



DOI: <https://doi.org/10.31933/unesrev.v6i1>

Received: 28 Agustus 2023, Revised: 11 September 2023, Publish: 12 September 2023

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

Efektivitas KUP dalam Memulihkan Kerugian Pendapatan Negara Akibat Tindak Pidana Administratif Perpajakan

Muhammad Rizky Subardy¹, Ismansyah², Khairani³

¹ Fakultas Hukum, Universitas Andalas, Padang, Indonesia

Email: subardyrizky@gmail.com

² Fakultas Hukum, Universitas Andalas, Padang, Indonesia

³ Fakultas Hukum, Universitas Andalas, Padang, Indonesia

Corresponding Author: subardyrizky@gmail.com

Abstract: Indonesian realization of state revenue from the taxation section is still not optimal and the ratio at just 84.44% (eighty-four point forty-four percent). So, it needed some efforts to optimize the tax revenue. One of the ways to Strengthen the tax administration law is by adding criminal law rules, hereinafter referred to as administrative penal law. Therefore, the principles of administrative penal law which carry out the concept of ultimum remedium has also applied to the General Taxation Law 2019 (KUP 2009). However, based on data from the Indonesia Directorate General of Taxes in 2020, the violators who use the ultimum remedium mechanism are only 5.56% (five-point fifty-six percent). Meanwhile, the fines paid by convicts are only 0.050% (zero point zero fifty percent) from all the criminal tax cases that are decided by the court. This certainly indicates, that there are problems that can not be resolved and be accommodated by the KUP 2009 in the form of optimizing the recovery of state losses due to administrative criminal acts in the taxation section. Based on the fact, that the state changed the KUP 2009 through the Omnibus Law and Harmonization of Tax Regulation Law, that be expected to be able to recover losses in the state revenue effectively.

Keyword: Administrative; Penal; Law; Tax.

Abstrak: Realisasi penerimaan negara Indonesia dari bidang perpajakan masih belum optimal dan rasionya hanya sebesar 84,44% (delapan puluh empat koma empat puluh empat persen). Oleh karena itu, diperlukan upaya untuk mengoptimalkan penerimaan pajak. Penguatan hukum administrasi perpajakan salah satunya adalah dengan menambahkan aturan hukum pidana yang selanjutnya disebut hukum pidana administrasi. Oleh karena itu, asas hukum pidana administrasi yang mengusung konsep ultimum remedium juga telah diterapkan pada Undang-Undang Umum Perpajakan 2019 (KUP 2009). Namun berdasarkan data Direktorat Jenderal Pajak tahun 2020, pelanggar yang menggunakan mekanisme ultimum remedium hanya 5,56% (lima koma lima puluh enam persen). Sedangkan denda yang dibayarkan oleh terpidana hanya sebesar 0,050% (nol koma nol lima puluh persen) dari seluruh perkara pidana perpajakan yang diputus oleh pengadilan. Hal ini tentunya menunjukkan, bahwa terdapat permasalahan yang tidak dapat diselesaikan dan diakomodasi

oleh KUP 2009 berupa optimalisasi pemulihan kerugian negara akibat tindak pidana administrasi di bidang perpajakan. Berdasarkan kenyataan bahwa negara melakukan perubahan KUP tahun 2009 melalui Omnibus Law dan Harmonisasi Peraturan Perpajakan, diharapkan mampu memulihkan kerugian penerimaan negara secara efektif.

Kata Kunci: Administrasi; Hukuman; Hukum; Pajak.

PENDAHULUAN

Dalam mengelola suatu negara, pemerintah memerlukan pendapatan untuk menjalankan roda pemerintahan. Pendapatan tersebut diperlukan untuk memenuhi kebutuhan dari mulai kebutuhan dasar seperti infrastruktur, kesehatan, dan pendidikan sampai dengan kepentingan ekonomi makro seperti menjaga defisit anggaran pada batas wajar. Salah satu pendapatan negara yang paling penting saat ini adalah pendapatan negara dari sektor perpajakan. Oleh karena itu, penerimaan dari sektor perpajakan di Indonesia sampai saat ini masih menjadi penerimaan negara yang utama dan terbesar dalam hal keuangan dan pendapatan negara.

Hal ini terlihat dari laporan penerimaan negara tahun 2010 sampai dengan 2020. Pendapatan negara terbesar masih didapat dari penerimaan perpajakan dengan persentase rata-rata sekitar 75% (tujuh puluh lima persen) dibandingkan penerimaan negara lainnya. Dalam APBN (Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara) tahun 2020 penerimaan dari sektor perpajakan ditargetkan sebesar 1.865.702,8 (satu juta delapan ratus enam puluh lima ribu tujuh ratus dua koma delapan) miliar rupiah atau memegang kontribusi sekitar 83,54% (delapan puluh tiga koma lima empat) dari total pendapatan Negara.¹

Terkait dengan pengertian pajak sendiri, ada beberapa ahli yang telah memberikan pengertian mengenai pajak yaitu antara lain P.J.A. Andriani dan Rochmat Soemitro. P.J.A. Andriani menyatakan bahwasanya pajak adalah iuran kepada warga negara yang dapat dipaksakan oleh yang terhutang kepada yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung dan dapat ditunjuk yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.² Sementara Rochmat Soemitro memberikan pengertian pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan Undang-Undang atau dapat dipaksakan dengan tiada mendapat jasa timbal (*tegen prestatie*) yang langsung dapat ditunjuk dan digunakan untuk membiayai pengeluaran umum (*publiecke uitgaven*).³ Selain itu, pajak juga merupakan amanat dari UUD NRI 1945 (Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia). Pajak dalam UUD NRI 1945 diatur pada Pasal 23A yang menyatakan, “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Sehingga telah jelas bahwasanya pajak merupakan hal yang sangat penting bagi negara sehingga norma dasar mengenai pajak tercantum di dalam *grundnorm*.

Namun demikian, meskipun pendapatan Indonesia dari sektor pajak adalah yang paling penting dan paling besar, penerimaan pajak negara terbilang masih belum maksimal. Tidak maksimalnya penerimaan pajak ini dapat terlihat dari *tax ratio* (rasio penerimaan pajak terhadap PDB). OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development), dalam laporan *Revenue statistic in Asian and Pasific Economies* telah merilis *tax ratio* di kawasan Asia Pasifik dari tahun 1990 sampai dengan 2018. Pada tahun 2018, Indonesia menjadi

¹ Kementerian Keuangan Republik Indonesia. (2020). “Nota Keuangan Beserta Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2020” pada Nafis Dwi Kartiko, (2020). “Kebocoran Pajak dan Shadow Economy Dalam Praktik Illegal Logging”. *Jurnal Prosiding Simposium Nasional Keuangan Negara*, Vol 2 No 1, 2020, hlm 590.

² Santoso Brotodiharjo. (2003). *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: Rafika Aditama, hlm 2.

³ Rochmat Soemitro. (1992). *Pengantar Singkat Hukum Pajak*. Bandung: PT Eresco, hlm 8.

negara yang memiliki *tax ratio* terendah diantara 21 (dua puluh satu) Negara Asia Pasifik lainnya yaitu dengan persentase sebesar 11.9% (sebelas koma sembilan persen).⁴ Selain itu, Indonesia juga berhadapan dengan berbagai permasalahan yang diantaranya adalah belum tercapainya target penerimaan pajak sampai dengan saat ini. Berdasarkan laporan kinerja Direktorat Jenderal Pajak untuk tahun 2019, persentase realisasi penerimaan pajak tahun 2019 hanya sebesar 84,44% (delapan puluh empat koma empat empat persen).⁵ Menurut Kementerian Keuangan, rendahnya *tax ratio* di Indonesia dengan negara-negara lainnya khususnya di kawasan Asia Tenggara menjadi salah satu tanda belum optimalnya penerimaan pajak.⁶ Padahal potensi penerimaan perpajakan diperlukan untuk memenuhi berbagai kebutuhan negara. Lebih lanjut, penerimaan dari pajak ini digunakan untuk berbagai keperluan negara. Berdasarkan hal tersebut, rendahnya penerimaan dari sektor pajak ini mengindikasikan adanya permasalahan yang harus dibenahi.

Salah satu permasalahan yang mengakibatkan banyaknya permasalahan-permasalahan ini adalah banyaknya aktivitas *shadow economy*. Menurut Medina dan Schneider, “*the shadow economy includes all economic activities which are hidden from official authorities for monetary, regulatory, and institutional reason*” dimana yang dimaksud *monetary* dan *regulatory reasons* yang dimaksud oleh Medina dan Schneider termasuk penghindaran dan penggelapan pembayaran pajak (*tax evasion* dan *tax avoidance*).⁷ Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Samuda, potensi pajak yang hilang di Indonesia dalam kurun waktu 2001 sampai dengan 2013 adalah 11.172,86 (sebelas ribu seratus tujuh puluh dua koma delapan enam) miliar rupiah atau sekitar 1% (satu persen) dari PDB Indonesia.⁸ Lebih lanjut, berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Nizar dan Purnomo, adanya aktivitas *shadow economy*, potensi pajak yang hilang berkisar antara 6,42 (enam koma empat dua) triliun rupiah sampai dengan 36,39 (tiga puluh enam koma tiga sembilan) triliun rupiah atau sebesar 20,55 (dua puluh koma lima-lima) triliun rupiah pertahun yang setara dengan 0,69% (nol koma enam sembilan persen) dari PDB.⁹

Namun demikian, ada kendala saat akan menegakkan hukum pajak dengan tegas yaitu karena secara filosofinya, yang berhubungan dengan pengelolaan pajak ini pada dasarnya adalah kegiatan hukum administrasi dalam kewenangan khusus, yaitu perpajakan.¹⁰ Oleh karena pengelolaan pajak ini pada dasarnya adalah kegiatan hukum administrasi, maka dalam penegakkannya timbul keterbatasan dari sifat memaksa hukum administrasi yang menyebabkan rendahnya tingkat kepatuhan wajib pajak sehingga berdampak pada munculnya permasalahan-permasalahan terutama mengenai penerimaan pajak. Oleh karena itu, maka pelanggaran yang awalnya hanya bersifat administratif pada penegakkannya telah diperkuat dengan sanksi pidana yang disebut hukum pidana administratif (*administrative penal law*). Hal ini dikarenakan hukum pidana memiliki sifat yang lebih memaksa serta dirasa dapat memberikan efek terhadap kepatuhan wajib pajak.

⁴ Nafis Dwi Kartiko, *Op.cit.*, hlm 590, dari OECD. (2020). *Revenue statistic in Asian and Pasific Economies*. Paris: OECD Publishing.

⁵ *Ibid.*, hlm 590-591.

⁶ Kementerian Keuangan Republik Indonesia. (2021). “Rancangan Undang-Undang Tentang Perubahan Kelima Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan”. *Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang Tentang Perubahan Kelima Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.*, hlm 41.

⁷ Leandro Medina and Friedrich Schneider. (2018). “Shadow Economies Around The World: What Did We Learn Over The Last 20 Years”. *IMF Working Paper*, WP/18/17., hlm 4.

⁸ Nafis Dwi Kartiko, *Op.cit.*, hlm 591, dari Samuda. (2016). “Undeground Economy di Indonesia Dengan Pendekatan Moneter”. *Jurnal Buletin Ekonomi Moneter dan Perbankan*, Vol. 19 No.1.

⁹ *Ibid.*, dari Muhammad Afdi Nizar dan Kuntarto Purnomo. (2011). “Potensi Penerimaan Pajak Dari Underground Economy di Indonesia”. *Jurnal Kajian Ekonomi dan Keuangan*, Vol. 15 No. 2.

¹⁰ Harsanto Nursadi. (2018). “Tindakan Hukum Administrasi (Negara) Perpajakan Yang Dapat Berakibat Pada Tindakan Pidana”. *Jurnal Hukum & Pembangunan*, Vol. 48 No. 1., hlm 125.

Mendalami hukum pidana administratif, menurut Van Kan, hukum pidana dalam hubungannya dengan hukum administrasi adalah keberadaan hukum pidana tidak membuat kaidah-kaidah baru dimana hukum pidana tidak mengadakan kewajiban-kewajiban hukum baru. Kaidah-kaidah yang pada hukum administrasi negara dipertahankan dengan menambahkan ancaman hukuman pidana atau dengan penjatuhan hukuman yang lebih berat. Dengan kata lain, kewajiban-kewajiban dan kaidah-kaidah hukum yang telah ada dalam hukum administrasi negara ditegaskan kembali dengan suatu paksaan istimewa yakni paksaan yang lebih keras dari paksaan-paksaan yang ada di bagian-bagian lain dari hukum tersebut.¹¹

Adanya kaidah hukum pidana administratif dalam pelanggaran-pelanggaran perpajakan oleh wajib pajak dapat dilihat dari pasal-pasal pada Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan *juncto* Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang (selanjutnya disebut Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan atau KUP 2009). Pada Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 44B KUP 2009 secara jelas terlihat adanya kaidah hukum pidana administratif yang menggunakan konsep *ultimum remedium*.

Namun demikian, meskipun pelanggaran-pelanggaran perpajakan oleh wajib pajak ini telah diberikan kaidah hukum pidana untuk memperkuatnya, penerimaan perpajakan masih belum optimal. Berdasarkan data Direktorat Jendral Pajak, surat perintah penyidikan yang telah dikeluarkan dari tahun 2019 sampai dengan tahun 2020, hanya sebagian kecil yang menggunakan mekanisme pengungkapan ketidakbenaran perbuatan dan penghentian penyidikan sebagaimana Pasal 8 ayat (3) KUP 2009 yaitu dengan persentase sebesar 5,56% (lima koma lima enam persen). Sementara itu, menurut data perkara yang sampai ke tahap persidangan, disebutkan denda yang dibayar terpidana untuk tahun 2018 sampai dengan tahun 2020 hanya 0,050% (nol koma nol lima persen) atau hanya sekira Rp4.431.594.863,00 (empat miliar empat ratus tiga puluh satu juta lima ratus sembilan puluh empat ribu delapan ratus enam puluh tiga rupiah) dari denda Rp8.826.146.740.231,00 (delapan triliun delapan ratus dua puluh enam miliar seratus empat puluh enam juta tujuh ratus empat puluh ribu dua ratus tiga puluh satu rupiah).¹²

Dikarenakan hal tersebut, KUP 2009 dianggap masih banyak kelemahan khususnya terkait penegakkan hukum atas tindak pidana perpajakan khususnya tindak pidana administratif perpajakan. Oleh karena itu, selanjutnya diterbitkan aturan-aturan baru yang secara signifikan mengubah KUP dengan tujuan untuk memperkuat penegakkan hukum atas tindak pidana perpajakan. Peraturan tersebut antara lain Undang-Undang Nomor 11 tahun 2020 tentang Cipta Kerja (Undang-Undang Cipta Kerja 2020) dimana KUP termasuk bidang yang diatur pada aturan tersebut pada Pasal 113 Undang-Undang Cipta Kerja 2020. Selanjutnya, perubahan yang paling signifikan terhadap KUP adalah pada tahun 2021 dengan diterbitkan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (selanjutnya disebut Undang-Undang HPP). Undang-Undang ini di dalamnya mengatur kaidah hukum pajak formil dan materiil. Pengaturan tersebut termasuk dalam penegakkan hukum pada tindak pidana perpajakan khususnya tindak pidana administratif perpajakan. Selain Undang-Undang HPP, KUP telah diubah pula dalam Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 Tentang Cipta Kerja yang telah ditetapkan melalui Undang-Undang [Nomor 6 Tahun 2023](#) tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti

¹¹ Van Kan. "Inleiding Tot Het Rechtswetenschap" pada Utrecht. "Hukum Pidana I" pada Bachsan Mustafa. (1979). *Pokok-Pokok Hukum Administrasi Negara*. Bandung: Alumni, hlm 52.

¹² Kementerian Keuangan Republik Indonesia, *Op.Cit.*, hlm 111.

Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang (Undang-Undang Cipta Kerja 2023).

Oleh karena tujuan dibentuknya Undang-Undang HPP dan Undang-Undang Cipta Kerja dalam kaitannya dengan KUP adalah optimalisasi penerimaan negara dari sektor pajak, maka terkait dengan hukum pajak formil, kedua undang-undang tersebut secara substansi diharapkan dapat menyelesaikan permasalahan dari kurang optimalnya pemulihan kerugian pada pendapatan negara akibat dari tindak pidana perpajakan. Berdasarkan hal tersebut, maka dalam penulisan ini akan mengkaji mengenai efektifitas pemulihan kerugian pada pendapatan negara dalam KUP sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang HPP dan Undang-Undang Cipta Kerja. Oleh karena itu, penulisan ini telah mengidentifikasi masalah sebagai berikut:

1. Bagaimanakah mekanisme pemulihan kerugian pada pendapatan negara akibat tindak pidana administratif dalam KUP 2009?
2. Bagaimanakah efektifitas pemulihan kerugian pada pendapatan negara akibat tindak pidana administratif dalam KUP sebagaimana Undang-Undang HPP dan Undang-Undang Cipta Kerja?

METODE

Metode yang digunakan dalam penulisan ini adalah metode pendekatan normatif. Metode penelitian hukum normatif pada hakikatnya mengkaji hukum yang dikonsepsikan sebagai norma atau kaidah yang berlaku.¹³ Menurut Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, metode penelitian normatif merupakan penelitian hukum dengan cara meneliti bahan pustaka atau data sekunder. Melalui data sekunder, tidak perlu mengadakan penelitian secara langsung terhadap faktor-faktor yang menjadi latar belakang penelitiannya.¹⁴ Penulisan yang dilakukan oleh penulis adalah dengan melakukan analisis terhadap data sekunder meliputi bahan hukum primer berupa peraturan perundang-undangan antara lain Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan dan bahan hukum sekunder berupa buku dan jurnal terkait tindak pidana administratif di bidang perpajakan.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Mekanisme Pemulihan Kerugian Pada Pendapatan Negara Akibat Tindak Pidana Administratif Oleh Wajib Pajak Dalam KUP 2009

Wajib pajak yang melakukan tindakan tidak patuh atau tidak melaksanakan kewajiban perpajakannya akan mendapatkan konsekuensi berupa sanksi. Oleh karena tindakan tersebut dalam kaidah administratif, maka pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan dari wajib pajak merupakan pelanggaran administratif. Dengan demikian sanksi yang diberikan kepada wajib pajak atas pelanggaran ini pada dasarnya adalah berupa sanksi administratif. Adanya sanksi administratif adalah sebagai upaya untuk memaksa wajib pajak agar menaati kewajiban perpajakannya berdasarkan aturan-aturan di bidang pajak serta untuk mengoptimalkan penerimaan pendapatan negara dari pajak.

Oleh karena keberadaan sanksi administratif adalah sebagai upaya agar seseorang mematuhi kewajiban administratifnya, maka sanksi ini bukan sebagai alat untuk menghukum namun sebagai pengingat. Terkhusus dibidang perpajakan, sanksi administratif selain dibuat

¹³ Ishaq. (2017). *Metode Penelitian Hukum dan Penulisan Skripsi, Tesis, serta Disertasi*. Bandung: Alfabeta, hlm 66.

¹⁴ Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji. (2011). *Penelitian Hukum Normatif*. Jakarta: Raja Grafindo Persada, hlm 33.

untuk mengingatkan wajib pajak agar patuh terhadap kewajiban perpajakannya juga untuk meningkatkan penerimaan negara dari pajak. Sanksi administrasi di bidang perpajakan dapat berupa pengenaan bunga, denda, atau kenaikan jumlah pajak atas ketidakpatuhan wajib pajak dalam menjalankan kewajiban administrasi perpajakan.

Berdasarkan hal tersebut, hukum pidana dalam kaidah hukum pidana administratif disimpulkan sebagai hukum pidana atas pelanggaran-pelanggaran terhadap hukum administrasi. Oleh karena itu tindak pidana administrasi dinyatakan sebagai “*an offence consisting of a violation of an administrative rule or regulation and carrying with it a criminal sanction*”. Hal ini selaras pula dengan apa yang telah diutarakan oleh Van Kan bahwasanya hukum pidana dalam hubungannya dengan hukum administrasi pada pokoknya tidak membuat kaidah hukum baru dimana hukum pidana tidak mengadakan kewajiban hukum baru. Kaidah-kaidah yang ada pada lingkup hukum administrasi dipertahankan dengan ancaman hukuman atau dengan penjatuhan hukuman yang lebih berat.¹⁵

Lebih lanjut, penerapan konsep *ultimum remedium* dalam praktik khususnya pada penegakkan hukum pidana perpajakan telah banyak ditemukan baik dalam proses administratif maupun proses peradilan pidana dari proses penyidikan hingga putusan hakim di Pengadilan. Bagi wajib pajak atau pelaku tindak pidana perpajakan, *ultimum remedium* adalah penyelesaian perkara dengan yang mengakhirkan proses pidana dan lebih mengedepankan pemulihan kerugian pada pendapatan negara dengan membayar kerugian pendapatan negara ditambah sanksi administrasi. Oleh karena itu, pada KUP telah mengatur konsep yang mengedepankan pemulihan kerugian pada pendapatan negara, yaitu pada Pasal 8 dan Pasal 44B. Dari ketentuan-ketentuan itu dapat diketahui bahwa walaupun telah diketahui terjadi tindak pidana di bidang perpajakan namun tidak selalu ditindak lanjuti dengan penyidikan dan penuntutan apabila wajib pajak berkehendak untuk menyelesaikan secara administrasi sesuai ketentuan di atas.¹⁶

Tujuan untuk mengedepankan pemulihan kerugian pada pendapatan negara tergambar pula dari salah satu tujuan KUP di dalam konsiderannya yang menitikberatkan optimalisasi penerimaan negara dari sektor pajak. Pada bagian konsideran Undang-Undang KUP, pajak ditempatkan sebagai salah satu perwujudan kewajiban kenegaraan bagi para warganya yang merupakan sarana peran serta dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional. Selain itu, masih dalam konsideran tersebut telah ditegaskan bahwa sistem perpajakan dalam KUP merupakan sebuah upaya meningkatkan penerimaan dalam negeri dan sangat diperlukan guna mewujudkan kelangsungan dan peningkatan pembangunan nasional.

Sejalan dengan hal tersebut, Maroni berpendapat, tujuan dari penegakkan hukum pidana administrasi di bidang perpajakan yang salah satunya berupa peningkatan penerimaan negara dari pajak, maka penggunaan pidana dalam penegakkannya menggunakan konsep *ultimum remedium* dan bukan *primum remedium*. Menurutnya, konsep *ultimum remedium* dalam penegakkan hukum pidana administratif, fungsi sanksi pidana memiliki sifat subsider yang mana penyebab hal ini adalah sanksi pidana dapat memberikan dampak saat dijalani maupun setelah menjalaninya. Adanya stigma dari masyarakat terhadap orang yang dikenai sanksi sebagai pelaku tindak pidana, menjadi salah satu dampak yang mungkin akan dirasakan. Stigma yang diberikan masyarakat dapat membuat seseorang terpidana seolah-olah dipidana juga dalam kehidupan bermasyarakatnya. Oleh sebab itu, secara umum pun hukum pidana memiliki sifat sebagai *ultimum remedium* atau obat yang terakhir. Dengan kata lain, jika tidak diperlukan maka jangan menggunakan sanksi pidana sebagai sarana.¹⁷

¹⁵ Bachsan Mustafa, *Op.cit.*, hlm 23-52.

¹⁶ Kementerian Keuangan Republik Indonesia, *Op.Cit.*, hlm 105-106.

¹⁷ Maroni. (2013). *Pengantar Hukum Pidana Administrasi*. Bandar Lampung: CV. Anugrah Utama Raharja (AURA), hlm 132.

Namun demikian, berbeda pendapat dengan Maroni, Eddy O.S. Hiariej yang menyatakan *ultimum remedium* dalam tindak pidana administratif diartikan bahwa hukum pidana sebagai *last resort* atau obat terakhir. Lebih lanjut menurutnya *ultimum remedium* dalam penanganan tindak pidana administratif harus dipandang dan dimaknai sebagai mengakhirkan proses sistem peradilan pidana dan mendahulukan upaya administratif terlebih dahulu. Oleh karena itu, pada tindak pidana administratif harus ada upaya berupa tindakan administratif terlebih dahulu yang apabila tidak berhasil barulah lanjut dalam proses sistem peradilan pidana.¹⁸ Dari pendapat Eddy O.S. Hiariej tersebut dapat dipahami bahwasanya *ultimum remedium* dalam tindak pidana administratif dimaknai dengan mengakhirkan proses sistem peradilan pidana dan bukan sanksi pidana.

Atas dasar perbedaan pendapat mengenai *ultimum remedium* dalam kaidah penegakkan hukum pidana administratif tersebut, penulis berpandangan untuk lebih sependapat dengan apa yang disampaikan oleh Eddy O.S. Hiariej. Meskipun khususnya dalam tindak pidana perpajakan, fungsi *ultimum remedium* dapat pula untuk mengakhirkan sanksi pidana namun pada awalnya harus mengakhirkan proses peradilan pidana terlebih dahulu. Hal ini didasarkan agar penerapan *ultimum remedium* dalam penanganan tindak pidana administratif mengandung ketiga unsur fundamental hukum yaitu keadilan, kepastian hukum, dan kemanfaatan. Oleh karena itu, *ultimum remedium* dalam penegakan hukum pada tindak pidana administratif wajib mengakhirkan sistem peradilan pidana sehingga harus ada tindakan-tindakan yang bersifat administratif terlebih dahulu agar kewajiban administratifnya dijalankan. Selanjutnya, apabila tindakan administratif telah dilakukan namun tidak dijalankan oleh pelanggar, maka dapat dilanjutkan proses peradilan pidana yang mana dalam proses ini, konsep *ultimum remedium* dapat dipergunakan untuk mengakhirkan sanksi pidana. Dengan kata lain proses peradilan pidana yang telah berjalan dapat dihentikan dengan ditunaikannya kewajiban administratif beserta sanksi administratif yang lebih berat.

Lebih lanjut, penting untuk mengetahui kapan suatu tindakan administratif berakhir dan kapan proses peradilan pidana dimulai. Berdasarkan Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP) peradilan pidana dimulai dari penyelidikan penyidikan. Menurut Andi Hamzah, penyelidikan merupakan suatu tindakan yang dilakukan oleh penyidik untuk mendahului penyidikan. Berdasarkan hal tersebut serta dikaitkan dengan teori dari Van Bemmelen, maka maksud dari tindakan penyelidikan ini sebagai tahap paling awal dalam tujuh tahap hukum acara pidana yang bertujuan untuk mendapatkan kebenaran.¹⁹ Berdasarkan hal tersebut, secara umum suatu tindakan administratif berakhir pada saat dimulainya proses penyelidikan. Dalam hal tindak pidana administratif perpajakan, tindakan administratif wajib dilaksanakan oleh pejabat administratif sebelum dimulainya pemeriksaan bukti permulaan karena menurut penjelasan Pasal 43A KUP 2009 pemeriksaan tersebut disamakan dengan penyelidikan.

Kemudian keberadaan dari tindak pidana perpajakan yang memiliki kaidah hukum pidana administratif dapat dilihat antara lain pada Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 13A KUP 2009 yang menunjukkan Pasal 38 KUP 2009 adalah tindak pidana administratif. Pasal 8 ayat (3) KUP 2009 tersebut juga memberikan mekanisme khusus untuk tindak pidana pada Pasal 38 dimana tindakan administratif dapat dilakukan sampai sebelum proses penyidikan atau pada saat dilakukan proses penyelidikan masih dapat digunakan mekanisme tindakan administratif. Untuk lebih jelasnya Pasal 8 ayat (3), Pasal 13A, dan Pasal 38 KUP 2009 tersebut menyatakan:

¹⁸ Eddy O.S. Hiariej, dalam tanya jawab mengenai *ultimum remedium* pada tindak pidana administratif, *Kelas Inspirasi pada Pelatihan Hakim Berkelanjutan (CJE 1) Lingkungan Peradilan Umum dan Agama: Tema Pasal-Pasal KUHP Baru*, pada 7 Februari 2023.

¹⁹ Andi Hamzah. (2014). *Hukum Acara Pidana Indonesia*. Jakarta: Sinar Grafika, hlm 119-120.

Pasal 8 (3) “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”.

Pasal 13A “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”.

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”.

Sementara itu, tindak pidana selain Pasal 38 KUP 2009 tidak dapat memakai mekanisme dalam Pasal 8 ayat (3) KUP 2009 sehingga tindakan administratif hanya dapat dilakukan sampai sebelum proses penyelidikan atau sebelum pemeriksaan bukti permulaan. Meskipun demikian, pada tindak pidana perpajakan lainnya yang memiliki kaidah administratif dapat menggunakan mekanisme Pasal 44B ayat (1) dan ayat (2) KUP 2009 yang menyatakan untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dimana Penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dilakukan setelah Wajib Pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan. Selain itu, Pasal 44B KUP 2009 yang menyatakan penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dilakukan setelah wajib pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan dan ditambah dengan sanksi administrasi, menunjukkan tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh wajib pajak berkaitan dengan kewajiban perpajakannya merupakan tindak pidana administratif. Oleh karena itu apabila melihat Pasal 39 KUP 2009, pasal tersebut merupakan tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh wajib pajak yang berkaitan dengan kewajiban perpajakannya sehingga dapat tergolong ke dalam tindak pidana administratif.

Berdasarkan hal-hal yang telah diuraikan dapat diketahui mekanisme penanganan tindak pidana administratif perpajakan sebagaimana Pasal 38 dan 39 KUP 2009 dimulai dengan adanya tindakan yang bersifat administratif yang bertujuan agar wajib pajak melaksanakan kewajiban perpajakannya. Kemudian, Pasal 38 KUP 2009 memiliki mekanisme berdasarkan Pasal 8 ayat (3) dimana tindakan administratif dapat dilakukan sampai dengan pemeriksaan bukti permulaan selesai. Pada proses ini, pelanggar dapat menggunakan konsep *ultimum remedium* agar perkaranya tidak sampai pada proses

penyidikan. Selanjutnya proses peradilan pidana dilanjutkan dengan proses penyidikan. Pada proses ini, pelanggar masih dapat menggunakan konsep *ultimum remedium* untuk menghentikan proses peradilan pidana dengan membayar kewajiban administratif beserta sanksi administratifnya sebagaimana Pasal 44B KUP 2009. Oleh karena KUP 2009 tidak mengatur lebih rinci proses peradilan pidana perpajakan sehingga hal-hal yang tidak diatur akan mengacu pada Kitab Undang-undang Hukum Acara Pidana (KUHAP). Sementara itu dalam KUHAP proses hukum acara pidana dimulai dari proses penyelidikan, penyidikan, penuntutan, sampai dengan proses di pengadilan beserta upaya hukumnya. Di mana penghentian proses penyidikan dapat dihentikan apabila perkara masih dalam proses penyidikan. Oleh karena itu, apabila perkara sudah dilimpah ke tingkat penuntutan maka proses pidana telah berhenti dan penggunaan konsep *ultimum remedium* untuk menghentikan proses peradilan pidana telah tertutup.

Selanjutnya pada saat proses di pengadilan serta apabila terbukti, menurut Pasal 38 KUP 2009 pelanggar atau terdakwa dapat dikenai pidana denda 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. Sementara itu untuk Pasal 39 KUP 2009 pelanggar atau terdakwa dapat dikenai 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. Selanjutnya, terkait denda yang tidak dibayar, oleh karena dalam KUP 2009 tidak diatur mengenai pengganti pidana denda, maka terkait hal itu berlaku Pasal 30 Kitab Undang-undang Hukum Pidana (KUHP lama) yaitu apabila pidana denda tidak dibayar oleh terpidana, maka akan diganti dengan pidana badan paling lama 6 (enam) atau 8 (delapan) bulan.

Hasil dari mekanisme penanganan tindak pidana perpajakan itu, diperoleh data mengenai pemulihan kerugian pendapatan negara dari tindak pidana perpajakan. Dari putusan Hakim yang telah *inkracht* dari tahun 2017 sampai dengan tahun 2020, hanya 0,04% (nol koma nol empat persen) pidana denda yang berhasil dieksekusi oleh Jaksa.²⁰ Hal inilah yang ditenggarai menjadi salah satu penyebab terbesar rendahnya pemulihan kerugian pendapatan negara akibat tindak pidana pajak. Sementara itu, sempurnanya penegakan hukum atas tindak pidana perpajakan harus diakhiri dengan pemulihan kerugian pendapatan negara. Apabila hasilnya hanya berupa pidana badan tanpa adanya pemulihan kerugian pendapatan negara, maka penegakkan hukumnya menjadi tidak bermanfaat.²¹ Sementara itu, dengan tidak terpulihkannya kerugian ini, justru menambah beban negara karena harus mengeluarkan uang bagi biaya hidup terpidana selama menjalani masa pidananya.

Berdasarkan hal tersebut mekanisme pemulihan kerugian pada pendapatan negara akibat tindak pidana perpajakan khususnya tindak pidana administratif oleh wajib pajak dalam KUP 2009 tidak berjalan efektif. Hal ini sesuai dengan apa yang dinyatakan Richard Posner dalam bukunya *Economic Analysis Of Law*. Posner menyatakan, "*In order to design a set of optimal criminal sanction, we need a model of criminal's behavior. the model can be very simple: a person commits a crime because the expected benefits of the crime to him exceed the expected costs. the benefits are the various tangible (in the case of crimes of pecuniary gain) or intangible (in the case of so-called crimes of passion) satisfaction from the criminal act*" (Untuk merancang sanksi pidana yang optimal, diperlukan suatu model perilaku pelaku kejahatan. Modelnya bisa sangat sederhana: seseorang melakukan kejahatan karena manfaat yang diharapkan dari kejahatan itu melebihi biaya yang diharapkan.

²⁰ Kementerian Keuangan Republik Indonesia, *Op.Cit.*, hlm 112, dari Data Direktorat Upaya Hukum Luar Biasa Eksekusi dan Eksaminasi, JAM Pidana Khusus.

²¹ *Ibid.*, hlm 108-109.

Manfaatnya dapat berupa berbagai manfaat yang berwujud nyata (dalam kasus kejahatan uang) atau tidak berwujud (dalam kasus yang disebut kejahatan nafsu) dari tindak pidana yang dilakukan.²²

Apa yang diutarakan oleh Posner tersebut memiliki keterkaitan dengan permasalahan rendahnya pemulihan kerugian pendapatan negara dari mekanisme KUP 2009 yaitu tidak seimbang antara pembayaran denda dari tindak pidana administrasi perpajakan dengan penggantinya (subsidiernya) yaitu berupa kurungan paling lama 6 (enam) sampai dengan 8 (delapan) bulan kurungan. Berdasarkan teori *cost and benefit analysis* Posner, manfaat dari penjatuan pidana badan dalam penegakan hukum pidana di bidang perpajakan belum memberikan kemanfaatan yang optimal karena tujuan dari adanya KUP adalah memulihkan kerugian pada pendapatan negara di sektor pajak.

Efektifitas Optimalisasi Pemulihan Kerugian Pada Pendapatan Negara Akibat Tindak Pidana Administratif Oleh Wajib Pajak Dalam KUP Pada Undang-Undang HPP

Berdasarkan apa yang telah diuraikan sebelumnya bahwa mekanisme KUP 2009 tidak optimal dalam memulihkan kerugian pada pendapatan negara pada tindak pidana perpajakan khususnya tindak pidana administratif perpajakan. Oleh karena itu dilakukan beberapa upaya untuk memperkuat KUP ini yang antara lain adalah munculnya perubahan KUP dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja (Undang-Undang Cipta Kerja) yang diantara mengubah Pasal 44B dimana *ultimum remedium* masih dapat dilakukan pada saat perkara dalam proses penuntutan oleh jaksa selama perkara masih berada di jaksa dan belum dialihkan ke pengadilan.

Namun demikian penguatan dan optimalisasi KUP ini dirasa kurang efektif dikarenakan aturan perpajakan baik hukum pajak formil maupun pajak materiil yang tersebar di berbagai peraturan perundang-undangan. Khusus untuk pengaturan hukum pajak formil dalam KUP pun tersebar ke dalam berbagai peraturan yang bahkan tidak sejenis. Hal ini menjadi salah satu faktor yang menjadi penghambat sehingga menjadi pertentangan (*disharmoni*) antara norma hukum pajak formil yang diatur dalam KUP dan hukum pajak formil yang berada di luar KUP. Terkait pertentangan norma ini, menurut Hans Kelsen, konflik norma terjadi ketika dua norma yang isinya berbeda satu sama lain, tidak dapat dipatuhi dalam waktu yang sama.²³

Berdasarkan hal tersebut, pada tahun 2021 diterbitkanlah Undang-Undang HPP. Dengan diterbitkannya Undang-Undang HPP, diharapkan permasalahan-permasalahan yang tidak terselesaikan dalam Undang-Undang KUP tahun 2009, khususnya terkait dengan optimalisasi pada pendapatan negara dari pelanggaran-pelanggaran perpajakan dapat teratasi. Selain itu, KUP sebagai ketentuan umum bagi pemungutan semua jenis pajak harus menciptakan efisiensi, karena tidak perlu lagi membentuk hukum pajak formil tersendiri untuk pemungutan setiap jenis pajak. KUP sebagaimana terakhir diubah dalam Undang-Undang HPP telah merevisi banyak hal agar dapat mengakomodasi hukum formil yang dibutuhkan oleh setiap jenis pajak. Selain Undang-Undang HPP KUP telah diubah pula dalam Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 Tentang Cipta Kerja yang telah ditetapkan melalui Undang-Undang [Nomor 6 Tahun 2023](#) tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang (Undang-Undang Cipta Kerja 2023). Namun demikian terkait penegakkan hukum terhadap tindak pidana perpajakan, Undang-Undang Cipta Kerja 2023

²² Richard Posner. (1986). *Economic Analysis Of Law*, Third Edition. Boston, Toronto, London: Little Brown and Company, hlm 205.

²³ Iwan Suhardi. (2016). "Penyatuan Hukum Pajak Formal Dalam Sistem Hukum Pajak Nasional". *Yuridika, Jurnal Fakultas Hukum Universitas Airlangga*, Vol. 31 No 1, hlm 38.

pada dasarnya sama dengan Undang-Undang Cipta Kerja 2020 dan tidak mengalami perubahan.

Dalam KUP sebagaimana terakhir diubah dalam Undang-Undang HPP dan Undang-Undang Cipta Kerja, ada beberapa perubahan terkait penanganan tindak pidana perpajakan khususnya tindak pidana administratif. Pada Pasal 8 KUP terakhir terjadi perubahan antara lain ayat (3), ayat (3a), dan ayat (4) yang menyatakan:

- (3) *“Walaupun telah dilakukan tindakan pemeriksaan bukti permulaan, Wajib Pajak dengan kemauan sendiri dapat mengungkapkan dengan pernyataan tertulis mengenai ketidakbenaran perbuatannya, yaitu sebagai berikut: a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau b. menyampaikan Surat Pemberitahuan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 atau Pasal 39 ayat (1) huruf c dan huruf d sepanjang mulainya Penyidikan belum diberitahukan kepada Penuntut Umum melalui penyidik pejabat Polisi Negara Republik Indonesia”*.
- (3a) *“Pengungkapan ketidakbenaran perbuatan sebagaimana dimaksud pada ayat (3) disertai pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar”*.
- (4) *“Walaupun Direktur Jenderal Pajak telah melakukan pemeriksaan, dengan syarat Direktur Jenderal Pajak belum menyampaikan surat pemberitahuan hasil pemeriksaan, Wajib Pajak dengan kesadaran sendiri dapat mengungkapkan dalam laporan tersendiri tentang ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan yang telah disampaikan sesuai dengan keadaan yang sebenarnya, dan proses pemeriksaan tetap dilanjutkan”*.

Berdasarkan pasal tersebut tindak pidana perpajakan yang menggunakan mekanisme Pasal 8 ayat (3) tidak hanya tindak pidana dalam Pasal 38 namun juga tindak pidana dalam Pasal 39 ayat (1) huruf c dan huruf d. Oleh karena itu, Terkait dengan tindak pidana administratif perpajakan yang terdapat pada Pasal 39 KUP ayat (1) huruf c dan huruf d selanjutnya memiliki mekanisme penanganan tindak pidana administratif perpajakan yang memungkinkan tindakan administratif dilakukan sampai dengan pemeriksaan bukti permulaan. Pada pemeriksaan bukti permulaan, pelanggar tetap dapat menggunakan konsep *ultimum remedium* agar perkaranya tidak lanjut pada sistem peradilan pidana atau tidak dilanjutkan pada proses penyidikan.

Selanjutnya, Pasal 13A KUP 2009 dihapus dalam KUP sebagaimana terakhir diubah dalam Undang-Undang HPP dan Undang-Undang Cipta. Hal ini dikarenakan jika melihat keberadaan Pasal 8 ayat (3), ayat (3a), dan ayat (4) tersebut, Pasal 13A dari KUP 2009 telah terakomodir. Kemudian Pasal 38 diubah 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 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, Pasal 39 huruf c dan huruf d yang memiliki kemiripan unsur pasal dengan Pasal 38 yang masuk ke dalam mekanisme Pasal 8 ayat (3). Perbedaannya diantara keduanya adalah unsur kesalahannya dimana unsur kesalahan Pasal 38 adalah *culpa* sementara Pasal 39 huruf c dan huruf d adalah *dolus* dimana pasal tersebut menyatakan: *“Setiap orang yang dengan sengaja: a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; b. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap 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”.

Selanjutnya, perubahan paling signifikan pada KUP sebagaimana terakhir diubah dalam Undang-Undang HPP dan Undang-Undang Cipta Kerja dibandingkan dengan KUP 2009 adalah keberadaan Pasal 44B sampai Pasal 44D yang mana sebagai berikut:

Pasal 44B

- (1) “Untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan”.
- (2) “Penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dilakukan setelah Wajib Pajak atau tersangka melunasi:
 - a. kerugian pada pendapatan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 ditambah dengan sanksi administratif berupa denda sebesar 1 (satu) kali jumlah kerugian pada pendapatan negara;
 - b. kerugian pada pendapatan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 ditambah dengan sanksi administratif berupa denda sebesar 3 (tiga) kali jumlah kerugian pada pendapatan negara; atau
 - c. jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39A ditambah dengan sanksi administratif berupa denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak”.
- (2a) “Dalam hal perkara pidana telah dilimpahkan ke pengadilan, terdakwa tetap dapat melunasi:
 - a. kerugian pada pendapatan negara ditambah dengan sanksi administratif sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf a atau huruf b; atau
 - b. jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak ditambah dengan sanksi administratif sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf c”.
- (2b) “Pelunasan sebagaimana dimaksud pada ayat (2a), menjadi pertimbangan untuk dituntut tanpa disertai penjatuhan pidana penjara”.
- (2c) “Dalam hal pembayaran yang dilakukan oleh wajib pajak, tersangka, atau terdakwa pada tahap penyidikan sampai dengan persidangan belum memenuhi jumlah sebagaimana dimaksud pada ayat (2), atas pembayaran tersebut dapat diperhitungkan sebagai pembayaran pidana denda yang dibebankan kepada terdakwa”.

Pasal 44C (1) “Pidana denda sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 dan Pasal 39A tidak dapat digantikan dengan pidana kurungan dan wajib dibayar oleh terpidana”. (2) “Dalam hal terpidana tidak membayar pidana denda sebagaimana dimaksud pada ayat (1) paling lama 1 (satu) bulan sesudah putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap, jaksa melakukan penyitaan dan pelelangan terhadap harta kekayaan terpidana untuk membayar pidana denda sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan”. (3) “Dalam hal setelah dilakukan penelusuran dan penyitaan harta kekayaan, terpidana orang tidak memiliki harta kekayaan yang mencukupi untuk membayar pidana denda, dapat dipidana dengan pidana penjara yang lamanya tidak melebihi pidana penjara yang diputus”.

Pasal 44D (1) “Dalam hal terdakwa telah dipanggil secara sah dan tidak hadir di sidang pengadilan tanpa alasan yang sah, perkara tindak pidana di bidang perpajakan tetap dapat diperiksa dan diputus tanpa kehadiran terdakwa”. (2) Dalam hal terdakwa sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hadir pada sidang sebelum putusan dijatuhkan, terdakwa wajib diperiksa, dan segala keterangan saksi dan surat yang dibacakan dalam sidang sebelumnya dianggap sebagai diucapkan dalam sidang”.

Berdasarkan Pasal 44B tersebut khususnya pada ayat (2) huruf c, maka tindak pidana perpajakan yang tergolong ke dalam tindak pidana administratif perpajakan termasuk pula Pasal 39A. Konsekuensi dari adanya pasal tersebut adalah penanganan terhadap Pasal 39A harus dimulai dari adanya tindakan administratif terlebih dahulu sebelum masuk ke dalam proses peradilan pidana. Sementara dalam KUP 2009 Pasal 39A bukan termasuk ke dalam tindak pidana administratif perpajakan sehingga prosesnya dapat langsung pada pemeriksaan bukti permulaan yang dilanjutkan dengan proses penyidikan.

Selain itu, adanya Pasal 44B membuat proses peradilan pidana dapat dihentikan sampai sebelum perkara dilimpahkan ke pengadilan. Meskipun dicantumkan penghentian penyidikan namun dalam penjelasannya menyatakan untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan sepanjang perkara pidana tersebut belum dilimpahkan ke pengadilan. Dengan demikian konsep *ultimum remedium* untuk penghentian proses peradilan pidana diperpanjang sampai sebelum perkara dilimpah ke pengadilan dengan syarat telah dipenuhinya ketentuan sebagaimana Pasal 44B ayat (2). Kemudian konsep *ultimum remedium* untuk mengakhiri sanksi pidana diatur dalam Pasal 44B ayat (2a) dan ayat (2c). berdasarkan ayat tersebut, pelanggar atau terdakwa masih memiliki kesempatan untuk mempergunakan konsep *ultimum remedium* dengan dapat dipertimbangkan untuk dituntut tanpa disertai penjatuhan pidana penjara. Sementara itu, bagi yang hanya membayar sebagian kewajiban beserta sanksi administratifnya, maka pembayaran tersebut akan dipertimbangkan dengan jumlah pidana denda yang akan dijatuhkan.

Selanjutnya, berdasarkan Pasal 44C KUP sebagaimana terakhir diubah dalam Undang-Undang HPP dan Undang-Undang Cipta Kerja, pidana denda yang telah diputus oleh pengadilan, tidak dapat digantikan dengan pidana kurungan dan wajib untuk dibayar. Keberadaan pasal ini menyimpangi ketentuan dalam Pasal 30 KUHP lama sehingga apabila denda tidak dibayar maka akan dilakukan perampasan asset terpidana yang kemudian dilakukan pelelangan terhadap harta kekayaan terpidana. Apabila terpidana tidak memiliki kekayaan atau harta maka dilakukan pidana pengganti denda berupa penjara yang mana dengan demikian Pasal 30 KUHP lama benar-benar disimpangi. Kemudian, Pasal 44D memungkinkan untuk mengadili Terdakwa di sidang pengadilan tanpa hadirnya Terdakwa (*in absentia*).

Dari perubahan-perubahan KUP sebagaimana terakhir diubah dalam Undang-Undang HPP dan Undang-Undang Cipta Kerja tersebut, terlihat bahwa konsep *ultimum remedium* dalam KUP lebih diperkuat. Hal ini antara lain dengan menambahkan tindak pidana yang menggunakan Pasal 8 ayat (3) yang sebelumnya hanya Pasal 38 ditambah dengan Pasal 39 huruf c dan huruf d serta memperpanjang mekanisme penghentian proses peradilan pidana yang sebelumnya hanya sampai tingkat penyidikan menjadi sampai sebelum perkara dilimpahkan ke pengadilan. Selanjutnya penambahan pasal yang paling penting dalam KUP terakhir tersebut adalah adanya Pasal 44C sehingga kerugian negara karena adanya tindak pidana perpajakan khususnya tindak pidana administratif di bidang perpajakan dapat terpulihkan dengan lebih optimal. Berdasarkan teori *Economic Analysis Of Law* dari Richard Posner sebagaimana yang telah diuraikan²⁴, adanya Pasal 44C ini, pelanggar tindak pidana administratif perpajakan secara teori akan lebih memilih mekanisme sebagaimana Pasal 8 ayat (3). Hal ini dikarenakan sanksi administratifnya lebih rendah daripada mekanisme penghentian proses peradilan pidana sebagaimana Pasal 44B dan apabila telah diputus oleh pengadilan, denda tidak dapat digantikan dengan pidana kurung.

Berdasarkan hal-hal tersebut, dapat diketahui bahwasanya secara substantif, KUP terakhir lebih optimal dalam pemulihan kerugian pendapatan negara dari tindak pidana perpajakan daripada KUP 2009. Namun demikian, masih ada beberapa hal yang menjadi

²⁴ Richard Posner, *Op.Cit*, hlm 205.

perhatian dari KUP terakhir ini yaitu antara lain mekanisme Pasal 8 ayat (3) yang masih sebatas pada Pasal 38 serta Pasal 39 huruf c dan huruf d. Padahal, apabila diteliti, tindak pidana Pasal 39 terdiri dari huruf a sampai dengan huruf i, secara filosofis masih dalam satu rangkaian dengan tindak pidana pada Pasal 39 huruf c dan huruf d karena masih menyangkut dengan kewajiban perpajakan dari wajib pajak.

KESIMPULAN

KUP sebagaimana terakhir diubah dalam Undang-Undang HPP dan Undang-Undang Cipta secara substantif dan secara teori dapat lebih efektif dalam memulihkan kerugian pendapatan negara dari tindak pidana perpajakan daripada KUP 2009. Hal ini dikarenakan dalam KUP terakhir ini, fungsi ultimum remedium diperkuat. Salah satu faktor terbesar yang memperkuat konsep ultimum remediumnya adalah dengan adanya Pasal 44C KUP dimana pidana denda sebagaimana yang telah diputus oleh pengadilan, tidak boleh menjadi pidana badan atau pidana kurungan serta wajib dibayar oleh terpidana. Konsekuensi tidak dibayarnya denda tersebut adalah adanya penyitaan dan pelelangan aset dari terpidana untuk mengganti pidana denda tersebut. Ketentuan tersebut menyimpangi ketentuan dalam Pasal 30 KUHP lama yang hanya mengganti pidana denda dengan pidana badan selama jangka waktu paling lama 6 (enam) sampai 8 (delapan) bulan.

Berdasarkan hal tersebut dikaitkan dengan apa yang dikatakan oleh Richard Posner dalam bukunya *Economic Analysis Of Law*, pasal tersebut dapat memperkuat fungsi ultimum remedium dan memberikan kemanfaatan. Secara teori, keberadaan Pasal 44C KUP sebagaimana terakhir diubah dalam Undang-Undang HPP dan Undang-Undang Cipta akan membuat pelanggar lebih memilih mekanisme sebagaimana Pasal 8 ayat (3). Hal ini dikarenakan sanksi administratifnya lebih rendah daripada mekanisme penghentian proses peradilan pidana sebagaimana Pasal 44B. Bermudian apabila pelanggar sudah dalam proses penyidikan pun akan lebih memilih menggunakan mekanisme Pasal 44B daripada diputus oleh pengadilan, karena adanya tambahan pidana badan serta denda yang wajib dibayar dan tidak dapat digantikan dengan pidana kurungan.

REFERENSI

- Andi Hamzah. (2014). *Hukum Acara Pidana Indonesia*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Bachsan Mustafa, (1979). *Pokok-Pokok Hukum Administrasi Negara*. Bandung: Alumni.
- Ishaq. (2017). *Metode Penelitian Hukum dan Penulisan Skripsi, Tesis, serta Disertasi*. Bandung: Alfabeta.
- Maroni. (2013). *Pengantar Hukum Pidana Administrasi*. Bandar Lampung: CV. Anugrah Utama Raharja (AURA).
- Richard Posner. (1986). *Economic Analysis Of Law*, Third Edition. Boston, Toronto, London: Little Brown and Company.
- Rochmat Soemitro. (1992). *Pengantar Singkat Hukum Pajak*. Bandung: PT Eresco.
- Santoso Brotodiharjo. (2003). *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: Rafika Aditama.
- Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji. (2011). *Penelitian Hukum Normatif*. Jakarta: Raja Grafindo Persada.
- Nafis Dwi Kartiko. (2020). Kebocoran Pajak dan Shadow Economy Dalam Praktik Illegal Logging. *Jurnal Prosiding Simposium Nasional Keuangan Negara 2020*, Vol 2 No 1.
- Leandro Medina and Friedrich Schneider. (2018). Shadow Economies Around The World: What Did We Learn Over The Last 20 Years. *IMF Working Paper*, WP/18/17.
- Harsanto Nursadi. (2018). Tindakan Hukum Administrasi (Negara) Perpajakan Yang Dapat Berakibat Pada Tindakan Pidana. *Jurnal Hukum & Pembangunan*, Vol. 48 No. 1.

- Iwan Suhardi. (2016). Penyatuan Hukum Pajak Formal Dalam Sistem Hukum Pajak Nasional. *Yuridika, Jurnal Fakultas Hukum Universitas Airlangga*, Vol. 31 No 1.
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. (2021). Rancangan Undang-Undang Tentang Perubahan Kelima Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan. *Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang Tentang Perubahan Kelima Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan*.
- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.
- Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana.
- Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan
- Undang-Undang Nomor 11 tahun 2020 tentang Cipta Kerja
- Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
- Undang-Undang [Nomor 6 Tahun 2023](#) tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang
- Eddy O.S Hiariej, dalam tanya jawab mengenai ultimum remedium pada tindak pidana administratif, *Kelas Inspirasi pada Pelatihan Hakim Berkelanjutan (CJE 1) Lingkungan Peradilan Umum dan Agama: Tema Pasal-Pasal KUHP Baru*, pada 7 Februari 2023.