

ANALISIS ASAS ULTIMUM REMEDIUM STUDI KEADILAN DAN KONSEKUENSI PAKSA DALAM PENGATURAN PERPAJAKAN

Litya Surisdani Anggraeniko

Prodi Ilmu Hukum Pascasarjana UIN Sunan Gunung Djati Bandung, Indonesia

Email : lityasurisdania@gmail.com

ABSTRACT

Tax optimization is often carried out by overriding justice because it is considered to be able to increase tax costs by adding and suppressing revenue reduction to the state, even though justice is included in the principle of tax collection as explained by Adolf Wigner, whose application is non-discriminatory and is not necessarily in the interest of the state. The General Provisions and Tax Procedures (KUP) are then regulated in Law No.28 of 2007 Articles on 13A and 38 explain that there will be penalties if negligence is carried out more than once, this is certainly against the mandate of the budget, also this is an uncertainty about ultimatum remedium limit. When developed countries use the concept of deliberate action as a reason for imposing crime, Indonesia actually still uses negligence as an excuse for punishment, the aim of this research is to analyze the bias concept of certainty that creates multiple interpretations and is close to criminalization which is contrary to the principle of tax law certainty which also causes the lack of justifiable protection. . The research method used is descriptive analytical with a qualitative approach, which provides an overview and analysis of tax regulations in Indonesia with the principle of ultimatum remedium and justice in it. The results show that there are some uncertainties in the regulation of legal sanctions that are applied in the concept of taxation so that this causes the ultimatum remedium threshold where there should be other doors that can be taken to realize justice.

Keywords: Ultimatum remedium, Justice, Tax

ABSTRAK

Pengoptimalan pajak seringkali dilakukan dengan mengesampingkan keadilan karena dianggap dapat menimbulkan kenaikan biaya pajak dengan menambahkan dan menekan pengurangan penerimaan terhadap negara, padahal keadilan termasuk dalam asas pemungutan pajak sebagaimana telah dijelaskan oleh Adolf Wigner yang mana pemberlakuannya berlaku tanpa diskriminasi bukan serta merta demi kepentingan negara. Ketentuan Umum dan Tata Cara perpajakan (KUP) kemudian diatur dalam Undang-Undang No.28 Tahun 2007 Pasal pada 13A dan 38 menjelaskan bahwa akan adanya pidana jika kealpaan dilakukan lebih dari satu kali hal ini tentu bertentangan dengan amanat *budgetair*, juga ini merupakan ketidakpastian akan batas ultimatum remedium. Saat negara maju menggunakan konsep kesengajaan sebagai alasan diterapkannya pidana, Indonesia justru masih menggunakan kealpaan sebagai alasan pemidanaan, tujuan penelitian ini adalah untuk menganalisis biasanya konsep kepastian yang menimbulkan multitafsir serta dekat dengan kriminalisasi yang bertentangan dengan asas kepastian hukum perpajakan yang juga menimbulkan tidak dimilikinya perlindungan yustisiabel. Metode penelitian yang digunakan yaitu deskriptif analitis dengan pendekatan kualitatif yakni memberikan gambaran serta analisis peraturan perpajakan di Indonesia dengan asas ultimatum remedium serta keadilan didalamnya. Hasil penelitian menunjukkan terdapat beberapa ketidakpastian pengaturan sanksi hukum yang diterapkan dalam konsep perpajakan sehingga hal ini menyebabkan ambangnya ultimatum remedium yang seharusnya terdapat pintu lain yang dapat ditempuh guna mewujudkan suatu keadilan.

Kata Kunci: Ultimatum remedium, Keadilan, Pajak

PENDAHULUAN

Paham terkait dengan negara hukum seharusnya selaras dengan pemahaman kerakyatan (Saputera, 2017). Pada akhirnya hukumlah yang akan memberikan batas kekuasaan negara maupun pemerintah, kemudian dibuat dengan dasar kedaulatan rakyat serta kekuasaan. Dalam kaitannya dengan negara hukum, disamping masalah kesejahteraan rakyat (Ridwan & Sodik, 2009). Berbicara terkait dengan kesejahteraan rakyat tentu tidak luput dari tanggungjawab negara yang diwakili oleh pemerintah yang menjadi sumber utamanya adalah pendapatan negara. Guna mewujudkan keajahteraan dalam jangka panjang dan berdaya tentu dibutuhkan pendapatan negara yang dihimpun dari pendapatan individu harus kuat dan mandiri. Tidak bisa dipungkiri bahwa pajak adalah sumber utama dalam menopang siklus perekonomian negara, dibutuhkan keahlian untuk meningkatkan stabilitas ekonomi demi bertahan pada kompleksnya setiap era demi suatu keutuhan dan keberlangsungan kehidupan warga negara.

Tanggungjawab pemerintah pada warganya dimaknai sebagai responsibility memiliki arti, dapat dipertanggungjawabkan pada kewajiban. Juga diartikan sebagai kewajiban pertanggungjawaban pada atau sebaliknya bertanggungjawab atas kerusakan atau kesalahan yang telah dilakukan. Kemudian pada responsibility lahir istilah lain yakni responsibility government yang pada umumnya menunjukkan bahwa jenis-jenis pertanggungjawaban pada pemerintahan terhadap ketentuan atau undang-undangpun kepada rakyatnya. Sementara itu individu memaknai dengan Liability didefinisikan untuk menunjuk semua karakter hak dan kewajiban. Disamping itu, liability juga merupakan keadaan patuh terhadap ketentuan dan bertanggungjawab atas perbuatan misalnya kejahatan, ganti rugi dan sebagainya. Dalam pengertian praktis liability menunjuk pada pertanggungjawaban hukum, yaitu tanggung gugat akibat kesalahan yang dilakukan oleh subjek hukum (Hr, 2013).

Adil dalam sebuah perlakuan adalah hal yang manusiawi, begitupula dengan hal mekanisme pembayaran pajak yang mana wajib pajak menginginkan perlakuan demikian adil. Keadilan dalam asas perpajakan memiliki pengertian kebijakan menempatkan posisi wajib pajak sesuai dengan proporsional kemampuan serta manfaat ketika wajib pajak membayar pajaknya (Pramukti & SH & Fuady Primaharsya, 2018). Sanksi dalam perundang-undangan perpajakan ada dua jenis, yakni sanksi pidana dan administrasi. Sanksi administrasi berisi bunga, denda, serta kenaikan. Sedangkan pidananya yakni penjara dan denda. Para wajib pajak memandang persoalan hukum pajak sebagai bagian dari hukum pada administrasi negara, persepsi yang timbul mengenai penyelesaiannya adalah menggunakan mekanisme dan cara hukum administrasi, tidak dengan hukum pidana. Walaupun demikian, dalam kasus tertentu, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) menerapkan sanksi pidana terhadap Wajib Pajak tertentu. DJP merencanakan 5 (lima) kemudahan dan keadilan pajak diantaranya satu hari jangka waktu penerbitan SKF (surat keterangan fiksial); keadilan pemeriksaan pajak; kemudahan akses pajak; kemudahan lapor dan daftar pajak. Tetapi dalam tataran teori keadilan hanya dapat diterapkan se cara baik pada tataran teori semata, jika penerapan menggunakan basis pendapatan (income base) tentu prinsip sesuai dengan ability to pay relevannya dengan tarif progresif atas penghasilannya. Pada konsep horizontal maupun vertikal didalamnya dapat diterapkan dengan baik serta sistematis. Pemaknaannya adalah wajib pajak yang memiliki penghasilan lebih tinggi atau lebih besar akan membayar pajak sesuai dengan kemampuan dan pendapatan yang diterima, begitu juga sebaliknya wajib pajak yang memiliki penghasilan atau pendapatan lebih rendah maka pajak yang akan dibayar adalah sesuai dengan kemampuan tanpa adanya paksaan yang memberatkan.

Pajak merupakan salah satu hal yang sangat penting bagi rotasi keberlangsungan negara. Oleh sebab itu pengaturan mengenai pajak diatur sedemikian dengan tujuan penerimaan pajak memberikan

manfaat signifikan bagi negara maupun bagi wajib pajak itu sendiri. Tujuan utama yang hendak dicapai dalam pengumpulan pajak adalah untuk kepentingan negara dengan fokus kemakmuran dan kesejahteraan rakyat. Sebagaimana yang telah dijelaskan maka sanksi pidana pajak seyogyanya merupakan suatu upaya terakhir, karena kepatuhan pajak hendaknya dibangun terlebih dahulu melalui inisiatif individu masing-masing sesuai dengan filosofi *self assessment system* yang digunakan oleh sistem perpajakan di Indonesia (Cahyonowati, 2011).

Pajak dalam Pasal 1 angka 1 UU KUP didalamnya memiliki sifat memaksa. Konsekuensi nyata dari aturan tersebut adalah lahir dan adanya pemaksaan dengan tujuan wajib pajak dapat mentaati setiap ketentuan perpajakan, adapun hal pengaturan lain mengenai pemaksaan yang kemudian didalamnya pula mengatur tentang ketentuan pidana yang termaktub dalam Pasal 38 UU KUP menyatakan Pasal 38 adalah:

Setiap orang yang karena kealpaannya:

1. Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan
2. Menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar
3. Sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dan perbuatan tersebut merupakan perbuatan setelah perbuatan yang pertama kali sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13A, di 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.

Dapat dipahami bahwa Pasal 13A menyatakan akan ada pidana jika kealpaan atas perbuatannya dianggap lebih dari satu kali, namun pengaturan ini sejatinya bertentangan dalam Pasal 23 UUD NKRI Tahun 1945 sebagai budgetair pun Pasal 13A memiliki makna asas *ultimum remedium* pun terbatas artinya asas *ultimum remedium* tidak diartikan dengan jelas dalam Undang-undang ini sehingga terkait dengan penegakannya pun masih sulit ditafsirkan dan ini akan sangat bertentangan dengan asas kepastian hukum perpajakan yang menurut Sudikno tidak akan memiliki perlindungan yustisiabel. Sederhananya apabila dalam Pasal 38 tersebut merupakan suatu kealpaan atas ketidakahuan orang awam, akankah masyarakat tetap di pidana karena nantinya pun ini bertentangan dengan tujuan Negara yakni melindungi segenap bangsa Indonesia dan juga asas keadilan dalam perpajakan. Keadilan menurut Soekanto & Mamudji (2014) adalah suatu asas kesamarataan dimaknai tiap individu akan mendapatkan bagian yang sama, sedangkan Rawls (2003) yang menyatakan keadilan merupakan hak yang sepihak itu harus diimbangi dengan kewajiban meningkatkan kesejahteraan umum. Sehingga pajak merupakan suatu kewajiban bagi wajib pajak, kemudian haknya yakni dengan mendapatkan kesejahteraan oleh negara melalui pemerintah.

Kemudian jika ditinjau dari aspek hukum pidana terkait dengan Pasal 38 dihubungkan dengan teori absolut dari pidana yaitu bahwa ganjaran yang diberikan merupakan sebuah pembalasan atas apa yang telah dilakukan oleh pelaku yang mana perbuatannya telah menimbulkan pendertitaan bagi orang lain atau masyarakat umumnya (Juhaya, 2011).

Kajian – kajian terdahulu mengenai analisis asas *ultimum remedium* seperti penelitian yang telah dilakukan oleh (fithri, 2017; hasibuan et al., 2015; yoserwan, 2018) belum ada yang sepenuhnya meneliti tentang masalah keadilan serta konsekuensi dalam perpajakan. Penelitian bertujuan menemukan suatu konsep dan pandangan terbaru tentang penerapan hukum ini serta menganalisis biasanya konsep kepastian yang menimbulkan multitafsir dimana akan membuat dekat dengan kriminalisasi yang

bertentangan dengan asas kepastian hukum perpajakan yang juga menimbulkan tidak dimilikinya perlindungan yustisiabel.

METODE PENELITIAN

Metode penelitian yang digunakan pada penelitian ini yaitu deskriptif-analisis yaitu penelitian yang memberikan gambaran sistematis yang berhubungan dengan Pasal dalam UU KUP dan konsep keadilan dengan pendekatan yuridis-empiris serta menggunakan jenis data kualitatif yaitu memberikan gambaran dengan analisis data dari hasil penelitian kepustakaan terkait dengan penerapan asas *ultimum remedium* dalam hukum pidana perpajakan (Ali, 2016; Sugiyono, 2015).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Analisis Pasal 38 dan 13A Undang-Undang KUP terhadap prinsip *ultimum remedium* sebagai konsekuensi aturan paksa

Ultimum remedium dapat diartikan sebagai suatu istilah atau asas yang digunakan dalam bahasa hukum yang memiliki makna pilihan atau upaya terakhir yang selanjutnya sering digunakan dalam penerapan hukum pidana ataupun hukum penyelesaian sengketa. Meski sebagaimana lainnya berpandangan bahwa *ultimum remedium* merupakan suatu asas hukum. Prodjodikoro (2003) mengatakan mengatakan bahwa dalam penyelesaian pada tata hukum yang berkaitan dengan hukum tata negara maupun tata usaha negara pertama yang harus diterapkan dalam pemberlakuannya adalah menggunakan sanksi administrasi dengan sanksi perdata. Selanjutnya apabila dengan sanksi tersebut dirasa belum atau bahkan tidak dapat meluruskan neraca pada tataran kemasyarakatan, maka sanksi pidana hadir sebagai upaya pamungkas. *ultimum remedium* tidak dapat dimaknai sama dengan aturan yang mengatur kejahatan terorisme maupun narkoba yang didalamnya menerapkan asas *primum remedium*. Perbedaan ini dimaknai bahwa sistem perpajakan di Indonesia memiliki tujuan menghimpun penerimaan dan pendapatan negara bukan untuk membalas tanpa menutup kerugian yang dihasilkan atas suatu perbuatan.

Sifat pada *ultimum remedium* pada hukum pidana ini sudah menimbulkan kecenderungan untuk menghemat dalam mengadakan sanksi pidana karena tujuan dari pidana adalah menjerakan Pasal 13A menyatakan "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".

Penjelasannya yakni pada sanksi pidana yang merupakan upaya terakhir untuk menunjang peningkatan kepatuhan terhadap wajib pajak. Namun apabila ini merupakan pertama kalinya bagi wajib pajak pasal 38 ini tidak dikenakan sanksi pidana, hanya dikenakan sanksi administrasi (HARAHAP, 2020). Oleh karenanya wajib pajak terkait dengan kealpaan atas penyampaian surat pemberitahuan yang dapat menimbulkan kerugian atas pendapatan negara tidak dikenakan sanksi pidana hanya memiliki kewajiban untuk melunasi jumlah pajak yang terutang beserta sanksi administrasi kekurangan atas pembayaran berupa kenaikan 200% dari jumlah pajak yang kurang dibayar atas kealpaan pertama kali.

Kemudian dalam Pasal 1 ayat (11) menjelaskan mengenai surat pemberitahuan oleh wajib pajak yang berisi segala perhitungan mengenai kewajiban yang telah diatur dalam peraturan perundang-undangan. Pasal 38 menyatakan bahwa Setiap orang yang karena kealpaannya kemudian tidak menyampaikan atau menyampaikan kemudian tidak benar/tidak lengkap yang akan menimbulkan kerugian negara gantinya adalah dengan denda atau penjara. Penjelasannya sebagaimana dimaksud dalam pasal ini bukan merupakan pelanggaran administrasi melainkan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan. Kealpaan yang dimaksud berarti tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan kewajibannya yang menimbulkan kerugian (HARAHAP, 2020).

Bahwa dalam pembentukan peraturan perundang-undangan dapat dikatakan ketentuan umum berisi:

1. Definisi operasional;
2. Ikhtisar;
3. Hal yang menjelaskan ketentuan umum dan memberikan penjelasan yang didalamnya tercermin asas, maksud dan tujuan;

Dalam pembentukan peraturan perundang-undangan terdapat asas pembentukan yang berfungsi sebagai pedoman atau tanda dalam pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik, terutama dalam hal ini asas pembentukan yang bersifat formal karena batasan atau pengertian harus melalui perumusan sehingga nantinya tidak menimbulkan pengertian ganda (Maria Farida Indrati, 2013). Sebagai konsekuensi logis bahwasannya Pasal tersebut menyatakan terkait dengan kealpaan, sejatinya kealpaan merupakan culpa dimana dapat menjadi kesalahan apabila keadaan tersebut sedemikian membahayakan seseorang atau barang atau mendatangkan kerugian kepada seseorang yang takaran besarnya tidak dapat diperbaiki lagi. Namun pada kenyataannya kerugian yang ditimbulkan dari kealpaan pada UU KUP adalah kerugian yang masih bisa diperbaiki hal ini sejatinya tidak perlu adanya pidana sebagai upaya hukum yang ditempuh.

Sangat disayangkan pada pasal-pasal dalam UU KUP belum dapat mengakomodir suatu kepastian pemberlakuan *ultimum remedium* pidana pada perpajakan, yang mana dapat ditempuh suatu pidana apabila telah ada upaya lain terlebih dahulu. Kiranya Pasal 13A menjadi makna bahwa prinsip tersebut memiliki cakupan yang sangat terbatas, yaitu pada orang yang telah melakukan kealpaan namun pertama kali saja dalam aturan tersebut jika dilakukan kembali kealpaan maka dianggap sebagai suatu kejahatan sehingga harus dikenakan sanksi pidana. Jika kita telaah kembali, penyelesaian sengketa melalui jalur litigasi terutama hukum pidana memerlukan biaya yang tidak sedikit dan juga waktu yang panjang, padahal perpajakan sendiri memiliki prinsip *economic of collection* (Fauziah & Khoerulloh, 2020; Gunadi, 2016) bahwa syarat pada biaya untuk pengumpulan pajak memiliki kurva lebih rendah dari pajak yang telah dihimpun. Dampak dari adanya pemidaan pada kasus perpajakan akan mengakibatkan *double loss* yang berarti selain adanya pengeluaran atas pembiayaan proses pemidanaan, terdapat pula beberapa potensi ekonomi yang seharusnya dihimpun menjadi hilang, apabila wajib pajak dihukum pidana penjara dan tidak dapat melakukan usahanya secara normal dan biasa tentu kontribusi dirinya terhadap negara akan hilang, pun pendapatan negara dalam sektor perekonomian pajak akan berkurang.

Pembenahan lain yang cukup krusial adalah pada UU KUP yang membutuhkan penegasan pada pemberlakuan asas *ultimum remedium* yang masih bias. Hal ini akan berimplikasi pada pergeseran kepastian hukum. Terkait dengan tindak pidana pajak sebagai *ultimum remedium* maka terdapat tiga fase atau situasi ketika dilakukan dapat dialihkan menjadi sanksi administrasi, fase pertama menurut Pasal 8 ayat (1) disebutkan sepanjang belum dilakukan pemeriksaan pada hal ini pemeriksaan bukti permulaan, wajib pajak dapat melakukan pembetulan terhadap SPT-nya yang menimbulkan utang pajak besar, pada

perbuatan ini dikenakan sanksi berupa penambahan bunga 2%/bulan atas pajak yang kurang bayar. Apabila ini menjadi pilihan wajib pajak akan menutup peluang untuk dilakukan pemeriksaan.

Fase keduanya Pasal 8 ayat (3) dimana fase belum ada penyisihan apabila wajib pajak atas keinginannya sendiri melakukan pengungkapan atas ketidakbenaran perbuatannya atas kekurangan pajak beserta denda sebesar 150% maka pemeriksaan akan berlanjut pada proses penyidikan. Fase ketiga adalah fase penyidikan, ternyata penyidikan pidana pajakpun dapat diberhentikan apabila untuk kepentingan penerimaan Negara, atas permintaan menteri keuangan, jaksa agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan selama perkara tersebut belum dilimpahkan ke pengadilan dengan terlebih dahulu menyelesaikan utang pajaknya ditambah dengan denda administrasi 200%.

Terlihat bagaimana model *ultimum remedium* yang diterapkan UU Perpajakan. Namun, hal ini ternyata bukan menjadi *alternate terakhir*, penerapan pidana malah terlihat diterapkan sejalan dengan ketentuan sanksi administrasi pada tiap-tiap fase. Disisi lain, adanya pengalihan sanksi tersebut pun hanya berlaku terhadap pidana menyampaikan SPT secara tidak benar dan tidak lengkap. Sementara untuk pidana pajak lain tidak ditemukan pengaturan tentang penghentian proses pidana serupa, sehingga dalam hal ini meragukan adanya bentuk *ultimum remedium* pidana pajak terhadap hukum pajak. Konsep terkait kapan dilakukanpun tidak jelas dan tidak konsisten. Interaksi antara tindak pidana pajak dan tindak administrasi pajak, dalam Surat Edaran Ketua Mahkamah Agung No.2 Tahun 2019 memberikan tekanan pentingnya mengakhiri upaya penegakan hukum pajak dengan memberlakukan asas *litis finiri oportet*.

Apabila suatu permasalahan perpajakan telah diadili dan diputus oleh suatu putusan hakim pidana yang didalamnya telah memiliki kekuatan hukum tetap, tidak dapat dibenarkan lagi melakukan tindakan-tindakan penegakan hukum lain, baik di luar ataupun di depan pengadilan. Penerapan asas *litis finiri oportet* inilah yang kemudian dianggap sejalan dengan asas *ultimum remedium*. Karena, putusan hakim pada proses pidana dalam tindak pidana pajak memiliki tujuan untuk mengakhiri suatu upaya penegakan hukum. Ditilik lebih jauh, selain tidak selaras dengan asas *litis finiri oportet*, ketentuan penerbitan SKPKB dan SKPKBT dalam Pasal 13 ayat (5) dan Pasal 15 ayat (4) UU KUP juga tidak selaras dengan asas *nemo debet bis puniri pro ono uno delicto* dan asas *nemo debet bis vexari pro eadem causa*.

Asas *nemo debet bis puniri pro ono uno delicto* dalam kamus hukum memiliki arti seseorang tidak boleh dihukum kembali atas kesalahan yang sama. Sementara asas *nemo debet bis vexari pro eadem causa*, mengandung arti seseorang tidak boleh diadili dua kali atas pelanggaran yang sama. Wattel menyatakan kedua asas tersebut, yaitu *nemo debet bis puniri pro ono uno delicto* dan *nemo debet bis vexari pro eadem causa*, merupakan sub-sub komponen pembentuk asas *ne bis in idem* atau the prohibition of double jeopardy (Ganda Christian Tobing, 2020) untuk lebih jelas dapat dilihat pada tabel 1.

Tabel 1. penyelesaian yang kemudian terdapat 2 jalur yang seharusnya sanksi administasi lebih dahulu diutamakan sebagai wujud hukum publik bidanga administrasi.

No	Pelanggaran	Sanksi Administrasi	Sanksi Pidana
1	Tidak mendaftarkan diri sebagai WP/PKP	NPWP/PKP jabatan Pasal 2	Penjara dan denda Pasal 39 (1) huruf a
2	Tidak menyampaikan SPT	Denda administrasi Pasal 7	Penjara dan denda Pasal 39 (1) huruf c, Pasal 38 ayat (2)
3	Menyampaikan tidak benar atau tidak lengkap	Penerbitan SKPKB Pasal 13	Penjara dan denda Pasal 39 (1) huruf d dan 38 (2)
4	Menolak dilakukan pemeriksaan	Ditetapkan penghasilan secara jabatan Pasal 29 ayat 3b	Penjara dan denda Pasal 39 (1) huruf e

5	Memperlihatkan pembukuan atau dokumen palsu	Ditetapkan penghasilan secara jabatan Pasal 29 ayat 3b	Penjara dan denda Pasal 39 (1) huruf f
6	Tidak menyelenggarakan atau memperlihatkan pembukuan/pencatatan	Ditetapkan penghasilan secara jabatan Pasal 29 ayat 3b	Penjara dan denda Pasal 39 (1) huruf g
7	Tidak mengumpulkan dan menyimpannya buku, catatan atau dokumen yang merupakan dasar pembukuan	Ditetapkan penghasilan secara jabatan Pasal 29 ayat 3b	Penjara dan denda Pasal 39 (1) huruf h
8	Tidak memberikan penyeteroran pajak yang telah dipotong atau dipungut	Penerbitan SKPKB, Sanksi Pasal 13 ayat (3)	Penjara dan denda Pasal 39 (1) huruf i

Konsep keadilan dalam penerapan Pasal 38 dan 13A dalam UU KUP

Gustav membicarakan Keadilan sebagai bagian dari tujuan hukum yang sering mendapat perhatian dalam proses perjalanan sejarah filsafat hukum. Dalam bahasa praktisnya, keadilan dapat diartikan sebagai memberikan hak menimbang kapasitas seseorang secara proporsional, kemudian dengan memperhatikan prinsip keseimbangan. Hukum dan keadilan merupakan hal yang harusnya beriringan. Bahwa menurut Van de Barge Terkait dengan tolok ukur keadilan adalah bahwa dalam hal pemungutan pajak syarat keadilan haruslah terpenuhi juga sebagai dasar serta batu ujinya adalah hukum yang ada yang nyata hidup dalam masyarakat (Najmudin, 2012).

Pada *Surcharge and Penalty in Tax Law* menyatakan syarat utama agar suatu perbuatan dapat menjadi klasifikasi menjadi suatu tindak pidana adalah apabila terdapat unsur *willfulness* atau kesengajaan. Amerika Serikat atau negara-negara Eropa lain yang merupakan negara maju juga menerapkan ketentuan bahwa hanya perbuatan yang dilandasi unsur kesengajaan saja yang dapat dikenai sanksi pidana. Sistem perpajakan di Indonesia adalah *self-assessment*, dimana masyarakat dipercaya untuk menghitung, memperhitungkan, menyetor dan melaporkan sendiri pajaknya yang terutang. Faktanya, sebagian besar wajib pajak tidak mengetahui alasan mengenai kewajiban perpajakan yang diamanatkan peraturan perundang-undangan kepadanya (Haryono, 2016).

Alasannya diantaranya adalah kompleksnya formulir, rumitnya aturan perpajakan atau bisa juga karena minimnya sosialisasi yang diberikan. Ketidakhahaman pada hal ini menimbulkan beberapa kesalahan dalam proses menjalankan kewajiban perpajakan misalnya salah hitung, salah isi formulir, tidak melaporkan SPT dan lain-lain yang sifatnya berupa suatu kealpaan. *self-assessment system memiliki suatu resiko yang sudah ada sebagai konsekuensinya yakni kemudian menimbulkan suatu kealpaan*. Atas suatu kealpaan tersebut akan lebih baik jika otoritas pajak memberikan pemahaman bagi Wajib Pajak yang tidak paham mengenai kewajiban perpajakan yang seharusnya, bukan memberikan hukuman. Pengenaan sanksi pidana haruslah memperhatikan prinsip proporsionalitas kesalahan, sementara unsur kealpaan dalam perpajakan sekiranya tidak layak untuk dikenai sanksi seberat sanksi pidana. Mempertimbangkan hal tersebut, selayaknya unsur kealpaan lebih baik dihapus dari ketentuan pidana perpajakan.

Masyarakat dewasa ini semakin berkembang dengan literasi hukum yang meningkat dan kemudian menuntut adanya keterbukaan pada setiap kegiatan yang telah dan akan dilakukan pemerintah karena pada hal demikian telah bergantung hajat hidupnya, maka kepastian hukum menjadi hal krusial (Poerwaningtiyas et al., 2013). Lainnya bahwa sanksi pidana merupakan hukuman yang sangat dan dianggap paling berat yang dijatuhkan negara kepada warganya. sehingga pemberlakuannya harus

diperhitungkan dengan matang. Fungsi pada suatu aturan yang jelas akan menghindari wajib pajak pada kekhawatiran timbulnya *abuse of power* yang kemudian menimbulkan rasa kepercayaan kepada pegawai pajak dan pemerintah telah sesuai antara perbuatan dan pengaturan hukum tanpa memiliki maksud tersembunyi pada koridornya.

Tataran dasar istilah mengenai utang pajak memiliki makna tidak jauh berbeda dengan pajak yang terutang yakni suatu perbuatan yang diwajibkan untuk membayar lunas pajak dalam jangka waktu tertentu oleh wajib pajak. Persamaan kedua istilah tersebut dapat kita temukan dari berbagai literature terkait dengan perpajakan. Selain itu, ditemukan pada penggunaan dan penerapan yang berbeda dalam aturan perpajakan khususnya pada aturan KUHP dan Undang-Undang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (UU PPDSPP). Istilah utang pajak digunakan dalam UU PPDSPP dengan pengertian bahwa utang pajak merupakan pajak yang wajib dibayar yang didalamnya adapula bunga dan denda atau bahkan kenaikan yang telah ditetapkan dalam surat ketetapan pajak atau sebagainya yang merupakan sanksi administrasi. Sementara itu, istilah pajak yang terutang digunakan dalam UU KUP adalah pajak yang harus dibayar pada suatu saat atau saat tertentu pada masa pajak dalam tahun pajak atau bagian tahun pajak sesuai dengan aturan yang telah ditetapkan atau ketentuan perundang-undangan.

Suatu padangan dalam hukum perdata, istilah hutang merupakan kewajiban yang timbul dari suatu perikatan antara debitur dan juga kreditur hal ini mempunyai beberapa perbedaan dalam penerimaan bagi hukum islam dan jepang (Rahman, 2020). Perikatan lahir atas dasar perbuatan yang telah mencapai kesepakatan. Oleh karenanya ketidakpatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajibannya merupakan bagian dari hutang piutang, kecuali adanya unsur kesengajaan atau kealpaan yang telah dilakukan. Sehingga seharusnya berlakulah Yurisprudensi Mahkamah Agung No. 93 K/Kr/1969 tanggal 11 Maret 1970 yang secara tegas menyatakan "Sengketa tentang hutang piutang merupakan sengketa Perdata". Namun, Karena pengaturan mengenai perpajakan memiliki sifat memaksa maka pemaksaan mengenai pelanggaran terhadap tindak administrasi perpajakan harus masuk dalam tindak pidana kejahatan, ini merupakan suatu ironi. Berubahnya ranah administrasi ke ranah pidana tersebut dengan upaya pemaksaan merupakan suatu bagian kriminalisasi. Soetandyo Wignjosoebroto menyatakan bahwa kriminalisasi merupakan suatu perbuatan yang dilakukan oleh seseorang yang mana perbuatannya dianggap sebagai perbuatan pidana kemudian telah melewati suatu pertimbangan normatif (*judgements*) yang berakhir pada suatu keputusan (*decisions*).

pernyataan bahwa perbuatan tertentu harus dinilai sebagai perbuatan pidana yang merupakan hasil dari suatu penimbangan-penimbangan normatif (*judgments*) yang wujud akhirnya adalah suatu keputusan (*decisions*).

Kriminalisasi dapat dimaknai dengan penetapan suatu perbuatan yang dilakukan oleh seseorang yang kemudian dapat dipidana tanpa menggunakan proses sesuai regulasi. Ironinya dalam UU KUP tersebut terdapat diskresi yang besar oleh DJP untuk menentukan apakah sanksi administrasi atau sanksi pidana (Al Hadad, 2020). Diskresi tersebut diatur dalam beberapa pasal di dalam UU KUP, misalnya pada Pasal 38 UU KUP. Salah satunya untuk melakukan penerapan terhadap apa yang sudah menjadi penilaian.

Pemerintah seolah sedang memperluas kewenangan diskresi yang menimbulkan hingga kini belum ada kejelasan dalam penejelasan. Kebijakan atas wewenang diskresi tersebut tentu menyebabkan polemik dengan pandangan tuduhan penyalahgunaan wewenang. Jika dibandingkan dengan konsep di luar pengadilan atau konsep memulihkan dengan maaf dan beberapa perbuatan misalnya dengan membayar penuh pajak tangguhan serta membayar denda tentu ini akan muncul keadilan, adil bagi wajib pajak karena tidak serta merta mendapatkan sanksi pidana juga adil bagi negara karena kerugiannya telah ditutup. Konsep ini mirip dengan *plea bargaining* yakni berkembangnya praktik kesepakatan atas hasil

perundingan antara pihak atas jalannya proses deni pemberian pelayanan dan anti kerugian. Penyelesaian demikian di luar pengadilan yang lebih luas kembali disebut sebagai *restorative justice* (Van Ness & Strong, 2014).

SIMPULAN

Bahwa hukum pajak sebagai hukum publik yang didominasi terhadap administrasi seharusnya mengedepankan sanksi administrasi pula, pidana pajak sebagai *ultimum remedium* yang diterapkan undang-undang perpajakan sebagai alternatif terakhir nampaknya belum benar-benar menjadi alternatif terakhir. Pidana dalam undang-undang perpajakan lebih diterapkan sejalan dengan ketentuan sanksi administrasi dengan menyiapkan pintu-pintu pengalihan hukum dari sanksi pidana karena sejatinya sanksi administrasi ada pada tiap fase sebelum pemeriksaan hingga fase penyidikan.

Proses demikian hanya berlaku untuk SPT tidak benar dan tidak lengkap, sementara pidana pajak yang lain belum menentukan hal yang sama sehingga konsep pidana pajak dapat dikatakan sebagai *ultimum remedium* belumlah benar-benar jelas aplikasinya dan membutuhkan kajian lebih lanjut. Pancasila memiliki salah satu makna suatu landasan pada tataran politik hukum pidana di Indonesia, penegasan tersebut terdapat pada sila keempat yang kemudian dimaknai bahwa paradigma permasalahan dalam hukum semestinya menerapkan prinsip musyawarah untuk kemudian mufakat guna tercapainya kepentingan umum maupun negara. Tidak dengan tindakan kesewenangan dan kriminalisasi kepada masyarakat demi kepentingan negara itu sendiri tanpa memperdulikan kesejahteraan dan keadilan didalamnya.

DAFTAR PUSTAKA

- Al Hadad, A. (2020). Politik Hukum dalam Penerapan Undang-Undang ITE; untuk Menghadapi Dampak Revolusi Industri 4.0. *Khazanah Hukum*, 2(2), 65–72.
- Ali, Z. (2016). *Metode Penelitian Hukum, Cetakan ke-8*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Cahyonowati, N. (2011). Model moral dan kepatuhan perpajakan: wajib pajak orang pribadi. *Jurnal Akuntansi Dan Auditing Indonesia*, 15(2), 161–177.
- Fauziah, E. S., & Khoerulloh, A. K. (2020). Pengaruh Ekspor dan Impor Terhadap Pertumbuhan Ekonomi dengan Kurs Sebagai Variabel Intervening. *Khazanah Sosial*, 2(1), 15–24.
- Fithri, B. S. (2017). Asas *Ultimum Remedium* terhadap Anak yang Berkonflik dengan Hukum dalam Rangka Perlindungan Anak. *Jurnal Mercatoria*, 10(1), 74–88.
- Gunadi. (2016). *Panduan Komprehensif Ketenstuan Umum Perpajakan (KUP)*. Bee Media Indonesia.
- HARAHAP, N. D. (2020). AKIBAT HUKUM TERHADAP WAJIB PAJAK YANG MELAKUKAN TINDAK PIDANA PERPAJAKAN DITINJAU DARI UU NO. 28 TAHUN 2007 TENTANG KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN. *JURNAL ILMIAH MAKSITEK*, 5(3), 68–79.
- Haryono, M. (2016). *Pengaruh kesadaran pajak, sanksi pajak, dan kemungkinan terdeteksi kecurangan terhadap persepsi penggelapan pajak*. Universitas Multimedia Nusantara.
- Hasibuan, S., Ablisar, M., Marlina, M., & Barus, U. M. (2015). Asas *Ultimum Remedium* Dalam Penerapan Sanksi Pidana Terhadap Tindak Pidana Perpajakan oleh Wajib Pajak. *USU Law Journal*, 3(2), 115–125.
- Hr, R. (2013). *Hukum Administrasi Negara Edisi Revisi*. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada.
- Juhaya, S. P. (2011). *Teori Hukum dan Aplikasinya. Legal Theory and The Application*. (Bandung: Pustaka Setia, 2011, Page 89).
- Najmudin, N. (2012). *Paradigma baru hukum perpajakan Indonesia*. Delta Teknologi.
- Poerwaningtyas, I., Rianto, P., Ni'am, M., Adiputra, W. M., Marganingtyas, D., Mirasari, E., Misbah, N. A., & Arditya, D. (2013). *Model-model gerakan literasi media dan pemantauan media di Indonesia*. Yogyakarta: Pusat Kajian Media Dan Budaya Populer.

- Pramukti, A. S., & SH & Fuady Primaharsya, S. H. (2018). *Pokok-Pokok Hukum Perpajakan*. Media Pressindo.
- Prodjodikoro, W. (2003). *Asas-asas hukum pidana di Indonesia*. PT Refika Aditama.
- Rahman, F. (2020). Perbandingan Tujuan Hukum Indonesia, Jepang dan Islam. *Khazanah Hukum*, 2(1), 32–40.
- Rawls, J. (2003). *The cambridge companion to Rawls*. Cambridge University Press.
- Ridwan, J., & Sodik, A. (2009). *Hukum Administrasi Negara dan Kebijakan Pelayanan Publik*. Nuansa Cendekia.
- Saputera, J. A. (2017). NEGARA HUKUM MONODUALIS MENURUT NOTONAGORO. *JURNAL HUKUM STAATRECHTS*, 1(1), 1–33.
- Soekanto, S., & Mamudji, S. (2014). *Penelitian Hukum Normatif Suatu Tinjauan Singkat*, cet. 16. *Rajawali Pers, Jakarta*.
- Sugiyono, M. (2015). *penelitian & pengembangan (Research and Development/R&D)*. Bandung: Penerbit Alfabeta.
- Van Ness, D. W., & Strong, K. H. (2014). *Restoring justice: An introduction to restorative justice*. Routledge.
- Yoserwan, Y. (2018). *IMPLEMENTASI DOKTRIN ULTIMUM REMEDIUM DALAM HUKUM PIDANA EKONOMI DI INDONESIA*. UNIVERISTAS ANDALAS.