

Rekonstruksi Sistem Pemidanaan dalam Undang-Undang Perpajakan Berdasarkan Konsep *Ultimum Remidium*

Rocky Marbun

Dosen Fakultas Hukum Universitas Bung Karno
Jalan Kimia No. 20, Menteng, Jakarta Pusat
E-mail: rocky.marbun08@gmail.com

Naskah diterima: 4/8/2014 revisi: 18/8/2014 disetujui: 29/8/2014

Abstrak

Penggunaan sanksi pidana di dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Perpajakan, menimbulkan permasalahan hukum dalam tataran konseptual. Bahwa Hukum Pajak merupakan bagian dari Hukum Administrasi Negara, membutuhkan upaya paksa bagi Wajib Pajak, khususnya Pengusaha Kena Pajak (PKP), yang pada prinsipnya merupakan suatu bentuk kriminalisasi terhadap perilaku administratif. Hukum Pidana, melalui Asas Legalitas menginginkan adanya pengaturan norma sanksi yang tegas dan jelas di dalam peraturan perundang-undangan, nampak justru dilanggar dalam UU KUP tersebut. Parameter tindak pidana perpajakan hanya dibatasi dengan unsur kealpaan dan kesengajaan, yang penerapannya didasarkan kepada diskresi dari institusi yang berwenang. Sehingga memunculkan perilaku transaksional dalam tataran praktis. Oleh karena itu, prinsip *ultimum remedium*, menjadi sangat penting untuk menghindari penggunaan diskresi yang sewenang-wenang.

Kata Kunci: *Tindak Pidana Perpajakan, Kriminalisasi, Ultimum Remedium*

Abstract

Implementation of criminal sanctions in the Act No. 28 Year 2007 on General Rules of Taxation, give rise to legal issues in conceptual level. That the Tax Law, is a part of the State Administration Law, requiring forceful measures for taxpayers, especially the Taxable Entrepreneur, which in principle is a form of criminalization of administrative behavior. Criminal Law, through the principle of legality, wants

a norm setting strict sanctions and obviously in the legislation, it appears to be broken in the Act No. 28 Year 2007 on General Rules of Taxation. Parameters of the crime of taxation is limited only by the elements of negligence and intentional, with the implementation under based on discretion of of the competent institution. Thus, gave rise the transactional behavior in a practical level. Therefore, the principle of ultimum remedium, becomes extremely important to avoid the use of arbitrary of discretion.

Keywords: *Tax Crime, Criminalisation, ultimum Remedium*

PENDAHULUAN

Pajak merupakan salah satu sumber penerimaan negara yang utama bagi pelaksanaan dan peningkatan pembangunan yang bertujuan untuk meningkatkan kemakmuran dan kesejahteraan rakyat, dengan meningkatkan efektifitas dari penggunaan pajak itu sendiri, sebagaimana ditegaskan dalam Rencana Pembangunan Jangka Panjang Nasional tahun 2005-2025.¹ Pemungutan pajak merupakan perwujudan dari peran serta masyarakat dalam rangka pembiayaan rutin pemerintahan dan pembangunan secara gotong royong, sehingga pajak mempunyai kedudukan yang strategis dalam penerimaan negara, bahkan pajak ikut memegang peran yang sangat dominan untuk menggerakkan roda pemerintahan.

Dalam mendukung pembangunan nasional pajak dapat dilaksanakan dengan prinsip kemandirian.² Sumber penerimaan negara dari pajak harus terus ditingkatkan. Oleh karena itu diperlukan peran serta masyarakat dalam pembiayaan pembangunan yang tercermin pada kepatuhan masyarakat dalam membayar pajak.

Penegakan kemandirian dalam membiayai penyelenggaraan negara dan pembangunan nasional dapat ditempuh dengan jalan mengerahkan segenap potensi dan kemampuan dari dalam negeri, khususnya dengan cara meningkatkan penerimaan negara. Saat ini pajak merupakan salah satu sumber penerimaan negara yang sangat diharapkan menjadi tulang punggung penerimaan negara karena pembiayaan pembangunan pada masa yang akan datang sangat tergantung pada pajak. Sektor perpajakan memegang peranan penting dan strategis dalam

¹ *Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2007 tentang Rencana Pembangunan Jangka Panjang Nasional Tahun 2005-2025*, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 83, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4700

² <http://www.widyamandala.org/about.php?ID=4&id=55&action=detail&act=view>

penerimaan negara. Peningkatan pendapatan negara terutama dari sektor pajak, memberikan sumbangan positif bagi keuangan negara.³

Oleh karena itu, Pemerintah dengan kekuasaan yang dimilikinya tentu akan berusaha untuk memaksimalkan penerimaan sektor pajak. Hal ini bertitik tolak dari dasar pemikiran bahwa penentu kebijakan publik berusaha untuk memaksimalkan penerimaan, salah satunya adalah pajak, yang dapat ditarik dari sektor swasta.⁴

Sehingga Pemerintah menempatkan kewajiban perpajakan sebagai salah satu pewujudan kewajiban kenegaraan yang merupakan sarana dalam pembiayaan negara dalam Pembangunan Nasional guna tercapainya tujuan negara. Penting dan strategisnya peran serta sektor perpajakan dalam penyelenggaraan pemerintah dapat dilihat pada Anggaran Belanja Negara (APBN) dan Rancangan APBN setiap tahun yang disampaikan pemerintah, yaitu terjadinya peningkatan persentase sumbangan pajak dari tahun ke tahun.⁵

Keinginan Pemerintah dalam meningkatkan pemasukan keuangan negara, pada umumnya dilandaskan kepada kenyataannya bahwa Indonesia ditimpa banyak permasalahan khususnya di bidang ekonomi. Bahkan hampir setiap hari pemberitaan di media menyangkut permasalahan ekonomi, seperti halnya harga barang-barang kebutuhan pokok yang melambung tinggi, inflasi, rupiah yang semakin melemah, serta negara yang belum mampu mengoptimalkan sumber daya alam sehingga bahan makanan pokok harus *import* ke negara tetangga dengan harga yang lebih tinggi, belum lagi masalah migas dan non migas yang sering terjadi. Dengan semakin banyaknya permasalahan dari segi ekonomi, pajak diharapkan dapat menjadi salah satu solusi yang efektif untuk memperbaiki kondisi ekonomi yang ada pada saat ini.⁶

Pergeseran target utama penerimaan pajak dari sektor migas ke sektor non-migas, justru memunculkan polemik keadilan antara Pemerintah dengan pelaku usaha pada bidang-bidang usaha non-migas. Salah contohnya adalah ditetapkannya pajak final PPh 1% kepada Usaha Mikro Kecil dan Menengah (UMKM) dari peredaran bruto setahun sebesar Rp 4,8 miliar, dan disimpanginya ketentuan kompensasi kerugian, sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor

³ Budi Rahardjo dan Djaka Saranta S. Edhy, *Dasar-dasar Perpajakan Bagi Bendaharawan Sebagai Pedoman Pelaksanaan Pemungutan / Pemotongan dan Penyetoran /Pelaporan*, Jakarta: Eko Jaya, 2003, h. 1.

⁴ Darussalam dan Danny Septriadi, *Membatasi Kekuasaan Untuk Mengenakan Pajak. Tinjauan Akademis Terhadap Kebijakan, Hukum, dan Administrasi Pajak di Indonesia*, Jakarta: Grasindo, 2006, h. 1-2.

⁵ Wirawan.B.Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak*, Jakarta: Salemba Empat, 2008, h. 11.

⁶ Gandhys Resyniar, *Persepsi Pelaku Usaha Mikro Kecil Menengah (UMKM) Terhadap Penerapan PP No. 46 Tahun 2013*, Sumber:<http://jimfeb.ub.ac.id/index.php/jimfeb/article/view/987/903>, diunduh tanggal 1 Mei 2014, h. 2.

46 Tahun 2013. Disatu sisi, kekuasaan Pemerintah dalam menarik pajak kepada Wajib Pajak, seolah-olah merupakan kekuasaan yang absolut.

Direktorat Jendral Pajak (DJP) yang memegang kewenangan atribusi, mampu melakukan tindakan pemeriksaan guna menguji kepatuhan Wajib Pajak tanpa batas, termasuk munculnya wacana agar DJP dapat mengakses data rekening nasabah perbankan.⁷ Bahkan mampu memaksa para Notaris untuk membuka akta otentik guna pemeriksaan kepatuhan pajak berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 Tahun 2003.

Ketidakpatuhan Wajib Pajak dalam melaksanakan hasil pemeriksaan DJP, berdasarkan Undang-Undang No. 28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan memberikan peluang terjadinya pemberian denda yang besar atau dilaksanakan pemeriksaan secara pidana.

Sifat *executorial* pajak ditetapkan antara lain oleh Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (untuk selanjutnya disebut UU KUP)⁸, yang menyebutkan bahwa Surat Tagihan Pajak (STP), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT) harus dilunasi dalam jangka waktu 1 bulan sejak tanggal diterbitkan; dan oleh Pasal 25 ayat (7) dan Pasal 27 ayat (5) UU KUP yang menyatakan bahwa dalam hal wajib pajak mengajukan Keberatan atau Banding maka jangka waktu pelunasan pajak tertanggungnya adalah sampai dengan 1 bulan sejak tanggal penerbitan SK keberatan/banding.

Oleh karena sejak tahun 1984 telah terjadi perubahan besar dalam sistem perpajakan dari *Official Assesment* ke *Self Assesment* maka pada pelaksanaan pemungutan pajak, adakalanya terjadi perbedaan pendapat antara Wajib Pajak dengan Fiskus. Perbedaan antara Wajib Pajak dan Fiskus terjadi karena tidak dapat titik temu dalam persepsi penafsiran peraturan perundang-undangan penghitungan serta penerapan peraturan perundang-undangan secara jelas.⁹ Perbedaan pendapat antara Wajib Pajak dengan Fiskus inilah yang dapat menyebabkan terjadinya sengketa pajak.¹⁰ Di dalam UU KUP, ketidakpatuhan terhadap pajak menimbulkan sanksi yang akan diberikan oleh DJP, baik berupa sanksi denda maupun sanksi pidana.

⁷ "Ditjen Pajak Minta Buka Rekening Nasabah, Ini Tanggapan OJK", Sumber: <http://m.liputan6.com/bisnis/read/2017870/ditjen-pajak-minta-buka-rekening-nasabah-ini-tanggapan-ojk>, diakses tanggal 30 Mei 2014.

⁸ Pasal 9 ayat (3) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Nomor 28 Tahun 2007

⁹ Ruki Komariah dan Ali Purwito M., *Pengadilan Pajak Proses Banding Sengketa Pajak, Pabeanan, dan Cukai*, Jakarta: Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2006, h. 56.

¹⁰ Wirawan B.Ilyas dan Richard Burton, *Op. Cit.*, h. 5.

Ironisnya, UU KUP memberikan kewenangan bagi DJP untuk memanfaatkan kewenangan berdasarkan diskresinya guna menentukan sanksi mana yang akan diterapkan. Sehingga UU KUP tersebut justru akan memunculkan penyelesaian secara transaksional antara *fiskus* dengan DJP.

Bahwa pembuatan pelaporan terkait kewajiban atas perpajakan merupakan perilaku yang bersifat administratif, khususnya bagi Wajib Pajak Badan yang telah dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak (PKP), membutuhkan SDM yang sangat memahami bagaimana menyusun suatu pelaporan perpajakan. Kesalahan dalam melakukan pelaporan perpajakan tersebut akan berujung kepada terbitnya utang pajak yang akan ditagih oleh DJP. Dengan asumsi akan lemahnya kesadaran masyarakat dalam melakukan kewajiban perpajakan, maka berangkat dari filosofi perpajakan dimana pajak merupakan iuran wajib warganegara terhadap negara, maka Negara dengan dibatasi oleh Undang-undang, membutuhkan sanksi pidana sebagai upaya paksa.

Ironisnya, kebijakan legislatif dalam UU KUP tersebut tidak disusun secara rigid dan ketat, sebagaimana yang diinginkan oleh Asas Legalitas. Sehingga pengenaan sanksi pidana, baik karena kealpaan maupun kesengajaan, diserahkan kepada penggunaan diskresi dari pihak Pemerintah. Yang pada akhirnya, ketentuan Pasal 38 dan Pasal 39 UU KUP menjadi ketentuan pemaksa dengan potensi menjadi perilaku transaksional.

Sehingga memunculkan permasalahan yang cukup pelik, apakah kesalahan yang bersifat administratif menjadi patut untuk dipidana? Bagaimanakah seharusnya perancangan ketentuan sanksi yang bersifat memaksa dalam UU KUP, sehingga kepentingan negara tetap dapat terpenuhi?

PEMBAHASAN

a. Membatasi Kekuasaan Negara Dalam Memungut Pajak

Pembukaan Undang-Undang Dasar 1945 (UUD 1945) yang di dalam alinea ke-empatnya memuat tujuan nasional bangsa Indonesia, yaitu: untuk membentuk suatu pemerintahan negara Indonesia yang melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia; dan untuk memajukan kesejahteraan umum; mencerdaskan kehidupan bangsa; dan ikut serta melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan perdamaian abadi

dan keadilan sosial, maka disusunlah kemerdekaan kebangsaan Indonesia di dalam suatu undang-undang dasar negara, yang terbentuk dalam suatu susunan negara Republik Indonesia yang berkedaulatan rakyat dengan berdasarkan kepada Pancasila. Pancasila merupakan jiwa dan kepribadian bangsa Indonesia yang menjadi landasan dalam mewujudkan keadilan sosial bagi seluruh warga negara Indonesia, demikian pula negara Indonesia yang berdasarkan Pancasila dan UUD 1945, menjamin potensi, harkat dan martabat setiap warga negara sesuai dengan hak asasi manusia.¹¹

Sehingga berdasarkan fungsi pajak *regulerend*, maka Pemerintah berkewajiban untuk membentuk pengaturan-pengaturan yang berkaitan tentang kekuasaan Pemerintah dalam memungut pajak kepada warga negara nya.

Kekuasaan atau kewenangan negara dalam melakukan pungutan terhadap pajak, sebagai penerimaan negara, perlulah didasarkan kepada aturan-aturan yang sifatnya tertulis yang merupakan pengaruh yang sangat besar dari mazhab positivisme.

Sebagaimana ditegaskan pula dalam Pasal 23A UUD 1945, bahwa Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan Negara diatur dengan Undang-Undang. Ketentuan tersebut telah secara jelas mendeskripsikan bahwa kekuasaan Negara dalam memungut pajak tidak dapat dilakukan secara sewenang-wenang. Sehingga, ketentuan tersebut berimplikasi kepada pelaksana UU untuk pula dalam menerapkan sanksinya pun harus dilandaskan kepada asas kepastian hukum.

Oleh karena itu, pemungutan pajak yang hendak dilakukan agar tidak menimbulkan polemik hukum di kalangan wajib pajak dengan pejabat pajak, terlebih dahulu diketahui dan dipahami mengenai dasar hukum mengapa negara berkehendak memungut pajak kepada warganya. Pemungutan pajak oleh negara tanpa memiliki dasar hukum yang sah, berarti negara melalui pejabat pajak melakukan perampasan dan bahkan merupakan perampokan bagi kekayaan warganya sebagai wajib pajak. Sebenarnya pemungutan pajak tidak boleh dilakukan oleh negara sebelum ada hukum yang mengaturnya karena negara Indonesia adalah negara hukum.¹²

¹¹ Freddy Harris, *Laporan Akhir Tim Pengkajian Hukum Tentang Mekanisme Penarikan Dana Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP)*, Jakarta: BPHN, 2011, h. 48.

¹² Muhammad Djafar Saidi, *Pembaharuan Hukum Pajak*, Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2007, h. 137.

Namun demikian, memang eksistensi dasar hukum bagi Pemerintah dalam memungut pajak adalah berbanding lurus dengan tingkat kepatuhan dari wajib pajak itu sendiri. Sedangkan kepatuhan wajib pajak akan tersusun dengan baik manakala peraturan perundang-undangan dari hukum perpajakan menampilkan sosok peraturan yang humanis dan berkeadilan.

Pembangunan nasional yang sedang dilaksanakan oleh Indonesia jelas membutuhkan dana yang sangat besar yang selama ini banyak berasal dari bantuan luar negeri. Kondisi ini jelas tidak menguntungkan apabila dilihat dari aspek politik, ekonomi dan sosial, juga dalam kaitannya dengan tekad kemandirian pembangunan nasional, sehingga idealnya pembiayaan pembangunan tersebut berasal dari kemampuan dalam negeri, terutama pajak.

Ketergantungan ekonomi sebagai alat pemaksa dapat berbentuk insentif maupun sanksi. Dalam rangka meningkatkan penerimaan Negara dari sektor perpajakan ini, dibuatlah serangkaian peraturan yang sifatnya untuk menggali potensi penerimaan pajak yang masih tersembunyi, kemudian meningkatkan pelayanan termasuk penyederhanaan prosedur restitusi, memperbaiki sistem pengawasan, menegakan aturan penagihan seperti dilaksanakannya secara konsisten surat teguran, sita, lelang, cegah sampai penyanderaan termasuk tindakan penyidikan.¹³

b. Ruang Lingkup Hukum Pajak Dalam Sistem Hukum di Indonesia

R. Santoso Brotodihardjo menyatakan bahwa hukum pajak yang juga disebut hukum fiskal (*fiscal*) adalah keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang Pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat dengan melalui kas negara, sehingga ia merupakan bagian dari hukum publik yang mengatur hubungan hukum antara negara dan orang-orang atau badan-badan hukum yang berkewajiban membayar pajak (Wajib Pajak).¹⁴

Dalam perspektif hukum publik, negara adalah organisasi jabatan. Menurut Logemann, bahwa dalam bentuk kenyataan sosialnya, negara adalah organisasi yang berkenan dengan berbagai fungsi.¹⁵ Pengertian fungsi adalah lingkungan

¹³ Agus Surono, *Sengketa Pajak Sebagai Upaya Penerimaan Negara*, Jakarta: Fakultas Hukum Universitas Al-Azhar Indonesia, 2013, h. 3.

¹⁴ Suparmyo, *Hukum Pajak. Suatu Sketsa Asas*, Semarang: Pustaka Magister, 2012, h. 49

¹⁵ H. Harun Alrasyid, *Pengertian Jabatan Presiden*, Jakarta : PT. Pustaka Utama Grafiti Kerjasama Yayasan Adikarya IKAPI dan The Ford Foundation, 2001, h. 41.

kerja yang terperinci dalam hubungannya secara keseluruhan. Fungsi-fungsi ini dinamakan jabatan.

Menurut Bagir Manan, bahwa “Jabatan adalah lingkungan pekerjaan tetap yang berisi fungsi-fungsi tertentu yang secara keseluruhan mencerminkan tujuan dan tata kerja suatu organisasi. Jabatan itu bersifat tetap, sementara pemegang jabatan (*ambtsdrager*) dapat berganti-ganti, sebagai contoh, jabatan presiden, wakil presiden, menteri, gubernur dan lain-lain, relatif bersifat tetap, sementara pemegang jabatan atau pejabatnya sudah berganti-ganti.”¹⁶

Di dalam kewenangan terdapat wewenang-wewenang (*rechtsbevoegdheden*). Wewenang merupakan lingkup tindakan hukum publik, lingkup wewenang pemerintahan, tidak hanya meliputi wewenang membuat keputusan pemerintah (*bestuur*), tetapi meliputi wewenang dalam rangka pelaksanaan tugas, dan memberikan wewenang serta distribusi wewenang utamanya ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan.

Sehingga berkaitan dengan jabatan dan tupoksi dari Kementerian Keuangan Republik Indonesia, maka pemerintah berwenang untuk melakukan pembagian fungsi pekerjaan ke dalam struktur organisasi Kementerian Keuangan. Maka guna mengurus kebijakan fiskal bidang perpajakan, dibentuklah Direktorat Jenderal Pajak. Adapun tugas pokok dari Direktorat Jenderal Pajak (DJP) adalah merumuskan serta melaksanakan kebijakan dan standardisasi teknis di bidang perpajakan. Sehingga DJP memiliki kewenangan yang sangat besar. DJP melalui kewenangan atribusi tersebut mampu membentuk peraturan hingga tingkat Surat Edaran dalam mengejar target pemasukan negara dalam segi pajak.

Sehingga dapatlah dikatakan bahwa hukum pajak adalah sebagian dari hukum publik yaitu hukum yang mengatur hubungan antara penguasa atau Pemerintah dengan warganya. Termasuk dalam hukum publik adalah: hukum Tata Negara, Hukum Pidana, Hukum Administrasi Negara (sedangkan Hukum Pajak merupakan anak bagian dari Hukum Administrasi Negara).

Mengenai kedudukan Hukum Pajak dalam tata hukum Indonesia, PJA. Andriani menyatakan bahwa bagaimanapun juga lebih tepat memberi tempat sendiri untuk Hukum Pajak di samping (sederajat dengan) Hukum Administrasi Negara. Dasar pertimbangan pendapat yang menyatakan bahwa

¹⁶ Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara*, Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2007, h. 73.

Hukum Pajak harus ditempatkan sejajar dengan Hukum Administrasi Negara (HAN) tersebut adalah :¹⁷

1. Tugas Hukum Pajak bersifat lain dari pada Hukum Administrasi Negara pada umumnya.
2. Hukum pajak dapat secara langsung digunakan sebagai sarana politik perekonomian.
3. Hukum pajak memiliki tata tertib dan istilah-istilah yang khas untuk bidang pekerjaannya.

Dengan demikian jelaslah, bahwa Hukum Pajak merupakan bagian dari Hukum Administrasi Negara yang berada dalam ranah Hukum Publik, dikarenakan terdapatnya intervensi kekuasaan eksekutif dalam pelaksanaannya.

Sehingga terkait dengan hal tersebut diatas, maka Prajudi Atmosudirdjo menegaskan bahwa ruang lingkup Hukum Administarsi Negara adalah :¹⁸

1. Hukum tentang dasar-dasar dan prinsip-prinsip umum daripada Administrasi Negara.
2. Hukum tentang organisasi dari Administrasi Negara.
3. Hukum tentang aktifitas-aktifitas dari Administrasi Negara yang bersifat yuridis.
4. Hukum tentang sarana-sarana dari Administrasi Negara terutama mengenai kepegawaian Negara dan keuangan Negara.
5. Hukum Administrasi Pemerintahan Daerah dan wilayah.

Terkait dengan perbuatan hukum dari Pemerintah, selain merupakan perbuatan-perbuatan yang bersifat pengaturan secara administrasi, pada kenyataannya, perbuatan hukum Pemerintah pun mengandung perbuatan-perbuatan hukum lainnya, antara lain yaitu dispensasi, izin, lisensi, konsesi, perintah, panggilan dan undangan.

Sehingga di dalam pengaturan dan pembentukan norma nya, kebijakan legislatif dan aplikatif dalam bidang perpajakan dapat saja memuat norma berpasangan, yaitu norma hukum primer dan norma hukum sekunder. Hampir di semua peraturan perundang-undangan perpajakan mengandung norma hukum berpasangan tersebut. Hal tersebut patut dimaklumi, bahwa pajak merupakan iuran wajib bagi warga negaranya, sehingga sangat wajar ketika

¹⁷ Suparno, *Op.cit.*, h. 50.

¹⁸ Bawa Ragawino, *Hukum Administrasi Negara*, Bandung: FISIP UNPAD, 2006, h. 8.

kebijakan legislatif dan kebijakan aplikatif nya memuat sanksi pidana, sebagai wujud dari unsur pemaksa dari ketentuan tersebut. Sebagaimana ditegaskan oleh Agus Surono, bahwa hal tersebut sesuai dengan amanat Undang-Undang Perpajakan, pemungutan pajak adalah bersifat memaksa.¹⁹

Oleh karena itu, Hukum Pajak, yang asasinya adalah merupakan ruang lingkup Hukum Administrasi Negara, ternyata juga memiliki titik singgung dengan Hukum Pidana.

c. Pengaturan Sanksi Pidana Dalam Undang-Undang Perpajakan: Upaya Kriminalisasi Sebagai Akibat Diskresi Tanpa Batas

Dalam hukum pajak, disamping sanksi administratif terdapat juga sanksi pidana. Sanksi administrasi dijatuhkan untuk pelanggaran-pelanggaran yang sifatnya ringan. Hukum pidana merupakan ancaman bagi wajib pajak yang bertindak tidak jujur. Adanya tindak pidana perpajakan ini dapat dilihat dalam ketentuan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan dikenakan sanksi administrasi, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan, dikenakan sanksi pidana. Dan untuk mengetahui telah terjadinya suatu tindak pidana di bidang perpajakan maka perlu dilakukan pemeriksaan untuk mencari, mengumpulkan, mengolah data dan atau keterangan lainnya untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.²⁰

Pada prinsipnya tugas dari hukum pajak adalah menelaah keadaan-keadaan dalam masyarakat untuk kemudian dibuat / disusun peraturan-peraturan hukum (pajak), sedangkan yang menjadi sarasannya adalah *Tatbestand* yaitu segala perbuatan keadaan atau peristiwa yang dapat menimbulkan utang pajak.²¹

¹⁹ Agus Surono, *Op.cit.*, h. 1

²⁰ Rahayu Hartini, *Tindak Pidana dan Perdata Dalam Perpajakan*, Sumber: <http://gagasanhukum.wordpress.com/2012/11/26/tindak-pidana-dan-perdata-dalam-perpajakan-bagian-ii/>, diakses tanggal 02 Juni 2014.

²¹ Suparoyo, *Op.cit.*, h. 52.

Pada hakikatnya, istilah utang pajak tidak berbeda dengan pajak yang terutang sebagai suatu kewajiban yang wajib dibayar lunas oleh wajib pajak dalam jangka waktu yang ditentukan. Kedua istilah tersebut dapat dilihat dalam berbagai literatur yang terkait dengan hukum pajak. Di samping itu, ditemukan pula pada penggunaannya yang berbeda dalam Undang-undang Pajak, khususnya pada Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan (UU KUP)²² dan Undang-Undang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (UU PPDSP)²³.

Istilah utang pajak digunakan dalam UU PPDSP dengan pengertian bahwa utang pajak adalah pajak yang masih harus dibayar termasuk sanksi administrasi berupa bunga, denda, atau kenaikan yang tercantum dalam surat ketetapan pajak atau surat sejenisnya berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan. Sementara itu, istilah pajak yang terutang digunakan dalam UU KUP dengan pengertian bahwa pajak yang terutang adalah pajak yang harus dibayar pada suatu saat, dalam masa pajak, dalam tahun pajak atau dalam bagian tahun pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Dalam perspektif Hukum Perdata, istilah utang merupakan suatu kewajiban dari debitor kepada kreditor yang wajib untuk dibayarkan dalam bentuk uang, yang muncul karena adanya perikatan. Dalam hal ini, perikatan terjadi dikarenakan Undang-undang.²⁴ Dimana perikatan tersebut muncul karena, baik berasal dari perbuatan yang sah maupun dari perbuatan yang melanggar hukum.²⁵ Oleh sebab itu, ketidakpatuhan Wajib Pajak (WP) dalam melaksanakan kewajibannya merupakan sengketa hutang piutang, terkecuali terdapat unsur kealpaan dan kesengajaan dari Wajib Pajak (WP) dalam membuat pelaporan perpajakan. 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 demikian, dikarenakan Undang-Undang Perpajakan memiliki sifat memaksa, maka pelanggaran terhadap tindakan administrasi perpajakan diklasifikasikan sebagai tindak pidana kejahatan. Penetapan pelanggaran atas

²² Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Perpajakan (UU KUP)

²³ Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa (UU PPDSP)

²⁴ Lihat Pasal 1352 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata.

²⁵ Lihat Pasal 1353 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata.

kesalahan yang bersifat administrasi tersebut merupakan upaya paksa yang bersifat kriminalisasi.

Soetandyo Wignjosoebroto mengemukakan bahwa kriminalisasi ialah suatu 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 pula diartikan sebagai proses penetapan suatu perbuatan seseorang sebagai perbuatan yang dapat dipidana. Proses ini diakhiri dengan terbentuknya undang-undang di mana perbuatan itu diancam dengan suatu sanksi yang berupa pidana.²⁶

Dimuatnya sanksi pidana dalam suatu undang-undang merupakan konsekuensi dari dianutnya asas legalitas dalam sistem hukum di Indonesia. Asas legalitas memiliki makna *Nullum crimen, nulla poena sine lege scripta*, yaitu tidak ada perbuatan pidana, tidak ada pidana tanpa undang-undang tertulis. Menurut Eddy OS Hiariej, bahwa prinsip tersebut menimbulkan konsekuensi dari makna tersebut adalah harus tertulisnya semua ketentuan pidana. Dengan kata lain, perbuatan yang dilarang maupun pidana yang diancam terhadap perbuatan yang di larang, harus tertulis secara *expresiv verbis* dalam undang-undang.²⁷

Namun demikian menurut Penulis, selain tegas termuat di dalam Undang-undang. Penegasan ancaman pidana tersebut juga harus seimbang dengan proses pelaksanaannya atau hukum formilnya. Yang menjadi ironi dalam UU KUP tersebut adalah dimilikinya diskresi yang besar oleh DJP dalam menentukan apakah suatu pelanggaran patut dikenakan sanksi administrasi atau sanksi pidana.

Diskresi DJP dalam menerapkan sanksi tersebut dimuat dalam beberapa pasal di dalam UU KUP, misalnya pada Pasal 38 UU KUP. Yang memberikan kewenangan bagi DJP untuk melakukan penilaian terhadap pelanggaran yang dilakukan oleh Wajib Pajak, apakah Wajib Pajak melakukan pelanggaran berdasarkan Pasal 38 huruf a²⁸ atautkah Pasal 38 huruf b²⁹ atautkah Wajib Pajak tersebut telah melakukan kesengajaan dalam mengisi laporan dengan

²⁶ Salman Luthan, *Asas dan Kriteria Kriminalisasi*, Jurnal Hukum Vol. 16, No. 1, Januari 2009, h. 2.

²⁷ Eddy OS. Hiariej, *Asas Legalitas & Penemuan Hukum Dalam Hukum Pidana*, Jakarta: Erlangga, 2009, h. 4

²⁸ Pasal 38 huruf a UU KUP: Setiap orang yang karena kealpaannya : tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;

²⁹ Pasal 38 huruf b UU KUP: Setiap orang yang karena kealpaannya : menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar

tidak benar³⁰. Hal tersebut menjadi satu kerancuan jika mengacu kepada Pasal 13 A UU KUP, yang menjelaskan sebagai berikut:

“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.”

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa UU KUP belum memberikan kepastian hukum mengenai perbuatan-perbuatan seseorang, termasuk Wajib Pajak, yang mana saja yang akan dikenakan sanksi administrasi dan yang akan dikenakan sanksi pidana. Perbedaan istilah dalam frase “.....pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar” dalam Pasal 13 UU KUP dengan “.....menimbulkan kerugian bayar” dengan pada Pasal 38 dan Pasal 39 UU KUP mempertegas ketidakjelasan dan ketidakpastian hukum tersebut. Hal ini tentu akan memberikan dampak dalam upaya penegakan hukum pajak di lapangan.³¹

Jika dicermati redaksional pasal-pasal tersebut, maka UU KUP memberikan kewenangan yang cukup besar bagi DJP untuk melakukan penerapan berdasarkan penilaiannya terhadap suatu kondisi pajak tertentu. Dalam memunculkan efektivitas suatu sanksi, maka menurut Soerjono Soekanto, harus terdapat kejelasan terkait dengan karakteristik suatu hukum, yaitu yang terdiri dari:³²

1. Karakteristik ancaman atau imbalan; pada karakteristik ini maka konsentrasi pembahasan menjurus kepada hakikat sanksi, penerapan sanksi dan apakah sanksi itu keras atau lemah.
2. Karakteristik subyek hukum yang terkena sanksi akan membahas persoalan mengenai siapa-siapa saja yang terkena sanksi tertentu, maupun kepribadian subyek hukum yang terkena sanksi tersebut.

³⁰ Pasal 39 UU KUP

³¹ Adianto Dwi Nugroho, *Hukum Pidana Pajak Indonesia*, Bandung: Citra Aditya Bakti, 2010, h. 23.

³² Soerjono Soekanto, *Efektivitas Hukum dan Peranan Sanksi*, Bandung: Remadja Karya, 1988, h. 82.

3. Karakteristik perilaku atau sikap tindak yang harus dikendalikan akan menyoroti sampai sejauh mana derajat kemudahan untuk menerapkan hukuman dan sifat hakikat kebutuhan bahwa suatu perilaku harus dikendalikan.

Mengacu kepada karakteristik yang diutarakan oleh Soerjono Soekanto tersebut, maka UU KUP memberikan peluang kepada DJP untuk melakukan tindakan atas penilaian sendiri terhadap subyek hukum Wajib Pajak yang memenuhi kriteria pasal-pasal tersebut diatas. Dalam hal ini, penggunaan kewenangan tersebut menggunakan asas diskresi atau *freies ermessen*.

Penggunaan diskresi dalam ranah Hukum Administrasi Negara, pada konsep Negara Hukum, merupakan suatu konskuensi atas terhambatnya perkembangan sistem organisasi kenegaraan dikarenakan adanya kewajiban penerapasan asas legalitas dalam kerangka paradigma positivisme hukum. Namun seiring perkembangan konsep Negara Hukum Formill yang bergeser kepada Negara Hukum Kesejahteraan (*welfare state*) atau juga dikenal Negara Hukum Materiil, munculnya konsep *freies ermessen* merupakan solusi yang dapat digunakan dengan tujuan kesejahteraan bagi masyarakat.

Menurut Sjachran Basah³³ pelaksanaan *freies ermessen* harus dapat dipertanggung jawabkan, secara moral kepada Tuhan Yang Maha Esa, dan secara hukum berdasarkan batas-atas dan batas-bawah. Batas-atas yaitu peraturan yang tingkat derajatnya lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan yang tingkat derajatnya lebih tinggi. Sedangkan batas-bawah ialah peraturan yang dibuat atau sikap-tindak administrasi negara (baik aktif maupun pasif), tidak boleh melanggar hak dan kewajiban asasi warga. Di samping itu, pelaksanaan *freies ermessen* juga harus memperhatikan Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Baik.

Freies Ermessen atau Asas Diskresi muncul sebagai alternatif untuk mengisi kekurangan dan kelemahan dalam penerapan asas legalitas. Bagi negara *welfare state*, asas legalitas saja tidak cukup untuk dapat berperan secara maksimal dalam melayani kepentingan masyarakat, yang berkembang pesat sejalan dengan perkembangan ilmu dan teknologi.

Dalam praktik penyelenggaraan pemerintahan, Asas Diskresi dilakukan oleh pejabat administrasi negara dalam hal-hal sebagai berikut :³⁴

³³ Alfian Ratu, *Penerapan Freies Ermessen Kepala Daerah Dalam Pengelolaan Keuangan Dihubungkan Dengan Pasal 3 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi*, Jurnal Fakultas Hukum Universitas Sam Ratulangi, Vol. XX/No. 3/April-Juni/2012, h. 56.

³⁴ Muchsan, *Beberapa Catatan Tentang Hukum Administrasi Negara dan Peradilan Administrasi di Indonesia*, Yogyakarta: Liberty, 1981, h. 305

1. Belum ada peraturan perundang-undangan yang mengatur penyelesaian secara kongkret atas suatu masalah, padahal masalah tersebut menuntut penyelesaian yang segera;
2. Peraturan perundang-undangan yang menjadi dasar berbuat aparat pemerintah memberikan kebebasan sepenuhnya;
3. Aparat pemerintah tersebut diberi kewenangan untuk mengatur sendiri, yang sebenarnya merupakan kewenangan aparat yang lebih tinggi tingkatannya.

Melihat syarat-syarat tersebut diatas, maka penerapan asas diskresi murni dilandasi oleh penilaian sendiri dari pejabat yang terkait. Namun, di dalam Hukum Pidana, asas diskresi dituangkan ke dalam suatu Undang-undang, sehingga asas diskresi tidak lagi merupakan pengecualian, sebagai aturan tidak tertulis, namun bersandingan dengan Asas Legalitas. Karena dimuat di dalam pasal-pasal tertentu di dalam Undang-undang Hukum Pidana.

Ketentuan dalam UU KUP yang termuat di dalam Pasal 13A, Pasal 38 dan Pasal 39 merupakan pasal-pasal yang menyerahkan keputusan penerapannya kepada DJP. Sehingga dimungkinkan terjadi 'transaksi pasal' antara DJP dengan WP, khususnya WP Badan.

Yang perlu dipahami adalah bahwa asas legalitas tersebut pada prinsipnya adalah asas yang memberikan batasan kepada penguasa dalam menjalankan kewenangannya, dengan tujuan selain memberikan kepastian hukum bagi masyarakat, pula memberikan perlindungan hukum bagi masyarakat.³⁵

d. **Mengedepankan *Ultimum Remidium* Dalam Meningkatkan Pendapatan Negara**

Hukum bukan tujuan, namun hukum merupakan sarana untuk mencapai suatu tujuan dari hukum yang diidealkan bersama.³⁶ Oleh sebab itu, Barda Nawawi Arief menyatakan sehubungan dengan masalah penetapan sanksi pidana sebagai sarana untuk mencapai tujuan, maka sudah barang tentu harus dirumuskan terlebih dahulu tujuan pemidanaan yang diharapkan dapat menunjang tercapainya tujuan umum tersebut. Barulah dengan kemudian bertolak atau berorientasi pada tujuan itu dapat ditetapkan cara, sarana, atau tindakan apa yang dapat digunakan.³⁷

³⁵ Barda Nawawi Arief, *Beberapa Aspek Kebijakan Penegakan Hukum dan Pengembangan Hukum Pidana*, Bandung: Citra Aditya Bakti, 1998, h. 72.

³⁶ Jimly Asshiddiqie, *Gagasan Negara Hukum Indonesia*, Sumber: <http://www.jimly.com/pemikiran/makalah?page=4>, diakses tanggal 3 Juni 2014, h. 14.

³⁷ Sholehuddin, *Sistem Sanksi Dalam Hukum Pidana. Ide Dasar Double Track System dan Implementasinya*, Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2003, h. 118

Jika mengacu kepada pendapat John Austin, bahwa hukum adalah perintah dari penguasa, dalam arti perintah mereka yang memiliki kekuasaan tertinggi atau yang memegang kedaulatan.³⁸ Namun, Sudarto memberikan batasan dalam pembentukan sanksi pidana bahwa dalam menggunakan hukum pidana harus memperhatikan tujuan pembangunan nasional, yang mewujudkan masyarakat adil makmur yang merata materiil dan spiritual berdasarkan Pancasila.³⁹

Selain daripada itu, menurut Tegus Prasetyo sebagaimana mengutip dari Sudarto, bahwa batasan lainnya adalah :⁴⁰

1. Perbuatan yang diusahakan untuk dicegah atau ditanggulangi dengan hukum pidana harus merupakan perbuatan yang tidak dikehendaki, yaitu perbuatan yang mendatangkan kerugian materiil dan/atau spiritual atas warga masyarakat;
2. Penggunaan Hukum Pidana harus pula memperhitungkan prinsip biaya dan hasil (*cost and benefit principle*);
3. Penggunaan Hukum Pidana harus pula memperhatikan kapasitas dan kemampuan daya kerja dari badan-badan penegak hukum, yaitu jangan sampai ada kelampauan beban tugas (*overbelasting*).

Oleh karena itu, penggalan nilai-nilai yang ada dalam bangsa Indonesia dalam usaha pembaharuan hukum pidana Indonesia harus dilakukan agar hukum pidana Indonesia masa depan sesuai dengan sosio-politik, sosio-filosofik, dan nilai-nilai sosio-kultural masyarakat Indonesia.⁴¹

Bernard Arief Sidharta menambahkan bahwa dengan diproklamirkan kemerdekaan Negara Republik Indonesia melalui Proklamasi Kemerdekaan, maka sebenarnya secara implisit sudah terjadi perubahan dalam isi cita hukum sebagai asas dasar yang mempedomani (*basic guiding principles*) dalam penyelenggaraan hukum di Indonesia.⁴²

Hal tersebut menjadi sejalan, jika setiap legislator memahami bahwa paham negara hukum dalam budaya hukum Indonesia mendudukan kepentingan orang perorangan secara seimbang dengan kepentingan umum. Artinya, menurut Khudzaiyah Dimiyati, negara mengakui hak dan kewajiban asasi warga

³⁸ Lili Rasyidi & Ira Rasyidi. *Pengantar Filsafat dan Teori Hukum*. Bandung: Citra Aditya Bakti., 2001, h. 58

³⁹ Sudarto, *Hukum dan Hukum Pidana*, Bandung : Alumni, 1983, h. 35.

⁴⁰ Teguh Prasetyo, *Kriminalisasi Dalam Hukum Pidana*, Bandung: Nusa Media, 2013, h. 39.

⁴¹ Marcus Priyo Gunarto, *Asas Keseimbangan Dalam Konsep Rancangan Undang-Undang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana*, Jurnal Mimbar Hukum, Vol. 24, Nomor 1, Februari 2012, h. 86.

⁴² Bernard Arief Sidharta, *Ilmu Hukum Indonesia. Upaya Pengembangan Ilmu Hukum Sistematis Yang Responsif Terhadap Perubahan Masyarakat*, Bandung: Genta Publishing, 2013, h. 95.

negara serta melindunginya, sementara negara diberikan kekuasaan untuk melindungi hak dan kewajiban asasi rakyatnya serta membuat pengaturan-pengaturan yang memungkinkan terjaminnya kehidupan masyarakat aman, tentram, dan damai. Paham Negara Hukum dalam budaya hukum Indonesia tidak mendudukan kepentingan individu di atas segala-galanya, seperti di negara-negara Barat, dan tidak pula mendudukan kepentingan negara di atas segala-galanya dengan mengorbankan kepentingan masyarakat. Dalam perspektif paham Negara Hukum dan falsafah hidup bangsa Indonesia, kepentingan individu dan kepentingan masyarakat diletakkan dalam posisi seimbang.⁴³

Oleh sebab itu, pembentukan sanksi pidana di dalam UU KUP seharusnya selain mengedepankan kepentingan negara, pula mengedepankan kepentingan dari Wajib Pajak, khususnya Wajib Pajak Badan. Sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 44B ayat (1) UU KUP, sebagai berikut:

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

Ketentuan tersebut jelas mengisyaratkan bahwa pelaksana negara, hendaknya lebih mengedepankan kepentingan yang lebih besar, dalam hal ini adalah penerimaan bagi Negara yang akan bermanfaat bagi seluruh masyarakat Indonesia, dibandingkan menerapkan pemidanaan.

Sebagaimana ditegaskan oleh PAF. Lamintang, bahwa para ahli hukum pidana berpandangan terhadap pemberian pidana sebagai penderitaan bagi pelaku hendaknya dipandang sebagai *ultimum remedium* atau upaya terakhir yang harus dipergunakan untuk memperbaiki tingkah laku manusia.⁴⁴

Demikian pula pendapat yang diungkapkan oleh Van Bemmelen, bahwa yang membedakan antara Hukum Pidana dengan bidang hukum lain ialah sanksi Hukum Pidana merupakan pemberian ancaman penderitaan dengan sengaja dan sering juga pengenaan penderitaan, hal mana dilakukan juga sekalipun tidak ada korban kejahatan. Perbedaan demikian menjadi alasan untuk menganggap Hukum Pidana itu sebagai *ultimum remedium*, yaitu usaha

⁴³ Khudzaifah Dimiyati, *Teorisasi Hukum. Studi Tentang Perkembangan Pemikiran Hukum di Indonesia 1945-1990*, Bandung: Genta Publishing, 2010, h. 206.

⁴⁴ PAF. Lamintang, *Dasar-Dasar Hukum Pidana Indonesia*, Bandung: Sinar Baru, 1983, h. 16-17.

terakhir guna memperbaiki tingkah laku manusia, terutama penjahat, serta memberikan tekanan psikologis agar orang lain tidak melakukan kejahatan. Oleh karena sanksinya bersifat penderitaan istimewa, maka penerapan hukum pidana sedapat mungkin dibatasi dengan kata lain penggunaannya dilakukan jika sanksi-sanksi hukum lain tidak memadai lagi.⁴⁵

Dalam perkembangan hukum pidana secara internasional, khususnya pola pidana, wacana *restorative justice* dan *penal mediation* nampaknya turut memperkuat posisi asas *ultimum remedium*. Bahwa Negara sebagai korban, dalam tindak pidana perpajakan, maka kepentingan Negara lebih didahulukan tanpa harus menghambat kepentingan pelaku usaha, karena sanksi pidana dalam tindak pidana perpajakan adalah pidana penjara dan bukan pidana denda.

KESIMPULAN

Pancasila sebagai landasan politik hukum pidana dalam membentuk sistem hukum pidana di Indonesia telah menegaskan dalam Sila keempat butir ke 1 dan butir ke 4, bahwa dalam memandang permasalahan pidana hendaknya mengedepankan prinsip musyawarah untuk mufakat demi kepentingan negara dan masyarakat. Dengan dipidananya Wajib Pajak Badan, sudah barang tentu akan menguncang perekonomian nasional, yang pada akhirnya pula merugikan kepentingan nasional. Sehingga perlu direkonstruksi pola pidana dalam Hukum Pajak untuk lebih mengedepankan penggunaan prinsip *ultimum remedium* dalam upaya penegakan hukumnya dikemudian hari.

Bahwa penerapan pidana penjara terhadap Wajib Pajak, khususnya Pengusaha Kena Pajak (PKP), menjadi tidak logis dan turut pula menimbulkan kerugian bagi perekonomian secara tidak langsung. Dimana seharusnya penerapan sanksi pidana yang tepat adalah sanksi pidana denda. Dimana di dalam UU KUP, sanksi denda masuk sebagai sanksi administrasi. Oleh karena itu, untuk memperkuat sanksi pidana denda, maka pemidanaannya tetap melalui putusan pengadilan dan dirangkai dengan pidana kurungan pengganti atau melalui proses penyitaan.

⁴⁵ Andi Zainal Abidin, *Asas-Asas Hukum Pidana*, Bandung: Alumni, 1987, h. 16.

DAFTAR PUSTAKA

- Abidin, Andi Zainal, 1987, *Asas-Asas Hukum Pidana*, Bandung: Alumni.
- Alrasyid, Harun. 2001, *Pengertian Jabatan Presiden*, Jakarta : PT. Pustaka Utama Grafiti Kerjasama Yayasan Adikarya IKAPI dan The Ford Foundation.
- Arief, Barda Nawawi, 1998, *Beberapa Aspek Kebijakan Penegakan Hukum dan Pengembangan Hukum Pidana*, Bandung: Citra Aditya Bakti.
- Darussalam dan Danny Septriadi, 2006, *Membatasi Kekuasaan Untuk Mengenakan Pajak. Tinjauan Akademis Terhadap Kebijakan, Hukum, dan Administrasi Pajak di Indonesia*, Jakarta: Grasindo.
- Dimiyati, Khudzaifah, 2010, *Teorisasi Hukum. Studi Tentang Perkembangan Pemikiran Hukum di Indonesia 1945-1990*, Bandung: Genta Publishing.
- Hiariej, Eddy OS., 2009, *Asas Legalitas & Penemuan Hukum Dalam Hukum Pidana*, Jakarta: Erlangga.
- Ilyas, Wirawan. B., dan Richard Burton, 2008, *Hukum Pajak*, Jakarta: Salemba Empat.
- Komariah, Ruki, dan Ali Purwito M, 2006, *Pengadilan Pajak Proses Banding Sengketa Pajak, Pabeanan dan Cukai*, Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia.
- Lamintang, PAF., 1983, *Dasar-Dasar Hukum Pidana Indonesia*, Bandung: Sinar Baru.
- Muchsan, 1981, *Beberapa Catatan Tentang Hukum Administrasi Negara dan Peradilan Administrasi di Indonesia*, Yogyakarta: Liberty.
- Nugroho, Adrianto Dwi, 2010, *Hukum Pidana Pajak Indonesia*, Bandung: Citra Aditya Bakti.
- Prasetyo, Teguh, 2013, *Kriminalisasi Dalam Hukum Pidana*, Bandung: Nusa Media.

- Ragawino, Bewa, 2006, *Hukum Administrasi Negara*, Bandung: FISIP UNPAD.
- Rahardjo, Budi, dan Edhy, Djaka Saranta S., 2003, *Dasar-dasar Perpajakan Bagi Bendaharawan Sebagai Pedoman Pelaksanaan Pemungutan / Pemotongan dan Penyetoran /Pelaporan*, Jakarta: Eko Jaya.
- Rasyidi, Lili, & Ira Rasyidi, 2001, *Pengantar Filsafat dan Teori Hukum*, Bandung: Citra Adtya Bakti.
- Ridwan HR, 2007, *Hukum Administrasi Negara*, Jakarta: RajaGrafindo Persada.
- Saidi, Muhammad Djafar, 2007, *Pembaharuan Hukum Pajak*, Jakarta: RajaGrafindo Persada.
- Sholehuddin, 2003, *Sistem Sanksi Dalam Hukum Pidana. Ide Dasar Double Track System dan Implementasinya*, Jakarta: RajaGrafindo Persada.
- Sidharta, Bernard Arief, 2013, *Ilmu Hukum Indonesia. Upaya Pengembangan Ilmu Hukum Sistematis Yang Responsif Terhadap Perubahan Masyarakat*, Bandung: Genta Publishing.
- Soekanto, Soerjono, 1988, *Efektivitas Hukum dan Peranan Sanksi*, Bandung: Remadja Karya.
- Sudarto, 1983, *Hukum dan Hukum Pidana*, Bandung : Alumni.
- Suparno, 2012, *Hukum Pajak. Suatu Sketsa Asas*, Semarang: Pustaka Magister.
- Surono, Agus, 2013, *Sengketa Pajak Sebagai Upaya Penerimaan Negara*, Jakarta: Fakultas Hukum Universitas Al-Azhar Indonesia.

JURNAL

- Luthan, Salman, *Asas dan Kriteria Kriminalisasi*, Jurnal Hukum Vol. 16, No. 1, Januari 2009.
- Harris, Freddy, *Laporan Akhir Tim Pengkajian Hukum Tentang Mekanisme Penarikan Dana Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP)*, Jakarta: BPHN, 2011.

Ratu, Alfian, *Penerapan Freies Ermessen Kepala Daerah Dalam Pengelolaan Keuangan Dihubungkan Dengan Pasal 3 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 Tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi*, Jurnal Fakultas Hukum Universitas Sam Ratulangi, Vol. XX/No. 3/April-Juni/2012.

Gunarto, Marcus Priyo, *Asas Keseimbangan Dalam Konsep Rancangan Undang-Undang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana*, Jurnal Mimbar Hukum, Vol. 24, Nomor 1, Februari 2012.