

TINDAK PIDANA PERPAJAKAN

Roy Riady,S.H., M.H.
Dr. Hasanul Mulkan,S.H., M.H.
Dr. Serlika Aprita,S.H., M.H.



TINDAK PIDANA PERPAJAKAN

TINDAK PIDANA PERPAJAKAN

Roy Riady, S.H., M.H.
Dr. Hasanul Mulkan, S.H., M.H.
Dr. Serlika Aprita, S.H., M.H.



TINDAK PIDANA PERPAJAKAN

© Penerbit Perkumpulan Rumah Cemerlang Indonesia (PRCI)

Penulis:

Roy Riady, S.H., M.H.
Dr. Hasanul Mulkan, S.H., M.H.
Dr. Serlika Aprita, S.H., M.H.

Editor: Yudi Umara, M.Pd.

Terbitan: Juli 2024

Cover: Tim Kreatif PRCI

Tata Letak: Tim Kreatif PRCI

Hak Cipta 2024, pada Penulis. Diterbitkan pertama kali oleh:

Perkumpulan Rumah Cemerlang Indonesia
ANGGOTA IKAPI JAWA BARAT

Pondok Karisma Residence Jalan Raflesia VI D.151
Panglayungan, Cipedes Tasikmalaya – 085223186009

Website: www.rcipress.rcipublisher.org
E-mail: rumahcemerlangindonesia@gmail.com

Copyright © 2024 by Perkumpulan Rumah Cemerlang Indonesia
All Right Reserved

- Cet. I –: Perkumpulan Rumah Cemerlang Indonesia, 2024
Dimensi : 18,2 x 25,7 cm

ISBN

Hak cipta dilindungi undang-undang
Dilarang memperbanyak buku ini dalam bentuk dan dengan
cara apapun tanpa izin tertulis dari penulis dan penerbit

Undang-undang No.19 Tahun 2002 Tentang
Hak Cipta Pasal 72

Undang-undang No.19 Tahun 2002 Tentang Hak Cipta
Pasal 72

Barang siapa dengan sengaja melanggar dan tanpa hak melakukan perbuatan sebagaimana dimaksud dalam pasal ayat (1) atau pasal 49 ayat (1) dan ayat (2) dipidana dengan pidana penjara masing-masing paling sedikit 1 (satu) bulan dan/atau denda paling sedikit Rp.1.000.000,00 (satu juta rupiah), atau pidana penjara paling lama 7 (tujuh) tahun dan/atau denda paling banyak Rp.5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah).

Barang siapa dengan sengaja menyiarkan, memamerkan, mengedarkan, atau menjual kepada umum suatu ciptaan atau barang hasil pelanggaran hak cipta terkait sebagai dimaksud pada ayat (1) dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan/atau denda paling banyak Rp.500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).

KATA PENGANTAR

Bismillahirrahmanirrahim

Assalamu'alaikum Warahmatullahi Wabarakatuh

Segala puji bagi Allah SWT atas taufik dan hidayah-Nya, penulis dapat menyelesaikan buku ini tepat pada waktunya. Shalawat serta salam semoga tercurahkan untuk jujungan Nabi Muhammad SAW yang telah berjasa menyebarkan risalah Islam kepada umatnya. Buku “TINDAK PIDANA PERPAJAKAN” berisikan pembahasan tentang penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan yang bertujuan untuk memulihkan Kerugian pendapatan Negara. Kedua aspek yang dipulihkan berupa pendapatan dan keuangan negara tersebut merupakan salah satu unsur penyangga Anggaran Negara yang terkait dengan pembangunan nasional seperti upaya peningkatan kesejahteraan masyarakat. Besar harapan bahwa aparaturnya penegak hukum pada umumnya dan para hakim khususnya yang menangani perkara tindak pidana perpajakan memiliki filosofi pemidanaan yang sesuai dan terpadu (sistemik). Hal ini sejalan dengan SEMA 4 tahun 2021 tentang Penerapan Beberapa Ketentuan Dalam Penanganan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan untuk memberikan pedoman pada para hakim dalam menangani perkara tindak pidana perpajakan. Sistem Pemidanaan Dalam Perkara Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan menekankan bahwa ketentuan pidana dalam UU KUP tidak hanya berdiri sendiri dalam konteks rezim hukum pidana administrative (Administrative Penal Law), tetapi secara faktual juga bersinggungan dengan rezim hukum pidana umum dan khusus sehingga dipandang dapat menggeser filosofi pemidanaan pelaku tindak pidana pajak yaitu dari yang bersifat edukatif dalam rangka menggugah kewajiban pembayaran pajak mengarah pada penjeratan atau pembalasan. Kedudukan Hukum Pidana dalam penanganan perpajakan ini berfungsi sebagai ultimum remedium dan digunakan sebagai sarana pengunggah kesadaran wajib pajak untuk menjalankan kewajiban pajaknya secara benar.

Akhirnya, penulis menyadari bahwa penulisan buku ini masih jauh dari sempurna. Masukan, saran dan kritik yang bersifat membangun sangat diharapkan demi kesempurnaan buku ini pada kesempatan yang akan datang. Semoga Allah SWT senantiasa melimpahkan rahmat kepada kita semuanya dan menganugerahkan rahmatNya atas semua bantuan dan doa kepada penulis selama proses penulisan buku ini.

Palembang, Juni 2024

Penulis

DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR.....	i
DAFTAR ISI	iii
BAB 1 TINDAK PIDANA PERPAJAKAN.....	1
A. Pengertian Tindak Pidana.....	1
B. Pengertian Pertanggungjawaban Pidana	3
C. Pengertian Tindak Pidana Perpajakan	4
D. Jenis-Jenis Tindak Pidana Perpajakan	8
E. Ancaman Hukuman Tindak Pidana Perpajakan	12
BAB 2 PENEGAKAN TINDAK PIDANA PERPAJAKAN.....	19
A. Ultimatum Remedium dalam Hukum Pidana	19
B. Penegakan Hukum Pidana Pajak Menurut UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP).....	21
C. Penegakan Hukum Pidana Menurut Hukum Qishash	23
D. Penologis dalam Pidana Qisas	26
BAB 3 PENYIDIKAN TINDAK PIDANA PERPAJAKAN.....	29
A. Mekanisme Penyidikan Terhadap Pelanggaran Pajak.....	29
B. Mekanisme Tahapan Penyidikan Tindak Pidana Perpajakan.....	30
C. Delik Kealpaan Pasal 38 UU KUP	31
D. Delik Percobaan Pasal 39 Ayat 3 UU KUP	31
E. Delik Kesengajaan Pasal 39A UU KUP.....	32
F. Delik Penyertaan Pasal 43 Ayat 1 UU KUP.....	33
G. Keterkaitan Pidana Pajak Berdasarkan UU KUP dan KUHP	34
H. Reformulasi Norma Dalam Pasal Undang-Undang Perpajakan	34
BAB 4 TANGGUNG JAWAB RENTENG	36
A. Pengertian Tanggung Renteng.....	36
B. Tanggung Jawab Renteng Dalam Tindak Pidana Pajak	39
C. Tanggung Jawab Renteng Bagi Wajib Pajak Sesuai KUHP, UU KUP dan UU PPN.....	40
BAB 5 PENEGAKAN SANKSI PIDANA PAJAK.....	42

A. Pemeriksaan Bukti Permulaan.....	42
B. Penyidikan Tindak Pidana Pajak.....	44
C. Penghentian Tindak Pidana Pajak	45
D. Penegakan Sanksi Pidana Dalam Kasus	46
E. Penilaian Hukum Konsep Kerugian Negara.....	48
F. Pihak Berwenang Menghitung Kerugian Negara	49
BAB 6 PRAPERADILAN PAJAK DALAM RAGAM KASUS.....	50
A. Praperadilan Pidana Pajak.....	50
B. Keterkaitan Dengan Kepailitan.....	54
C. Keterkaitan Dengan Surat Pemberitahuan Dimulainya Penyidikan (SPDP)	55
D. Keterkaitan Dengan Sifat Memaksa	57
E. Keterkaitan Dengan Dua Alat Bukti	58
F. Keterkaitan Dengan Pengampunan Pajak	59
G. Keterkaitan Dengan Pencucian Uang	59
H. Penilaian Hukum Praperadilan Pidana Pajak	60
BAB 7 HUKUM DAN PENGACARA PAJAK UNTUK KEADILAN	63
A. Konsep Pengertian Hukum Pajak.....	63
B. Prinsip-prinsip Hukum Pajak	66
C. Fungsi Hukum Pajak.....	67
D. Pengacara Pajak	69
E. Keadilan dalam Pajak.....	70
F. Implementasi Keadilan dalam Pajak	72
G. Konsep Keadilan Pajak Dan Prinsip Keadilan Pajak	73
H. Hubungan antara Hukum dan Pengacara Pajak untuk Keadilan	75
I. Peran Hukum dalam Mewujudkan Keadilan Pajak.....	76
J. Peran Pengacara Pajak dalam Menegakkan Keadilan Pajak.....	77
K. Kolaborasi antara Hukum dan Pengacara Pajak untuk Keadilan	78
DAFTAR PUSTAKA.....	80
TENTANG PENULIS	82

BAB 1

TINDAK PIDANA PERPAJAKAN

A. Pengertian Tindak Pidana

Istilah tindak pidana berasal dari istilah yang dikenal dalam hukum pidana Belanda yaitu *strafbaar feit*. *Straf* diartikan sebagai pidana atau hukum, *baar* diartikan sebagai dapat atau boleh dan *feit* diartikan sebagai tindak, peristiwa, pelanggaran dan perbuatan.¹ Tetapi tidak ada penjelasan resmi tentang apa yang dimaksud dengan *strafbaar feit* itu. Pembentuk undang-undang kita telah menggunakan istilah *strafbaar feit* untuk menyebutkan apa yang kita kenal sebagai tindak pidana. Oleh karena itu, para ahli hukum berusaha untuk memberikan arti dan isi dari istilah itu. Sayangnya sampai saat ini belum ada keseragaman pendapat. “Tindak pidana merupakan pengertian dasar dalam hukum pidana (yuridis normatif). Kejahatan atau perbuatan jahat dalam arti yuridis normatif adalah perbuatan seperti yang terwujud in abstracto dalam peraturan pidana. Artinya aturan yang mengatur perbuatan yang diancam pidana, pihak-pihak yang dapat dipidana dan sanksi pidana yang dapat dijatuhkan kepada pelaku tindak pidana.

Para pakar hukum pidana masing-masing memberikan pengertian berbeda mengenai *strafbaar feit* sebagai berikut :

1. Moeljatno

“Perbuatan yang dilarang oleh suatu aturan hukum larangan mana disertai ancaman (sanksi) yang berupa pidana tertentu, bagi barang siapa melanggar larangan tersebut”.²

¹Adami Chazawi, *Pelajaran Hukum Pidana* 1. PT Raja Grafindo Persada. Jakarta, 2005, hlm. 69

²Adami Chazawi, *Pelajaran Hukum Pidana*. PT Raja Grafindo Persada. Jakarta, 2002, hlm. 71.

2. Pompe

Strafbaar feit adalah pelanggaran norma (gangguan terhadap tertib hukum) yang dengan sengaja ataupun tidak disengaja telah dilakukan oleh seseorang pelaku dimana penjatuan hukum terhadap pelaku tersebut adalah perlu demi terpeliharanya tertib hukum dan terjaminnya kepentingan umum.”³

3. Simons

“*Strafbaarfeit* adalah suatu tindakan melanggar hukum yang telah dilakukan dengan sengaja ataupun dilakukan dengan tidak sengaja oleh seseorang yang dapat dipertanggungjawabkan atas tindakannya dan oleh undang-undang telah dinyatakan sebagai suatu tindakan yang dapat dihukum.”⁴

4. Hazewinkel Suringa

“*Strafbaar feit* adalah suatu perilaku manusia yang suatu saat tertentu telah ditolak didalam suatu pergaulan hidup tertentu dan dianggap sebagai perilaku yang harus ditiadakan oleh hukum pidana dengan menggunakan sarana-sarana yang bersifat memaksa yang terdapat dalam Undang-Undang”.⁵

5. J. E Jonkers

Ia memberikan definisi *strafbaar feit* menjadi dua pengertian berikut:⁶

- a. Definisi pendek, *strafbaar feit* adalah suatu kejadian (feit) yang dapat diancam pidana oleh undang-undang.
- b. Definisi panjang, *strafbaar feit* adalah suatu kelakuan melawan hukum yang dilakukan dengan sengaja atau karena alpa oleh orang yang dapat dipertanggungjawabkan.

Berdasarkan beberapa pendapat ahli di atas, penulis menyimpulkan bahwa *strafbaar feit* yaitu tindak pidana adalah suatu perbuatan melawan hukum yang

³Lamintang, Dasar-Dasar *Hukum Pidana Indonesia*. PT Citra Aditya Bakti. Bandung, 1997, hlm.181.

⁴*Ibid*

⁵*Ibid*

⁶*Ibid*

disertai ancaman sanksi berupa pidana tertentu, bagi siapa saja yang melanggar aturan itu.

B. Pengertian Pertanggungjawaban Pidana

Dalam hukum pidana dikenal istilah pertanggungjawaban, Bahasa belanda menyebutkan *toerekenbaarheid*, dalam bahasa Inggris *criminal responsibility* atau *criminal liability*. Pertanggungjawaban pidana, Roeslan Saleh menyebut “pertanggungjawaban pidana”, sedangkan Moeljatno mengatakan “pertanggungjawaban dalam hukum pidana”, ahli hukum lainnya lebih banyak menyebutkan sebagai “pertanggungjawaban pidana”.⁷

Pada hakikatnya pertanggungjawaban pidana ialah suatu system yang dibangun oleh hukum pidana untuk bereaksi terhadap pelanggaran atas kesepakatan menolak suatu perbuatan tertentu.⁸ Menurut Roeslan Saleh bahwa pertanggungjawaban pidana merupakan sebagai diteruskannya celaan yang objektif yang ada pada perbuatan pidana dan secara subjektif memenuhi syarat untuk dapat dipidana karena perbuatannya tersebut.⁹ Pertanggungjawaban atau yang dikenal dengan konsep liability dalam segifalsafah hukum, Roscoe Pound menyatakan bahwa: *I..use simple word “liability” forthe situation whereby one may exact legaly and other is legaly subjeced to theexcaction* pertanggungjawaban pidana diartikan Pound adalah sebagai suatu kewajiban untuk membayar pembalasan yang akan diterima pelaku dari seseorang yang telah dirugikan, pertanggungjawaban yang dilakukan tersebut tidak hanya menyangkut masalah hukum semata akan tetapi menyangkut pula masalah nilai-nilai moral ataupun kesusilaan yang ada dalam suatu masyarakat.

⁷Sampur Dongan Simamora & Mega Fitri Hertini, *Hukum Pidana Dalam Bagan*, FH Untan Press, Pontianak, 2015, hlm 166.

⁸Chairul Huda, *Dari Tiada Pidana Tanpa Kesalahan Menuju Kepada Tiada Pertanggungjawaban Pidana Tanpa Kesalahan*, Kencana, Cet. Kedua, Jakarta, 2006, hlm.70.

⁹Roeslan Saleh dalam Hanafi Amrani dan Mahrus Ali, *Sistem Pertanggungjawaban pidana Perkembangan dan Penerapan*, PT Rajawali Press, Jakarta, 2015, hlm.,21

Berikut pendapat beberapa ahli memberikan pengertian pertanggungjawaban pidana:

- a. Simons mengatakan kemampuan bertanggungjawab dapat diartikan suatu keadaan psikis sedemikian rupa, sehingga penerapan suatu upaya pemidanaan, baik ditinjau secara umum maupun dari sudut orangnya dapat dibenarkan. Selanjutnya dikatakannya, seorang pelaku tindak pidana mampu bertanggungjawab apabila: Pertama, mampu mengetahui/menyadari bahwa perbuatannya bertentangan dengan hukum. Kedua, mampu menentukan kehendaknya sesuai dengan kesadaran tadi.¹⁰
- b. Berbeda dengan Simons, Van Hamel memberikan pengertian pertanggungjawaban pidana adalah suatu keadaan normal psikis dan kemahiran yang membawa tiga macam kemampuan, yaitu pertama, mampu untuk dapat mengerti makna serta akibat sungguh-sungguh dari perbuatan-perbuatan sendiri. Kedua, mampu untuk menginsyafi bahwa perbuatan-perbuatan itu bertentangan dengan ketertiban masyarakat. Ketiga, mampu untuk menentukan kehendak berbuat.¹¹
- c. Pompe memberikan pertanggungjawaban pidana dalam Batasan unsur-unsur yaitu kemampuan berpikir pada pelaku yang memungkinkan menguasai pikirannya dan menentukan kehendaknya, pelaku dapat mengerti makna dan akibat dari tingkah lakunya serta pelaku dapat menentukan kehendaknya sesuai dengan pendapatnya (tentang makna dan akibat tingkah lakunya).¹²

C. Pengertian Tindak Pidana Perpajakan

Ketentuan tindak pidana perpajakan diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Pada Bab VIII Ketentuan Pidana dalam undang-undang ini, mengatur terkait tindak pidana perpajakan.

¹⁰Teguh Prasetyo, *Hukum Pidana*, Raja Grafindo Persada, Depok, 2010, hlm.8.

¹¹Eddy O.S. Hiarij, *Prinsip-Prinsip Hukum Pidana*, Cahaya Atma Pustaka, Yogyakarta, 2014, hlm 121.

¹²Andi Matalatta, *Victimology Sebuah Bunga Rampai*, Pusat Sinar Harapan, Jakarta, 1987, hlm. 41-42

Termaktub dalam 7 Pasal yakni Pasal 38, Pasal 39, Pasal 39A, Pasal 40, Pasal 41, Pasal 41A, Pasal 41B

Terjadi empat kali perubahan terhadap Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Dan yang menjadi acuan untuk mengurai tindak pidana perpajakan adalah Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Dimana undang-undang ini memuat ketentuan pidana yang lebih jelas lagi.

Said Sampara dan H.M. Insan tindak pidana perpajakan adalah suatu perbuatan yang dapat dikenakan sanksi pidana karena merupakan pelanggaran dan kejahatan menurut undang-undang perpajakan dan perbuatan tersebut dilakukan dengan kesalahan oleh wajib pajak, fiskus pajak, dan pihak ketiga yang mampu bertanggungjawab. Penekanannya terdapat pada perbuatan, kesalahan, dan sanksi sebagai bagian pembentuk utama definisi tindak pidana. Undang-undang yang mengatur tentang perpajakan yang berlaku di Indonesia adalah Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 yang menjelaskan bahwa tindak pidana dibidang perpajakan dibagi dua jenis, yaitu tindak pidana pelanggaran dan tindak pidana kejahatan.

1. Tindak Pidana Pelanggaran

Wajib pajak dianggap melakukan pelanggaran kewajiban pelanggaran apabila perbuatan (pelanggaran) itu dilakukan bukan dengan sengaja, melainkan hanya karena kelalaian atau alpa. Disebutkan dalam penjelasan Pasal 38 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000, bahwa kualifikasi kealpaan adalah tidak sengaja, lalai, tidak berhati-hati dan tidak memperdulikan kewajibannya sehingga perbuatannya dapat menimbulkan kerugian bagi negara.

Ketentuan mengenai perihal tindak pidana pelanggaran sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 dan 42 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 menjelaskan bahwa:

Barang siapa karena kealpaannya:

- a. Tidak menyampaikan surat pemberitahuan, atau
- b. Menyampaikan surat pemberitahuan tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang tidak benar sehingga menimbulkan kerugian bagi negara, dipidana kurungan selama-lamanya satu tahun dan atau denda setinggi-tingginya sebesar dua kali lipat jumlah pajak yang terhutang.

Berdasarkan hal tersebut, dapat terlihat adanya beberapa unsur kualifikasi pelanggaran yaitu barang siapa yang dalam hal ini adalah:

- 1) Wajib pajak yang tidak menyampaikan SPT.
- 2) Wajib pajak yang menyampaikan SPT tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap ataupun memberikan keterangan yang tidak benar.
- 3) Akibat dari tindakan tersebut menimbulkan kerugian bagi negara.
- 4) Tindakan atau perbuatan yang dilakukan wajib pajak itu bukan merupakan perbuatan yang disengaja tetapi perbuatan tersebut dilakukan hanya karena suatu kelalaian saja.

2. Tindak Pidana Kejahatan

Wajib pajak dianggap melakukan kejahatan kewajiban perpajakan apabila perbuatan yang dilakukan oleh wajib pajak tersebut dilakukan dengan kesengajaan atau sengaja

Undang-Undang yang mengatur tentang perpajakan yang berlaku di Indonesia yakni Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 telah menjelaskan bahwa tindak pidana perpajakan dalam Pajak Penghasilan (PPh) dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dimasukkan dalam kategori tindak pidana kejahatan.

Adapun ketentuan Pasal 39 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 yang menjelaskan bahwa:

1. Barang siapa dengan sengaja
 - a. Tidak mendaftarkan diri atau menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 atau,
 - b. Tidak menyampaikan SPT dan atau,
 - c. Menyampaikan SPT dan atau keterangan yang isinya tidak benar, tidak lengkap dan atau,
 - d. Memperlihatkan pembukuan, pencatatan atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar dan atau,
 - e. Tidak memperlihatkan atau meminjam pembukuan, pencatatan, atau dokumen lainnya dan atau,
 - f. Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian bagi negara, dipidana dengan pidana penjara selama-lamanya tiga tahun dan atau denda setinggi-tingginya 4 kali jumlah pajak yang terhutang.
2. Ancaman pidana sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dilipatkan dua apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana dibidang perpajakan sebelum lewat satu tahun, terhitung sejak selesainya menjalani sebagian atau seluruhnya pidana penjara yang dijatuhkan.

Berdasarkan pada uraian yang telah disebutkan diatas, maka terdapat beberapa unsur atau elemen tindak pidana dibidang perpajakan, baik tindak pidana pelanggaran ataupun tindak pidana kejahatan, yaitu:

- a. Unsur perbuatan, seperti tidak mendaftarkan diri.
- b. Unsur kesalahan, berupa kealpaan atau kesengajaan.

- c. Unsur akibat, yaitu dapat menimbulkan kerugian pada negara .

(Al. Wisnubroto dan G. Widiartana, 2005: 122)

D. Jenis-Jenis Tindak Pidana Perpajakan

Dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 membagi tindak pidana yang dilakukan oleh wajib pajak dan petugas pajak ke dalam dua jenis yaitu pelanggaran dan kejahatan. Ketentuan yang mengatur terkait pelanggaran dan kejahatan yang dilakukan oleh wajib pajak diatur dalam Pasal 38 dan Pasal 39.

Pasal 38 yang mengatur:

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.
- c. Pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan, dikenai sanksi administrasi dengan menerbitkan surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenai sanksi pidana. Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud dalam pasal ini

bukan merupakan pelanggaran administrasi melainkan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan.¹³

Pasal 39 yang mengatur:

1. Setiap orang yang dengan sengaja:
 - d. tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
 - e. menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
 - f. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;
 - g. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
 - h. menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;
 - i. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
 - j. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;
 - k. tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi online di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11);atau

¹³Nafrah Nurdianty Utina, Tinjauan Yuridis Terhadap Tindak Pidana Penyampaian Surat Pemberitahuan Wajib Pajak Yang Isinya Tidak Benar dan Tidak Lengkap (Studi Kasus Putusan No. 224/Pid.Sus/2020/PN.Mks), *Skripsi*, Peminatan Hukum Pidana, Departemen Hukum Pidana Fakultas Hukum Universitas Hasanudin, Makasar, 2022.

- l. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.
 - a. Pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan.
 - b. Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan.” Sementara ketentuan yang mengatur terkait pelanggaran dan kejahatan yang dilakukan oleh petugas pajak diatur dalam Pasal 39A, Pasal 41, Pasal 41A dan Pasal 41B.

Pasal 39A yang mengatur:

Setiap orang yang dengan sengaja:

- a. menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya; atau
- b. menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.

Pasal 41 yang mengatur:

1. Pejabat yang karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan hal sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah).
2. Pejabat yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajibannya atau seseorang yang menyebabkan tidak dipenuhinya kewajiban pejabat sebagaimana dimaksud dalam Pasal 34 dipidana dengan pidana penjara paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling banyak Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah).
3. Penuntutan terhadap tindak pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) hanya dilakukan atas pengaduan orang yang kerahasiaannya dilanggar.”

Pasal 41A yang mengatur:

Setiap orang yang wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 tetapi dengan sengaja tidak memberi keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah).

Pasal 41B yang mengatur:

Setiap orang yang dengan sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan denda paling banyak Rp75.000.000,00 (tujuh puluh lima juta rupiah).

Dalam Ketentuan Pidana pada Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 ini tidak memiliki pemisahan terhadap tindak pidana mana saja yang dapat dikualifikasikan sebagai pelanggaran dan tindak pidana mana yang dapat dikualifikasikan sebagai kejahatan

E. Ancaman Hukuman Tindak Pidana Perpajakan

Dalam doktrin hukum, peraturan perundang-undangan mengenai pajak termasuk ranah hukum administrasi negara sehingga problem hukum yang muncul terkait dengan pelanggaran peraturan perpajakan dan penegakan hukumnya dilakukan melalui mekanisme penyelesaian hukum administrasi. Meskipun termasuk hukum administrasi, peraturan perundang-undangan tentang pajak memiliki ciri yang berbeda dengan hukum administrasi yang lain, karena sifat hukum pajak adalah memberikan wewenang secara luas kepada negara untuk memungut pajak dari wajib pajak. Negara memiliki wewenang untuk menentukan wajib pajak dan memaksa kepada wajib pajak untuk memenuhi kewajibannya. Meskipun negara memiliki wewenang yang luas, corak hukum administrasi dan peraturan perundang-undangan tentang perpajakan memberikan ruang bagi wajib

pajak untuk mengajukan keberatan terhadap pajak dibebankan kepada wajib pajak karena ada dugaan terjadinya kesalahan dalam perhitungan jumlah pajak yang harus dibayarkan. Jika tidak dapat diselesaikan, maka perselisihan mengenai perhitungan pajak tersebut dikenal sebagai sengketa pajak, dapat diajukan ke Pengadilan Pajak. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak dalam Pasal 1 angka 5 menentukan: “Sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung pajak dengan Pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa”.

Mekanisme penyelesaian persengketaan pajak tersebut menunjukkan kuatnya corak hukum adminisitrasi dari persengketaan perpajakan sehingga persoalan hukum adminisirasi perpajakan diselesaikan melalui mekanisme hukum adminisitrasi dengan pejabat publik yang bersangkutan dan jika tidak dapat diselesaikan, dapat diajukan ke Pengadilan Pajak. Keberadaan Pengadilan Pajak yang diberi wewenang menyelesaikan sengketa pajak, berfungsi sebagai:

1. mencegah dan mengontrol kemungkinan terjadinya penyalahgunaan wewenang dalam perhitungan pajak;
2. menjamin adanya kepastian hukum bagi wajib pajak mengenai pajak yang harus dibayarkan; dan
3. meningkatkan kesadaran wajib pajak mengenai pajak yang harus dibayarkan.

Mengingat perhitungan pajak sebagai titik awal sengketa pajak dan segala bentuk pelanggaran hukum di bidang pajak yang melibatkan dua pihak yaitu petugas pajak dan pihak wajib pajak, maka titik rawan terjadinya penyimpangan atau pelanggaran hukum adalah pada hubungan antara kedua pihak tersebut. Dengan demikian, keberadaan Pengadilan Pajak yang independen, objektif, transparan, dan professional mutlak diperlukan untuk mencegah terjadinya penyimpangan dan sekaligus menjadi pintu masuk untuk mendeteksi gelagat

terjadinya penyimpangan atau pelanggaran hukum lain dalam perhitungan pajak dan pembayaran pajak.

Bagi wajib pajak yang beriktikad baik membayar pajak sesuai dengan kewajibannya, adanya Pengadilan Pajak dapat memberikan jaminan kepastian hukum mengenai jumlah pajak yang harus dibayarkan, sebaliknya wajib pajak yang tidak memiliki iktikad baik untuk membayar pajak, melalui Pengadilan Pajak dapat dipergunakan sebagai bentuk upaya untuk mengurangi jumlah pajak yang harus dibayar. Wajib Pajak yang tidak membayar pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan di bidang pajak dapat dikenakan sanksi sesuai dengan tingkat pelanggaranannya yakni dari sanksi administrasi, sanksi pidana administrasi, sampai dengan sanksi pidana umum. Sedangkan petugas pajak yang menyalahgunakan wewenangannya dapat dikenakan sanksi berdasarkan undang-undang di bidang perpajakan dan sanksi hukum pidana umum. Dengan demikian, keberadaan sanksi hukum bagi pelanggar peraturan perundang-undangan pajak diperlukan guna mendorong semua pihak, baik pihak wajib pajak dan petugas pajak, beriktikad baik menaati peraturan perundang-undangan di bidang pajak.

Sebagaimana diuraikan sebelumnya, corak hukum administrasi yang khusus dari hukum pajak, keberadaan sanksi administrasi diperlukan agar wajib pajak sejak dini diperingatkan untuk memenuhi kewajibannya secara administrasi memenuhi kewajibannya membayar pajak. Kewajiban untuk memenuhi persyaratan administrasi dan pengenaan sanksi administrasi kepada pihak yang mengabaikannya adalah bentuk penerapan sanksi administrasi dan memiliki kekuatan hukum yang mengikat. Kepada wajib pajak yang tidak memenuhi persyaratan administrasi dan telah diperingatkan dan dikenakan sanksi administrasi, menurut hukum pidana, dapat dijadikan indikator apakah wajib pajak memiliki iktikad baik atau iktikad tidak baik untuk memenuhi kewajibannya membayar pajak. Pengenaan sanksi administrasi kepada wajib pajak agar menaati ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengatur bidang administrasi perpajakan selanjutnya menjadi dasar penentuan perbuatan melawan hukum dan kesalahan dalam hukum pidana apabila wajib pajak tersebut melakukan perbuatan yang melanggar hukum pidana. Sebagaimana ditentukan dalam Pasal 8 ayat (3)

yang intinya bahwa walaupun telah dilakukan tindakan pemeriksaan, tetapi belum dilakukan tindakan penyidikan mengenai adanya ketidakbenaran yang dilakukan wajib pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38, terhadap ketidakbenaran perbuatan wajib pajak tersebut tidak akan dilakukan penyidikan, apabila wajib pajak dengan kemauan sendiri mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya tersebut dengan disertai pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 150% (seratus lima puluh persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar. Dengan demikian, wajib pajak yang melanggar ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 selama belum dilakukan penyidikan, sekalipun telah dilakukan pemeriksaan dan wajib pajak telah mengungkapkan kesalahannya dan sekaligus melunasi jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 150% (seratus lima puluh persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar, terhadapnya tidak akan dilakukan penyidikan. Namun, apabila telah dilakukan tindakan penyidikan dan mulainya penyidikan tersebut diberitahukan kepada Penuntut Umum, kesempatan untuk membetulkan sendiri sudah tertutup bagi wajib pajak yang bersangkutan.

Ketentuan Pasal 38 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Jo. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Jo. Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan mengatur:

Pasal 38

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. Berdasarkan ketentuan Pasal 38 yang dihubungkan dengan ketentuan Pasal 8 ayat (3) tersebut menunjukkan bahwa pengenaan sanksi pidana sangat erat kaitannya dengan pelanggaran hukum administrasi dan sebagian di antaranya karena tidak memenuhi kewajibannya atau melaksanakan sanksi administrasi yang menyebabkan wajib pajak 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. Hal ini sesuai dengan doktrin hukum pidana mengenai penggunaan ancaman sanksi pidana dalam hukum administrasi, yaitu sebagai senjata terakhir atau pamungkas (*ultimum remedium*) manakala pengenaan ancaman sanksi administrasi tidak efektif atau tidak diindahkan, baru kemudian dipergunakan senjata pamungkas berupa pengenaan sanksi pidana.

Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, pengenaan sanksi pidana (administrasi) sebagai senjata pamungkas dalam mengatasi pelanggaran di bidang hukum administrasi, maka dalam menyelesaikan sengketa perpajakan diutamakan dan dikedepankan penyelesaian secara administrasi. Sesuai dengan corak hukum perpajakan tersebut, tidak tepat jika penyelesaian perpajakan dengan mengedepankan hukum pidana dan mengabaikan atau menyampingkan penyelesaian secara administrasi dengan dalih merugikan keuangan negara. Hukum perpajakan pada dasarnya memiliki karakteristik sendiri dibandingkan dengan hukum yang lain, yakni negara butuh dana dari masyarakat dan masyarakat memiliki kewajiban secara hukum dan moral untuk membayar pajak kepada negara.

Oleh sebab itu, segala bentuk persoalan hukum yang muncul dalam kaitannya dengan pelaksanaan pajak, pada intinya mendorong kesadaran wajib pajak untuk membayar kewajibannya, dengan pendekatan persuasif kepada wajib pajak melalui penggunaan sarana hukum administrasi dan sanksi administrasi. Dengan pendekatan yang demikian, hal ini dimaksudkan untuk wajib pajak melakukan

boikot dengan cara tidak membayar pajak dengan dalih pemerintah semena-mena (otoriter) terhadap wajib pajak.

Dalam hal wajib pajak tidak menaati kewajibannya setelah penggunaan hukum administrasi dengan sanksi administrasi tetap tidak efektif mendorong wajib pajak untuk membayar pajak sesuai dengan kewajibannya, maka penggunaan sanksi pidana menjadi pilihan yang tepat untuk dikenakan kepada wajib pajak. Pengenaan sanksi pidana tersebut sesuai dengan asas subsidiaritas yakni dipergunakan ancaman sanksi yang paling ringan terlebih dahulu, dan jika tidak efektif baru menggunakan ancaman pidana yang ringan, berat, sampai kepada yang terberat.

Penegasan mengenai pengaturan sanksi administrasi dan sanksi pidana dimuat dalam penjelasan Pasal 38 yaitu pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan, dikenai sanksi administrasi dengan menerbitkan surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenai sanksi pidana. Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud dalam pasal ini bukan merupakan pelanggaran administrasi melainkan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan.

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.

Pembuat undang-undang sengaja menempatkan sanksi pidana dalam administrasi perpajakan sebagai sarana pendorong agar wajib pajak menaati kewajibannya, maka Wajib Pajak yang melanggar hukum administrasi dan telah memenuhi kewajibannya termasuk kewajiban karena pengenaan sanksi administrasi, tidak akan dikenakan sanksi pidana (administrasi) atau tidak diproses ke pengadilan (dihentikan).

Undang-Undang Perpajakan membagi tindak pidana yang dilakukan oleh wajib pajak dan petugas pajak ke dalam dua jenis yaitu pelanggaran dan kejahatan.¹⁴

¹⁴Mudzakkir, *Pengaturan Hukum Pidana di Bidang Perpajakan dan Hubungannya Dengan Hukum Pidana Umum dan Khusus Criminal Justice Regulation in The Taxation Field Criminal and Its Relation To General And Special Criminal Law*, <file:///C:/Users/USER/Downloads/346-979-1-SM.pdf>

BAB 2

PENEGAKAN TINDAK PIDANA PERPAJAKAN

A. Ultimum Remedium dalam Hukum Pidana

Hukum pidana adalah hukum yang mengatur tentang pelanggaran dan kejahatan terhadap kepentingan umum. Pelanggaran dan kejahatan tersebut diancam dengan hukuman yang merupakan penderitaan atau siksaan bagi yang bersangkutan (Yulies Tiena Masrini, 2006: 60). Yang membedakan antara hukum pidana dengan bidang hukum lain ialah sanksi hukum pidana merupakan pemberian ancaman penderitaan dengan sengaja dan sering juga pengenaan penderitaan, hal mana dilakukan juga sekalipun tidak ada korban kejahatan. Perbedaan demikian menjadi alasan untuk menganggap hukum pidana itu sebagai Ultimum Remedium, yaitu usaha terakhir guna memperbaiki tingkah laku manusia, terutama penjahat, serta memberikan tekanan psikologis agar orang lain tidak melakukan kejahatan. Oleh karena sanksinya bersifat penderitaan istimewa, maka penerapan hukum pidana sedapat mungkin dibatasi dengan kata lain penggunaannya dilakukan jika sanksi-sanksi hukum lain tidak memadai lagi (J.M. Van Bemmelen, 1984: 13).

Istilah Ultimum Remedium dalam hukum pidana yang banyak diadopsi ke berbagai bahasa berasal dari bahasa Latin yang berarti upaya terakhir. Dalam ensiklopedia Belanda dinyatakan bahwa "*Ultimum remedium is een term uit het Latijn die betekent: het laatste redmiddel. Het is dus iets dat wordt ingezet als alle andere mogelijkheden al geprobeerd zijn. In de praktijk wordt de term vaak gebruikt als het over strafrecht gaat; dit zou namelijk alleen als uiterst redmiddel moeten worden ingezet*" (Ultimum remedium adalah sebuah istilah Latin yang berarti: upaya atau obat terakhir. Hal itu berarti sesuatu yang digunakan sebagai upaya atau kemungkinan yang terakhir. Dalam praktek, istilah tersebut banyak digunakan sebagai istilah dalam hukum pidana; hal itu berarti hukum pidana hanya digunakan sebagai upaya yang paling terakhir).

Dalam tatanan hukum mengenal adanya Asas *Ultimum Remedium*. *Ultimum remedium* merupakan salah satu asas yang terdapat di dalam hukum pidana Indonesia yang menyatakan bahwa hukum pidana hendaklah dijadikan upaya terakhir dalam hal penegakan hukum. Sudikno Mertokusumo mengartikan bahwa *ultimum remedium* sebagai alat terakhir (Mertokusumo, 2009:128). Artinya bahwa sanksi pidana dapat digunakan apabila sanksi-sanksi yang lain sudah tidak dapat memberikan efek jera bagi pelakunya. Ketentuan sanksi pidana dalam suatu Undang-Undang diberlakukan sebagai sanksi yang terakhir setelah sanksi administratif maupun sanksi perdata tidak dapat ditempuh lagi. Upaya ini ditujukan agar dalam proses hukum pidana yang cukup panjang, korban maupun pelaku kejahatan dapat memperoleh keadilan dan memberikan kepastian hukum.

Menurut Modderman, asas *ultimum remedium* adalah: bahwa yang dapat dihukum, pertama, adalah pelanggaran-pelanggaran hukum. Ini merupakan *conditio sine qua non*. Kedua, adalah bahwa yang dapat dihukum itu adalah pelanggaran-pelanggaran hukum, yang menurut pengalaman tidaklah dapat ditiadakan dengan cara-cara yang lain. Hukuman itu hendaklah merupakan suatu upaya yang terakhir. Pendapat ini selaras dengan apa yang dikemukakan oleh Remmelink, bahwa pidana sebagai hukum yang bersanksi tajam pada dasarnya hanya akan dijatuhkan, apabila mekanisme penegakan hukum lainnya yang lebih ringan telah tidak berdaya guna atau sudah sebelumnya dipandang tidak cocok.

Dalam hukum pidana, dalil *ultimum remedium* ini diperlukan untuk mempertimbangkan dahulu penggunaan sanksi lain sebelum sanksi pidana yang keras dan tajam dijatuhkan, apabila fungsi hukum lainnya kurang maka baru dipergunakan hukum pidana. Berkaitan dengan karakteristik hukum pidana dalam konteks *ultimum remedium* ini bahwa penegakan hukum pidana dengan sanksi yang keras dan tajam tetap harus diusahakan agar sedapat mungkin mengurangi penderitaan bagi pelaku. Penerapan *ultimum remedium* dalam penjatuhan sanksi pidana oleh hakim dapat mengakomodasi kepentingan pelaku tindak pidana, setiap kegiatan yang mengacu kepada penerapan prinsip penjatuhan pidana penjara sebagai upaya terakhir (*ultimum remedium*) tersebut sangat mendukung pelaku tindak pidana, karena sebelum sanksi pidana yang keras dijatuhkan, penggunaan

sanksi lain seperti sanksi administrasi dan sanksi perdata didahulukan sehingga ketika fungsi sanksi-sanksi hukum tersebut kurang, baru dikenakan sanksi pidana. Namun melihat sisi lainnya melalui pendapat Van Bemmelen bahwa penerapan ultimum remedium ini harus diartikan “upaya” (middel), bukanlah sebagai alat untuk memulihkan ketidakadilan atau untuk memulihkan kerugian, melainkan upaya untuk memulihkan keadaan yang tidak tenteram di dalam masyarakat, yang apabila tidak dilakukan sesuatu terhadap ketidakadilan itu, dapat menyebabkan orang main hakim sendiri.

Pentingnya mempertimbangkan berbagai faktor untuk melakukan kriminalisasi agar tetap menjaga dalil ultimum remedium dan tidak terjadi *over criminalization* antara lain (Yenti Garnasih dalam LBH Pers) :

- a. Jangan menggunakan hukum pidana dengan cara emosional;
- b. Jangan menggunakan hukum pidana untuk memidana perbuatan yang tidak jelas korban atau kerugiannya;
- c. Jangan menggunakan hukum pidana, apabila kerugian yang ditimbulkan dengan ppidanaan akan lebih besar daripada kerugian oleh tindak pidana yang akan dirumuskan;
- d. Jangan menggunakan hukum pidana apabila tidak didukung oleh masyarakat secara kuat;
- e. Jangan menggunakan hukum pidana apabila penggunaannya diperkirakan tidak akan efektif;
- f. Hukum pidana dalam hal-hal tertentu harus mempertimbangkan secara khusus skala prioritas kepentingan pengaturan;
- g. Hukum pidana sebagai sarana represif harus didayagunakan secara serentak dengan sarana pencegahan.

B. Penegakan Hukum Pidana Pajak Menurut UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP)
