa, bermanfaat untuk melihat bagaimana hakim melakukan penemuan hukum terhadap peristiwa konkret sekaligus menilai hukum pidana pajak dari sudut pandang internal (*internal point of view*) lembaga peradilan.

Isu-isu seperti luasnya diskresi *fiskus* dalam menentukan penerapan sanksi, unsur

kesengajaan, sampai dengan ukuran ekonomi Wajib Pajak yang *direpres* oleh *fiskus* dapat menghasilkan gambaran yang memadai mengenai apakah hukumnya dianggap telah ada di dalam delik pidana pajak yang dirumuskan cukup longgar dalam UU KUP. Demikian pula diperlukan akses terhadap kasus dan putusan pengadilan termutakhir untuk mengetahui apakah pasca tindakan represif yang pernah dilakukan terhadap Asian Agri Group dan Bumi Resources atas perbuatan menyampaikan surat pemberitahuan yang tidak benar, Direktorat Jenderal Pajak masih melakukan tindakan yang sama atas perbuatan serupa, sehingga berdasarkan data empiris perilaku penegakan hukum pidana pajak tersebut dapat dikembalikan lagi ke pemikiran *utilitarian*, yaitu jika hukum pidana itu tidak efektif (sulit/ tidak bisa dioperasionalkan) dan tidak menguntungkan maka (pidana) tidak perlu diadakan, karena pada akhirnya akan menjadi preseden buruk yang merugikan bagi keseluruhan tujuan undang-undang perpajakan sebagai hukum pajak.

DAFTAR PUSTAKA

- [1] Anindyajati, T., Rachman, I. N., & Onita, A. A. D. (2016). Konstitusionalitas norma sanksi pidana sebagai ultimum remedium dalam pembentukan perundang-undangan. *Jurnal Konstitusi*, 12(4), 872-892.
- [2] Atmasasmita, R. (2017). *Rekonstruksi asas tiada pidana tanpa kesalahan*. Gramedia Pustaka Utama.
- [3] Bentham, J. (2006). *Teori perundang-undangan: Prinsip-prinsip legislasi, hukum perdata dan hukum pidana* (Nurhadi, Trans.). Penerbit Nuansa. (Original work published 1931)
- [4] Brotodihardjo, S. (1998). *Pengantar ilmu hukum pajak*. Refika Aditama
- [5] Sidharta, B. A., & Brugguink, J. J. H. (1999). *Refleksi tentang hukum*. Citra Aditya.
- [6] Black's, B. S. L. D. (2014). In BA Garner (Ed.), *Black's Law dictionary*.
- [7] Hamel, G.A. (1927). *Inleiding tot de Studie van het Nederlandsche Strafrecht, Vierde Druk, bijgewerkt door J.V. Van Dijk, Haarlem, s'Gravenhage: De Erven F Bohn-Gebr. Belinfante*.
- [8] Hamzah, A. (2008). *Asas-asas hukum pidana*, (Edisi Revisi). Rineka Cipta
- [9] Harkrisnowo, H. (2003). Rekonstruksi konsep pembedaan: Suatu gugatan terhadap proses legislasi dan pembedaan di Indonesia. *Orasi pada Upacara Pengukuhan Guru Besar Tetap dalam Ilmu Hukum Pidana Fakultas Hukum Universitas Indonesia*, 8 Maret 2003.
- [10] Hart, H.L.A. (2009). *Law, liberty and morality*. Genta Publishing.
- [11] Hart, H.L.A. (2012). *The concept of law* (3rd ed.). Oxford University Press.
- [12] Hartono, S.S & Scholten, P. (2021). *Metode umum hukum perdata, terbitan ulang terjemahan Indonesia bab I jilid umum seri asser tentang hukum perdata Belanda, ditulis oleh Paul Scholten dan diterjemahkan oleh Siti Soemarti Hartono*. DPSP Annual, III: Edited Reissues, 2, 121-254. <https://paulscholten.eu/research/article/metode-umum-hukum-perdata/>

- [13] Hiariej, E.O.S. (2016). *Prinsip-prinsip hukum pidana*. Cahaya Atma Pustaka.
- [14] Hiariej, E. O. S. (2018, March 14). *Asas ultimum remedium dalam hukum pidana pajak* [Video]. Youtube. <https://www.youtube.com/watch?v=-KgkgQkDyLk>
- [15] Hiariej, E. O. S. (2021). Asas lex specialis sistematis dan hukum pidana pajak. *Jurnal Penelitian Hukum De Jure*, 21(1), 1-11. <http://dx.doi.org/10.30641/dejure.2021.V21.001-012>
- [16] Holmes, O. W., Jr. (2009). *The path of the law*. The Floating Press
- [17] Idham, I. (2017). Masalah penyidikan dan tindak pidana pajak. *Jurnal Hukum & Pembangunan*, 15(6), 598-606.
- [18] Perubahan Keempat Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Lembaran Negara No.14 Tahun 2006.
- [19] Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Nomor 6 Tahun 1983. Lembaran Negara No.49 Tahun 1983, Tambahan Lembaran Negara No. 3262.
- [20] Undang-Undang tentang Perubahan Ketiga UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Nomor 28 Tahun 2007. Lembaran Negara No.85 Tahun 2007, Tambahan Lembaran Negara No. 4740.
- [21] Undang-Undang Tentang Cipta Kerja Nomor 11 Tahun 2020. Lembaran Negara No.245 Tahun 2020, Tambahan Lembaran Negara No. 6573.
- [22] Undang-Undang Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan Nomor 7 Tahun 2021. Lembaran Negara No.246 Tahun 2021, Tambahan Lembaran Negara No. 6736.
- [23] Undang-Undang tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan Nomor 12 Tahun 2011. Lembaran Negara No.82 Tahun 2011, Tambahan Lembaran Negara No. 5234.
- [24] Undang-Undang tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara Nomor 51 Tahun 2009. Lembaran Negara No. 160 Tahun 2009. TLN. No. 5079.
- [25] Undang-Undang tentang Administrasi Pemerintahan Nomor 30 Tahun 2014. Lembaran Negara No. 292 Tahun 2014. TLN. No. 5601.
- [26] Undang-Undang Darurat tentang Pengusutan Penuntutan dan Peradilan Tindak Pidana Ekonomi Nomor 7 tahun 1955. Lembaran Negara Nomor 27 Tahun 1955 TLN No. 801.
- [27] Peraturan Pemerintah tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan Nomor 74 Tahun 2011. Lembaran Negara No. 162, 2011. TLN No. 5268.
- [28] Kadish, S. H. (1983). *Encyclopedia of crime and justice*. Collier MacMillan.
- [29] Mertokusumo, S. (2003). *Mengenal hukum satu pengantar*. Liberty.
- [30] Mertokusumo, S. (2006). *Penemuan hukum: Sebuah pengantar*. Liberty.
- [31] Mertokusumo, S. (2011) *Teori hukum*. Cahaya Atma Pustaka.
- [32] Moeljatno. (2000). *Asas-asas hukum pidana* (cetakan ke-6). Rineka Cipta.
- [33] Muladi & Arief, B. N. (1992). *Bunga rampai hukum pidana*. Alumni.
- [34] Muladi & Arief, B. N. (1992). *Teori-teori dan kebijakan Pidana*. Alumni.
- [35] Muladi & Priyatno, D. (1991). *Pertanggungjawaban korporasi dalam hukum pidana*. Sekolah Tinggi Hukum Bandung.
- [36] Prodjodikoro, W. (2003). *Asas-asas hukum pidana di Indonesia*. Refika Aditama.
- [37] Rahardjo, S. (2017). *Ilmu hukum* (cetakan ke-7). Citra Aditya Bakti.

- [38] Remmelink, J. (2013). *Hukum pidana: Komentar atas pasal-pasal terpenting dari kitab undang-undang hukum pidana belanda dan padanannya dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Indonesia*. Gramedia
- [39] Soekanto, S. (1980). *Pokok-pokok sosiologi hukum*. Rajawali
- [40] Soemitro, R. (1991). *Asas dan dasar perpajakan* (Edisi Revisi). Eresco.
- [41] Soesilo, R. (1991). *Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) serta komentar-komentarnya lengkap pasal demi pasal*. Politeia
- [42] Winarta, F. H. (2012). *Hukum penyelesaian sengketa: arbitrase nasional Indonesia dan internasional*. Sinar Grafika.
- [43] Yumanto, B., & Jenie, S. I. (2009). *Penyidikan sebagai tindakan represif terhadap rekayasa transaksi keuangan internasional* [Master's thesis, Universitas Gadjah Mada].
http://etd.repository.ugm.ac.id/home/detail_pencarian/42847

LAMPIRAN

Tabel 1. Tingkat Kepatuhan Penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan

Keterangan: sampai dengan semester 1 Tahun 2020

Sumber: Direktorat Jenderal Pajak

KETERANGAN:	2015	2016	2017	2018	2019	2020
WP BADAN WAJIB SPT	1,184,816	1,215,417	1,188,488	1,451,512	1,472,217	1,482,500
WP OP WAJIB SPT	16,975,024	18,950,301	15,410,399	16,201,534	16,862,466	17,524,294
	18,161,855	20,167,734	16,600,904	17,655,064	18,336,702	19,008,814
WP BADAN MENYAMPAIKAN SPT	681,488	706,798	774,188	854,354	963,814	791,964
WP OP MENYAMPAIKAN SPT	10,291,462	11,543,326	11,273,783	11,697,091	12,430,688	10,717,222
	10,972,950	12,250,124	12,047,971	12,551,445	13,394,502	11,509,186
KEPATUHAN WP BADAN	58%	58%	65%	59%	65%	53%
KEPATUHAN WP OP	61%	61%	73%	72%	74%	61%
KEPATUHAN TOTAL	60%	61%	73%	71%	73%	61%

Tabel 2. Peranan Penerimaan PPh Pasal 25/ 29 Badan dan Orang Pribadi
Dibanding PPh Pasal 21 Karyawan dan Peranannya Dalam Realisasi Penerimaan Pajak
(dalam Triliun Rupiah)

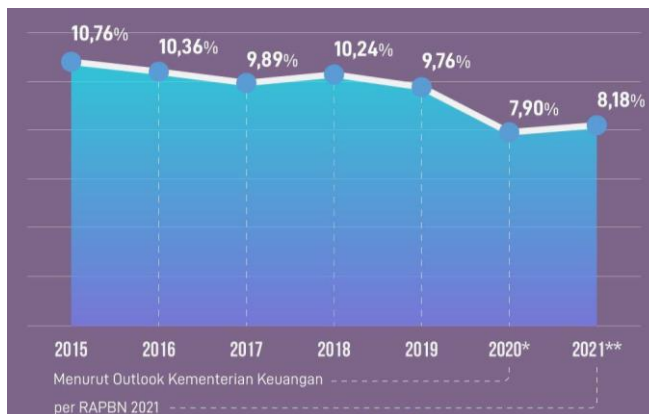
Sumber: Direktorat Jenderal Pajak

KODE	JENIS PAJAK	TAHUN 2016		TAHUN 2017		TAHUN 2018		TAHUN 2019	
		2016		2017		2018		2019	PCT
411121	PPH 21	109,644	9.9%	117,765	10.2%	134,915	10.3%	148,504	11.14%
411125	PPH 25/ 29 OP	5,314	0.5%	7,807	0.7%	9,407	0.7%	11,200	0.84%
411126	PPH 25/ 29 BDN	169,688	15.3%	206,551	17.9%	252,131	19.2%	252,168	18.92%
TOTAL	PENERIMAAN PAJAK	1,105,974		1,151,028		1,313,319		1,332,666	

Tabel 3. Penyidikan Tindak Pidana Pajak Diselesaikan (P21) DJP
Tahun 2017 s.d. 2018

Sumber: Rakornas Penegakan Hukum Pidana Pajak, DJP, Tahun 2018

No.	Tindak Pidana Pajak	Tahun 2017	Tahun 2018	Total
1	Faktur Pajak TBTS	69	39	108
2	Penyalahgunaan NPWP/NPPKP	7	0	7
3	Pungut Tidak Setor/lapor	7	4	11
4	SPT Tidak Benar	38	11	49
5	Tidak mendaftarkan diri untuk mendapat NPWP	1	0	1
6	Tidak menyampaikan SPT	12	2	14
7	TPPU	0	2	2
	TOTAL	134	58	192



Sumber: Kontan

Grafik 1. Rasio Penerimaan Pajak Terhadap PDB