

# BAB I

## PENDAHULUAN

### A. Latar Belakang

Hukum dibentuk dan dibangun haruslah berlandaskan cita-cita atau tujuan yang hendak dicapai dari hukum tersebut. Cita-cita atau tujuan pembentukan dan pembangunan hukum khususnya dalam bentuk hukum positif di Indonesia tentunya harus sejalan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (selanjutnya disebut UUD NRI 1945). Oleh karena itu, terkait hukum dalam bentuk hukum positif berupa peraturan perundang-undangan, isi atau substansi dari peraturan perundang-undangan serta penerapannya harus selaras dengan cita hukum itu sendiri. Selanjutnya, hukum yang baik di dalamnya haruslah mengandung keadilan (*Justice*), kepastian hukum (*Certainty*), dan kemanfaatan (*Utility*) sebagaimana cita hukum menurut Gustav Radbruch.

Terkait hal itu, menurut Rudolf Stammler, cita hukum adalah konstruksi pikiran yang merupakan keharusan untuk mengarahkan hukum pada cita-cita yang diinginkan masyarakat. Selanjutnya, Gustav Radbruch mengatakan cita hukum berfungsi sebagai tolok ukur yang bersifat regulatif dan konstruktif tanpa cita hukum, hukum akan kehilangan maknanya.<sup>1</sup> Untuk mengaplikasikan cita hukum sebagaimana diungkapkan oleh Gustav Radbruch tersebut kemudian telah diperjelas oleh Undang-Undang Nomor 12 tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangann sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 12 tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan

---

<sup>1</sup> I Dewa Gede Atmadja dan I Nyoman Putu Budiarto, 2018, *Teori-Teori Hukum*, Setara Press, Malang, hlm 121.

(Undang-Undang Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan) dimana pada Pasal 5 dan Pasal 6 ayat (1) dan (2) menyatakan bahwasanya dalam membentuk peraturan perundang-undangan harus dilakukan berdasarkan pada asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik diantaranya adalah kejelasan tujuan dan kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan. Materi muatan peraturan perundang-undangan harus mencerminkan asas-asas yang diantaranya adalah keadilan, kesamaan kedudukan dalam hukum dan pemerintahan, ketertiban, serta kepastian hukum. Selain mencerminkan asas-asas tersebut, peraturan perundang-undangan tertentu dapat berisi asas lain sesuai dengan bidang hukum peraturan perundang-undangan yang bersangkutan.

Begitu juga terhadap keuangan dan pendapatan negara khususnya pajak, pengaturannya harus berpedoman pada Pasal 5 dan Pasal 6 ayat (1) dan (2) Undang-Undang Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan tersebut. Dimana dalam membuat dan menerapkan pengaturan perpajakan setidaknya harus mempedomani 3 (tiga) unsur fundamental yaitu keadilan, kepastian hukum, dan kemanfaatan.

Terkait dengan pengertian pajak sendiri, ada beberapa ahli yang telah memberikan pengertian mengenai pajak yaitu P.J.A. Andriani dan Rochmat Soemitro. P.J.A. Andriani menyatakan pajak adalah iuran kepada warga negara yang dapat dipaksakan oleh yang terhutang kepada yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung dan dapat ditunjuk yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.<sup>2</sup> Sementara Rochmat Soemitro memberikan pengertian pajak

---

<sup>2</sup> Santoso Brotodiharjo, 2003, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Rafika Aditama, Bandung, hlm 2.

adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan Undang-Undang atau dapat dipaksakan dengan tiada mendapat jasa timbal (*tegen prestatie*) yang langsung dapat ditunjuk dan digunakan untuk membiayai pengeluaran umum (*publiecke uitgaven*).<sup>3</sup>

Mendalami mengenai pajak, perpajakan mengandung kaidah dimana kaidah itu terdiri dari kaidah hukum pajak materiil dan kaidah hukum pajak formil. Kaidah hukum pajak materiil mengatur tentang keadaan, perbuatan, dan peristiwa hukum terkait dengan objek pajak, subjek pajak, wajib pajak, dasar pengenaan pajak, tarif pajak, masa pajak, serta tahun pajak sedangkan kaidah hukum pajak formil mengatur tentang prosedur dalam rangka mewujudkan dan menegakkan hukum pajak materiil. Dikaitkan dengan Undang-Undang Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, pengaturan atau hukum positif mengenai perpajakan baik yang bersifat materiil atau formil harus sesuai dengan asas keadilan, kepastian hukum, dan kemanfaatan.

Contoh dari pengaturan hukum pajak materiil seperti terdapat dalam Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 *juncto* Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang PPH dan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 *juncto* Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang PPN.<sup>4</sup> Sementara itu, pengaturan hukum pajak formil diatur dalam Ketentuan Umum Perpajakan (selanjutnya disebut KUP) sebagaimana terakhir diubah oleh Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja (selanjutnya disebut Undang-Undang Ciptaker) dan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan

---

<sup>3</sup> Rochmat Soemitro, 1992, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, PT Eresco, Bandung, hlm 8.

Yang dimaksud frasa “tiada mendapat jasa timbal (*tegen prestatie*)” oleh Rochmat Soemitro adalah iuran atau nominal yang dikeluarkan oleh warga negara atau wajib pajak tidak langsung diganti dengan barang atau jasa oleh negara bagi masing-masing individu yang membayarnya atau tidak langsung dinikmati layaknya jual beli namun digunakan negara untuk memenuhi berbagai kebutuhan negara untuk kesejahteraan masyarakatnya.

<sup>4</sup> Muhammad Djafar Saidi, 2014, *Pembaruan Hukum Pajak*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, hlm 18.

(selanjutnya disebut Undang-Undang HPP). Undang-undang tersebut mengubah beberapa ketentuan dari Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan *juncto* Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang (selanjutnya disebut KUP-2009). Pengaturan-pengaturan pajak inilah yang harus mempedomani asas-asas yang terkandung dalam Undang-Undang Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan khususnya asas keadilan, kepastian hukum, dan kemanfaatan.

Lebih lanjut mengenai hukum pajak formil, secara fungsi, hubungan antara KUP sebagai hukum pajak formil dengan hukum pajak materiil bersifat fungsional dan interdependensi. KUP baru dapat berfungsi jika digunakan untuk melaksanakan hukum pajak materiil. Sebaliknya, hukum pajak materiil baru bisa dilaksanakan karena ada hukum pajak formil. Secara fungsional, KUP adalah ketentuan umum bagi hukum pajak materiil, yang berfungsi sebagai pelaksana dan penegak hukum pajak materiil. Menempatkan KUP sebagai ketentuan umum bagi pemungutan semua jenis pajak dapat menciptakan efisiensi, karena tidak perlu membentuk hukum pajak formil sendiri untuk pemungutan setiap jenis pajak.<sup>5</sup>

Selanjutnya, untuk pengelolaan pajak dalam kaidah hukum pajak formil ini menurut Harsanto Nursadi pada dasarnya adalah kegiatan hukum administrasi

---

<sup>5</sup> Iwan Suhardi, 2016, "Penyatuan Hukum Pajak Formal Dalam Sistem Hukum Pajak Nasional", *Jurnal Yuridika Fakultas Hukum Universitas Airlangga*, Volume 31 No. 1, hlm 31. Yang dimaksud fungsional disini adalah kaidah hukum pajak formil memiliki fungsi dalam menegakkan kaidah hukum pajak materiil sedangkan interdependensi adalah hubungan erat dan saling memengaruhi antara hukum pajak materiil dan hukum pajak formil.

negara dalam kewenangan khusus tentang perpajakan. Walaupun Perpajakan sudah memiliki perundang-undangan perpajakan yang khusus (*lex specialis legi generalis*), tetapi semua sistem administrasinya tetap tunduk pada Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan. Hal itu disebabkan karena Direktorat Jenderal Pajak merupakan Organisasi Administrasi Negara (OAN) yang merupakan bagian dari administrasi negara itu sendiri.<sup>6</sup>

Dalam memahami tindakan hukum administrasi negara di bidang perpajakan, Djokosutono telah mengungkapkan tentang pemahaman hukum administrasi negara dimana hukum administrasi negara adalah hukum yang mengatur tentang hubungan-hubungan hukum, antara jabatan-jabatan dalam negara dengan masyarakat. Norma hukum yang mengatur hubungan-hubungan hukum tersebut terdapat di dalam berbagai peraturan perundang-undangan administrasi. Oleh karena itu, Semua yang dilakukan oleh pejabat administrasi pemerintahan di bidang perpajakan atau *Fiscus* merupakan tindakan hukum administrasi negara perpajakan yaitu berupa keputusan, yang merupakan kewenangannya.<sup>7</sup>

Pemahaman hukum administrasi negara yang diungkapkan oleh Harsanto Nursadi dan Djokosutono tersebut telah menimbulkan asumsi mengenai pelanggaran-pelanggaran pajak oleh wajib pajak. Asumsi tersebut adalah adanya pelanggaran-pelanggaran atas perpajakan oleh wajib pajak yang termasuk ke

---

<sup>6</sup> Harsanto Nursadi, 2018, Tindakan Hukum Administrasi (Negara) Perpajakan Yang Dapat Berakibat Pada Tindakan Pidana, *Jurnal Hukum & Pembangunan*, Volume 48 No. 1, hlm 125.

Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan adalah payung hukum bagi penyelenggaraan pemerintahan yang di dalamnya mengatur mengenai Keputusan dan/atau Tindakan Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan dan Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB) dimana pengelolaan pajak dalam artian formil merupakan bagian dari Keputusan dan/atau Tindakan Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan.

<sup>7</sup> Maroni, 2013, *Pengantar Hukum Pidana Administrasi*, CV. Anugrah Utama Raharja (AURA), Bandar Lampung, hlm 112.

Keputusan dalam hal ini mengacu pada Keputusan dan/atau Tindakan Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan.

dalam pelanggaran yang bersifat administratif. Asumsi adanya pelanggaran yang bersifat administratif ini berkaitan dengan pelanggaran atas kewajiban perpajakan dari wajib pajak kepada negara. Oleh karena adanya pelanggaran-pelanggaran yang bersifat administratif ini, maka penegakkan hukum atas pelanggaran-pelanggaran ini pun menggunakan mekanisme dari hukum administratif.

Namun demikian, penegakkan hukum atas pelanggaran-pelanggaran yang dilakukan oleh wajib pajak ini mengalami banyak kendala karena wajib pajak melakukan berbagai macam cara dan upaya untuk tidak melaksanakan serta menghindari kewajiban perpajakannya. Padahal, dengan tidak dilaksanakannya kewajiban perpajakan oleh wajib pajak tentunya mengakibatkan penerimaan pendapatan negara dari sektor pajak menjadi tidak optimal. Kesulitan ini salah satunya disebabkan dari adanya keterbatasan sifat memaksa hukum administrasi. Berdasarkan hal tersebut, maka pelanggaran-pelanggaran yang awalnya hanya bersifat administratif pada penegakkannya dalam KUP telah diperkuat dengan sanksi pidana.<sup>8</sup>

Hal ini dikarenakan dimensi hukum pidana berorientasi dan bermuara kepada sanksi pidana sebagai penjamin atau garansi yang utama atau terbaik atau *prime guarantor* dan sekaligus sebagai pengancam yang utama atau *prime threatener* atau merupakan alat atau sarana terbaik dalam menghadapi kejahatan. Pemahaman tentang *prime guarantor* dan *prime threatener* yang dipopulerkan oleh Herbert L. Packer ini diformulasikan dengan redaksional sebagai berikut:<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> KUP selain mengatur mengenai ketentuan-ketentuan yang bersifat administratif didalamnya memiliki ketentuan pidana yang diatur dalam Bab VIII yang antara lain tercantum dalam Pasal 38 KUP.

<sup>9</sup> Lilik Mulyadi, 2006, "Pergeseran Perspektif dan Praktik Dari Mahkamah Agung Republik Indonesia Mengenai Putusan Pidana", *Jurnal Badilum Mahkamah Agung*, hlm 4-5, dikutip dari Herbert L. Packer, 1968, "The Limits of the Criminals Sanctions", Stanford University Press, California, hlm 364-366.

- a. Sanksi pidana sangatlah diperlukan. Kita tidak dapat hidup sekarang maupun di masa yang akan datang tanpa pidana. (*The criminal sanction is indispensable; we could not, now or in the foreseeable future, get along without it*).
- b. Sanksi pidana merupakan alat atau sarana terbaik yang tersedia, yang kita miliki untuk menghadapi kejahatan-kejahatan atau bahaya besar dan segera serta untuk menghadapi ancaman-ancaman dari bahaya. (*The criminal sanction is the best available device are have for dealing with gross and immediate harm and threats of harm*).
- c. Sanksi pidana suatu ketika merupakan penjamin yang utama dan suatu ketika merupakan pengancam yang utama dari kebebasan manusia. Ia merupakan penjamin apabila digunakan secara cermat dan manusiawi. Ia merupakan pengancam apabila digunakan secara sembarangan dan secara paksa. (*The criminal sanction is at once prime guarantor; used indiscriminately and coercively, it is threatener*).

Selanjutnya Elwi Danil telah memberikan pandangan tentang hukum pidana dalam kaidah hukum administratif, dimana menurutnya hukum administrasi menggunakan bantuan hukum pidana untuk menggunakan sanksi pidana guna mewujudkan kepatuhan masyarakat terhadap norma hukum administrasi di samping sanksi administratif itu sendiri. Sekalipun berada dalam lingkup hukum administrasi, undang-undang itu telah menjadi bagian yang tidak terpisahkan sebagai satu kesatuan sistem dalam hukum pidana, sehingga tunduk

pada cara kerja hukum pidana dalam penyelesaian tindak pidana yang dirumuskan.<sup>10</sup>

Oleh karena pelanggaran-pelanggaran atas perpajakan tersebut termasuk ke dalam pelanggaran yang bersifat administratif, maka fungsi pidana bersifat subsider yang kemudian disebut hukum pidana administratif (*administrative penal law*). Dalam hukum pidana administratif, fungsi sanksi pidana bersifat subsider dimana sanksi pidana berfungsi sebagai pengancam karena memberikan dampak saat dijalani maupun setelah menjalaninya. Adanya cap dari masyarakat terhadap orang yang dikenai sanksi sebagai pelaku tindak pidana, menjadi salah satu dampak yang akan dirasakan atau stigma yang dapat membuat seorang terpidana seolah-olah dipidana juga dalam kehidupan bermasyarakatnya. Oleh sebab itu khususnya dalam hukum pidana administratif dikatakan juga bahwa sifat pidana sebagai *ultimum remedium* atau obat yang terakhir. Dengan kata lain, jika tidak diperlukan maka jangan menggunakan sanksi pidana sebagai sarana.<sup>11</sup>

Menurut Yoserwan, *ultimum remedium* adalah suatu konsep atau terminologi yang telah dikenal dalam beberapa sistem hukum baik sistem hukum *common law* maupun sistem hukum *civil law*. Ada beberapa ahli yang menghubungkan konsep *ultimum remedium* dengan terminologi atau konsep lain seperti dengan konsep *subsider* atau *secondary function of criminal law* (fungsi subsider atau fungsi sekunder hukum pidana). Istilah yang paling umum digunakan selain istilah *ultimum remedium* adalah istilah *last resort* atau *ultimo ratio* yang dikemukakan oleh Nils Jarebogr.<sup>12</sup>

---

<sup>10</sup> Elwi Danil, 2020, "Penerapan Prinsip Ultimum Remedium Terhadap Tindak Pidana Administrasi", *Jurnal Hukum Pidana & Kriminologi*, Volume 1 No. 1, hlm 3.

<sup>11</sup> Maroni, *Op.Cit.*, hlm 132.

<sup>12</sup> Yoserwan, 2019, *Doktrin Ultimum Remedium Dalam Hukum Pidana Indonesia (Implementasinya Dalam Hukum Pidana Ekonomi)*, Andalas University Press, Padang, 2019, hlm 51.

Berdasarkan hal tersebut, yang diberlakukan dalam hukum pidana administratif bukanlah *primum remedium* melainkan *ultimum remedium* yang dalam hal ini berlaku juga untuk tindak pidana di bidang perpajakan. Hal ini tergambar dari adanya Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 44B ayat (1) KUP sebagaimana terakhir diubah oleh Undang-Undang HPP. Selain itu, dalam Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang dibuat oleh Kementerian Keuangan tergambar pula bahwasanya dalam pidana perpajakan yang digunakan adalah *ultimum remedium*.<sup>13</sup>

Dalam naskah akademik tersebut, *ultimum remedium* dikatakan sebagai sarana terakhir berkaitan dengan parameter hukum pidana sebagai *ultimum remedium*. Hukum pidana sebagai *ultimum remedium* mengandung makna bahwa hukum pidana adalah senjata pamungkas dalam penegakan hukum, ketika sarana atau instrumen penegakan hukum lainnya tidak lagi berfungsi. *Ultimum remedium* merupakan landasan pijakan aliran modern dalam hukum pidana yang berorientasi pada pelaku dengan tujuan melindungi masyarakat dari kejahatan. Refleksi prinsip hukum pidana sebagai *ultimum remedium* mengakibatkan adanya perhatian besar terhadap syarat-syarat kriminalisasi dalam sistem peradilan pidana. Mulai dari proses legislasi, penegakan hukum sampai dengan penerapan pidana yang harus memenuhi syarat-syarat atau asas pembatas.<sup>14</sup>

Selanjutnya, dihubungkan dengan hukum yang baik dimana di dalamnya haruslah mengandung keadilan (*Justice*), kepastian hukum (*Certainty*), dan kemanfaatan (*Utility*) sebagaimana cita hukum menurut Gustav Radbruch yang

---

<sup>13</sup> Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 2021, *Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang Tentang Perubahan Kelima Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan*, Jakarta, hlm 21.

<sup>14</sup> *Ibid.*

telah diuraikan, tentunya asas-asas tersebut harus terkandung pula pada KUP. Dalam kaitannya dengan kemanfaatan, maka KUP yang di dalamnya terdapat hukum pidana administratif dengan menerapkan *ultimum remedium*, secara substansi harus dapat mencapai tujuannya yaitu optimalisasi penerimaan negara dari sektor pajak. Hal ini berlaku untuk semua peraturan yang mengatur KUP baik itu KUP 2009, KUP pada Undang-Undang Cipta Kerja, maupun KUP pada Undang-Undang HPP.

Begitu pula dengan keberadaan pasal-pasal pidana perpajakan yang diatur dalam KUP pada Bab VIII mengenai ketentuan pidana. Beberapa ketentuan pidana pada KUP ini tentunya dimaksudkan untuk mendukung tujuan pembentukannya yakni demi kepentingan penerimaan negara. Terutama terkait pelanggaran-pelanggaran yang secara hakikat bersifat administratif namun demi penerimaan negara diberikan sanksi pidana. Sehingga penanganan tindak pidana yang demikian dalam penegakkannya haruslah menerapkan *ultimum remedium* yang berdimensi pada pemulihan kerugian pendapatan negara.

Konsep *ultimum remedium* ini dalam kaidah hukum administrasi berkaitan dengan asas *in cauda venenum* yaitu hukum administrasi negara selalu diikuti dengan sejumlah ketentuan pidana. Berhubungan dengan asas *in cauda venenum*, Paul Scoulten mengatakan bahwasanya hukum pidana memberikan sanksi luar biasa untuk hukum secara umum yang dalam hal ini dalam hukum administrasi.<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> Sri Nur Hari Susanto, 1999, "Asas Ne Bis Vexari Rule Sebagai Pembatasan Dalam Penggunaan Sanksi Kumulasi Dalam Hukum Administrasi", *Naskah Diskusi Bagian Hukum Administrasi Negara Fakultas Hukum UNDIP*, hlm 7, dikutip dari W.F. Prins, 1983, "Pengantar Ilmu Hukum Administrasi Negara", Pradnya Paramita, Jakarta, hlm 17.

*In Cauda Venenum* secara harfiah adalah "ada racun di bagian ekor" yang dalam kaidah hukum administrasi negara diartikan sebagai hukum pidana berada di bagian belakang yang mengikuti (mengekor) hukum administrasi.

Selain itu, tujuan berupa kepentingan penerimaan negara ini telah pula dicantumkan dalam Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang Tentang Perubahan Kelima Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Pada naskah akademik itu menyatakan bahwasanya penegakkan hukum di Direktorat Jenderal Pajak tidak akan sempurna jika tidak diikuti oleh perwujudan pemulihan kerugian pada pendapatan negara.<sup>16</sup>

Namun demikian, terkait dengan optimalisasi penerimaan negara, sebelum KUP dalam Undang-Undang HPP diberlakukan, pada KUP 2009 pun *ultimum remedium* nyatanya telah diberlakukan pula. Hal ini terlihat dari ketentuan penghentian penyidikan apabila pajak terutang beserta dengan sanksi administratifnya sudah dibayar telah diterapkan pula pada KUP 2009 yaitu pada Pasal 44B ayat (1) dan (2) yang menyatakan 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 dimana untuk penghentian penyidikan tindak pidana, dilakukan setelah wajib pajak melunasi utang pajak dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda.

Namun demikian pada kenyataannya, penegakkan hukum tindak pidana perpajakan melalui Hukum Pidana Administratif dengan menerapkan *ultimum remedium* sebagaimana KUP 2009 belum menjamin pemulihan terhadap kerugian pada pendapatan negara yang mana hal ini diakui pula oleh Kementerian Keuangan. Dalam naskah akademik dari Kementerian Keuangan, disebutkan pula berdasarkan data Direktorat Jenderal Pajak, dari total surat

---

<sup>16</sup> *Ibid.*, hlm 108.

perintah penyidikan pada tahun 2019 sampai dengan tahun 2020 yaitu sejumlah 195 (seratus sembilan puluh lima) perkara hanya sekitar 5,56% (lima koma lima enam persen) atau 11 (sebelas) perkara yang diselesaikan dengan pengungkapan ketidakbenaran perbuatan dan penghentian penyidikan. Sementara itu, menurut data perkara yang sampai ke tahap persidangan untuk tahun 2018 sampai dengan tahun 2020 terdiri dari 257 (dua ratus lima puluh tujuh) perkara dengan total denda Rp8.826.146.740.231,00 (delapan triliun delapan ratus dua puluh enam miliar seratus empat puluh enam juta tujuh ratus empat puluh ribu dua ratus tiga puluh satu rupiah) dimana denda yang dibayar terpidana hanya 0,050% (nol koma nol lima persen) atau hanya sekira Rp4.431.594.863,00 (empat miliar empat ratus tiga puluh satu juta lima ratus sembilan puluh empat ribu delapan ratus enam puluh tiga rupiah).<sup>17</sup>

Berdasarkan data dari kementerian keuangan tersebut, menjadi pertanyaan mengapa dalam tindak pidana administratif perpajakan mekanisme *ultimum remedium* sebagaimana Pasal 44B KUP tersebut tidak berjalan dengan baik. Salah satunya adalah keengganan pelanggar untuk memanfaatkan *ultimum remedium* dan lebih memilih mekanisme hukum pidana sampai dengan putusan pengadilan. Sehingga perlu dianalisis apa yang mendasari para pelanggar untuk tidak menggunakan atau memanfaatkan *ultimum remedium* yang telah disediakan pada KUP 2009. Selanjutnya, perlu dipertanyakan pula apakah hukum pidana administratif dengan menerapkan *ultimum remedium* dalam penegakkan hukum pada tindak pidana perpajakan dapat mencapai tujuan pemulihan kerugian pada pendapatan negara. Hal ini dikarenakan apabila kerugian pada pendapatan negara dalam tindak pidana perpajakan tidak dapat dipulihkan dengan adanya KUP,

---

<sup>17</sup> *Ibid.*, hlm 111.

maka keberadaan KUP ini menjadi sia-sia dan tidak memenuhi tujuan hukum serta tidak memenuhi asas kemanfaatan.

Oleh karena itu, penerapan *ultimum remedium* dalam kaitannya dengan hukum pidana administratif di bidang perpajakan, secara substansi Pada KUP 2009 harus dilakukan perbaikan. Hal ini dengan memberikan substansi yang tepat dan berkemanfaatan guna mendukung mekanisme penegakkan hukum pidana administratif dengan mengedepankan pemulihan kerugian pada pendapatan negara. Oleh karena itu, KUP sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang HPP secara substansi harus ada pengaturan yang jelas dan tepat mengenai mekanisme penerapan *ultimum remedium* dalam hukum pidana administratif agar dapat memulihkan kerugian pada pendapatan negara sebagaimana tujuan keberadaan KUP.

Selanjutnya, selain harus mengandung kemanfaatan dengan bentuk adanya pemulihan pada kerugian pendapatan negara di sektor pajak, hukum pidana administratif dengan menerapkan *ultimum remedium* dalam KUP sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang HPP, dalam penegakkannya harus pula selaras dengan cita hukum lainnya yaitu keadilan dan kepastian hukum. Secara substansi penegakkan hukum melalui mekanisme hukum pidana administratif dan *ultimum remedium* harus dapat diterapkan pada semua perkara tindak pidana administratif. Jangan sampai secara substansi KUP memberikan celah ketidakpastian hukum dan ketidakadilan.

Namun demikian, pada KUP khususnya KUP 2009 terdapat salah satu celah ketidakpastian hukum dan ketidakadilan dalam penanganan pidana administratif yaitu dengan adanya kemungkinan perbedaan penanganan dan penegakkan hukum antara satu perkara dengan perkara lainnya. Perbedaan

penanganan dan penegakkan hukum pada tindak pidana perpajakan tersebut adalah disebabkan dengan adanya perbedaan pendapat mengenai bagaimana memaknai dan menerapkan *ultimum remedium*. Kementerian Keuangan khususnya Direktorat Jenderal Pajak sendiri telah menyadari bahwasanya dalam praktik penegakan hukum pidana di bidang perpajakan, *ultimum remedium* di dalam KUP telah dimaknai secara berbeda-beda yaitu antara lain:<sup>18</sup>

- a. Bahwa *ultimum remedium* dimaknai sebagai suatu rangkaian proses yang harus dijalani dalam sistem penegakan hukum di bidang perpajakan, yaitu sebelum dilakukan penanganan pidana harus melalui tindakan administratif terlebih dahulu. Dengan kata lain sanksi administrasi harus habis, baru dilakukan dikenakan sanksi pidana. Apabila instrumen administrasi tidak memberikan jalan keluar, baru lah dilakukan penegakan hukum pidana.
- b. Bahwa *ultimum remedium* dimaknai sebagai pilihan, yaitu apabila direktur jenderal pajak telah memilih penanganan pidana dalam penegakan hukum perpajakan, negara tidak dapat lagi mengenakan tindakan administratif berupa penetapan dan penagihan atas objek pajak yang telah diputus dalam perkara pidana tersebut. Pandangan ini berpendapat bahwa sanksi pidana yang dijatuhkan oleh pengadilan pidana menghapus segala-galanya termasuk hutang pajak.
- c. Bahwa prinsip *ultimum remedium* dimaknai hanya berlaku dan diterapkan atas pelanggaran pidana administrasi yang dilakukan oleh pengusaha sebenarnya sebagai Wajib Pajak yaitu pengusaha yang memiliki usaha nyata untuk memberikan efek jera dan gentar agar Wajib Pajak tersebut kembali menjadi patuh dan memikul tanggung jawab kepada negara. *Ultimum*

---

<sup>18</sup> Arief Sulthoni, 2019, *Penegakan Hukum di Bidang Perpajakan*, FH UGM & Pusdiklat Pajak, hlm 62-68.

*remedium* tidak dapat diterapkan kepada pelaku tindak pidana yang menggunakan instrumen perpajakan semata-mata hanya sebagai alat kejahatan atau mencari keuntungan.

Berdasarkan Naskah Akademik dari Kementerian Keuangan tersebut serta pengertian *ultimum remedium* dari beberapa ahli antara lain Frank Von Litz dan Maroni, maka dapat ditarik asumsi bahwasanya *ultimum remedium* dapat dimaknai berbeda-beda. Pemaknaan terhadap *ultimum remedium* tersebut antara lain adalah apakah sistem peradilan pidana yang diakhirkan, sanksi pidana yang diakhirkan, atau digantungkan pada kebijakan pejabat administrasi itu sendiri. Perbedaan dalam memaknai *ultimum remedium* tentunya menimbulkan kebingungan dalam penerapannya. Selanjutnya, dengan adanya perbedaan pemahaman dan pemaknaan ini tentunya tidak akan memberikan keadilan dan kepastian hukum. Hal ini dikarenakan perbedaan dalam memaknai *ultimum remedium* akan menimbulkan perbedaan penerapan pula pada setiap penegakkan hukum dalam perkara tindak pidana di bidang perpajakan.

Oleh karena dalam Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang Tentang Perubahan Kelima Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan pada tahun 2021, terkait dengan substansi yang ada pada KUP 2009, Kementerian Keuangan telah menyadari ada beberapa perbedaan pemaknaan terhadap *ultimum remedium*, maka sudah sepatutnya dilakukan perbaikan pada KUP 2009. Seharusnya untuk memberikan keadilan dan kepastian hukum, KUP sebagaimana terakhir diubah dalam Undang-Undang HPP secara substansi harus menentukan *ultimum remedium* seperti apa yang akan diterapkan dalam penanganan tindak pidana perpajakan.

Berdasarkan hal tersebut terdapat 2 (dua) permasalahan terkait dengan *ultimum remedium* dalam hukum pidana administratif khususnya dalam penegakkan hukum tindak pidana perpajakan pada KUP sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang HPP. Pertama adalah cara menerapkan *ultimum remedium* dalam perspektif hukum pidana administratif pada penanganan tindak pidana perpajakan sehingga dapat memulihkan kerugian pada pendapatan negara. Kedua adalah penerapan *ultimum remedium* yang seharusnya dijalankan pada KUP dalam penyelesaian tindak pidana perpajakan agar memenuhi keadilan dan kepastian hukum. Dari 2 (dua) permasalahan tersebut, selanjutnya dapat ditentukan apakah KUP khususnya KUP sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang HPP telah memenuhi unsur fundamental hukum yaitu asas keadilan, kepastian hukum, dan kemanfaatan.

Berdasarkan uraian-uraian di atas, maka penulis tertarik untuk melakukan sebuah penelitian dan penulisan tesis yang berjudul: **“EKSISTENSI *ULTIMUM REMEDIUM* DALAM PERSPEKTIF HUKUM PIDANA ADMINISTRATIF PADA PENANGANAN TINDAK PIDANA PERPAJAKAN”**.

## **B. Rumusan Masalah**

Berdasarkan uraian yang telah dikemukakan sebelumnya, maka dapat dirumuskan hal-hal yang menjadi pokok permasalahan dalam tesis ini, yaitu:

1. Bagaimanakah pengaturan *ultimum remedium* di dalam KUP pada penanganan tindak pidana Administratif perpajakan sehingga dapat memulihkan kerugian pada pendapatan negara?
2. Bagaimanakah seharusnya *ultimum remedium* diterapkan dalam KUP untuk penanganan tindak pidana administratif perpajakan agar dapat memenuhi keadilan dan kepastian hukum?

### C. Tujuan Penelitian

Adapun tujuan penelitian yang hendak dicapai dari penelitian dan penulisan tesis hukum ini adalah :

1. Untuk mengkaji dan menganalisis substansi KUP sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-undang HPP dalam menerapkan *ultimum remedium* pada penanganan tindak pidana administratif perpajakan untuk dapat memulihkan kerugian pada pendapatan negara.
2. Untuk mengkaji dan menganalisis kesesuaian substansi KUP sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-undang HPP dalam menerapkan *ultimum remedium* pada penanganan tindak pidana administratif perpajakan dengan asas keadilan dan asas kepastian hukum.

### D. Manfaat Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat atau kegunaan khususnya bagi penulis sendiri dan umumnya bagi pihak-pihak yang memerlukan. Diharapkan juga dapat memberikan sumbangan pemikiran dalam rangka pengembangan ilmu hukum pada umumnya yaitu:

1. Secara teoritis penelitian ini diharapkan dapat membantu dalam mengetahui dan memahami cara penerapan *ultimum remedium* dalam KUP sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-undang HPP pada penanganan tindak pidana administratif perpajakan agar dapat memulihkan kerugian pada pendapatan negara serta untuk mengetahui kesesuaian substansi KUP sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-undang HPP dalam menerapkan *ultimum remedium* pada penanganan tindak pidana administratif perpajakan dengan asas keadilan dan asas kepastian hukum.

2. Secara praktis, penelitian dan penulisan tesis ini diharapkan dapat memberikan masukan berupa pemikiran secara yuridis kepada akademisi maupun praktisi. Masukan tersebut berupa bahan acuan dan literatur untuk dapat menerapkan *ultimum remedium* dalam perspektif Hukum Pidana Administratif pada KUP dengan sebagaimana mestinya.

#### **E. Keaslian Penelitian**

Penelitian ini dilakukan dengan pertimbangan bahwasanya baik berdasarkan informasi dan penelusuran kepastakaan di Fakultas Hukum dan Magister Ilmu Hukum Universitas Andalas maupun berbagai penelitian yang telah dipublikasikan secara umum termasuk di internet, penelitian dengan judul **“EKSISTENSI *ULTIMUM REMEDIUM* DALAM PERSPEKTIF HUKUM PIDANA ADMINISTRATIF PADA PENANGANAN TINDAK PIDANA PERPAJAKAN”** belum pernah dilakukan.

Ada pula beberapa penelitian yang sedikit banyak memiliki kesamaan dengan judul tesis ini, tetapi penelitian tersebut memiliki pokok permasalahan, dasar peraturan, maupun bidang kajian yang berbeda yaitu sebagai berikut:

1. Penerapan Pidana Pengganti Denda Berupa Penyitaan Harta Terpidana dalam Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. Penelitian tersebut berupa tesis yang dilakukan oleh Iwan Yuhandri, Mahasiswa Program Magister Hukum Fakultas Hukum Universitas Pembangunan Nasional Veteran Jakarta yang dibuat pada tahun 2021. Adapun yang dibahas dalam penelitian tersebut adalah mengenai:
  - a. Penerapan pidana pengganti denda berupa penyitaan harta terpidana dan pidana kurungan pengganti denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan.

- b. Penerapan pidana pengganti denda berupa penyitaan harta terpidana dalam tindak pidana di bidang perpajakan yang belum diatur dalam UU KUP.
2. Kebijakan Kriminal dalam Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan. Penelitian tersebut berupa tesis yang dilakukan oleh M. Jayanto, Mahasiswa Program Magister Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Sriwijaya Palembang yang dibuat pada tahun 2019. Adapun yang dibahas dalam penelitian tersebut adalah mengenai:
  - a. Kebijakan kriminal penanggulangan tindak pidana perpajakan.
  - b. Faktor yang menjadi penyebab terjadinya tindak pidana perpajakan.
  - c. Kebijakan kriminal penanggulangan tindak pidana perpajakan di masa yang akan datang.
3. Peranan Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) Perpajakan dan Penyidik Polri dalam Penanganan Tindak Pidana Perpajakan. Penelitian tersebut dilakukan oleh Siti Maimana Sari Ketaren, S.H., Mahasiswa Program Magister Hukum Fakultas Hukum Universitas Sumatera Utara yang dibuat pada tahun 2013. Adapun yang dibahas dalam penelitian tersebut adalah mengenai:
  - a. Pengaturan hukum terhadap penyidik pegawai negeri sipil menurut perundang-undangan di Indonesia.
  - b. Peran penyidik pegawai negeri sipil dalam penyidikan tindak pidana perpajakan.
  - c. Hubungan hukum antara penyidik pegawai negeri sipil perpajakan dengan penyidik kepolisian dalam penanganan perkara tindak pidana perpajakan.



## F. Kerangka Teoritis dan Kerangka Konseptual

### 1. Kerangka Teoritis

Dalam melakukan sebuah penelitian dibutuhkan teori-teori yang berkaitan dengan materi atau substansi penelitian. Teori-teori ini digunakan sebagai pisau analisis dalam mengupas setiap pembahasan dalam rumusan masalah. Tanpa adanya teori, maka data dalam sebuah penelitian tidak akan dapat diuji. Hal ini sejalan dengan yang diutarakan oleh Soerjono Soekanto terkait dengan kegunaan teori dalam sebuah penelitian.<sup>19</sup> Dalam ilmu hukum, teori bermanfaat sebagai alat untuk menganalisis dan mengkaji penelitian-penelitian hukum yang akan dikembangkan.

Selanjutnya, Gustav Radbruch mengemukakan, di dalam konsep ajaran prioritas baku ada tiga ide dasar hukum atau tiga tujuan hukum, yaitu keadilan, kepastian hukum, dan kemanfaatan. Keadilan merupakan hal yang utama dari ketiga hal itu, tanpa mengabaikan dua unsur yang lain. Hukum yang baik adalah hukum yang mampu mensinergikan ketiga unsur tersebut demi kesejahteraan dan kemakmuran masyarakat.<sup>20</sup>

Berdasarkan hal tersebut, untuk dapat menjawab seluruh pokok-pokok permasalahan atau rumusan masalah dalam tesis ini, maka penulis menggunakan teori keadilan, kepastian hukum, dan kemanfaatan sebagai pisau analisis yaitu sebagai berikut:

#### a. Teori Keadilan

Ulpianus mengatakan *Iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuere. Iuris proventus est divinarum atque humanorum rerum notitia, iusti atque iniusti scientia* (Keadilan ialah

<sup>19</sup> Abdurrahman, 1995, *Ilmu Hukum, Teori Hukum, dan Ilmu Perundang-undangan*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung, hlm 111-112.

<sup>20</sup> Theo Huijbers, 1982 *Filsafat Hukum Dalam Lintasan Sejarah*, Kanisius, Jakarta, hlm 162.

kehendak yang *ajeg* dan tetap untuk memberikan kepada masing-masing bagiannya. Ilmu hukum (*jurisprudentia*) ialah pengetahuan tentang perkara-perkara ilahi dan manusiawi, ilmu tentang yang adil dan tidak adil).<sup>21</sup>

Keadilan (*iustitia*) berasal dari kata adil yang berarti tidak berat sebelah, tidak memihak, berpihak kepada yang benar, sepatutnya, tidak sewenang-wenang. Dapat disimpulkan bahwa pengertian keadilan adalah semua hal yang berkenaan dengan sikap dan tindakan dalam hubungan antar manusia, keadilan berisi sebuah tuntutan agar orang memperlakukan sesamanya sesuai dengan hak dan kewajibannya, memperlakukan dengan tidak pandang bulu atau pilih kasih, sebab semua orang harus diperlakukan sama sesuai dengan hak dan kewajibannya.<sup>22</sup>

Berdasarkan teori ini, penegakkan hukum harus memiliki nilai keadilan. Hal ini didasarkan atas dasar semua orang adalah sama di depan hukum. Apabila seseorang melakukan suatu perbuatan yang dianggap melanggar hukum, maka perlakuan terhadapnya dalam penegakkan hukum bagi orang tersebut harus sama dengan yang lainnya. Sehingga faktor-faktor yang berpotensi membuat seseorang mendapatkan perlakuan yang berbeda dapat diminimalkan.

Begitu pula dalam penerapan *ultimum remedium* yang mana harus dimaknai dan diterapkan ke dalam KUP dengan mempertimbangkan keadilan dalam mekanisme penegakkan hukumnya. *ultimum remedium* semestinya dimaknai dan diterapkan untuk mewujudkan keadilan serta tidak boleh mengenyampingkan nilai keadilan didalamnya.

---

<sup>21</sup> Notohamidjojo, 1973, *Demi Keadilan dan Kemanusiaan, Beberapa Bab dari Filsafat Hukum*, BPK Gunung Mulia, Jakarta, hlm 35.

<sup>22</sup> E. Manullang M. Fernando, 2007, *Menggapai Hukum Berkeadilan*, Kompas, Jakarta, hlm 57.

## b. Teori Kepastian Hukum

Selain keadilan, salah satu cita hukum adalah kepastian hukum. Hukum harus memiliki kepastian karena hukum bertujuan untuk menciptakan ketertiban masyarakat. Kepastian hukum merupakan hal yang tidak dapat dipisahkan dari hukum terutama dalam hukum positif. Hukum akan kehilangan maknanya apabila tidak memiliki nilai kepastian, karena tidak lagi dapat dijadikan pedoman perilaku bagi semua orang.<sup>23</sup>

Kepastian berkaitan erat dengan asas kebenaran, yaitu sesuatu yang secara ketat dapat disilogismekan secara legal-formal. Melalui logika deduktif, aturan-aturan hukum positif ditempatkan sebagai premis mayor, sedangkan peristiwa konkret menjadi premis minor. Melalui sistem logika tertutup, akan serta merta dapat diperoleh konklusinya. Konklusi itu harus sesuatu yang dapat diprediksi, sehingga semua orang wajib berpegang kepadanya. Hal itu bertujuan agar masyarakat pun menjadi tertib, sebab kepastian akan mengarahkan masyarakat kepada ketertiban.<sup>24</sup>

Jan Michiel Otto menyatakan, kepastian hukum yang sesungguhnya lebih berdimensi yuridis. Namun, Otto memberikan batasan yang lebih jauh untuk mendefinisikan kepastian hukum sebagai kemungkinan bahwa dalam situasi tertentu yaitu sebagai berikut:<sup>25</sup>

a) Tersedia aturan-aturan yang jelas, konsisten, dan mudah diperoleh.

---

<sup>23</sup> R. Tony Prayogo, 2016, "Penerapan Asas Kepastian Hukum Dalam Peraturan Mahkamah Agung Nomor 1 Tahun 2011 Tentang Hak Uji Materiil Dan Dalam Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 06/Pmk/2005 Tentang Pedoman Beracara Dalam Pengujian Undang-Undang", *Jurnal Legislasi Indonesia*, Volume 13 No. 2, hlm 194, dikutip dari Fence M. Wantu, 2007, "Antinomi Dalam Penegakan Hukum Oleh Hakim", *Jurnal Berkala Mimbar Hukum Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada Yogyakarta*, Volume 19 No.3, hlm 338.

<sup>24</sup> Arief Sidharta, 2007, *Meuwissen Tentang Pengembanan Hukum, Ilmu Hukum, Teori Hukum dan Filsafat Hukum*, PT Refika Aditama, Bandung, hlm 8.

<sup>25</sup> Shidarta, 2006, *Moralitas Profesi Hukum Suatu Tawaran Kerangka Berfikir*, PT. Revika Aditama, Bandung, hlm 84.

- b) Instansi-instansi pemerintahan menerapkan aturan-aturan hukum tersebut secara konsisten dan juga tunduk dan taat kepadanya.
- c) Warga menyesuaikan perilaku mereka terhadap aturan-aturan tersebut.
- d) Hakim-hakim yang mandiri dan tidak berpihak menerapkan aturan-aturan hukum tersebut secara konsisten sewaktu mereka menyelesaikan sengketa hukum.
- e) Keputusan peradilan secara konkret dilaksanakan.

Berdasarkan hal-hal tersebut, diperlukan hukum yang jelas dalam penegakkan hukum untuk menjamin terciptanya kepastian hukum. Hal itu diperlukan agar penerapannya dapat dilakukan sebagaimana mestinya dimana instansi-instansi yang berfungsi sebagai penegak hukum harus melaksanakan hukum tersebut. Sebab, ketiadaan kepastian hukum dapat menimbulkan kekacauan dalam penegakkan hukum karena tidak adanya pedoman dalam menerapkan hukum. Begitu pula dalam penerapan *ultimum remedium* yang mana harus dimaknai dan diterapkan ke dalam KUP. Sehingga, dalam menerapkan *ultimum remedium* mekanisme penegakkan hukumnya harus jelas serta telah ditentukan di dalam KUP karena hukum formil seharusnya bersifat pasti (*rigid*).

### c. Teori Kemanfaatan

Teori ini berkembang dari Aliran Utilitarianisme yang dipelopori oleh Jeremy Bentham dengan memegang prinsip manusia akan melakukan tindakan untuk mendapatkan kebahagiaan yang sebenarnya dan mengurangi penderitaan. Bentham mencoba menerapkannya di bidang hukum atas dasar ini, baik buruknya suatu

perbuatan diukur apakah perbuatan itu mendatangkan kebahagiaan atau tidak. Demikian pula dengan undang-undang, baik buruknya ditentukan pula oleh hukum tersebut. Undang-undang yang banyak memberikan kebahagiaan pada bagian terbesar masyarakat akan dinilai sebagai undang-undang yang baik. Bentham kemudian mencoba menerapkannya di bidang hukum. Atas dasar ini, baik buruknya suatu perbuatan diukur dari apakah perbuatan tersebut mendatangkan kebahagiaan atau tidak. Demikianpun dengan undang-undang, baik buruknya ditentukan pula oleh hukum tersebut.<sup>26</sup>

Terkait dengan *ultimum remedium*, keberadaan atau ditentukannya *ultimum remedium* dalam KUP haruslah selaras dengan tujuan dari dibentuknya undang-undang tersebut yang mana tujuan tersebut ditunjukkan untuk memberikan kemanfaatan. Selain itu, *ultimum remedium* harus diterapkan melalui mekanisme yang benar agar tujuan tersebut dapat tercapai. Sehingga *ultimum remedium* harus dimaknai dan diterapkan ke dalam KUP untuk dapat memberikan akses pada tujuan pembentukannya serta memberikan kemanfaatan didalamnya.

Selanjutnya, untuk menerapkan *ultimum remedium* pada KUP yang memiliki dimensi kemanfaatan dalam meningkatkan pemulihan kerugian pada pendapatan negara, maka akan dilakukan pendekatan analisis ekonomi terhadap hukum (*Economic Analysis Of Law*) yang dikemukakan oleh Richard Posner. Hal ini dilakukan untuk mengetahui mengapa *ultimum remedium* dalam KUP khususnya KUP

---

<sup>26</sup> Lili Rasjidi dan Ira Thania Rasjidi, 2007, *Dasar-Dasar Filsafat dan Teori Hukum*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung, hlm 64.

2009 tidak optimal dalam memulihkan kerugian pada pendapatan negara sehingga tidak tercapai keanfaatan didalamnya.

## 2. Kerangka Konseptual

Kerangka konseptual pada pokoknya adalah hubungan antar konsep yang saling terkait dengan masalah yang akan diteliti. Hubungan antar konsep ini bertujuan untuk menjelaskan mengenai permasalahan yang akan diteliti. Gunanya sebagai bahan acuan dalam memberikan definisi-definisi dasar terkait rumusan masalah. Adapun beberapa konsep dasar dalam penulisan tesis ini sebagai berikut:

### a. Eksistensi

Berdasarkan KBBI, eksistensi adalah hal berada atau keberadaan.<sup>27</sup> Dalam penelitian hukum ini, eksistensi diartikan sebagai keberadaan atau posisi suatu asas atau doktrin di dalam suatu hukum positif. Hakikat dan keberadaan suatu asas atau doktrin di dalam suatu hukum positif ini diterapkan pada suatu peristiwa hukum tertentu.

Selanjutnya, eksistensi dalam penulisan ini berkaitan dengan penerapan hukum dimana menurut Jimly Asshiddiqie penerapan hukum adalah suatu perbuatan mempraktikkan suatu teori, metode, atau segala peraturan tertulis dan tidak tertulis yang dibuat oleh pihak atau badan berwenang untuk mengatur tata kehidupan bermasyarakat dan mempunyai ciri memerintah, melarang, dan memaksa serta memiliki sanksi yang tegas terhadap pelanggarnya.<sup>28</sup>

Menurut Glastra Van Loon, fungsi penerapan hukum pada pokoknya untuk menertibkan masyarakat dan pengaturan pergaulan

<sup>27</sup> KBBI daring, <https://kbbi.kemdikbud.go.id/entri/eksistensi>, diakses pada 28 Februari 2023.

<sup>28</sup> Jimly Asshiddiqie, 2006, *Hukum Tata Negara dan Pilar-Pilar Demokrasi*, Konstitusi Press, Jakarta, hlm 4.

hidup, menyelesaikan pertikaian, memelihara, mempertahankan, dan mengubah tata tertib dan aturan-aturan dalam rangka penyesuaian dengan kebutuhan masyarakat, dan memenuhi tuntutan keadilan serta kepastian hukum.<sup>29</sup> Sementara itu, menurut Soerjono Soekanto fungsi dan penerapan hukum adalah alat ketertiban dan ketentraman masyarakat, sarana untuk mewujudkan keadilan sosial lahir batin, serta sarana penggerak pembangunan.<sup>30</sup>

Terkait dengan penelitian ini, eksistensi diartikan sebagai cara *ultimum remedium* dalam kaidah hukum pidana administratif diterapkan berdasarkan pada hukum positifnya yaitu dalam KUP sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang HPP. Kemudian lebih lanjut eksistensi ini adalah bagaimana cara *ultimum remedium* dalam hukum pidana administratif pada hukum positifnya diterapkan secara benar dan tepat untuk penanganan tindak pidana perpajakan.

#### **b. *Ultimum Remedium***

Berdasarkan KBBI, asas adalah dasar atau sesuatu yang menjadi tumpuan berpikir atau hukum dasar.<sup>31</sup> Selanjutnya, asas hukum adalah pikiran dasar yang bersifat umum dan mendasari atau yang terdapat di dalam peraturan hukum yang konkret. Asas hukum dapat tersirat maupun tersurat di dalam peraturan hukum konkret. Scholten mengatakan, asas hukum adalah kecenderungan yang ditetapkan oleh moral pada hukum.<sup>32</sup>

Menurut Klanderman, fungsi asas hukum dalam hukum bersifat mengesahkan dan mempunyai pengaruh yang normatif dan mengikat para

---

<sup>29</sup> Satjipto Rahardjo, 2009, *Masalah Penegakan Hukum Suatu Tinjauan Sosiologis*, Sinar Baru, Bandung, hlm 15.

<sup>30</sup> Soerjono Soekanto, 2007, *Sosiologi Suatu Pengantar*, PT. Raja Grafindo, Jakarta, hlm 16.

<sup>31</sup> KBBI daring, <https://kbbi.kemdikbud.go.id/entri/asas>, diakses pada 3 Oktober 2022.

<sup>32</sup> Sudikno Mertokusumo, 2014, *Teori Hukum*, Cahaya Atma Pustaka, Yogyakarta, hlm 46.

pihak. Fungsi asas hukum disebut mengesahkan karena mendasarkan eksistensinya pada rumusan oleh pembentuk undang-undang dan hakim. Fungsi asas hukum di dalam ilmu hukum bersifat mengatur dan bersifat eksplikatif.<sup>33</sup>

Sementara itu, berdasarkan KBBI, doktrin adalah pendirian segolongan ahli ilmu pengetahuan, keagamaan, ketatanegaraan) secara bersistem, khususnya dalam penyusunan kebijakan negara.<sup>34</sup> Dalam ilmu hukum, Van Apledoorn menerjemahkan doktrin dengan ajaran hukum yang berasal dari pendapat umum para ahli hukum (*communis opinio doctorum*).<sup>35</sup>

Asas dan doktrin memiliki perbedaan yang menurut J.J. H. Bruggnik asas bersifat lebih pasti daripada doktrin dimana asas merupakan pikiran dasar yang terdapat dalam dan di belakang sistem hukum masing-masing yang dirumuskan dalam perundang-undangan dan putusan hakim.<sup>36</sup> Terkait dengan konsep *ultimum remedium*, ada beberapa ahli yang menyatakan sebagai asas namun ada pula yang menyatakan sebagai doktrin. Oleh karena itu, maka dalam penulisan ini *ultimum remedium* akan diartikan sebagai sebuah konsep hukum untuk dapat mengakomodir kedua pendapat tersebut.

Konsep *ultimum remedium* merupakan konsep yang berkembang dari salah satu aliran modern dalam hukum pidana. Aliran ini menegaskan bahwa hukum pidana merupakan senjata pamungkas atau

---

<sup>33</sup> *Ibid.*, hlm 49.

<sup>34</sup> KBBI daring, <https://kbbi.kemdikbud.go.id/entri/doktrin>, diakses pada 1 Maret 2023.

<sup>35</sup> Yoserwan, *Op.Cit.*, hlm 3, dikutip dari L.J. van Apeldoorn, 1982, *Pengantar Ilmu Hukum*, Pradnya Paramita, Jakarta, hlm 176-177.

<sup>36</sup> *Ibid.*, dikutip dari J.J. H. Bruggnik, 1999, *Refleksi Tentang Hukum*, terjemahan Arif Sidharta, Citra Aditya Bhakti, Bandung, hlm 120.

sarana terakhir yang digunakan untuk menyelesaikan permasalahan hukum. Salah satu tokoh yang melanjutkan aliran modern hukum pidana adalah Frank Von Litz yang mengemukakan bahwa hukum pidana merupakan substitusi dari ranah hukum lainnya.<sup>37</sup>

Salah satu juris Belanda yaitu Modderman menyatakan bahwasanya negara wajib menindak suatu pelanggaran hukum atau ketidakadilan yang tidak dapat ditanggulangi secara memadai oleh sarana hukum lainnya. Dengan demikian pidana adalah dan akan tetap harus dipandang sebagai *ultimum remedium*. Kebalikan dari asas ini adalah *primum remedium*, yaitu hukum pidana dipakai sebagai sarana utama untuk menegakkan hukum.<sup>38</sup>

### c. Perspektif

Berdasarkan KBBI, perspektif adalah sudut pandang.<sup>39</sup> Berdasarkan hal tersebut perspektif dapat diartikan sebagai suatu sudut pandang dalam melihat suatu norma atau konsep. Dalam penelitian ini, perspektif diartikan sebagai suatu sudut pandang dari sisi hukum pidana administratif dalam melihat suatu konsep yaitu *ultimum remedium* pada penanganan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan KUP yang terakhir diubah dengan Undang-Undang HPP.

### d. Hukum Pidana Administratif

Menurut Indriyanto Seno Adji istilah Hukum Pidana Administratif (*Administrative Penal Law*) adalah semua produk legislasi yang berupa perundang-undangan dalam lingkup administrasi negara dengan sanksi

---

<sup>37</sup> Zainal Arifin Mochtar dan Eddy O.S. Hiariej, 2021, *Dasar-Dasar Ilmu Hukum, Memahami Kaidah, Teori, Asas, dan Filsafat Hukum*, Red & White Publishing, Jakarta, hlm 174.

<sup>38</sup> *Ibid.*, hlm 174.

<sup>39</sup> KBBI daring, <https://kbbi.kemdikbud.go.id/entri/perspektif>, diakses pada 1 Maret 2023.

pidana. Produk-produk legislasi tersebut, yaitu Undang Undang Ketenagalistrikan, Kepabeanan, Keuangan, Pajak, Lingkungan Hidup, Telekomunikasi, Perikanan, Pertambangan, Pasar Modal, Perbankan, dan lainnya merupakan produk yang dinamakan *Administrative Penal Law* selama ada ketentuan yang mengatur sanksi pidananya.<sup>40</sup>

Berdasarkan hal tersebut, hukum pidana administratif pada hakikatnya merupakan perwujudan dari kebijakan menggunakan hukum pidana sebagai sarana untuk menegakkan atau melaksanakan hukum administrasi. Oleh sebab itu, masalah penggunaan hukum/sanksi pidana dalam hukum administrasi pada hakikatnya termasuk bagian dari kebijakan hukum pidana (*penal policy*). Menurut Muladi, kecenderungan perundang-undangan hukum administrasi yang mencantumkan sanksi pidana adalah untuk memperkuat sanksi administrasi. Sanksi pidana tersebut didayagunakan apabila sanksi administratif sudah tidak mempan.<sup>41</sup>

#### e. Penanganan

Berdasarkan KBBI, penanganan adalah suatu proses, cara, atau perbuatan menangani.<sup>42</sup> Berdasarkan hal tersebut penanganan dapat diartikan sebagai suatu cara atau proses dalam menangani sesuatu hal. Dalam penelitian ini, penanganan diartikan sebagai suatu cara atau proses dalam menangani tindak pidana perpajakan menggunakan konsep *ultimum remedium* dari sudut pandang hukum pidana administratif berdasarkan KUP.

---

<sup>40</sup> Maroni, *Op.Cit.*, hlm 26.

<sup>41</sup> *Ibid.*, hlm 26-27.

<sup>42</sup> KBBI daring, <https://kbbi.kemdikbud.go.id/entri/penanganan>, diakses pada 1 Maret 2023.

## f. Tindak Pidana Perpajakan

Muljatno mengatakan bahwasanya tindak pidana adalah perbuatan yang dilarang oleh suatu aturan hukum pidana yang mana larangan tersebut disertai ancaman berupa pidana tertentu bagi setiap subjek hukum yang melanggar larangan tersebut. Sementara itu, Simon mengatakan tindak pidana itu adalah *strafbaarfeit* yaitu suatu tindakan atau perbuatan yang diancam dengan pidana oleh undang-undang, bertentangan dengan hukum, dan dilakukan dengan kesadaran oleh seseorang yang mampu bertanggung jawab.<sup>43</sup>

Berdasarkan hal tersebut, tindak pidana perpajakan diartikan sebagai suatu perbuatan atau tindakan yang dilarang oleh undang-undang di bidang perpajakan yang mana apabila perbuatan terlarang tersebut dilakukan akan dikenai pidana. Oleh karena sudut pandang penelitian ini adalah dari sisi hukum pidana administratif, maka tindak pidana perpajakan yang dimaksud adalah tindak pidana administratif di bidang perpajakan.

## G. Metode Penelitian

### 1. Bentuk Penelitian

Bentuk penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah normatif. Penelitian hukum normatif pada hakikatnya mengkaji hukum yang dikonsepsikan sebagai norma atau kaidah yang berlaku.<sup>44</sup> Menurut Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, metode penelitian normatif merupakan penelitian hukum dengan cara meneliti bahan pustaka atau data sekunder. Melalui bahan pustaka atau data sekunder, seorang peniliti tidak perlu mengadakan penelitian

<sup>43</sup> I Made Widnyana, 2010, *Asas- asas Hukum Pidana*, Fikahati Aneska, Jakarta, hlm 34.

<sup>44</sup> *Ibid.*, hlm 66.

secara langsung terhadap faktor-faktor yang menjadi latar belakang penelitiannya.<sup>45</sup>

## 2. Jenis Data dan Bahan Penelitian

Penelitian yang dilakukan oleh penulis adalah dengan melakukan penelitian kepustakaan (*library research*) yang menggunakan data sekunder meliputi bahan-bahan sebagai berikut :

- a. Bahan-bahan hukum primer, yaitu bahan-bahan yang akan diteliti berupa peraturan perundang-undangan terkait seperti: UUD NRI Tahun 1945, Undang-Undang HPP, Undang-Undang Ciptaker, KUP 2009, KUHP, KUHPA, dan aturan-aturan lainnya yang berhubungan dengan tindak pidana perpajakan.
- b. Bahan-bahan hukum sekunder, yaitu bahan-bahan yang berhubungan dengan bahan hukum primer dan membantu menganalisis bahan-bahan hukum primer seperti tulisan ilmiah, buku yang berkaitan dengan objek penelitian, hasil karya kalangan hukum, dan putusan-putusan pengadilan terkait pidana perpajakan.
- c. Bahan hukum tersier, yaitu bahan-bahan yang menambah informasi terkait bahan-bahan hukum primer dan sekunder, seperti: artikel, koran, kamus, ensiklopedia, internet, bahan-bahan hasil pelatihan, dan bahan-bahan lainnya yang menyangkut serta terkait dengan bahan hukum primer dan sekunder.

## 3. Sifat Penelitian

Sifat penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah sifat penelitian deskriptif analitis. Menurut Zainuddin Ali, penelitian deskriptif

---

<sup>45</sup> Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, 2011, *Penelitian Hukum Normatif*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, hlm 33.

analitis yaitu penelitian yang bertujuan untuk menggambarkan dan menganalisis fakta-fakta secara sistematis, faktual, dan akurat dengan teori-teori hukum positif yang menyangkut permasalahan yang diteliti.<sup>46</sup>

Sementara itu, menurut Irwansyah, penelitian deskriptif analitis adalah penelitian yang ditujukan untuk mendeskripsikan fenomena-fenomena yang ada baik fenomena alamiah maupun buatan manusia.<sup>47</sup> Oleh karena itu, penelitian ini akan menggambarkan masalah hukum dan fakta hukum dengan gejala lainnya yang berkaitan dengan objek penelitian sehingga dapat diperoleh suatu gambaran yang utuh dan menyeluruh tentang permasalahan yang diteliti.

#### **4. Pendekatan Penelitian**

Berdasarkan bentuk penelitian yang normatif, maka pendekatan yang dilakukan dalam penelitian ini adalah yuridis normatif. Oleh karena itu, penulis menggunakan bentuk penelitian normatif yaitu dengan menganalisis aturan-aturan hukum yakni UUD NRI 1945, Undang-Undang HPP, Undang-Undang Ciptaker, KUP 2009, dan peraturan hukum baik formiil dan materiil lainnya. Bentuk penelitian normatif ini digunakan karena permasalahan yang diteliti berkisar pada hukum positif atau peraturan perundang-undangan yang berlaku di bidang perpajakan.

#### **5. Teknik Pengumpulan dan Analisis Data**

Pengumpulan data yang dilakukan penulis dalam tesis ini menggunakan teknik pengumpulan data sekunder dari kepustakaan yaitu dengan mengumpulkan bahan-bahan kepustakaan yang berkaitan dengan permasalahan yaitu antara lain hukum positif dan buku-buku terkait. Bahan-

---

<sup>46</sup> Zainuddin Ali, *Metode Penelitian Hukum*, Sinar Grafika, Jakarta, 2009, hlm 12.

<sup>47</sup> Irwansyah, *Penelitian Hukum, Pilihan Metode & Praktik Penulisan Artikel*, Mirra Buana Media, Yogyakarta, 2021, hlm 78.

bahan penelitian beserta dokumen-dokumen yang erat kaitannya dengan pidana perpajakan dikumpulkan sebagai alat untuk menganalisis peraturan perundang-undangan yang diteliti.

## 6. Pengolahan dan Analisis Data

Berdasarkan bentuk penelitian yang digunakan adalah yuridis normatif dan sifat penelitian ini deskriptif analitis serta berdasarkan permasalahan yang telah diuraikan di atas, analisis data pada penelitian ini akan dilakukan secara analisis kualitatif. Analisis secara kualitatif adalah melakukan analisis dengan cara menguraikan data secara bermutu dalam bentuk kalimat yang teratur, runtun, dan logis, tidak tumpang tindih, dan efektif sehingga memudahkan interpretasi data dan pemahaman hasil analisis.<sup>48</sup>



---

<sup>48</sup> Ishaq, *Op.Cit.*, hlm 69.