
**ASAS ULTIMUM REMEDIUM DALAM PENERAPAN SANKSI PIDANA TERHADAP
TINDAK PIDANA PERPAJAKAN OLEH WAJIB PAJAK**

**Sarah Hasibuan
Madiasa Ablisar; Marlina; Utary Maharany Barus**

ABSTRACT

*Legal settlement of tax crime specified in section 44B of Act Number 28 of 2007 on the third amendment to the Law No. 6 of 1983 on General Provisions and Tax Procedures (UUKUP) is the grant of authority by law to the Minister of Finance by reason of the interest of the state revenue, requesting the Attorney General to stop the tax crime investigation process. KUP Law Article 44B shows that the actual application of the criminal law violations are not to be *Primum remedium*, but more oriented to *remedium ultimum*. This is stated explicitly, although the infringement lawsuit by the taxpayer has been declared complete, but the Minister of Finance can still ask the Attorney General to stop the investigation due consideration to the interests of state revenue, if it has not been declared complete means the Minister of Finance can be directly ruled Directorate General of Tax to stop it.*

Keywords: Ultimum Remedium, Tax Crime.

I. PENDAHULUAN
A. Latar Belakang

Negara dalam menyelenggarakan pemerintahan, mempunyai kewajiban untuk menjaga kepentingan rakyatnya, dalam bidang kesejahteraan, keamanan, pertahanan maupun kecerdasan kehidupannya. Hal ini sesuai dengan tujuan negara yang dicantumkan dalam pembukaan Undang-Undang Dasar 1945 (selanjutnya disebut UUD 1945) alinea keempat yang menyatakan: "Melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan keadilan sosial."¹

Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapat imbalan secara langsung dan digunakan sebesar-besarnya bagi kemakmuran rakyat.² Lembaga pemerintah yang mengelola perpajakan negara di Indonesia adalah Direktorat Jenderal Pajak (selanjutnya disebut Dirjen Pajak) yang merupakan salah satu Direktorat Jenderal yang ada di bawah Kementerian Keuangan Republik Indonesia.

Pembahasan mengenai pajak tentu tidak terlepas dari masalah hak dan kewajiban yang dimiliki wajib pajak. Hal ini didasarkan bahwa wajib pajak adalah subjek hukum yang memiliki hak dan kewajiban dalam perhubungan hukum di bidang perpajakan.³ Terhadap pelaksanaan ketentuan-ketentuan undang-undang di bidang perpajakan, wajib pajak mempunyai beberapa kewajiban yang harus dipenuhi. Jika wajib pajak tidak memenuhi kewajiban yang oleh undang-undang diletakkan kepada wajib pajak maka terhadap wajib pajak dapat dipaksa memenuhi kewajiban dengan berbagai cara. Paksaan ada yang berupa paksaan administratif yang letaknya di bidang hukum administrasi negara seperti denda administratif atau surat paksa, tetapi ada pula paksaan di bidang hukum pidana. Kewajiban yang dianggap serius diancam dengan sanksi pidana.⁴

Penyelesaian hukum tindak pidana pajak juga bisa diselesaikan melalui jalur administratif seperti dimakud dalam Pasal 44B UU KUP yang menyatakan sebagai berikut:

Ayat (1) yang berbunyi "Untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana dibidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6(enam) bulan sejak tanggal surat permintaan.

Ayat (2) yang berbunyi " Penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud dalam pada ayat 1 hanya dilakukan setelah wajib pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang bayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar atau seharusnya tidak dikembalikan."

¹ Wirawan B. Ilyas & Richard Burton, *Hukum Pajak; Teori, Analisis dan Perkembangannya*. (Jakarta: Salemba Empat, 2013), hal 5.

² Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang perubahan ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.

³ Muhamamad Djafar Saidi & Eka Merdekawati Djafar., *Kejahatan Di Bidang Perpajakan*, (Jakarta:Raja Grafindo Persada, 2011), hal 33.

⁴ *Ibid*

Pasal 44B UU KUP menunjukkan bahwa sesungguhnya penerapan pidana terhadap pelanggaran undang-undang tersebut bukan bersifat *Primum remedium*, tetapi lebih berorientasi kepada *ultimum remedium*.⁵ Hal ini dinyatakan dengan tegas, meskipun perkara pelanggaran oleh wajib pajak sudah dinyatakan lengkap, tetapi Menteri Keuangan masih dapat meminta Jaksa Agung menghentikan penyidikannya karena pertimbangan untuk kepentingan penerimaan negara, berarti jika belum dinyatakan lengkap Menteri Keuangan dapat saja secara langsung memerintah Dirjen Pajak untuk menghentikannya.⁶

B. Perumusan Masalah

Berdasarkan rangkaian pemaparan di atas, maka dirumuskan permasalahan yang akan dijawab dalam penelitian ini, yaitu:

1. Bagaimana kedudukan asas *ultimum remedium* dalam undang-undang perpajakan?
2. Bagaimana penerapan *ultimum remedium* dalam penjatuhan sanksi pidana terhadap tindak pidana wajib pajak?
3. Apakah hambatan Dirjen Pajak dalam penerapan asas *ultimum remedium* terhadap tindak pidana perpajakan oleh wajib pajak?

C. Tujuan Penelitian

Adapun tujuan penelitian ini adalah :

1. Untuk mengetahui dan menganalisis kedudukan asas *ultimum remedium* dalam undang-undang perpajakan.
2. Untuk mengetahui dan menganalisis penerapan *ultimum remedium* dalam penjatuhan sanksi pidana terhadap tindak pidana wajib pajak.
3. Untuk mengetahui dan menganalisis hambatan Dirjen Pajak dalam penerapan *ultimum remedium* terhadap tindak pidana perpajakan oleh wajib pajak.

D. Manfaat Penelitian

1. Secara Teoritis
Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberi sumbangan pemikiran dan manfaat dalam memahami tentang asas *ultimum remedium*. Selain itu dapat menjadi bahan kajian ilmiah dan wacana bagi kalangan akademis, bagi para mahasiswa, staf pengajar, peneliti dan praktisi perpajakan yang tertarik pada masalah asas *ultimum remedium* dalam penerapan sanksi pidana terhadap tindak pidana wajib pajak.
2. Secara Praktis
Hasil penelitian diharapkan akan memberi masukan bagi Dirjen Pajak dalam penegakan hukum pidana pajak dimana dalam menyelesaikan konflik dengan pemikiran penjatuhan pidana terhadap wajib pajak sebagai *ultimum remedium* sebagai salah satu bentuk tujuan penerimaan pendapatan negara.

II. KERANGKA TEORI

Penegakan hukum merupakan salah satu misi pemerintah guna mewujudkan komitmen reformasi bidang hukum. Pentingnya penegakan hukum akan membawa implikasi yang luas dalam kehidupan masyarakat, karena penerapan hukum melekat pada setiap bidang kehidupan masyarakat, baik menyangkut bidang politik, ekonomi, sosial, budaya, pertahanan dan keamanan, agama dan sebagainya. Artinya, hukum dapat ditegakkan akan membawa iklim yang sehat dalam setiap aspek kehidupan masyarakat.

Pengertian penegakan hukum menurut Riduan Syahrani yang mengutip pendapat Satjipto Rahardjo, bahwa "Penegakan hukum merupakan usaha untuk mewujudkan ide-ide tentang keadilan, kepastian hukum dan kemanfaatan sosial menjadi kenyataan. Proses perwujudan ide-ide itulah yang merupakan hakikat dari penegakan hukum."⁷

Pernyataan yang sama dikemukakan bahwa :

Penegakan hukum tersebut tidak hanya mencakup "*Law-enforcement*". Akan tetapi juga "*peace – maintenance*". Hal ini disebabkan oleh karena pada hakikatnya penegakan hukum merupakan proses penyerasian antara nilai-nilai, kaidah-kaidah dan pola perilaku nyata yang bertujuan

⁵ Marwan Effendi, *Kapita Selektta Hukum Pidana*, (Jakarta: Referensi 2011), hal 26.

⁶ *Ibid*

⁷ Riduan Syahrani, *Rangkuman Intisari Ilmu Hukum*, (Jakarta: Pustaka Kartini,1991), hal. 161.

untuk mencapai kedamaian. Oleh karena itu, maka tugas utama penegakan hukum adalah mencapai keadilan.⁸

Penegakan hukum merupakan langkah strategis dan dominan, dimana kata kunci dari penegakan hukum adalah terwujudnya keadilan. Hal itu juga ditegaskan oleh M.Mastra Liba bahwa “Dalam setiap reformasi selalu ada tiga bidang yang dituntut untuk direformasi, yaitu politik, ekonomi dan hukum. Jika dicermati secara baik dari tiga hal yang dituntut untuk direformasi tersebut, intinya cuma satu yaitu keadilan.”⁹

Menurut filosofi besar bangsa Yunani, Yaitu Plato, Keadilan merupakan nilai kebajikan yang tinggi. Menurut Plato yaitu:¹⁰ “*justice is supreme virtue which harmonize all other virtues.*”

John Rawls menyatakan bahwa perhatian utama keadilan sosial adalah keadilan institusi atau apa yang disebut sebagai struktur dasar masyarakat. Teori keadilan sosial Rawls didasarkan pada ide-ide kontrak sosial John Locke. Rawls berpendapat keadilan adalah ketidakberpihakan, melalui kontrak sosial, individu-individu masyarakat secara bersama-sama menghasilkan barang-barang sosial kepada negara, untuk kepentingan bersama dan bukannya untuk kepentingan konsumsi individu. Tersedianya barang-barang sosial akan mencukupi kebutuhan akan barang-barang untuk individu-individu dalam masyarakat oleh negara sehingga akan terciptanya keadilan sosial (kesejahteraan umum). Salah satu unsur penting dari teori keadilan sosial adalah kesejahteraan umum masyarakat tidak boleh dilanggar, maksudnya adalah bahwa kesejahteraan umum tidak boleh dikorbankan untuk kepentingan pribadi. Tindakan yang mengancam kesejahteraan umum merupakan ketidakadilan sosial.¹¹

Menurut Sudarto, hukum pidana mempunyai sanksi yang kejam dibanding hukum lainnya, maka tetap harus diingat bahwa sebagai alat kontrol sosial fungsi hukum pidana adalah subsidair artinya hukum pidana hendaknya baru diadakan manakalah usaha-usaha lain diluar hukum pidana tidak dapat mengatasi dan tidak memadai.¹² Fungsi hukum pidana yang bersifat subsidair tersebut juga sering disebut dengan *ultimum remedium* atau sebagai obat terakhir, yaitu sebagai obat yang baru akan digunakan manakala obat lain diluar hukum pidana sudah tidak dapat efektif digunakan.¹³

Van Bemmelen berpendapat bahwa yang membedakan antara hukum pidana dengan bidang hukum lain adalah sanksi hukum pidana merupakan pemberian ancaman penderitaan dengan sengaja dan sering juga penenaan penderitaan, hal mana dilakukan juga sekalipun tidak ada korban kejahatan. Perbedaan demikian menjadi alasan untuk menganggap hukum pidana sebagai *ultimum remedium*, yaitu usaha terakhir guna memperbaiki tingkah laku manusia, terutama penjahat, serta memberikan tekanan psikologi agar orang lain tidak melakukan kejahatan. Penerapan hukum pidana sedapat mungkin dibatasi oleh karena sanksinya yang bersifat penderitaan, dengan kata lain penggunaannya dilakukan jika sanksi-sanksi hukum lain tidak memadai lagi.¹⁴

III. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. Asas *Ultimum Remedium* Dalam Hukum Pidana

Sajipto Rahardjo mengemukakan bahwa asas hukum bukanlah norma hukum konkret karena asas hukum adalah jiwanya norma hukum. Asas hukum dikatakan sebagai jiwanya norma hukum atau peraturan hukum karena merupakan dasar lahirnya peraturan hukum (*ratio legis-nya* peraturan hukum). Tepatnya pernyataan Sajipto Rahardjo bahwa pada akhirnya semua peraturan hukum harus dapat dikembalikan kepada asas hukumnya. Asas hukum adalah dasar-dasar umum yang terkandung dalam peraturan hukum dan dasar-dasar umum tersebut adalah merupakan yang mengandung nilai-nilai etis.¹⁵

Hukum pidana dalam arti “*ius poenale*” yang memuat larangan terhadap perbuatan yang bertentangan dengan hukum (*onrech*) dan mengenakan suatu penderitaan kepada yang melanggar larangan tersebut, maupun sebagai “*ius poenandi*” yang merefleksikan hak negara atau alat-alat perlengkapan negara untuk mengancam dan mengenakan pidana terhadap perbuatan tertentu, merupakan hukum yang sanksinya lebih berat dibandingkan dengan sanksi bidang hukum lain seperti hukum perdata dan hukum administrasi.¹⁶

⁸ Unila dan Polda Sumbagsel, *Peningkatan Wibawa Penegakan Hukum*, (Bandar Lampung: Sagitarius, 1987), hal 128.

⁹ M. Mastra Liba, *Empat Belas Kendala Penegakan Hukum*, (Jakarta: Yayasan Annisa, 2002), hal.4.

¹⁰ Munir Fuady, *Aliran Hukum Kritis*, (Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, 2003), hal 52

¹¹ John Rawls dalam Purwaning M. Yanuar, *Pengembalian Aset Hasil Korupsi Berdasarkan Konvensi PBB Anti Korupsi 2003 Dalam Sistem Hukum Indonesia*, (Bandung: PT. Alumni 2007). Hal.59

¹² Sudarto dalam Tongat, *Dasar-Dasar Hukum Pidana Indonesia Dalam Perspektif Pembaharuan*, (Malang: UMM Press, 2009), hal 23.

¹³ *Ibid.*, hal 26.

¹⁴ PAF Lamintang, *Dasar-Dasar Hukum Pidana di Indonesia*, (Bandung: PT Citra Aditya Bakti. 1997), hal 17.

¹⁵ Sajipto Rahardjo dalam J.B Daliyo, *Pengantar Ilmu Hukum*, (Jakarta: Prenhallindo, 2001) hal 88.

¹⁶ Muladi, *Makala Ambiguitas Dalam Penerapan Doktrin Hukum Pidana Antara Doktrin Ultimum Remedium dan Doktrin Primum remedium*, (Makasar: 2003), hal 13.

H.A.Zainal Abidin Farid menyimpulkan bahwa hukum pidana berbeda dengan hukum lain karena sanksinya bersifat penderitaan istimewa dan oleh karena itu harus tetap merupakan *ultimum remedium*. Dalil *Ultimum Remedium* atau disebut sarana terakhir dalam teori hukum pidana dijadikan rangka untuk menentukan perbuatan apa saja yang akan dikriminalisasi (dijadikan delik atau perbuatan yang apabila dilakukan akan berhadapan dengan pemidanaan). Sedangkan langkah kriminalisasi sendiri termasuk dalam teori Kebijakan Kriminal (Criminal Policy).¹⁷

Hukum pidana sebagai *ultimum remedium* atau sebagai alat terakhir apabila usaha-usaha lain tidak bisa dilakukan, ini disebabkan karena sifat pidana yang menimbulkan nestapa, demikian Sudarto mengemukakan pada pelaku kejahatan, sehingga sebisa mungkin dihindari penggunaan pidana sebagai sarana pencegah kejahatan.¹⁸ Fungsi hukum pidana yang bersifat subsidair tersebut juga sering disebut dengan *ultimum remedium* atau sebagai obat terakhir, yaitu sebagai obat yang baru akan digunakan manakala obat lain diluar hukum pidana sudah tidak dapat efektif digunakan.¹⁹

Van Bemmelen berpendapat bahwa yang membedakan antara hukum pidana dengan bidang hukum lain adalah sanksi hukum pidana merupakan pemberian penderitaan dengan sengaja dan sering juga peneanaan penderitaan, hal mana dilakukan juga sekalipun tidak ada korban kejahatan. Perbedaan demikian menjadi alasan untuk menganggap hukum pidana sebagai *ultimum remedium*, yaitu usaha terakhir guna memperbaiki tingkah laku manusia, terutama penjahat, serta memberikan tekanan psikologi agar orang lain tidak melakukan kejahatan. Penerapan hukum pidana sedapat mungkin dibatasi oleh karena sanksinya yang bersifat penderitaan, dengan kata lain penggunaannya dilakukan jika sanksi-sanksi hukum lain tidak memadai lagi.²⁰

Berbicara *ultimum remedium* juga akan bersinggungan langsung dengan tujuan pemidanaan yang antara lain menurut Cesare Beccaria Bonesana dikatakan ada 2 (dua) hal yaitu untuk tujuan preventi khusus dan preventi umum. Tujuan pemidanaan hanyalah supaya si pelanggar tidak merugikan sekali lagi kepada masyarakat dan untuk menakuti-nakuti orang lain agar jangan melakukan hal itu. Menurut Beccaria yang paling penting adalah akibat yang menimpa masyarakat. Keyakinan bahwa tidak mungkin meloloskan diri dari pidana yang seharusnya diterima, begitu pula dengan hilangnya keuntungan yang dihasilkan oleh kejahatan itu. Namun Beccaria mengingatkan sekali lagi bahwa segala kekerasan yang melampaui batas tidak perlu karena itu berarti kelaliman.²¹

B. Penerapan *Ultimum Remedium* Dalam Penjatuhan Sanksi Pidana Terhadap Tindak Pidana Wajib Pajak

Tindak pidana perpajakan merupakan perbuatan melawan hukum yang dilakukan oleh wajib pajak (individu dan badan) yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara di sektor pajak, yang dapat dikelompokkan menjadi 2 (dua) bagian yaitu kealpaan (pelanggaran) dan kesengajaan (kejahatan).²² Pasal 43 ayat (1) UU KUP menetapkan bahwa selain dilakukan oleh pembayar pajak (*plagen* atau *dader*), tindak pidana perpajakan dapat melibatkan penyerta (*deelderling*) seperti wakil, kuasa atau pegawai pembayar pajak atau pihak lain yang menyuruh melakukan (*doen plager* atau *midedader*), yang turut serta melakukan (*medeplegen* atau *mededader*), yang menganjurkan (*uitlokker*), atau yang membantu melakukan tindak pidana perpajakan (*medeplichtige*), hal ini dimaksudkan dalam rangka meminta pertanggungjawaban pelaku.²³

Tindak Pidana Perpajakan berkaitan dengan SPT adalah mengenai informasi yang tidak benar mengenai laporan yang terkait dengan pemungutan pajak dengan menyampaikan surat pemberitahuan (SPT), tetapi yang isinya tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian negara dan kejahatan lain yang diatur dalam undang-undang perpajakan.²⁴

SPT merupakan dasar yang mengawali untuk dilakukannya pemeriksaan. Dengan demikian keadaan SPT yang dilaporkan oleh wajib pajak akan dapat menentukan apakah terhadap wajib pajak akan dilakukan pemeriksaan atau tidak. Selain dengan itu fungsi SPT yaitu sebagai sarana pelaporan penghitungan dan pembayaran pajak yang terutang, akan dapat diketahui berapa besarnya jumlah pajak yang terutang, berapa jumlah pajak yang kurang atau yang lebih dibayar dalam suatu kurun waktu yaitu dalam masa pajak tertentu atau tahun pajak tertentu.

¹⁷ H.A.Zainal Abidin Farid, *Hukum Pidana I*, (Jakarta: Sinar Grafika, 2007), hal 13.

¹⁸ H. Setiyono, *Kejahatan Korporasi*, (Malang: Bayumedia Publishing, 2005), hal 102.

¹⁹ *Ibid.*, hal 26.

²⁰ PAF Lamintang, *Op.Cit.*, hal 17.

²¹ Yenti Garnasih, "Ultimum Remedium". Arikel Hukum Oleh LBH PERS.

²² Hadi Irawan, *Pengantar Perpajakan*, (Malang: Bayu Media, 2003. Hal 10.

²³ *Ibid*

²⁴ <http://www.bppk.depkeu.go.id/webpajak/index.php/layanan-diklat/seputar-diklat/1421-pengaturan-hukum-pidana-di-bidang-perpajakan>, diakses tanggal 23 April 2014, pkl 15:23 Wib.

Pelanggaran atas ketentuan perpajakan yang tergolong perbuatan tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh wajib pajak berkaitan dengan SPT beserta sanksinya adalah sebagai berikut:

a. Kealpaan Bagi Wajib Pajak

Tindak pidana perpajakan yang termasuk kealpaan sebagaimana disebutkan dalam Pasal 38 UU KUP, yang menentukan setiap orang yang karena kealpaannya:

1. Tidak menyampaikan SPT; dan
2. Menyampaikan SPT dengan isi yang tidak benar dan tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar.

Tindak pidana perpajakan yang terjadi karena kealpaan wajib pajak tidak hanya diatur dalam Pasal 38 tetapi juga diatur dalam Pasal 13A UU KUP menyatakan bahwa:

“Wajib pajak yang karena kelupaannya 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 melunasi kekurangan pembayaran jumlah administrasi berupa kenaikan sebesar 200% (dua ratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar yang ditetapkan melalui penerbitan surat ketetapan pajak kurang bayar.”

Dicantumkannya pasal 13 A UU KUP ini menegaskan bahwa hukum pajak lebih mendominasi kepentingan dan kemanfaatan dari sisi penerimaan negara dengan lebih memberikan sanksi mendominasi kepentingan dan kemanfaatan dari sisi penerimaan negara dengan lebih memberikan alternatif pada pemberian sanksi administratif sebagai pengganti sanksi pidana kepada wajib pajak.

b. Kesengajaan Bagi Wajib Pajak

Tindak pidana perpajakan yang termasuk perbuatan disengaja yang dilakukan wajib pajak disebutkan dalam Pasal 39 UU KUP, yang menentukan setiap orang dengan sengaja:

1. Tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP);
2. Menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPW atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
3. Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT);
4. Menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
5. Menolak untuk melakukan pemeriksaan oleh Direktur Jenderal Pajak;
6. Memperlihatkan pembukuan, pencatatan, dan dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
7. Tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;
8. 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 *on-line* di Indonesia;
9. Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut.

Kemudian perbuatan sengaja dari wajib pajak juga diatur dalam Pasal 39A UU KUP, bahwa setiap orang yang dengan sengaja:

1. Menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya; atau
2. Menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.

c. Percobaan Bagi Wajib Pajak

Selain kealpaan dan kesengajaan, tindak pidana perpajakan juga termasuk perbuatan percobaan sebagaimana diatur dalam Pasal 39 ayat (3) UU KUP dimana Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau perkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara 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.

Dilema penyelesaian hukum atas tindak pidana perpajakan yang dinyatakan dalam pasal tersebut adalah adanya pemberian kewenangan oleh undang-undang kepada Menteri Keuangan dengan alasan kepentingan penerimaan negara, meminta jaksa agung menghentikan proses penyidikan tindak pidana

pajak. Penegasan bahwa Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan pajak bila ada permintaan dari Menteri Keuangan yang didasarkan pada kepentingan penerimaan negara, menunjukkan bahwa dalam hukum pajak, bukanlah satu-satunya langkah hukum yang harus diterapkan.²⁵

Peraturan Menteri Keuangan No. 13/PMK.03/2009 dijelaskan lebih lanjut bahwa pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang seharusnya tidak dikembalikan dihitung sebesar jumlah kerugian pada pendapatan negara yang tercantum dalam berkas perkara dalam hal penghentian penyidikan dilakukan setelah berkas dinyatakan lengkap oleh Penuntut Umum, atau jumlah kerugian pada pendapatan negara yang dihitung oleh penyidik atau ahli yang dituangkan dalam laporan kemajuan dalam hal penghentian penyidikan dilakukan pada saat penyidikan masih berjalan.

Menteri Keuangan dapat menggunakan Pasal 44B UU KUP dengan menyurati Jaksa Agung. Selanjutnya Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan sepanjang wajib pajak melunasi utang pajak beserta sanksi administrasinya sebesar empat kali jumlah pajak yang kurang dibayar.²⁶ Undang-undang perpajakan lebih memberikan solusi penyelesaian utang pajak pada penekanan aspek administratif melalui pembayaran pajak, bukan memidana wajib pajak. Proses pemeriksaan wajib pajak bukan dimaksudkan memidana wajib pajak tetapi mengutamakan proses administrasi dengan menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Sebagai dasar menagih utang pajak.

Kekeliruan memasukan pasal pidana dalam hukum pajak, tampaknya didasarkan pada dua alasan yaitu:

1. Pajak adalah sarana bagi negara membiayai pembangunan guna kesejahteraan masyarakat. Tugas negara adalah memberikan kemakmuran dan keadilan dari pemungutan pajak, kalau sumber penerimaan pajak tidak tercapai, maka berbagai program pembangunan tidak berjalan lancar.
2. Pajak adalah satu-satunya instrument paling adil memberikan tingkat kesejahteraan masyarakat. Hanya dengan intrumen pajak setiap bangsa bisa menciptakan kesejahteraan dan keadilan masyarakat.²⁷

Persoalan Pasal 44B UU KUP, dimana mengubah sanksi pidana dengan sanksi administrasi bisa mengusik rasa keadilan dimasyarakat. Namun justru dengan mengubah cara menerapkan hukum mengacu pada aturan hukum yang sudah diatur, akan menjadikan rasa keadilan yang diinginkan. Tujuan hukum memang bukan semata-mata untuk kepastian hukum saja tetapi juga untuk memenuhi rasa keadilan dan untuk kemanfaatan. Bila ada wajib pajak yang telah disidik tidak harus dilimpahkan ke pengadilan tapi diberi pengampunan asal mau melunasi utang pajak beserta sanksi administrasinya.

C. Hambatan Direktorat Jenderal Pajak Dalam Penerapan Asas *Ultimum Remedium* Terhadap Tindak Pidana Perpajakan Oleh Wajib Pajak

1. Tidak Adanya Ukuran atau Parameter “Untuk Kepentingan Penerimaan Negara”

*Self Assessment System*²⁸ dalam hukum di bidang perpajakan dimana ingin kepercayaan secara penuh kepada wajib pajak untuk melakukan kewajiban perpajakannya sendiri dengan cara menghitung sendiri, menyeter jumlah pajaknya sendiri, serta mengisi dan melaporkan laporan pajaknya sendiri sesuai perhitungan dan data yang dimiliki sendiri oleh wajib pajak. *Self Assessment System* ini diharapkan adanya kesadaran dan kepatuhan dari wajib pajak. Kesadaran dan kepedulian untuk melunasi pajak dari seluruh masyarakat melalui *self assessment* sangat diharapkan.

²⁵ Wirawan B. Ilyas & Richard Burton, *Op.Cit.*, hal 221.

²⁶ *Ibid*, hal 222

²⁷ *Ibid.*, hal 255.

²⁸ Sistem pemungutan pajak di Indonesia adalah berlandaskan *self assessment system*, dimana wajib pajak diberi kepercayaan untuk menghitung, memperhitungkan dan membayar sendiri pajak yang terutang. Dengan demikian “*voluntary compliance*” (kepatuhan secara sukarela) dari wajib pajak menjadi tujuan dari sistem ini. Secara tersirat sistem tersebut tercermin dalam ketentuan Pasal 12 UU KUP yang menyatakan: (1) Setiap wajib pajak wajib membayar pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dengan tidak mengantungkan pada adanya surat ketetapan pajak. (2) Jumlah pajak terutang menurut Surat Pemberitahuan yang disampaikan wajib pajak adalah jumlah pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. (3) Apabila Direktur Jenderal Pajak mendapatkan bukti jumlah pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan sebagaimana dimaksud pada ayat 2 tidak benar, Direktur Jenderal Pajak menetapkan jumlah pajak yang terutang. Sistem tersebut memberikan kepercayaan penuh kepada wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan, menyeter dan melaporkan sendiri besarnya pajak yang harus dibayar ke negara. Dengan demikian wajib pajak diberikan keleluasaan sangat besar melakukan pemenuhan kewajiban pajaknya. Sebagai penyeimbang sistem diatas, undang-undang pajak memeberikan kewenangan kepada pemerintah cq. Direktorat Jenderal Pajak melakukan pengawasan berupa pemeriksaan guna menguji kepatuhan wajib pajak dalam membayar pajak. Kewenangan tersebut merupakan control agar wajib pajak bertindak patuh dan jujur memenuhi kewajibannya



Pemasukan pajak yang ditargetkan oleh Dirjen Pajak sebagai sebuah wadah yang berwenang dibidang perpajakan tentu saja memerlukan dukungan dari pihak-pihak yang terkait dengan perpajakan. Pihak-pihak yang dimaksud adalah para aparat pajak dan wajib pajak selaku pembayar pajak. Kondisi yang ideal kedua pihak tersebut memang harus saling bekerja sama, dalam arti positif, sehingga mampu memandang satu tujuan atas dipungutnya pajak yaitu untuk penyelenggaraan kepentingan pembiayaan negara. Tercapainya tujuan penerimaan negara, maka proses pembangunan yang direncanakan dapat berjalan dengan baik sesuai program-program pemerintah yang sudah ditetapkan dalam Anggaran Pendapatan Belanja Negara (APBN) setiap tahunnya.

Penegakan hukum pidana di bidang pajak tentunya juga mempunyai tujuan tertentu yaitu agar ketentuan hukum di bidang pajak dapat dijalankan sebagaimana mestinya sehingga dapat mewujudkan keadilan, kepastian, dan keseimbangan antara para pihak yang terlibat didalamnya. Pelaksanaan *Self Assessment System* dalam sistem perpajakan di Indonesia menuntut wajib pajak untuk aktif menghitung, melaporkan dan membayar sendiri jumlah pajak yang terhutang kepada negara. Artinya bahwa wajib pajak telah diberikan kepercayaan penuh oleh negara. Namun demikian, kepercayaan tersebut tidak serta merta diberikan begitu saja. Aparat pajak tetap memiliki peran dalam pelaksanaan perpajakan, yaitu peran dengan fungsi pelayanan, pembinaan atau penyuluhan, pengawasan dan penerapan sanksi. Fungsi-fungsi tersebut menjadikan aparat pajak berperan sebagai pelayan publik. Aparat pajak sebagai pelayan publik tentu saja harus mampu melayani wajib pajak dalam melaksanakan serangkaian proses pembayaran pajak.

Self Assessment System tidak semata-mata hanya menjadi tuntutan bagi wajib pajak untuk meningkatkan kepatuhan pajak akan tetapi perlu didorong dengan dukungan tingginya tingkat kualitas aparat pajak dalam melaksanakan tugasnya. Tanpa kualitas aparat pajak yang baik tampaknya cita-cita untuk menjadikan pajak sebagai tumpuan harapan pembiayaan pembangunan dengan sendirinya akan mengganggu program pembangunan yang dicananangkan yang pada akhirnya akan mengganggu kesejahteraan masyarakat sebagai tujuan negara yang tercantum dalam pembukaan UUD 1945.

Penyelesaian hukum tindak pidana pajak bisa diselesaikan dengan jalur administrasi seperti dimaksud dalam ketentuan Pasal 44B ayat (1) UU KUP menyatakan sebagai berikut:

“Untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana dibidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6(enam) bulan sejak tanggal surat permintaan.

Penjelasan: Untuk kepentingan negara dan atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan sepanjang perkara pidana tersebut belum dilimpahkan ke pengadilan.

Kepentingan penerimaan negara merupakan alasan bagi Jaksa Agung untuk dapat menghentikan penyidikan atas permintaan dari Menteri Keuangan. Adapun yang dimaksud dengan kepentingan penerimaan negara tidak ada ukuran atau parameter yang jelas dalam peraturan perundang-undangan. Penjelasan Pasal 44B UU KUP hanya menyatakan: “Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan sepanjang perkara tersebut belum dilimpahkan ke pengadilan”.

Untuk pengertian penerimaan keuangan negara adalah uang yang masuk ke kas negara sebagaimana dimaksud Pasal 1 butir 9 Undang-Undang Negara Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara (selanjutnya disebut UUKN). Penerimaan negara tersebut merupakan bagian dari pendapatan negara. Pendapatan negara terdiri dari penerimaan negara dari pajak, penerimaan negara bukan pajak, dan hibah, dijelaskan pula pungutan perpajakan termasuk pemungutan bea masuk sebagaimana diatur pada Pasal 11 butir 3 UUKN, sedangkan penerimaan perpajakan adalah semua penerimaan negara yang terdiri dari pajak dalam negeri dan pajak perdagangan internasional.

Penerimaan dari sektor pajak selalu dikatakan merupakan primadona dalam membiayai pembangunan nasional. Anggaran Pendapatan Negara (APBN) sebagai wujud dari pengelolaan keuangan negara ditetapkan setiap tahun dengan undang-undang dan dilaksanakan secara terbuka dan bertanggungjawab untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Sebagai gambaran, dibawah ini disajikan besarnya sumber penerimaan negara dari sektor pajak dalam kurun waktu satu dasawarsa terakhir dari tahun 2003-2012.

Tabel 1.1 Penerimaan Pajak Tahun 2003-2012

(dalam triliun rupiah)

Tahun 1	APBN 2	Pajak	% (3:2) 4
2003	342,81	192,64	56,20
2004	349,93	219,42	62,70
2005	540,13	264,92	49,05
2006	659,11	333,01	50,53
2007	694,08	395,24	56,95
2008	781,35	483,89	61,93
2009	985,72	591,12	59,97
2010	949,65	611,22	64,36
2011	1,104,901	742,255	67,17
2012	1,311,386	885,970	67,55

Sumber: Undang-undang tentang APBN tahun 2003-2012

Melihat data tersebut, terlihat bahwa sumber penerimaan pajak menunjukkan penerimaan yang sangat besar yang mencapai hampir separuh dari volume penerimaan APBN. Posisi pajak sangat penting sebagai salah satu sumber penerimaan negara. Peranan penerimaan pajak dalam mengisi kas APBN dalam rangka pembangunan nasional sangat penting dan strategis. Besarnya peranan pajak yang demikian kiranya perlu ditanamkan dalam diri setiap orang agar dalam pelaksanaan pembayaran pajak yang telah dilakukan dapat menjadi kebanggaan tersendiri karena telah memberikan kontribusinya dalam pembangunan nasional. Dapat dikatakan bahwa peranan pajak sangat diperlukan dalam rangka pembangunan.

Apabila ada hak negara yang belum terbayar akibat dari tindak pidana perpajakan maka negara mengalami kerugian karena uang dari penerimaan pajak yang seharusnya disetor masuk ke kas negara tidak jadi masuk ke kas negara, sehingga mempengaruhi penerimaan negara dan berkurangnya pendapatan negara yang dihimpun dan APBN menjadi berkurang maka bangsa dan negara Republik Indonesia akan sangat sulit mewujudkan sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Kepentingan penerimaan negara merupakan alasan bagi Jaksa Agung untuk dapat menghentikan penyidikan atas permintaan dari Menteri Keuangan. Adapun yang dimaksud dengan kepentingan penerimaan negara tidak ada ukuran atau parameter yang jelas dalam peraturan perundang-undangan. Penjelasan Pasal 44B UU KUP hanya menyatakan: "Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan sepanjang perkara tersebut belum dilimpahkan ke pengadilan".

Untuk pengertian penerimaan keuangan negara adalah uang yang masuk ke kas negara sebagaimana dimaksud Pasal 1 butir 9 Undang-Undang Negara Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara (selanjutnya disebut UUKN). Penerimaan negara tersebut merupakan bagian dari pendapatan negara.

Kerugian negara menurut Pasal 1 angka 22 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara (selanjutnya disebut UUPN) adalah:

"Berkurangnya uang, surat berharga dan barang yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai."

Pengertian ini menunjukkan bahwa kerugian negara mengandung arti yang luas sehingga mudah dipahami dan ditegakkan bila terjadi pelanggaran dalam pengelolaan keuangan negara. Disamping itu, kerugian negara tidak boleh diperkirakan sebagaimana jumlah yang dialami oleh negara pada saat itu. Hal ini dimaksudkan agar terdapat kepastian hukum terhadap keuangan negara yang mengalami kekurangan agar dibebani tanggung jawab bagi yang menimbulkan kerugian negara.

Hal-hal yang dapat merugikan keuangan negara dapat ditinjau dari sisi pelaku, sebab, waktu, dan cara penyelesaiannya adalah sebagai berikut:

1. Ditinjau dari pelaku

Dari sisi pelaku tindak pidana yang menimbulkan kerugian keuangan negara, disebutkan Eddy Mulyadi Soepardi, bahwa ada tiga hal yang harus ditinjau sebagai penyebab kerugian keuangan negara tersebut yaitu:

- a. Perbuatan bendaharawan yang dapat menimbulkan kekurangan perbendaharaan, hal ini disebabkan antara lain karena adanya pembayaran, pemberian atau pengeluaran, pemberian atau pengeluaran kepada pihak yang tidak berhak, pertanggungjawaban dalam laporan yang tidak sesuai dengan kenyataan, penggelapan, tindak pidana korupsi, dan kecurian karena kelalaian;

- b. Pegawai negeri non bendaharawan, dapat merugikan keuangan negara dengan cara antara lain pencurian atau penggelapan, penipuan, tindak pidana korupsi, dan menaikkan harga atau mengubah mutu suatu barang tertentu; dan
 - c. Pihak ketiga dapat mengakibatkan kerugian keuangan negara dengan cara antara lain menaikkan harga atas dasar kerjasama dengan pejabat yang berwenang, dan tidak menepati perjanjian (wanprestasi).²⁹
2. Ditinjau dari sebabnya
- Jika ditinjau dari faktor penyebabnya, maka perbuatan yang bisa menyebabkan kerugian keuangan negara adalah sebagai berikut:
- a. Perbuatan manusia, yakni perbuatan yang disengaja, perbuatan yang tidak disengaja karena kelalaian, kealpaan, kesalahan atau ketidakmampuan, serta pengawasan terhadap penggunaan keuangan negara yang tidak memadai;
 - b. Kejadian alam, seperti bencana alam, (antara lain gempa bumi, tanah longsor, banjir, dan kebakaran) dan proses alamiah (antara lain membusuk, menguap, mencair, menyusut, dan mengurai); dan;
 - c. Peraturan perundang-undangan dan atau situasi moneter/perekonomian, yakni kerugian keuangan negara karena adanya pengundutan uang (sanering), gejala moneter yang menyebabkan turunnya nilai mata uang sehingga menaikkan jumlah kewajiban negara dan sebagainya.³⁰
3. Ditinjau dari segi waktu
- Ditinjau dari segi waktu dimaksudkan untuk memastikan apakah suatu kerugian keuangan negara masih dapat dilakukan penuntutannya atau tidak, baik terhadap bendaharawan, pegawai negeri non bendaharawan, atau kepada pihak ketiga.
- a. Dalam Pasal 66 UUPN disebutkan:
 1. Dalam hal bendahara, pegawai negeri bukan bendahara, atau pejabat yang lain yang dikenakan tuntutan ganti kerugian negara/daerah dalam pengampunan, melarikan diri, atau meninggal dunia, penuntutan dan penagihan terhadapnya beralih kepada pengampu/ yang memperoleh hak/ ahli waris, terbatas pada kekayaan yang dikelola atau diperolehnya, yang berasal dari bendahara, pegawai negeri bukan bendahara, atau pejabat lain yang bersangkutan.
 2. Tanggung jawab pengampu/ yang memperoleh hak/ ahli waris untuk membayar ganti kerugian negara/ daerah sebagaimana dimaksud pada ayat (1) menjadi hapus apabila dalam waktu 3 (tiga) tahun sejak keputusan pengadilan yang menetapkan pengampunan kepada bendahara, pegawai negeri bukan bendahara, atau pejabat lain yang bersangkutan diketahui melarikan diri atau meninggal dunia, pengampu/ yang memperoleh hak/ ahli waris tidak diberi tahu oleh pejabat yang berwenang mengenai adanya kerugian negara/ daerah.
 - b. Dalam hal tuntutan ganti rugi perlu diperhatikan ketentuan kadaluarsa, sebagaimana diatur dalam Pasal 65 UUPN, yang ditentukan bahwa, "kewajiban bendahara, pegawai negeri bukan bendahara, atau pejabat lain yang membayar ganti rugi, menjadi kadaluarsa jika dalam waktu 5 (lima) tahun sejak diketahuinya kerugian tersebut atau dalam waktu 8 (delapan) tahun sejak terjadinya kerugian tidak dilakukan penuntutan ganti rugi terhadap yang bersangkutan.
4. Ditinjau dari cara penyelesaiannya
- a. Tuntutan pidana atau pidana khusus (tindak pidana perpajakan);
 - b. Tuntutan perdata;
 - c. Tuntutan perbendaharaan; dan
 - d. Tuntutan ganti rugi.

2. Penghentian Penyidikan Dilakukan Setelah Wajib Pajak Melunasi Utang Pajak Atau Tidak Atau Kurang Dibayar

Menteri Keuangan telah mengeluarkan 'formula' untuk menyelesaikan kasus tindak pidana perpajakan. Menteri Keuangan, menerbitkan Peraturan Menkeu (PMK) No. 130/PMK.03/2009 tentang Tata Cara Penghentian Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan Untuk Kepentingan Penerimaan Negara. Meski judul PMK-nya cukup menyejukan, namun bukan berarti Menkeu akan melepaskan begitu saja wajib pajak yang tersangkut kejahatan perpajakan. Tetap ada kompensasi yang harus dibayar sang wajib pajak. Sebaliknya, keuntungan bagi wajib pajak adalah kasus tindak pidana perpajakan yang sedang disidik akan dihentikan oleh Jaksa Agung.

²⁹ Eddy Mulyadi Soepard, *Memahami Akuntansi Keuangan*, (Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2006), hal 4.

³⁰ *Ibid*, hal 5.

Peluang penyelesaian secara administrasi ini diberikan kepada wajib pajak agar dapat dimanfaatkan untuk menghentikan proses penyidikan yang dilakukan oleh Dirjen pajak. Wajib pajak harus menunjukkan adanya itikad baik untuk menyelesaikan masalah perpajakan yang muaranya berbasis pada tindak pidana perpajakan. Wajib pajak yang tidak menunjukkan itikad baik untuk menyelesaikan masalah tindak pidana perpajakan berarti harus dipandang telah mengabaikan peluang proses penyelesaian secara administrasi.

Untuk memperoleh penghentian penyidikan, maka wajib pajak mengajukan permohonan secara tertulis kepada Menteri Keuangan dengan memberikan tembusan kepada Dirjen Pajak. Permohonan ini dilampiri dengan pernyataan pengakuan bersalah dan kesanggupan melunasi pajak. Setelah menerima permohonan penghentian penyidikan dari wajib pajak, Menteri Keuangan lalu meminta kepada Dirjen Pajak untuk melakukan penelitian dan memberikan pertimbangan dalam mengambil keputusan apakah permohonan wajib pajak ini bisa diterima atau harus ditolak. Jika Menkeu menyetujui permohonan wajib pajak, Menteri Keuangan akan mengajukan surat permintaan kepada Jaksa Agung untuk menghentikan penyidikan. Namun jika tidak, Menkeu akan menyampaikan surat pemberitahuan kepada wajib pajak.

Apabila Jaksa Agung menyetujui permintaan Menteri Keuangan untuk menghentikan penyidikan, Menteri Keuangan segera menyampaikan pemberitahuan tersebut kepada Dirjen Pajak, untuk memerintahkan Wajib Pajak agar mencairkan jaminan pelunasan dalam bentuk *escrow account*³¹ dengan menggunakan setoran pajak.

Setelah Menkeu menerima surat setoran pajak, Menteri keuangan akan memberitahukan kepada Jaksa Agung mengenai pelunasan tersebut kepada Jaksa Agung sebagai syarat penghentian penyidikan. Kemudian Jaksa Agung menerbitkan Surat Ketetapan Penghentian Penyidikan (SKP2) paling lama enam bulan sejak tanggal surat permintaan Menteri Keuangan.

IV. KESIMPULAN DAN SARAN

A. Kesimpulan

Berdasarkan berbagai uraian-uraian dari permasalahan di atas maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut :

1. Kedudukan asas *ultimum remedium* dalam Undang-Undang perpajakan yang diatur dalam Pasal 44B KUP yaitu adanya Dirjen Pajak sebagai pemungut pajak memiliki justifikasi untuk mengesampingkan keadilan bagi para wajib pajak dan masyarakat pada umumnya. Upaya mencapai keadilan justru akan menambah biaya pemungutan pajak dan mengurangi penerimaan negara, oleh karena tujuan hukum pajak adalah bagaimana agar wajib pajak memahami ketentuan undang-undang perpajakan dalam rangka mengoptimalkan penerimaan pajak.
2. Penerapan asas *ultimum remedium* dalam penjatuhan sanksi pidana terhadap wajib pajak digunakan apabila instrumen hukum lain seperti hukum administrasi atau hukum perdata tidak efektif. Penerapan *ultimum remedium* dalam ketentuan perpajakan lebih dilihat pada skala prioritas yang akan dituju yaitu lebih ditekankan pada optimalisasi penerimaan negara, bukan pada aspek pidana sebagaimana diatur dalam Pasal 44B UU KUP. Penerapan asas *ultimum remedium* digunakan agar pendapatan negara lebih meningkat dari pendapatan sektor pajak karena pelaku tindak pidana perpajakan bertanggung jawab memperbaiki kerugian yang ditimbulkan akibat kesalahannya, sehingga dalam penerapan perundang-undangan lebih diutamakan pendapatan negara.
3. Hambatan yang dialami oleh Dirjen Pajak dalam penerapan *ultimum remedium* disebabkan karena dua alasan yakni *Pertama*, tidak adanya ukuran atau parameter “untuk kepentingan penerimaan negara” dan *kedua*, “penghentian penyidikan dilakukan setelah wajib pajak melunasi utang pajak atau tidak atau kurang dibayar”. Adapun yang dimaksud dengan “untuk kepentingan penerimaan negara” tidak ada ukuran atau parameter yang jelas dalam peraturan perundang-undangan, sedangkan penghentian penyidikan dilakukan setelah wajib pajak melunasi utang pajak atau tidak atau kurang dibayar dimana peluang penyelesaian secara administrasi ini diberikan kepada wajib pajak agar dapat dimanfaatkan untuk menghentikan proses penyidikan yang dilakukan oleh Dirjen pajak. Wajib pajak harus

³¹ Jaminan pelunasan dalam bentuk *escrow account* diatur dalam dalam Peraturan Dirjen Pajak Nomor Per-65/PJ/2009 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pembuatan Jaminan Dalam Bentuk *Escrow Account* Dan Pelunasan Pajak Berikut Sanksi Administrasi Berupa Denda. Wajib pajak harus membuat jaminan pelunasan dalam bentuk *escrow account* yang berisi uang sebesar pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang seharusnya tidak dikembalikan dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 4 (empat) kali dari pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang seharusnya tidak dikembalikan. Bentuk dan isi perjanjian pengelolaan *escrow account* ditentukan sesuai kesepakatan antara Dirjen Pajak dan Wajib Pajak. Isi perjanjian pengelolaan *escrow account* paling sedikit memuat: (a) identitas para pihak dan bank pembuka *escrow account*; (b) waktu dan tempat perjanjian; (c) jumlah jaminan pelunasan; (d) biaya *escrow account*; (e) prosedur pencairan jaminan; (f) penyelesaian perselisihan.

menunjukkan adanya itikad baik untuk menyelesaikan masalah perpajakan yang muaranya berbasis pada tindak pidana perpajakan.

B. Saran

1. Kedudukan asas *ultimum remedium* dalam Undang-Undang perpajakan yang diatur dalam Pasal 44B UU KUP agar secara efisien dapat diterapkan oleh Dirjen Pajak. Dirjen Pajak perlu melaksanakan pemidanaan terhadap tindak pidana perpajakan sebagai upaya terakhir yang harus ditempuh untuk menyelesaikan tindak pidana perpajakan, agar pengembalian kerugian negara di sektor pajak dapat ditempuh secara efektif demi kepentingan yang lebih luas dengan memperhatikan kebenaran yang hakiki dan bukan semata untuk mengelak dari ancaman hukuman pidana.
2. Penerapan asas *ultimum remedium* menurut Pasal 44B UU KUP harus ada koordinasi antara Dirjen Pajak melalui Menteri Keuangan dengan Jaksa Agung dalam menangani tindak pidana perpajakan sehingga tujuan pajak bukan menghukum dan memberi nestapa kepada pelaku tetapi mengakhiri pelanggaran dan memulihkan keadaan demi untuk kepentingan penerimaan negara.
3. Pemberian ukuran atau parameter yang jelas dalam peraturan perundang-undangan apa yang dimaksud dengan “Untuk kepentingan penerimaan negara” agar dapat diperkirakan jumlah kerugian yang dialami oleh negara pada saat terjadinya tindak pidana perpajakan dan mengingat Dirjen Pajak merupakan institusi pelayanan publik, seyogianya harus lebih proaktif menggugah wajib pajak agar menyentuh kesadaran masyarakat wajib pajak dan mendorong wajib pajak memiliki kesadaran melunasi utang pajak atau tidak atau kurang dibayar.

DAFTAR PUSTAKA

Buku

- Daliyo, J.B, 2001. *Pengantar Ilmu Hukum*, Jakarta: Prenhallindo.
- Effendy Marwan, 2012. *Kapita Selekta Hukum Pidana*, Jakarta: Referensi
- Farid, H.A. Zainal Abidin, 2007.. *Hukum Pidana I*, Jakarta: Sinar Grafika.
- Fuady, Munir, 2003. *Aliran Hukum Kritis*, Bandung: PT. Citra Aditya Bakti.
- Garnasih, Yenti, 2003. *Ultimum Remedium*. Artikel Hukum: LBH PERS.
- Ilyas, Wirawan B & Richard Burton, 2013. *Hukum Pajak (teori, analisis dan perkembangannya)*, Jakarta: Salemba Empat.
- Irawan, Hadi, 2003. *Pengantar Perpajakan*, Malang: Bayu Media.
- Lamintang, PAF, 1997. *Dasar-Dasar Hukum Pidana Indonesia*, Bandung: PT. Citra Aditya Bakti
- Mastra Liba, M, 2002. *Empat Belas Kendala Penegakan Hukum*, Jakarta: Yayasan Annisa.
- Muladi, 2003. *Makala Abiguitas Dalam Penerapan Doktrin Hukum Pidana Antara Doktrin Ultimum Remedium dan Doktrin Primum Remedium*, Makasar.
- M. Yanuar, Purwaning, 2007. *Pengembalian Aset Hasil Korupsi Berdasarkan Konvensi PBB Anti Korupsi*, Bandung: PT. Alumni.
- aidi, Muhamamad Djafar & Eka Merdekawati Djafar, 2011. *Kejahatan di Bidang Perpajakan*, Jakarta: Raja Grafindo Persada.
- Soepard, Eddy Mulyadi, 2006, *Memahami Akuntansi Keuangan*, Jakarta: Raja Grafindo Persada.
- Syahrani, Riduan, 1991. *Rangkuman Intisari Ilmu Hukum*, Jakarta: Pustaka Kartini.
- Tongat, 2009. *Dasar-Dasar Hukum Pidana Indonesia Dalam Prespektif Pembaharuan*, Malang: UMM Press.
- Unila dan Polda Sumbagsel, 1987. *Peningkatan Wibawa Penegakan Hukum*, Bandar Lampung: Sagitarius

Website

<http://www.bppk.depkeu.go.id/webpajak/index.php/layanan-diklat/seputar-diklat/1421-pengaturan-hukum-pidana-di-bidang-perpajakan>, diakses tanggal 23 April 2014, pkl 15:23 Wib.