

# Analisis Konsep Ultimum Remidium Terhadap Rekonstruksi Sistem Pemidanaan Dalam Undang-Undang Perpajakan

Khalimi <sup>1\*</sup>

<sup>1</sup>Program Studi Magister Ilmu Hukum Universitas Jayabaya, Indonesia

<sup>1</sup>[khalimi2019@gmail.com](mailto:khalimi2019@gmail.com)

\*corresponding author

## ARTICLE INFO

### Article history

Received :

Revised :

Accepted :

### Keywords

Tax Crime, Criminalisation,  
ultimum Remedium

## ABSTRACT

*Implementation of criminal sanctions in the Act No. 28 Year 2007 on General Rules of Taxation, give rise to legal issues in conceptual level. That the Tax Law, is a part of the State Administration Law, requiring forceful measures for taxpayers, especially the Taxable Entrepreneur, which in principle is a form of criminalization of administrative behavior. Criminal Law, through the principle of legality, wants a norm setting strict sanctions and obviously in the legislation, it appears to be broken in the Act No. 28 Year 2007 on General Rules of Taxation. Parameters of the crime of taxation is limited only by the elements of negligence and intentional, with the implementation under based on discretion of of the competent institution. Thus, gave rise the transactional behavior in a practical level. Therefore, the principle of ultimum remedium, becomes extremely important to avoid the use of arbitrary of discretion.*

## PENDAHULUAN

Pajak merupakan salah satu sumber penerimaan negara yang utama bagi pelaksanaan dan peningkatan pembangunan yang bertujuan untuk meningkatkan kemakmuran dan kesejahteraan rakyat, dengan meningkatkan efektifitas dari penggunaan pajak itu sendiri, sebagaimana ditegaskan dalam Rencana Pembangunan Jangka Panjang Nasional tahun 2005-2025.<sup>1</sup> Pemungutan pajak merupakan perwujudan dari peran serta masyarakat dalam rangka pembiayaan rutin pemerintahan dan pembangunan secara gotong royong, sehingga pajak mempunyai kedudukan yang strategis dalam penerimaan negara, bahkan pajak ikut memegang peran yang sangat dominan untuk menggerakkan roda pemerintahan.

Dalam mendukung pembangunan nasional pajak dapat dilaksanakan dengan prinsip kemandirian.<sup>2</sup> Sumber penerimaan negara dari pajak harus terus ditingkatkan. Oleh karena itu diperlukan peran serta masyarakat dalam pembiayaan pembangunan yang tercermin pada kepatuhan masyarakat dalam membayar pajak. Penegakan kemandirian dalam membiayai penyelenggaraan negara dan pembangunan nasional dapat ditempuh dengan jalan mengerahkan segenap potensi dan kemampuan dari dalam negeri, khususnya dengan cara meningkatkan penerimaan negara. Saat ini pajak merupakan salah satu sumber penerimaan negara yang sangat diharapkan menjadi tulang punggung penerimaan negara karena pembiayaan pembangunan pada masa yang akan datang sangat tergantung pada pajak. Sektor perpajakan memegang peranan penting dan strategis dalam penerimaan negara. Peningkatan pendapatan negara terutama dari sektor pajak, memberikan sumbangan positif bagi keuangan negara.<sup>3</sup>

Oleh karena itu, Pemerintah dengan kekuasaan yang dimilikinya tentu akan berusaha untuk memaksimalkan penerimaan sektor pajak. Hal ini bertitik tolak dari dasar pemikiran bahwa penentu kebijakan publik berusaha untuk memaksimalkan penerimaan, salah satunya

1 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2007 tentang Rencana Pembangunan Jangka Panjang Nasional Tahun 2005-2025, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 83, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4700

2 <http://www.widyamandala.org/about.php>

3 Budi Rahardjo dan Djaka Saranta S. Edhy, *Dasar-dasar Perpajakan Bagi Bendaharawan Sebagai Pedoman Pelaksanaan Pemungutan / Pemotongan dan Penyetoran / Pelaporan*, Jakarta: Eko Jaya, 2003, h. 1.



adalah pajak, yang dapat ditarik dari sektor swasta.<sup>4</sup> Sehingga Pemerintah menempatkan kewajiban perpajakan sebagai salah satu pewujudan kewajiban kenegaraan yang merupakan sarana dalam pembiayaan negara dalam Pembangunan Nasional guna tercapainya tujuan negara. Penting dan strategisnya peran serta sektor perpajakan dalam penyelenggaraan pemerintah dapat dilihat pada Anggaran Belanja Negara (APBN) dan Rancangan APBN setiap tahun yang disampaikan pemerintah, yaitu terjadinya peningkatan persentase sumbangan pajak dari tahun ke tahun.<sup>5</sup>

Keinginan Pemerintah dalam meningkatkan pemasukan keuangan negara, pada umumnya dilandaskan kepada kenyataannya bahwa Indonesia ditimpa banyak permasalahan khususnya di bidang ekonomi. Bahkan hampir setiap hari pemberitaan di media menyangkut permasalahan ekonomi, seperti halnya harga barang-barang kebutuhan pokok yang melambung tinggi, in lasi, rupiah yang semakin melemah, serta negara yang belum mampu mengoptimalkan sumber daya alam sehingga bahan makanan pokok harus *import* ke negara tetangga dengan harga yang lebih tinggi, belum lagi masalah migas dan non migas yang sering terjadi. Dengan semakin banyaknya permasalahan dari segi ekonomi, pajak diharapkan dapat menjadi salah satu solusi yang efektif untuk memperbaiki kondisi ekonomi yang ada pada saat ini.<sup>6</sup> Pergeseran target utama penerimaan pajak dari sektor migas ke sektor nonmigas, justru memunculkan polemik keadilan antara Pemerintah dengan pelaku usaha pada bidang-bidang usaha non-migas. Salah contoh nya adalah ditetapkannya pajak inal PPh 1% kepada Usaha Mikro Kecil dan Menengah (UMKM) dari peredaran bruto setahun sebesar Rp 4,8 miliar, dan disimpanginya ketentuan kompensasi kerugian, sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 46 Tahun 2013. Disatu sisi, kekuasaan Pemerintah dalam menarik pajak kepada Wajib Pajak, seolah-olah merupakan kekuasaan yang absolut.

Direktorat Jendral Pajak (DJP) yang memegang kewenangan atribusi, mampu melakukan tindakan pemeriksaan guna menguji kepatuhan Wajib Pajak tanpa batas, termasuk munculnya wacana agar DJP dapat mengakses data rekening nasabah perbankan.<sup>7</sup> Bahkan mampu memaksa para Notaris untuk membuka akta otentik guna pemeriksaan kepatuhan pajak berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 Tahun 2003.

Ketidakpatuhan Wajib Pajak dalam melaksanakan hasil pemeriksaan DJP, berdasarkan Undang-Undang No. 28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan memberikan peluang terjadinya pemberian denda yang besar atau dilaksanakan pemeriksaan secara pidana. Sifat *executorial* pajak ditetapkan antara lain oleh Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (untuk selanjutnya disebut UU KUP)<sup>8</sup>, yang menyebutkan bahwa Surat Tagihan Pajak (STP), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT) harus dilunasi dalam jangka waktu 1 bulan sejak tanggal diterbitkan; dan oleh Pasal 25 ayat (7) dan Pasal 27 ayat (5) UU KUP yang menyatakan bahwa dalam hal wajib pajak mengajukan Keberatan atau Banding maka jangka waktu pelunasan pajak tertanggungnya adalah sampai dengan 1 bulan sejak tanggal penerbitan SK keberatan/banding.

Oleh karena sejak tahun 1984 telah terjadi perubahan besar dalam sistem perpajakan dari *Ofÿicial Assesment* ke *Self Assesment* maka pada pelaksanaan pemungutan pajak, adakalanya terjadi perbedaan pendapat antara Wajib Pajak dengan Fiskus. Perbedaan antara Wajib Pajak dan Fiskus terjadi karena tidak dapat titik temu dalam persepsi penafsiran peraturan perundang-undangan penghitungan serta penerapan peraturan perundang-undangan

4 Darussalam dan Danny Septriadi, *Membatasi Kekuasaan Untuk Menganakan Pajak. Tinjauan Akademis Terhadap Kebijakan, Hukum, dan Administrasi Pajak di Indonesia*, Jakarta: Grasindo, 2006, h. 1-2.

5 Wirawan.B.Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak*, Jakarta: Salemba Empat, 2008, h. 11.

6 Gandhys Resnyiar, *Persepsi Pelaku Usaha Mikro Kecil Menengah (UMKM) Terhadap Penerapan PP No. 46 Tahun 2013*, Sumber:<http://jimfeb.ub.ac.id/index.php/jimfeb/article/view/987/903>, diunduh tanggal 1 Mei 2014, h. 2.

7 "Ditjen Pajak Minta Buka Rekening Nasabah, Ini Tanggapan OJK", Sumber: <http://m.liputan6.com/bisnis/read/2017870/ditjen-pajak-minta-bukarekening-nasabah-ini-tanggapan-ojk>, diakses tanggal 30 Mei 2014.

8 Pasal 9 ayat (3) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Nomor 28 Tahun 2007

secara jelas.<sup>9</sup> Perbedaan pendapat antara Wajib Pajak dengan Fiskus inilah yang dapat menyebabkan terjadinya sengketa pajak.<sup>10</sup> Di dalam UU KUP, ketidakpatuhan terhadap pajak menimbulkan sanksi yang akan diberikan oleh DJP, baik berupa sanksi denda maupun sanksi pidana. Ironisnya, UU KUP memberikan kewenangan bagi DJP untuk memanfaatkan kewenangan berdasarkan diskresinya guna menentukan sanksi mana yang akan diterapkan. Sehingga UU KUP tersebut justru akan memunculkan penyelesaian secara transaksional antara Fiskus dengan DJP.

Bahwa pembuatan pelaporan terkait kewajiban atas perpajakan merupakan perilaku yang bersifat administratif, khususnya bagi Wajib Pajak Badan yang telah dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak (PKP), membutuhkan SDM yang sangat memahami bagaimana menyusun suatu pelaporan perpajakan. Kesalahan dalam melakukan pelaporan perpajakan tersebut akan berujung kepada terbitnya utang pajak yang akan ditagih oleh DJP. Dengan asumsi akan lemahnya kesadaran masyarakat dalam melakukan kewajiban perpajakan, maka berangkat dari iloso i perpajakan dimana pajak merupakan iuran wajib warganegara terhadap negara, maka Negara dengan dibatasi oleh Undang-undang, membutuhkan sanksi pidana sebagai upaya paksa. Ironisnya, kebijakan legislatif dalam UU KUP tersebut tidak disusun secara rigid dan ketat, sebagaimana yang diinginkan oleh Asas Legalitas. Sehingga pengenaan sanksi pidana, baik karena kealpaan maupun kesengajaan, diserahkan kepada penggunaan diskresi dari pihak Pemerintah. Yang pada akhirnya, ketentuan Pasal 38 dan Pasal 39 UU KUP menjadi ketentuan pemaksa dengan potensi menjadi perilaku transaksional. Sehingga memunculkan permasalahan yang cukup pelik, apakah kesalahan yang bersifat administratif menjadi patut untuk dipidana? Bagaimanakah seharusnya perancangan ketentuan sanksi yang bersifat memaksa dalam UU KUP, sehingga kepentingan negara tetap dapat terpenuhi?

## METODE PENELITIAN

Menurut Aslichatii (2018),i Ilmui pengetahuan adalah pengetahuan yang diperoleh dengan cara atau metode ilmiah.i Metode ilmiah yang dimaksud adalah penelitian yang dilakukan dengan prosedur atau langkah-langkah baku,i yang disebut penelitian ilmiah.i Mengingat pentingnya penelitian yang mana digunakan sebagai jalan atau proses untuk melakukan suatu penyelidikan terhadap suatu fenomena atau peristiwa hukum tertentu (Hartono,i 2006).i Penelitian ini menggunakan penelitian yuridisi normatif yang bertujuan untuk menemukan kesesuaian aturan hukum dengan norma hukum;i kesesuaian norma hukum dengan prinsip hukum;i dan kesesuaian tindakan dengan norma hukum atau prinsip hukum (Marzukii 2010).

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### 1. Membatasi Kekuasaan Negara Dalam Memungut Pajak

Setelah mengumpulkan dan menganalisis data, ditemukan bahwa adanya permasalahan Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) yakni apabila WPLN tersebut negaranya memiliki perjanjian P3B dengan Indonesia, maka pemotong dan/ pemungut pajak dalam hal ini WPDN dapat melakukan pemotongan dan/ atau pemungutan sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam P3B dalam hal terdapat perbedaan antara ketentuan yang diatur UU Pajak Penghasilan (UU PPh) dan ketentuan yang diatur dalam P3B, penerima penghasilan bukan subyek pajak dalam

9 Ruki Komariah dan Ali Purwito M, *Pengadilan Pajak Proses Banding Sengketa Pajak, Pabeanan, dan Cukai*, Jakarta: Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2006, h. 56.

10 Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Op. Cit.*, h. 5.

negeri Indonesia, serta penerima penghasilan merupakan orang pribadi atau badan yang merupakan subyek pajak dalam negeri dari negara mitra atau yurisdiksi mitra P3B. Pembukaan Undang-Undang Dasar 1945 (UUD 1945) yang di dalam alinea keempatnya memuat tujuan nasional bangsa Indonesia, yaitu: untuk membentuk suatu pemerintahan negara Indonesia yang melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia; dan untuk memajukan kesejahteraan umum; mencerdaskan kehidupan bangsa; dan ikut serta melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan perdamaian abadi dan keadilan sosial, maka disusunlah kemerdekaan kebangsaan Indonesia di dalam suatu undang-undang dasar negara, yang terbentuk dalam suatu susunan negara Republik Indonesia yang berkedaulatan rakyat dengan berdasarkan kepada Pancasila. Pancasila merupakan jiwa dan kepribadian bangsa Indonesia yang menjadi landasan dalam mewujudkan keadilan sosial bagi seluruh warga negara Indonesia, demikian pula negara Indonesia yang berdasarkan Pancasila dan UUD 1945, menjamin potensi, harkat dan martabat setiap warga negara sesuai dengan hak asasi manusia.<sup>11</sup>

Sehingga berdasarkan fungsi pajak *regulerend*, maka Pemerintah berkewajiban untuk membentuk pengaturan-pengaturan yang berkaitan tentang kekuasaan Pemerintah dalam memungut pajak kepada warga negara nya.

Kekuasaan atau kewenangan negara dalam melakukan pungutan terhadap pajak, sebagai penerimaan negara, perlulah didasarkan kepada aturan-aturan yang sifatnya tertulis yang merupakan pengaruh yang sangat besar dari mazhab positivisme.

Sebagaimana ditegaskan pula dalam Pasal 23A UUD 1945, bahwa Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan Negara diatur dengan Undang-Undang. Ketentuan tersebut telah secara jelas mendeskripsikan bahwa kekuasaan Negara dalam memungut pajak tidak dapat dilakukan secara sewenang-wenang. Sehingga, ketentuan tersebut berimplikasi kepada pelaksana UU untuk pula dalam menerapkan sanksinya pun harus dilandaskan kepada asas kepastian hukum.

Oleh karena itu, pemungutan pajak yang hendak dilakukan agar tidak menimbulkan polemik hukum di kalangan wajib pajak dengan pejabat pajak, terlebih dahulu diketahui dan dipahami mengenai dasar hukum mengapa negara berkehendak memungut pajak kepada warganya. Pemungutan pajak oleh negara tanpa memiliki dasar hukum yang sah, berarti negara melalui pejabat pajak melakukan perampasan dan bahkan merupakan perampokan bagi kekayaan warganya sebagai wajib pajak. Sebenarnya pemungutan pajak tidak boleh dilakukan oleh negara sebelum ada hukum yang mengaturnya karena negara Indonesia adalah negara hukum.<sup>12</sup>

Namun demikian, memang eksistensi dasar hukum bagi Pemerintah dalam memungut pajak adalah berbanding lurus dengan tingkat kepatuhan dari wajib pajak itu sendiri. Sedangkan kepatuhan wajib pajak akan tersusun dengan baik manakala peraturan perundang-undangan dari hukum perpajakan menampilkan sosok peraturan yang humanis dan berkeadilan.

Pembangunan nasional yang sedang dilaksanakan oleh Indonesia jelas membutuhkan dana yang sangat besar yang selama ini banyak berasal dari bantuan luar negeri. Kondisi ini jelas tidak menguntungkan apabila dilihat dari aspek politik, ekonomi dan sosial, juga dalam kaitannya dengan tekad kemandirian pembangunan nasional, sehingga idealnya pembiayaan pembangunan tersebut berasal dari kemampuan dalam negeri, terutama pajak.

Ketergantungan ekonomi sebagai alat pemaksa dapat berbentuk insentif maupun sanksi.

11 Freddy Harris, *Laporan Akhir Tim Pengkajian Hukum Tentang Mekanisme Penarikan Dana Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP)*, Jakarta: BPHN, 2011, h. 48.

12 Muhammad Djafar Saidi, *Pembaharuan Hukum Pajak*, Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2007, h. 137.

Dalam rangka meningkatkan penerimaan Negara dari sektor perpajakan ini, dibuatlah serangkaian peraturan yang sifatnya untuk menggali potensi penerimaan pajak yang masih tersembunyi, kemudian meningkatkan pelayanan termasuk penyederhanaan prosedur restitusi, memperbaiki sistem pengawasan, menegakan aturan penagihan seperti dilaksanakannya secara konsisten surat teguran, sita, lelang, cegah sampai penyanderaan termasuk tindakan penyidikan.<sup>13</sup>

## 2. Pengaturani Sanksii Pidana Dalam Undang-Undang Perpajakan: Upaya Kriminalisasi Sebagai Akibat Diskresi Tanpa Batas

Dalam hukum pajak, disamping sanksi administratif terdapat juga sanksi pidana. Sanksi administrasi dijatuhkan untuk pelanggaran-pelanggaran yang sifatnya ringan. Hukum pidana merupakan ancaman bagi wajib pajak yang bertindak tidak jujur. Adanya tindak pidana perpajakan ini dapat dilihat dalam ketentuan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan dikenakan sanksi administrasi, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan, dikenakan sanksi pidana. Dan untuk mengetahui telah terjadinya suatu tindak pidana di bidang perpajakan maka perlu dilakukan pemeriksaan untuk mencari, mengumpulkan, mengolah data dan atau keterangan lainnya untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.<sup>14</sup>

Pada prinsipnya tugas dari hukum pajak adalah menelaah keadaan-keadaan dalam masyarakat untuk kemudian dibuat / disusun peraturan-peraturan hukum (pajak), sedangkan yang menjadi sasarannya adalah *Tatbestand* yaitu segala perbuatan keadaan atau peristiwa yang dapat menimbulkan utang pajak.<sup>21</sup>

Pada hakikatnya, istilah utang pajak tidak berbeda dengan pajak yang terutang sebagai suatu kewajiban yang wajib dibayar lunas oleh wajib pajak dalam jangka waktu yang ditentukan. Kedua istilah tersebut dapat dilihat dalam berbagai literatur yang terkait dengan hukum pajak. Di samping itu, ditemukan pula pada penggunaannya yang berbeda dalam Undang-undang Pajak, khususnya pada Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan (UU KUP)<sup>15</sup> dan Undang-Undang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (UU PPDSP)<sup>16</sup>.

Istilah utang pajak digunakan dalam UU PPDSP dengan pengertian bahwa utang pajak adalah pajak yang masih harus dibayar termasuk sanksi administrasi berupa bunga, denda, atau kenaikan yang tercantum dalam surat ketetapan pajak atau surat sejenisnya berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan. Sementara itu, istilah pajak yang terutang digunakan dalam UU

13 Agus Surono, *Sengketa Pajak Sebagai Upaya Penerimaan Negara*, Jakarta: Fakultas Hukum Universitas Al-Azhar Indonesia, 2013, h. 3.

14 Rahayu Hartini, *Tindak Pidana dan Perdata Dalam Perpajakan*, Sumber: <http://gagasanhukum.wordpress.com/2012/11/26/tindak-pidana-danperdata-dalam-perpajakan-bagian-i/>.

21 Suparno, *Op.cit.*, h. 52.

15 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Perpajakan (UU KUP)

16 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (UU PPDSP)

24 Lihat Pasal 1352 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata.



KUP dengan pengertian bahwa pajak yang terutang adalah pajak yang harus dibayar pada suatu saat, dalam masa pajak, dalam tahun pajak atau dalam bagian tahun pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundangundangan perpajakan.

Dalam perspektif Hukum Perdata, istilah utang merupakan suatu kewajiban dari debitor kepada kreditor yang wajib untuk dibayarkan dalam bentuk uang, yang muncul karena adanya perikatan. Dalam hal ini, perikatan terjadi dikarenakan Undang-undang.<sup>24</sup> Dimana perikatan tersebut muncul karena, baik berasal dari perbuatan yang sah maupun dari perbuatan yang melanggar hukum.<sup>17</sup> Oleh sebab itu, ketidakpatuhan Wajib Pajak (WP) dalam melaksanakan kewajibannya merupakan sengketa hutang piutang, terkecuali terdapat unsur kealpaan dan kesengajaan dari Wajib Pajak (WP) dalam membuat pelaporan perpajakan. Sehingga seharusnya berlakulah Yurisprudensi Mahkamah Agung No. 93 K/Kr/1969 tanggal 11 Maret 1970 yang secara tegas menyatakan “**Sengketa tentang hutang piutang merupakan sengketa Perdata**”.

Namun demikian, dikarenakan Undang-Undang Perpajakan memiliki sifat memaksa, maka pelanggaran terhadap tindakan administrasi perpajakan diklasifikasi sebagai tindak pidana kejahatan. Penetapan pelanggaran atas kesalahan yang bersifat administrasi tersebut merupakan upaya paksa yang bersifat kriminalisasi.

Soetandyo Wignjosoebroto mengemukakan bahwa kriminalisasi ialah suatu pernyataan bahwa perbuatan tertentu harus dinilai sebagai perbuatan pidana yang merupakan hasil dari suatu penimbangan-penimbangan normatif (*judgments*) yang wujud akhirnya adalah suatu keputusan (*decisions*). Kriminalisasi dapat pula diartikan sebagai proses penetapan suatu perbuatan seseorang sebagai perbuatan yang dapat dipidana. Proses ini diakhiri dengan terbentuknya undang-undang di mana perbuatan itu diancam dengan suatu sanksi yang berupa pidana.<sup>18</sup>

Dimuatnya sanksi pidana dalam suatu undang-undang merupakan konsekuensi dari dianutnya asas legalitas dalam sistem hukum di Indonesia. Asas legalitas memiliki makna *Nullum crimen, nulla poena sine lege scripta*, yaitu tidak ada perbuatan pidana, tidak ada pidana tanpa undang-undang tertulis. Menurut Eddy OS Hiariej, bahwa prinsip tersebut menimbulkan konsekuensi dari makna tersebut adalah harus tertulisnya semua ketentuan pidana. Dengan kata lain, perbuatan yang dilarang maupun pidana yang diancam terhadap perbuatan yang di larang, harus tertulis secara *expresiv verbis* dalam undang-undang.<sup>27</sup>

Namun demikian menurut Penulis, selain tegas termuat di dalam Undang-undang. Penegasan ancaman pidana tersebut juga harus seimbang dengan proses pelaksanaannya atau hukum formilnya. Yang menjadi ironi dalam UU KUP tersebut adalah dimilikinya diskresi yang besar oleh DJP

17 Lihat Pasal 1353 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata.

18 Salman Luthan, *Asas dan Kriteria Kriminalisasi*, Jurnal Hukum Vol. 16, No. 1, Januari 2009, h. 2. <sup>27</sup> Eddy OS. Hiariej, *Asas Legalitas & Penemuan Hukum Dalam Hukum Pidana*, Jakarta: Erlangga, 2009, h. 4

dalam menentukan apakah suatu pelanggaran patut dikenakan sanksi administrasi atau sanksi pidana.

Diskresi DJP dalam menerapkan sanksi tersebut dimuat dalam beberapa pasal di dalam UU KUP, misalnya pada Pasal 38 UU KUP. Yang memberikan kewenangan bagi DJP untuk melakukan penilaian terhadap pelanggaran yang dilakukan oleh Wajib Pajak, apakah Wajib Pajak melakukan pelanggaran berdasarkan Pasal 38 huruf a<sup>19</sup> ataukah Pasal 38 huruf b<sup>20</sup> ataukah Wajib Pajak tersebut telah melakukan kesengajaan dalam mengisi laporan dengan tidak benar<sup>21</sup>. Hal tersebut menjadi satu kerancuan jika mengacu kepada Pasal 13 A UU KUP, yang menjelaskan sebagai berikut:

*“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.”*

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa UU KUP belum memberikan kepastian hukum mengenai perbuatan-perbuatan seseorang, termasuk Wajib Pajak, yang mana saja yang akan dikenakan sanksi administrasi dan yang akan dikenakan sanksi pidana. Perbedaan istilah dalam frase *“.....pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar”* dalam Pasal 13 UU KUP dengan *“..... menimbulkan kerugian bayar”* dengan pada Pasal 38 dan Pasal 39 UU KUP mempertegas ketidakjelasan dan ketidakpastian hukum tersebut. Hal ini tentu akan memberikan dampak dalam upaya penegakan hukum pajak di lapangan.<sup>22</sup>

Jika dicermati redaksional pasal-pasal tersebut, maka UU KUP memberikan kewenangan yang cukup besar bagi DJP untuk melakukan penerapan berdasarkan penilaiannya terhadap suatu kondisi pajak tertentu. Dalam memunculkan efektivitas suatu sanksi, maka menurut Soerjono Soekanto, harus terdapat kejelasan terkait dengan karakteristik suatu hukum, yaitu yang terdiri dari:<sup>23</sup>

1. Karakteristik ancaman atau imbalan; pada karakteristik ini maka konsentrasi pembahasan menjurus kepada hakikat sanksi, penerapan sanksi dan apakah sanksi itu keras atau lemah.
2. Karakteristik subyek hukum yang terkena sanksi akan membahas persoalan mengenai siapa-siapa saja yang terkena sanksi tertentu, maupun kepribadian subyek hukum yang terkena sanksi tersebut.
3. Karakteristik perilaku atau sikap tindak yang harus dikendalikan akan menyoroti sampai sejauh mana derajat kemudahan untuk menerapkan

19 Pasal 38 huruf a UU KUP: Setiap orang yang karena kealpaannya : tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;

20 Pasal 38 huruf b UU KUP: Setiap orang yang karena kealpaannya : menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar

21 Pasal 39 UU KUP

22 Adrianto Dwi Nugroho, *Hukum Pidana Pajak Indonesia*, Bandung: Citra Aditya Bakti, 2010, h. 23.

23 Soerjono Soekanto, *Efektivitas Hukum dan Peranan Sanksi*, Bandung: Remadja Karya, 1988, h. 82.

hukuman dan sifat hakikat kebutuhan bahwa suatu perilaku harus dikendalikan.

Mengacu kepada karakteristik yang diutarakan oleh Soerjono Soekanto tersebut, maka UU KUP memberikan peluang kepada DJP untuk melakukan tindakan atas penilaian sendiri terhadap subyek hukum Wajib Pajak yang memenuhi kriteria pasal-pasal tersebut diatas. Dalam hal ini, penggunaan kewenangan tersebut menggunakan asas diskresi atau *freies ermessen*.

Penggunaani diskresii dalam ranahi Hukumi Administrasii Negara,i padai konsepi Negaraai Hukum,i merupakani suatui konskeuensii atasi terhambatnyai perkembangani sistemii organisasii kenegaraani dikarenakani adanyai kewajibani penerapasanii asasi legalitasii dalam kerangkai paradigmati positivismeii hukum.i Namuni seiringi perkembangani konsepi Negaraai Hukumi Formillii yangi bergeseri kepadai Negaraai Hukumi Kesejahteraani (welfarei state)i atai jugai dikenali Negaraai Hukumi Materiil,i munculnyai konsepi freiesi ermessenii merupakani solusii yangi dapati digunakani dengani tujuani kesejahteraani bagii masyarakat.

Menurut Sjachran Basah<sup>24</sup> pelaksanaan *freies ermessen* harus dapat dipertanggung jawabkan, secara moral kepada Tuhan Yang Maha Esa, dan secara hukum berdasarkan batas-atas dan batas-bawah. Batas-atas yaitu peraturan yang tingkat derajatnya lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan yang tingkat derajatnya lebih tinggi. Sedangkan batasbawah ialah peraturan yang dibuat atau sikap-tindak administrasi negara (baik aktif maupun pasif), tidak boleh melanggar hak dan kewajiban asasi warga. Di samping itu, pelaksanaan *freies ermessen* juga harus memperhatikan Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Baik.

Freies Ermessen atai Asasi Diskresi muncul sebagai alternatif untuk mengisi kekurangan dan kelemahan dalam penerapan asasi legalitas. Bagi negara welfare state, asasi legalitas saja tidak cukup untuk dapat berperan secara maksimal dalam melayani kepentingan masyarakat, yang berkembang pesat sejalan dengan perkembangan ilmu dan teknologi

Dalam praktiki penyelenggaraani pemerintahaan,i Asasi Diskresii dilakukani olehi pejabatii administrasii negarai dalam hal-hali sebagai berikut :<sup>25</sup>

1. Belum ada peraturan perundang-undangan yang mengatur penyelesaian secara kongkret atas suatu masalah, padahal masalah tersebut menuntut penyelesaian yang segera;
2. Peraturan perundang-undangan yang menjadi dasar berbuat aparat pemerintah memberikan kebebasan sepenuhnya;
3. Aparat pemerintah tersebut diberi kewenangan untuk mengatur sendiri, yang sebenarnya merupakan kewenangan aparat yang lebih tinggi tingkatannya.

Melihat syarat-syarat tersebut diatas, maka penerapan asas diskresi murni dilandasi oleh penilaian sendiri dari pejabat yang terkait. Namun, di dalam Hukum Pidana, asas diskresi dituangkan ke dalam suatu Undang-undang, sehingga asas diskresi tidak lagi merupakan pengecualian, sebagai aturan tidak tertulis, namun bersandingan dengan asasi Legalitas. Karena dimuat di dalam pasal-pasal tertentu di dalam Undang-undang Hukum Pidana.

Ketentuan dalam UU KUP yang termuat di dalam Pasal 13A, Pasal 38 dan Pasal 39 merupakan pasal-pasal yang menyerahkan keputusan penerapannya kepada DJP.

24 Alfian Ratu, Penerapan Freies Ermessen Kepala Daerah Dalam Pengelolaan Keuangan Dihubungkan Dengan Pasal 3 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, Jurnal Fakultas Hukum Universitas Sam Ratulangi, Vol. XX/No. 3/April-Juni/2012, h. 56.

25 Muchsan, Beberapa Catatan Tentang Hukum Administrasi Negara dan Peradilan Administrasi di Indonesia, Yogyakarta: Liberty, 1981, h. 305



Sehingga dimungkinkan terjadi ‘transaksi pasal’ antara DJP dengan WP, khususnya WP Badan.

Yang perlu dipahami adalah bahwa asas legalitas tersebut pada prinsipnya adalah asas yang memberikan batasan kepada penguasa dalam menjalankan kewenangannya, dengan tujuan selain memberikan kepastian hukum bagi masyarakat, pula memberikan perlindungan hukum bagi masyarakat.<sup>26</sup>

### 3. Mengedepankan *Ultimum Remidium* Dalam Meningkatkan Pendapatan Negara

Hukum bukan tujuan, namun hukum merupakan sarana untuk mencapai suatu tujuan dari hukum yang diidealkan bersama.<sup>36</sup> Oleh sebab itu, Barda Nawawi Arief menyatakan sehubungan dengan masalah penetapan sanksi pidana sebagai sarana untuk mencapai tujuan, maka sudah barang tentu harus dirumuskan terlebih dahulu tujuan pemidanaan yang diharapkan dapat menunjang tercapainya tujuan umum tersebut. Barulah dengan kemudian bertolak atau berorientasi pada tujuan itu dapat ditetapkan cara, sarana, atau tindakan apa yang dapat digunakan.<sup>27 28</sup>

Jika mengacu kepada pendapat John Austin, bahwa hukum adalah perintah dari penguasa, dalam arti perintah mereka yang memiliki kekuasaan tertinggi atau yang memegang kedaulatan.<sup>29</sup> Namun, Sudarto memberikan batasan dalam pembentukan sanksi pidana bahwa dalam menggunakan hukum pidana harus memperhatikan tujuan pembangunan nasional, yang mewujudkan masyarakat adil makmur yang merata materiil dan spiritual berdasarkan Pancasila.<sup>39</sup>

Selain daripada itu, menurut Teguh Prasetyo sebagaimana mengutip dari Sudarto, bahwa batasan lainnya adalah :<sup>30</sup>

## KESIMPULAN

Pancasila sebagai landasan politik hukum pidana dalam membentuk sistem hukum pidana di Indonesia telah menegaskan dalam Sila keempat butir ke 1 dan butir ke 4, bahwa dalam memandang permasalahan pidana hendaknya mengedepankan prinsip musyawarah untuk mufakat demi kepentingan negara dan masyarakat. Dengan dipidananya Wajib Pajak Badan, sudah barang tentu akan menguncang perekonomian nasional, yang pada akhirnya pula merugikan kepentingan nasional. Sehingga perlu direkonstruksi pola pemidanaan dalam Hukum Pajak untuk lebih mengedepankan penggunaan prinsip *ultimum remedium* dalam upaya penegakan hukumnya dikemudian hari.

Bahwa penerapan pidana penjara terhadap Wajib Pajak, khususnya Pengusaha Kena Pajak (PKP), menjadi tidak logis dan turut pula menimbulkan merugikan bagi perekonomian secara tidak langsung. Dimana seharusnya penerapan sanksi pidana yang tepat adalah sanksi pidana denda. Dimana di dalam UU KUP, sanksi denda masuk sebagai sanksi administrasi. Oleh karena itu, untuk memperkuat sanksi pidana denda, maka pemidanaannya tetap melalui putusan pengadilan dan dirangkai dengan pidana kurungan pengganti atau melalui proses penyitaan.

26 Barda Nawawi Arief, *Beberapa Aspek Kebijakan Penegakan Hukum dan Pengembangan Hukum Pidana*, Bandung: Citra Aditya Bakti, 1998, h. 72. <sup>36</sup> Jimly Asshiddiqie, *Gagasan Negara Hukum Indonesia*, Sumber: <http://www.jimly.com/pemikiran/makalah?page=4>, diakses tanggal 3 Juni 2014, h. 14.

27 Sholehuddin, *Sistem Sanksi Dalam Hukum Pidana. Ide Dasar Double Track System dan Implementasinya*, Jakarta: RajaGrafindo Persada, <sup>28</sup>, h. 118

28 Lili Rasyidi & Ira Rasyidi. *Pengantar Filsafat dan Teori Hukum*. Bandung: Citra Aditya Bakti., 2001, h. 58 <sup>39</sup> Sudarto, *Hukum dan Hukum Pidana*, Bandung : Alumni, 1983, h. 35.

28 Teguh Prasetyo, *Kriminalisasi Dalam Hukum Pidana*, Bandung: Nusa Media, 2013, h. 39.

29 Lili Rasyidi & Ira Rasyidi. *Pengantar Filsafat dan Teori Hukum*. Bandung: Citra Aditya Bakti., 2001, h. 58 <sup>39</sup> Sudarto, *Hukum dan Hukum Pidana*, Bandung : Alumni, 1983, h. 35.

30 Teguh Prasetyo, *Kriminalisasi Dalam Hukum Pidana*, Bandung: Nusa Media, 2013, h. 39.

**DAFTAR PUSTAKA****Buku**

- 1] Abidin, Andi Zainal, 1987, *Asas-Asas Hukum Pidana*, Bandung: Alumni.
- 2] Alrasyid, Harun. 2001, *Pengertian Jabatan Presiden*, Jakarta : PT. Pustaka Utama Gra iti Kerjasama Yayasan Adikarya IKAPI dan The Ford Foundation.
- 3] Arief, Barda Nawawi, 1998, *Beberapa Aspek Kebijakan Penegakan Hukum dan Pengembangan Hukum Pidana*, Bandung: Citra Aditya Bakti.
- 4] Darussalam dan Danny Septriadi, 2006, *Membatasi Kekuasaan Untuk Mengenakan Pajak. Tinjauan Akademis Terhadap Kebijakan, Hukum, dan Administrasi Pajak di Indonesia*, Jakarta: Grasindo.
- 5] Dimiyati, Khudzaifah, 2010, *Teorisasi Hukum. Studi Tentang Perkembangan Pemikiran Hukum di Indonesia 1945-1990*, Bandung: Genta Publishing.
- 6] Hiariej, Eddy OS., 2009, *Asas Legalitas & Penemuan Hukum Dalam Hukum Pidana*, Jakarta: Erlangga.
- 7] Ilyas, Wirawan. B., dan Richard Burton, 2008, *Hukum Pajak*, Jakarta: Salemba Empat.
- 8] Komariah, Ruki, dan Ali Purwito M, 2006, *Pengadilan Pajak Proses Banding Sengketa Pajak, Pabeanan dan Cukai*, Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia.
- 9] Lamintang, PAF., 1983, *Dasar-Dasar Hukum Pidana Indonesia*, Bandung: Sinar Baru.
- 10] Muchsan, 1981, *Beberapa Catatan Tentang Hukum Administrasi Negara dan Peradilan Administrasi di Indonesia*, Yogyakarta: Liberty.
- 11] Nugroho, Adrianto Dwi, 2010, *Hukum Pidana Pajak Indonesia*, Bandung: Citra Aditya Bakti.
- 12] Prasetyo, Teguh, 2013, *Kriminalisasi Dalam Hukum Pidana*, Bandung: Nusa Media.
- 13] Ragawino, Bewa, 2006, *Hukum Administrasi Negara*, Bandung: FISIP UNPAD.
- 14] Rahardjo, Budi, dan Edhy, Djaka Saranta S., 2003, *Dasar-dasar Perpajakan Bagi Bendaharawan Sebagai Pedoman Pelaksanaan Pemungutan / Pemotongan dan Penyetoran /Pelaporan*, Jakarta: Eko Jaya.
- 15] Rasyidi, Lili, & Ira Rasyidi, 2001, *Pengantar Filsafat dan Teori Hukum*, Bandung: Citra Aditya Bakti.
- 16] Ridwan HR, 2007, *Hukum Administrasi Negara*, Jakarta: RajaGra indo Persada.
- 17] Saidi, Muhammad Djafar, 2007, *Pembaharuan Hukum Pajak*, Jakarta: RajaGra indo Persada.
- 18] Sholehuddin, 2003, *Sistem Sanksi Dalam Hukum Pidana. Ide Dasar Double Track System dan Implementasinya*, Jakarta: RajaGra indo Persada.
- 19] Sidharta, Bernard Arief, 2013, *Ilmu Hukum Indonesia. Upaya Pengembangan Ilmu Hukum Sistemik Yang Responsif Terhadap Perubahan Masyarakat*, Bandung: Genta Publishing.
- 20] Soekanto, Soerjono, 1988, *Efektivitas Hukum dan Peranan Sanksi*, Bandung: Remadja Karya.
- 21] Sudarto, 1983, *Hukum dan Hukum Pidana*, Bandung : Alumni.
- 22] Suparno, 2012, *Hukum Pajak. Suatu Sketsa Asas*, Semarang: Pustaka Magister.
- 23] Surono, Agus, 2013, *Sengketa Pajak Sebagai Upaya Penerimaan Negara*, Jakarta: Fakultas Hukum Universitas Al-Azhar Indonesia.

**Jurnal**

- 1] Luthan, Salman, *Asas dan Kriteria Kriminalisasi*, Jurnal Hukum Vol. 16, No. 1, Januari 2009.
- 2] Harris, Freddy, *Laporan Akhir Tim Pengkajian Hukum Tentang Mekanisme Penarikan Dana Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP)*, Jakarta: BPHN, 2011.
- 3] Ratu, Al ian, *Penerapan Freies Ermessen Kepala Daerah Dalam Pengelolaan Keuangan Dihubungkan Dengan Pasal 3 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi*, Jurnal Fakultas Hukum Universitas Sam Ratulangi, Vol. XX/No. 3/April-Juni/2012.
- 4] Gunarto, Marcus Priyo, *Asas Keseimbangan Dalam Konsep Rancangan UndangUndang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana*, Jurnal Mimbar Hukum, Vol. 24, Nomor 1, Februari 2012.