



Kantor Editor: Program Studi Magister Ilmu Hukum Fakultas Hukum Palembang Sumatera Selatan-30139 Indonesia.
Telepon: +62711-580063 Fax: +62711-581179
E-mail : lexlatamihunsri@gmail.com
Website : <http://journal.fh.unsri.ac.id/index.php/LexS>

ISSN Print:
e-ISSN: 2657-0343

ASAS ULTIMUM REMIDIUM DALAM TINDAK PIDANA PERPAJAKAN

Pasmawati*

Abstrak : UU No. 7 Tahun 2021 (HPP) fokus pada harmonisasi peraturan perundang-undangan perpajakan dengan memperhatikan asas ultimum remedium. Gagasan *ultimum remedium* yang pertama kali dituangkan dalam Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan, kini diperluas cakupannya melalui Undang-Undang HPP. Dalam seluruh proses, mulai dari penyidikan hingga persidangan, perlu memakai konsep *ultimum remedium* sebagaimana diatur melalui UU HPP untuk memberantas pelanggaran perpajakan. Kasus ini menganalisis prinsip ultimum remedium dalam kaitannya dengan penghindaran pajak. Riset ini memakai metodologi penelitian hukum normatif. Berdasarkan kajian, Pasal 44 B UU No. 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (HPP) kini mengatur konsep ultimum remedium. Hal ini memvalidasi penerapan konsep tersebut bahkan dalam situasi di mana wajib pajak menjadi terdakwa dan perkaranya telah dilimpahkan ke pengadilan, khususnya dalam kasus yang melibatkan kegiatan pidana di bidang perpajakan.

Kata Kunci : Asas Ultimum Remedium, Tindak Pidana, Perpajakan.

Abstract : Law Number 7 of 2021 (HPP) focuses on the harmonisation of tax legislation, taking into account the principle of ultimum remedium. The ultimum remedium idea, which was first introduced in the General Tax Provisions Law, has now been expanded in scope under the HPP Law. Throughout the whole process, starting with the investigation and continuing until the trial, it is necessary to use the ultimum remedium concept, as specified in the HPP Law, in order to combat tax offences. This case analyses the ultimum remedium principle in relation to tax avoidance. This study used a normative legal research methodology. According to the study, Article 44 B of Law Number 7 of 2021, which deals with the Harmonisation of Tax Regulations (HPP), now governs the ultimum remedium concept. This validates the applicability of the concept even in situations where the taxpayer is a defendant and the matter has been sent to court, particularly in cases involving criminal activities in the tax field.

Riwayat Artikel

Diterima : 16 Mei 2024

Direvisi : 23 Juni 2025

Disetujui : 21 Juli 2025

*Kejaksaaan Tinggi Sumatera Selatan, Email: divamikha12@gmail.com

LATAR BELAKANG

Pajak berfungsi sebagai sarana penting untuk menghasilkan pendapatan bagi pemerintah dan berkontribusi dalam membiayai upaya pembangunan nasional. Dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN), pemerintah telah

menetapkan pola peningkatan tujuan yang menekankan pentingnya strategis sektor perpajakan.¹

Negara Republik Indonesia baru saja mengesahkan UU No. 7 Tahun 2021 alias Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) yang membawa perubahan terhadap Undang-Undang Perpajakan yang sudah ada. Tingkat kepatuhan wajib pajak terhadap kewajiban perpajakannya dipengaruhi oleh perubahan atau revisi undang-undang yang baru-baru ini dilakukan. Kepatuhan wajib pajak dapat juga dipengaruhi oleh adanya sanksi pidana yang dicantumkan melalui UU Ketentuan Umum Perpajakan tersebut. Sanksi pidana ini merupakan salah satu konsekuensi hukum bagi wajib pajak yang tidak melaksanakan kewajibannya.² Sanksi pidana bagi wajib pajak melalui UU KUP-Perubahan III dicantumkan dalam Pasal 38, Pasal 39, dan Pasal 39A.

Sanksi pidana melalui UU Perpajakan dicantumkan dalam bab tersendiri yang khusus memuat mengenai ketentuan pidana. Hukum pidana administratif, juga dikenal sebagai *Verwaltungs Strafrecht*³, mengacu pada seperangkat peraturan perundang-undangan yang mengatur kejahatan kesejahteraan masyarakat (*Ordnungswidrigkeiten*) dan ketentuan pidana dalam peraturan perundang-undangan sektor administrasi, termasuk Undang-undang Perpajakan.⁴ Hukum pidana khusus mencakup hukum pidana administrasi, oleh Topo Santoso disebut sebagai perundang-undangan bukan pidana yang memuat ketentuan pidana⁵ dan

¹ Diajeng Kusuma Ningrum, Budi Ispiyarso, Pujiono, "Kebijakan Formulasi Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Sebagai Upaya Peningkatan Penerimaan Negara", *Jurnal Law Reform*, Volume 12, Nomor 2, Tahun 2016, Hlm. 210

² Bandingkan dengan Ricky R. Hasibuan, "Politik Hukum Tax Amnesty dalam Mendukung Pembangunan Nasional", *POLITIEA: Jurnal Kajian Politik Islam* Vol. 2 No. 1 Januari-Juni 2019, hlm. 43-44. Lihat juga Dwi Prasetyo dan Dicky Arisunda dalam Ashabul Kahpi, "Upaya Ke Arah Realist Target Penerimaan Pajak", *Ar-Risalah* Volume 20 Nomor 1 November 2020, hlm. 53.

³ Logeman menyatakan bahwa keberadaan ketentuan pidana di dalam penegakan hukum administrasi dimaksudkan untuk memberikan kaidah-kaidah yang membimbing turut serta pemerintah dalam pergaulan sosial ekonomi, yaitu kaidah-kaidah yang oleh pemerintah sendiri diberi sanksi dalam hal terjadinya pelanggaran. Lihat dalam T.H. Ranidajita, 1994, *Eksistensi Sanksi Pidana Dalam Hukum Administrasi Negara Khususnya Hukum Pajak di Indonesia dalam Masalah-Masalah Hukum*, Semarang : FH-UNDIP, hlm. 21.

⁴ Muladi, "Proyeksi Hukum Pidana Materiil Indonesia di Masa Datang", Naskah Pidato Pengukuhan Guru Besar dalam Ilmu Hukum pada Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang, 1990, hlm. 148.

⁵ Topo Santoso, 2021, *Hukum Pidana: Suatu Pengantar*, Jakarta: RajaGrafindo Persada, hlm. 98.

Indriyanto Seno Adji menyebutnya sebagai hukum pidana yang bersifat ekstra aturan pidana⁶.

Ditegaskan bahwa UU Ketentuan Umum Perpajakan termasuk ke dalam hukum pidana administrasi (*administrative penal law*) karena di dalamnya memuat sanksi pidana. Pencantuman sanksi pidana melalui UU Ketentuan Umum Perpajakan sebagai sarana penunjang dan berperan secara fungsional untuk menegakkan norma hukum administrasi di bidang perpajakan. Tujuan pencantuman sanksi pidana melalui UU Ketentuan Umum Perpajakan adalah untuk pencegahan (bersifat preventif), yaitu mencegah terjadinya pelanggaran terhadap UU Ketentuan Umum Perpajakan.

Konkretisasi dari tujuan tersebut, Misalnya, Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan telah menghapuskan anggapan bahwa prosedur administrasi harus diselesaikan sebelum dapat dijatuhi hukuman pidana⁷. Undang-undang Ketentuan Umum Perpajakan, meskipun masih dirumuskan secara lugas, namun secara nyata semangat, isi, dan penjelasannya menunjukkan bahwa akibat pidana dipandang sebagai pilihan terakhir.

Beratnya hukuman pidana membedakannya dengan bentuk sanksi lainnya. Sebab itu, sanksi pidana hanya dapat dipakai jika bentuk penegakan hukum lain yang tidak terlalu keras terbukti tidak efektif atau sebelumnya dianggap tidak tepat. Van Bammelen berpendapat bahwa dalam kasus-kasus ini, penggunaan hukum pidana, sebagai pilihan terakhir, sangat terbatas.⁸

Prinsip ultimum remedium menyatakan bahwa sistem peradilan pidana hanya boleh dipakai setelah semua alternatif lain telah dicoba dan gagal.⁹ Sebelum

⁶ Indriyanto Seno Adji dalam Fitrah Faisal, et.al., “Diskresi dari Sudut Pandang Hukum Pidana”, *Mulawarman Law Review Volume 6 Issue 1, June 2021*, hlm. 33.

⁷ Asas *ultimum remedium* merupakan prinsip yang umum melekat dalam sistem hukum formal perpajakan di seluruh dunia, baik di negara penganut sistem hukum Eropa kontinental maupun Anglo-Saxon. Lihat selanjutnya dalam Bastanul Siregar (*Editor-in-Chief at DDTCNews and InsideTax Magazine*/Mahasiswa Magister Hukum Fakultas Kebijakan Pajak dan Administrasi Universitas Indonesia), 2017, “Menegaskan kembali Asas Ultimum Remedium”, dikutip pada laman [website:https://news.ddtc.co.id/menegaskan-kembali-asas-ultimum-remedium9218?page_y=2800](https://news.ddtc.co.id/menegaskan-kembali-asas-ultimum-remedium9218?page_y=2800), diakses pada tanggal 20 Januari 2021.

⁸ Masriani Tiena Yulies dalam Ali Ridho, *Op.Cit*, hlm. 12.

⁹ Ui.ac.id, “Ultimum Remedium: Antara Prinsip Moral dan Prinsip Hukum”, terdapat dalam <https://www.ui.ac.id/ultimum-remedium-antara-prinsip-moral-dan-prinsip-hukum/>, diakses Pada tanggal 12 Oktober 2023.

memakai hukum administratif, kekerabatan, negosiasi, atau mediasi, penting untuk menjajaki semua opsi lain untuk menyelesaikan perselisihan.¹⁰ Tujuan utama hukum pidana adalah untuk memberikan penyelesaian akhir, sekaligus menjalankan peran sekunder atau tambahan sesuai dengan prinsip subsidiaritas¹¹. Pasal 82 KUHP Indonesia mengakui adanya potensi tujuan lain dalam hukum pidana. Perundang-undangan ini, yang mengamanatkan pembayaran denda moneter, kadang-kadang disebut sebagai penyelesaian di luar pengadilan, prosedur *buiten afdoening*, atau *schikking*.¹²

Saat ini diatur melalui UU HPP Pasal 44B tentang penggunaan asas *ultimum remedium* dalam upaya penghapusan pelanggaran perpajakan. Ketentuan Pasal 44B UU HPP memperluas wilayah berlakunya prinsip *ultimum remedium* yang sebelumnya ditentukan melalui UU Ketentuan Umum Perpajakan. Sebelum undang-undang ini diubah dengan UU HPP, prinsip *ultimum remedium* dalam penanggulangan tindak pidana di bidang pajak hanya diterapkan pada tahap penyidikan, tidak sampai perkara pidana dilimpahkan ke pengadilan/ tahap persidangan.¹³ Perluasan ini bertujuan untuk memperbaiki aturan hukum dan menguatkan penegakan hukum di bidang pajak yang berbasis pada *ultimum remedium* melalui pemulihan keuangan negara.¹⁴ Dilihat dari landasan filosofisnya, perluasan dalam Pasal 44B UU HPP sebagai upaya mengoptimalkan penerimaan negara dan prinsip pemidanaan dalam hukum pidana pajak sebagai

¹⁰ Lihat Yoserwan “Fungsi Sekunder Hukum Pidana dalam Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan”, *Jurnal Penelitian Hukum DE JURE*, Vol. 20 No. 2, Juni 2020: 165-176, hlm. 171.

¹¹ Pasal 82 KUHP menyatakan bahwa kewenangan penuntutan pelanggaran yang diancam dengan pidana denda menjadi hapus, kalau dengan sukarela dibayar maksimum denda dan biaya-biaya yang telah dikeluarkan kalau penuntutan sudah di mulai, atas kuasa pegawai negeri yang ditunjuk untuk itu oleh aturan-aturan umum dan dalam waktu yang ditetapkan.

¹² P.A.F. Lamintang dalam Yoserwan, “Fungsi Sekunder Hukum Pidana dalam Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan”, *Jurnal Penelitian Hukum DE JURE*, Vol. 20 No. 2, Juni 2020: 165-176, hlm 172.

¹³ Nora Galuh Candra Asmarani, “*Ultimum Remedium Pidana Pajak Diperluas Hingga Tahap Persidangan*”, terdapat dalam <https://news.ddtc.co.id/ultimum-remedium-pidana-pajak-diperluas-hingga-tahap-persidangan-33797>, diakses Pada tanggal 2 Oktober 2023.

¹⁴ Lihat Eka Sila Kusna Jaya (Direktur Penegakan Hukum), “Penyelesaian Perkara Tindak Pidana Perpajakan dengan Mengutamakan Pemenuhan Kewajiban untuk Kepentingan Penerimaan Negara”, Makalah, Disampaikan pada Focus Group Discussion (FGD) di Bogor, tanggal 17 November 2021, hlm. 9

hukum pidana administrasi adalah menjadi upaya terakhir.¹⁵ Berdasarkan hal tersebut penulis bertujuan untuk membahas bagaimana *asas Ultimum Remedium* dalam tindak pidana perpajakan.

METODE

Tujuan melakukan penelitian hukum adalah untuk mengungkap dan menyelesaikan permasalahan hukum tertentu dengan memakai proses analitis yang melibatkan metode, metodologi, dan konsep tertentu. Sebab itu, penting untuk memilih metodologi yang tepat untuk melakukan penelitian. Teknik ini mengefektifkan proses penelitian, menyelaraskan dengan rumusan masalah dan tujuan penelitian yang ditargetkan.¹⁶

ANALISIS DAN DISKUSI

Asas Ultimum Remedium Dalam Tindak Pidana Perpajakan

Pajak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kinerja dan transisi pertumbuhan suatu negara, karena pajak merupakan sumber pendanaan nasional. Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau yang dikenal dengan ABPN merupakan indikasi yang dapat diandalkan mengenai sumber daya keuangan yang diperlukan untuk pertumbuhan perekonomian nasional. Komponennya antara lain penerimaan pajak, uang hasil migas, penerimaan negara bukan pajak (PNBP), dan pinjaman dari luar negeri. Saat ini, pajak merupakan mayoritas pendapatan negara. Pajak mempunyai implikasi yang luas terhadap pemekaran suatu negara karena memberikan kontribusi terhadap pendapatan negara.¹⁷

Hukum pidana administrasi disebut juga *Verwaltungs Strafrecht* mengacu pada ketentuan pidana Undang-Undang Pajak sebagaimana diuraikan di atas. Peraturan tersebut termasuk dalam konteks kejahatan kesejahteraan masyarakat (*Ordnungswidrigkeiten*). Perundang-undangan dalam yurisdiksi Administrasi

¹⁵ Sudarwidadi, "Optimalisasi Penerimaan Negara Dalam Penanganan Perkara Tindak Pidana Perpajakan", Makalah, Disampaikan di Bogor, tanggal 17 November 2021, hlm. 6.

¹⁶ Ani Purwati, 2020, *Metode Penelitian Hukum Teori dan Praktek*, Jakad Media Publishing, Surabaya, hlm. 43.

¹⁷ Nendy Damayanti, Puspita Adhy Surya Ningsih, Andi Ersandhi Ramadhan, *Penegakan Hukum Dalam Tindak Pidana Perpajakan Terhadap Faktur Pajak Tidaka Sah Yang Dilakukan Oelh PT. DC*, Jurnal Lex Suprema, Vol. 4 No. 1, Maret 2022, hlm. 948.

Negara yang menetapkan hukuman pidana dan mencakup mata pelajaran apa pun yang berkaitan dengan undang-undang ini sering dikenal sebagai Hukum Pidana Administratif.¹⁸ Hukum pidana administratif meliputi peraturan mengenai energi, perikanan, pasar modal, perpajakan, dan hal-hal terkait. Undang-undang ini dipandang sebagai undang-undang khusus yang berbeda dengan peraturan perundang-undangan pidana umum karena tujuannya yang khusus.¹⁹

Gagasan ultimum remedium, sebagaimana didefinisikan dalam Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan, yang termasuk dalam undang-undang pidana administratif, menetapkan bahwa hukuman pidana hanya boleh dipakai sebagai upaya terakhir.²⁰

Gagasan tentang ultimum remedium diakui sebagai ciri utama hukum pidana. Gagasan tentang ultimum remedium disebut dengan beberapa nama, antara lain ultima ratio, upaya terakhir, upaya terakhir, senjata pamungkas, dan doktrin tambahan untuk tindak pidana.²¹ Menurut Topo Santoso, yang membedakan pemidanaan dengan bidang hukum lainnya adalah adanya asas Ultimum remedium dalam hukum pidana.²² Sanksi administratif diutamakan dalam penegakan pelanggaran hukum perpajakan, dengan sanksi pidana menjadi solusi akhir.²³

¹⁸ Muladi, "Proyeksi Hukum Pidana Materiil Indonesia di Masa Datang", Naskah Pidato Pengukuhan Guru Besar dalam Ilmu Hukum pada Fakultas Hukum Universitas Diponegoro Semarang, 1990, hlm. 148.

¹⁹ Indriyanto Seno Adji, 2014, *Administrative Penal Law: "Kearah Konstruksi Pidana Limitatif"*, Makalah, Pelatihan Hukum Pidana dan Kriminologi Dengan Topik "Asas-Asas Hukum Pidana Dan Kriminologi Serta Perkembangannya Dewasa Ini" 23-27 Februari, Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta, hlm.6.,

²⁰ Asas *ultimum remedium* merupakan prinsip yang umum melekat dalam sistem hukum formal perpajakan di seluruh dunia, baik di negara penganut sistem hukum Eropa kontinental maupun Anglo-Saxon. Lihat selanjutnya dalam Bastanul Siregar (*Editor-in-Chief at DDTCTax and InsideTax Magazine*/Mahasiswa Magister Hukum Fakultas Kebijakan Pajak dan Administrasi Universitas Indonesia), 2017, "Menegaskan kembali Asas Ultimum Remedium", dikutip pada laman [website:https://news.ddtc.co.id/menegaskan-kembali-asas-ultimum-remedium9218?page_y=2800](https://news.ddtc.co.id/menegaskan-kembali-asas-ultimum-remedium9218?page_y=2800), diakses pada tanggal 20 Januari 2021.

²¹ Elwi Danil, "Penerapan Prinsip Ultimum Remedium Terhadap Tindak Pidana Administrasi", *Jurnal Hukum Pidana & Kriminologi Volume 1 No. 1, Oktober 2020*, hlm. 6

²² Universitas Indonesia, 2019, *Ultimum Remedium : Antara Prinsip Moral dan Prinsip Hukum*, <https://www.ui.ac.id/ultimum-remedium-antara-prinsip-moral-dan-prinsip-hukum>, diakses Pada tanggal 12 Oktober 2023.

²³ M. Revan Hibatullah, "penegakan hukum pidana terhadap penghindaran pajak berganda", *Jurnal Ilmiah Hukum Lexlata*, Vol.4 No.3 November 2022 :hlm427

Ultimum remedium adalah prinsip dasar semua sistem hukum perpajakan formal, termasuk negara-negara yang menganut sistem hukum Eropa Kontinental dan Anglo-Saxon. Ketentuan ini menyatakan bahwa sanksi pidana hanya boleh dipakai sebagai upaya terakhir, setelah semua prosedur penegakan hukum lainnya telah dilakukan. Tujuan utama sistem perpajakan adalah menghimpun uang negara, bukan menghukum individu yang melakukan pelanggaran perpajakan. Pendekatan ini rasional karena sejalan dengan konsep primum remedium yang terdapat dalam upaya anti-terorisme dan antikorupsi. Tujuan dari tujuan ini adalah untuk membenarkan penggunaan asas ultimum remedium dalam penuntutan penghindaran pajak.²⁴

Ketika metode hukuman lain, seperti hubungan kekeluargaan, perjanjian persahabatan, peraturan perdata atau administratif, atau jenis hukuman administratif lainnya, tidak efektif dalam mencapai hasil yang diharapkan dalam hal penegakan hukum dan keadilan sosial, pilihan terakhir adalah memakai sanksi pidana. untuk pelanggaran pajak.²⁵ Hukum pidana, solusi akhir, menjalankan peran sekunder atau subordinat sesuai dengan asas subsidiaritas.²⁶ Pasal 82 KUHP Indonesia mengakui adanya potensi tujuan lain dalam hukum pidana Perundang-undangan ini,²⁷ yang mengamanatkan pembayaran denda moneter, kadang-kadang disebut sebagai perjanjian di luar hukum, prosedur *afdoening buiten*, atau *schikking*.²⁸

Asas ultimum remedium, yang menegaskan bahwa hukum pidana dan hukuman hanya boleh dipakai sebagai upaya terakhir, dapat dengan mudah dipahami sebagai premis dasar hukum pidana. Undang-Undang Ketentuan Umum

²⁴ Bastanul Siregar, *Menegaskan Kembali Asas Ultimum Remedium*, dikutip pada laman Website: <http://news.ddtc.co.id>., Diakses pada tanggal 9 Januari 2023.

²⁵ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, 2004, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta, hlm. 73.

²⁶ Lihat Yoserwan "Fungsi Sekunder Hukum Pidana dalam Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan", *Jurnal Penelitian Hukum DE JURE*, Vol. 20 No. 2, Juni 2020: 165-176, hlm. 171.

²⁷ Pasal 82 KUHP menyatakan bahwa kewenangan penuntutan pelanggaran yang diancam dengan pidana denda menjadi hapus, kalau dengan sukarela dibayar maksimum denda dan biaya-biaya yang telah dikeluarkan kalau penuntutan sudah di mulai, atas kuasa pegawai negeri yang ditunjuk untuk itu oleh aturan-aturan umum dan dalam waktu yang ditetapkan.

²⁸ P.A.F. Lamintang dalam Yoserwan, "Fungsi Sekunder Hukum Pidana dalam Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan", *Jurnal Penelitian Hukum DE JURE*, Vol. 20 No. 2, Juni 2020: 165-176, hlm 172.

Pajak memiliki ketentuan yang memperbolehkan penggunaan sanksi pidana sebagai upaya terakhir apabila pelanggaran perpajakan tidak dapat diselesaikan secara administratif, dengan tujuan untuk memaksimalkan pendapatan negara.²⁹

Sejak reformasi perpajakan pertama pada tahun 1983, Indonesia mulai menerapkan prinsip ultimum remedium dalam bidang perpajakan. Menurut Pasal 8 ayat (3) UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, gagasan ultimum remedium diuraikan sebagai berikut:

“Sekalipun telah dilakukan tindakan pemeriksaan, tetapi sepanjang 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 terhutang beserta denda administrasi sebesar dua kali jumlah pajak yang kurang dibayar”.

Pasal 44B ayat (1) huruf a UU No. 9 Tahun 1994 memberikan rincian lebih lanjut mengenai pelaksanaan gagasan ultimum remedium yang dituangkan melalui UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

“Untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan: penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), hanya dilakukan setelah Wajib Pajak melunasi pajak yang tidak ada atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan, ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar empat kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan”.

Reformasi perpajakan kedua tetap mempertahankan prinsip ultimum remedium dalam sistem perpajakan nasional. Substansi: Perubahan Kedua Atas UU No. 6

²⁹ Lihat Fransiskus Dodi dalam I Kadek Sumadi Yasa dan I Ketut Rai Setiabudi, *Op. Cit*, hlm.273-274.

Tahun 1983 yang diundangkan melalui UU No. 16 Tahun 2000 tetap mempertahankan keabsahan Pasal 8 ayat (3) UU No. 6 Tahun 1983 dan Pasal 44B ayat (1) huruf a. UU No. 9 Tahun 1994. Ketentuan ini berkaitan dengan Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

UU 28 Tahun 2007 melakukan perubahan terhadap UU 6 Tahun 1983 yaitu pada syarat-syarat pokok dan tata cara perpajakan dengan tambahan perubahan ketiga. Hasilnya, modifikasi baru pun dilakukan. Pasal 8 ayat tiga menyatakan 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”.

UU Cipta Kerja menghasilkan revisi Pasal 8 ayat (3) UU KUP.

“Walaupun telah dilakukan tindakan pemeriksaan bukti permulaan, Wajib Pajak dengan kemauan sendiri dapat mengungkapkan dengan pernyataan tertulis mengenai ketidakbenaran perbuatannya, yaitu: 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”.

Selanjutnya, perubahan Pasal 8 ayat (3a) KUP UU Cipta Kerja mengurangi sanksi administratif berupa denda sebesar 100% dari pajak yang belum dibayar. Pengurangan ini terkait langsung dengan terungkapnya perbuatan tidak jujur yang

disebutkan dalam Pasal 8 ayat (3) UU KUP. Perubahan tersebut ditulis dengan cara sebagai berikut:

“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”.

Lebih lanjut, Pasal 13A UU KUP mengatur sanksi administrasi yang lebih berat yaitu sebesar dua kali atau dua ratus persen dari jumlah pajak yang terutang. Bahasa UU KUP secara keseluruhan dapat dilihat pada 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 13A khusus menyasar Wajib Pajak yang karena kelalaiannya terlebih dahulu melanggar Pasal 38 UU KUP yang mengatur tentang akibat pidana terkait Surat Pemberitahuan. Selanjutnya UU Cipta Kerja mencabut Pasal 13A UU KUP.

Selanjutnya, ketentuan dalam Pasal 44B UU KUP, menyebutkan bahwa:

1. Jaksa Agung berwenang menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan apabila diminta oleh Menteri Keuangan dalam jangka waktu enam bulan, sepanjang hal itu akan menguntungkan negara.
2. Penyidikan terhadap tindak pidana perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) baru selesai apabila Wajib Pajak telah melunasi utang pajaknya, termasuk pajak yang kurang dibayar atau dikembalikan secara tidak benar, serta denda administrasi sebanyak

empat kali lipat. jumlah pajak yang dibayarkan. Dana yang tidak dikembalikan atau dilunasi secara tidak memadai.

Peraturan perundang-undangan yang ada, yakni UU 7 Tahun 2021, fokus pada penyelarasan aturan perpajakan (HPP) dan memperkuat konsep ultimum remedium. Menurut ayat satu Pasal 44 B: “untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri keuangan, jaksa agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana dibidang perpajakan paling lama 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan. Selanjutnya didalam Pasal 44 B ayat (2) berbunyi penghentian penyidikan tindak dibidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dilakukan setelah wajib pajak atau tersangka melunasi” :

- a. Kerugian pendapatan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 Apabila penerimaan negara hilang sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38, dikenakan sanksi administratif berupa denda sebesar jumlah kerugian.
- b. Dalam hal penerimaan negara dirampas sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39, dikenakan sanksi administratif sebesar 3 (tiga) kali jumlah kerugian.
- c. Dalam hal terjadi hilangnya pendapatan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 A, disertai sanksi administratif, dikenakan denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak dalam pendapatan negara. Hal ini dilakukan dengan menunjukkan bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan, dan/atau bukti pembayaran pajak.

Berdasarkan Pasal 44B undang-undang, apabila wajib pajak atau tersangka melunasi kerugian pendapatan negara, denda, jumlah pajak yang tercantum dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, atau bukti pembayaran pajak beserta denda, Jaksa Agung , atas permintaan Menteri Keuangan, berwenang menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan. Tergugat yang juga wajib pajak mempunyai pilihan untuk melakukan pembayaran

ini setelah proses pengadilan. Namun pembayaran tersebut hanya sebagai pertimbangan penuntutan dan tidak menjamin hukuman penjara.³⁰

Ketentuan Pasal 44B UU HPP memperluas wilayah berlakunya prinsip *ultimum remedium* yang sebelumnya ditentukan melalui UU Ketentuan Umum Perpajakan. Sebelum undang-undang ini diubah dengan UU HPP, prinsip *ultimum remedium* dalam penanggulangan tindak pidana di bidang pajak hanya diterapkan pada tahap penyidikan, tidak sampai perkara pidana dilimpahkan ke pengadilan/tahap persidangan.³¹ Perluasan ini bertujuan untuk memperbaiki aturan hukum dan menguatkan penegakan hukum di bidang pajak yang berbasis pada *ultimum remedium* melalui pemulihan keuangan negara.³² Dilihat dari landasan filosofisnya, perluasan dalam Pasal 44B UU HPP sebagai upaya mengoptimalkan penerimaan negara dan prinsip pemidanaan dalam hukum pidana pajak sebagai hukum pidana administrasi adalah menjadi upaya terakhir.³³

Penjelasan tersebut menjelaskan bahwa upaya akhir untuk mendorong kepatuhan wajib pajak adalah dengan memberikan sanksi pidana terhadap pelanggaran perpajakan. Mengingat dampak negatif pidana terhadap fungsi perpajakan dan pertimbangan penerimaan negara dari APBN, maka negara mempunyai kepentingan untuk tidak melaksanakannya.³⁴

Untuk menjaga keadilan dan keadilan dalam sistem perpajakan Indonesia, perlu diterapkan sanksi pidana sebagai upaya terakhir. Hal ini menunjukkan ditaatinya prinsip legalitas dan kepastian hukum yang memberikan manfaat baik bagi korban maupun negara.³⁵

³⁰ Lihat Pasal 44B UU HPP.

³¹ Nora Galuh Candra Asmarani, "Ultimum Remedium Pidana Pajak Diperluas Hingga Tahap Persidangan", terdapat dalam <https://news.ddtc.co.id/ultimum-remedium-pidana-pajak-diperluas-hingga-tahap-persidangan-33797>.

³² Lihat Eka Sila Kusna Jaya (Direktur Penegakan Hukum), "Penyelesaian Perkara Tindak Pidana Perpajakan dengan Mengutamakan Pemenuhan Kewajiban untuk Kepentingan Penerimaan Negara", Makalah, Disampaikan pada Focus Group Discussion (FGD) di Bogor, tanggal 17 November 2021, hlm. 9

³³ Sudarwidadi, "Optimalisasi Penerimaan Negara Dalam Penanganan Perkara Tindak Pidana Perpajakan", Makalah, Disampaikan di Bogor, tanggal 17 November 2021, hlm. 6.

³⁴ Anshari Ritonga, 2017, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak dan Perpajakan Di Indonesia*, Pusat El Manar, Jakarta, hlm.14.

³⁵ Simon Nahak, 2014, *Hukum Pidana Perpajakan Konsep Penal Policy Tindak Pidana Perpajakan dalam Perspektif Pembaharuan Hukum*, Setara Press, Jakarta, hlm. 156.

Selain itu, dalam merumuskan hukuman pidana di bidang perpajakan, perlu juga mempertimbangkan keadilan, efisiensi, dan kejelasan. Hal ini dilakukan demi melindungi negara, korban, dan pelaku kejahatan perpajakan, dengan menyadari bahwa hukum pidana harus menjadi pilihan terakhir. Menurut argumentasi Sudarto, tujuan utama hukum pidana adalah untuk mengatasi gejala-gejalanya, bukan penyebab-penyebabnya. Sebab itu, undang-undang ini akan paling efektif jika berfokus pada penanganan gejala dibandingkan mengatasi akar masalah. Tujuan penghukuman, sebagaimana digambarkan oleh Cesare Beccaria Bonesana dan para pakar lainnya, mencakup pencegahan khusus dan umum, sehingga selaras dengan tujuan tersebut. Satu-satunya tujuan hukuman adalah untuk mencegah tindakan kriminal lebih lanjut dan menjamin bahwa pelaku kesalahan tidak menimbulkan kerugian pada masyarakat. Dampak finansial akibat tindak pidana dan kesadaran bahwa seseorang tidak akan pernah bisa lepas dari hukuman yang adil.³⁶

Pada hakikatnya, sanksi pidana terhadap pelanggaran perpajakan yang dianggap sebagai upaya terakhir harus diupayakan untuk mengoptimalkan penerimaan negara (APBN) dan kepatuhan wajib pajak (subyek pajak). Namun, mereka juga harus mempertimbangkan tujuan hukuman, yaitu untuk merehabilitasi pelaku, memberikan efek jera bagi pelaku kejahatan, dan, dalam kasus penjahat tertentu, melumpuhkan mereka untuk melakukan pelanggaran lebih lanjut.³⁷

Berdasarkan informasi yang tersaji, terlihat bahwa UU No. 7 Tahun 2021 yang mengatur tentang penyelarasan peraturan perundang-undangan perpajakan telah mengubah konsep *ultimum remedium* dalam pelanggaran perpajakan. Pasal 44 B secara tegas menyebutkan bahwa konsep tersebut dapat dipakai untuk menangani tindak pidana perpajakan, meskipun Wajib Pajak adalah terdakwa dan perkaranya diadili di pengadilan.

³⁶ Sarah Hasibuan, Madiasa Ablisar, Marlina, Utary Maharany Barus, *Asas Ultimum Remedium Dalam Penerapan Sanksi Pidana Terhadap Tindak Pidana Perpajakan Oleh Wajib Pajak*, Jurnal USU Law Journal, Vol. 3, No. 2, Agustus 2015, hlm. 117.

³⁷ Nashriana, *Op., Cit.*, hlm.11.

KESIMPULAN

Pada hakikatnya, gagasan *ultimum remedium* yang berkembang sebagai reaksi terhadap pelanggaran perpajakan, membawa banyak perubahan. UU No. 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (HPP) saat ini memuat Pasal 44 B yang mengatur mengenai pengertian *ultimum remedium*. Hal ini menegaskan bahwa konsep *ultimum remedium* dapat dipakai untuk mengatasi kegiatan ilegal di bidang perpajakan, bahkan setelah wajib pajak telah dituntut dan perkaranya telah selesai. Diajukan ke pengadilan untuk dievaluasi.

DAFTAR PUSTAKA

A. Buku

Ani Purwati, 2020, *Metode Penelitian Hukum Teori dan Praktek*, Jakad Media Publishing, Surabaya

Anshari Ritonga, 2017, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak dan Perpajakan Di Indonesia*, Pusat El Manar, Jakarta

Nashriana, 2021, *Hukum Penitensier Indonesia*, NoerFlkri, Palembang

Topo Santoso, 2021, *Hukum Pidana: Suatu Pengantar*, Jakarta: RajaGrafindo Persada.

Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, 2004, *Hukum Pajak*, Salemba Empat, Jakarta

Yoserwan, 2019, *Doktrin Ultimum Remedium Dalam Hukum Pidana Indonesia (Implementasinya Dalam Hukum Pidana Ekonomi)*, Andalas University Press, Padang

B. Jurnal

Damayanti, Nendy, Puspita Adhy Surya Ningsih, and Andi Ersandhi Ramadhan. "Penegakan Hukum Dalam Tindak Pidana Perpajakan Terhadap Faktur Pajak Tidak Sah Yang Dilakukan Oleh PT. DC." *LEX SUPREMA Jurnal Ilmu hukum* 4.1 (2022).

Danil, Elwi. "Penerapan Prinsip Ultimum Remedium Terhadap Tindak Pidana Administrasi." *Jurnal Hukum Pidana dan Kriminologi* 1.1 (2020): 1-16.

Faisal, Fitriah, et al. "Diskresi Dari Sudut Pandang Hukum Pidana." *Mulawarman Law Review* (2021): 32-41.

Hasibuan, Sarah, et al. "Asas Ultimum Remedium Dalam Penerapan Sanksi Pidana Terhadap Tindak Pidana Perpajakan oleh Wajib Pajak." *USU Law Journal* 3.2 (2015): 115-125.

Kahpi, Ashabul. "Upaya Kearah Realisasi Target Penerimaan Pajak." *Al-Risalah* 20.1 (2020): 43-56.

M. Revan Hibatullah, "Penegakan Hukum Pidana Terhadap Penghindaran Pajak Berganda", *Jurnal Ilmiah Hukum Lexlata* (2022), 427

Nahak, Simon. "Hukum pidana perpajakan: konsep penal policy tindak pidana perpajakan dalam perspektif pembaharuan hukum". Setara Press, 2014.

Ningrum, Diajeng Kusuma, Budi Ispiyarso, and Pujiono Pujiono. "Kebijakan Formulasi Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Sebagai Upaya Peningkatan Penerimaan Negara." *Law Reform* 12.2 (2016): 209-221.

Yoserwan, Yoserwan. "Fungsi Sekunder Hukum Pidana dalam Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan." *Jurnal Penelitian Hukum De Jure, Badan Penelitian dan Pengembangan Hukum dan HAM* 20.2 (2020): 165-176.

C. Sumber Lain

Eka Sila Kusna Jaya (Direktur Penegakan Hukum), "Penyelesaian Perkara Tindak Pidana Perpajakan dengan Mengutamakan Pemenuhan Kewajiban untuk Kepentingan Penerimaan Negara", Makalah, Disampaikan pada Focus Group Discussion (FGD) di Bogor, tanggal 17 November 2021.

Indriyanto Seno Adji, 2014, *Administrative Penal Law: "Kearah Konstruksi Pidana Limitatif"*, Makalah, Pelatihan Hukum Pidana dan Kriminologi Dengan Topik "Asas-Asas Hukum Pidana Dan Kriminologi Serta Perkembangannya Dewasa Ini" 23-27 Februari, Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta

Sudarwidadi, *Optimalisasi Penerimaan Negara Dalam Penanganan Perkara Tindak Pidana Perpajakan*, Makalah, Disampaikan di Bogor, tanggal 17 November 2021.

D. Internet

Admin, 2021, "Ultimum Remedium: Antara Prinsip Moral dan Prinsip Hukum", terdapat dalam <https://www.ui.ac.id/ultimum-remedium-antara-prinsip-moral-dan-prinsip-hukum>, diakses Pada Tanggal 12 Oktober 2023.

Bastanul Siregar, *Menegaskan Kembali Asas Ultimum Remedium*, dikutip pada laman Website: <http://news.ddtc.co.id>., Diakses pada tanggal 9 Januari 2023.

_____, (Editor-in-Chief at *DDTCNews and InsideTax Magazine*/Mahasiswa Magister Hukum Fakultas Kebijakan Pajak dan Administrasi Universitas Indonesia), 2017, "Menegaskan kembali Asas Ultimum Remedium", dikutip pada laman website:https://news.ddtc.co.id/menegaskan-kembali-asas-ultimum-remedium9218?page_y=2800, diakses pada tanggal 20 Januari 2021.