

**RESTORATIF JUSTICE SEBAGAI WUJUD PELAKSANAAN AZAS ULTIMUM
REMIDIUM DI DALAM TINDAK PIDANA PERPAJAKAN**

**RESTORATIVE JUSTICE AS THE IMPLEMENTATION OF THE ULTIMUM
REMEDIIUM PRINCIPLE IN THE CRIME OF TAXATION**

**Rudy Gunawan Bastari
Femmy Silaswaty Faried dan Amir Djunaidi**

e-mail: rbastari@gmail.com

e-mail: Femmysilaswaty@gmail.com

Abstract

*The regulation of taxation in Indonesia, is to have the aim of being an instrument and legal basis in tax collection, to increase state revenues. The state, in this case the government, with all the policies that form the basis for the collection, is to make a breakthrough and also an effort that can provide prosperity for the state and its citizens. Of course, in the tax law setting which is based on the Law on General Provisions of Taxation and also the Law on the Harmonization of Tax Regulations, in addition to regulating taxation procedures, it also regulates the sanctions imposed on taxpayers who do not fulfill their obligations which report taxes and pay them. This research was conducted using a normative method, by examining the regulations that form the basis for setting footing. The purpose of this study is to provide a clear regulation on the concept of tax criminal law enforcement with the concept of restorative justice which also fulfills the *Ultimum remidium* principle as it is known in criminal law. By using several theoretical foundations from the notion of understanding contained in the legislation and also the opinions of legal experts.*

Keywords: Restorative Justice, Ultimum Remedium, Tax

Abstrak

Pengaturan perpajakan di Indonesia, adalah memiliki tujuan yang menjadi instrumen dan dasar hukum dalam pemungutan pajak, untuk menaikkan penerimaan negara. Negara dalam hal ini pemerintah, dengan segala kebijakan yang menjadi dasar pemungutan tersebut adalah melakukan suatu terobosan dan juga upaya yang dapat memberikan kemakmuran bagi negara dan juga warga negaranya. Tentunya dalam pengaturan Hukum Pajak yang diadarkan pada Undang Undang Ketentuan Umum Perpajakan dan juga Undang Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, selain mengatur tata cara perpajakan, juga mengatur perihal sanksi yang dijatuhkan bagi wajib pajak yang tidak memenuhi kewajibannya yang itu melaporkan pajak dan membayarkannya. Penelitian ini dilakukan dengan metode normative, dengan menelaah peraturan peraturan yang menjadi dasar pijakan pengaturan perpajakan. Tujuan penelitian ini adalah memberikan pengaturan yang jelas tentang konsep penegakan hukum pidana perpajakan dengan konsep restorative Justice yang juga memenuhi azas *Ultimum remidium* sebagaimana yang dikenal didalam hukum pidana. Dengan menggunakan beberapa landasan teori dari pengertian pengertian yang tertuang didalam peraturan perundang-undangan dan juga pendapat para ahli hukum .

Kata Kunci: Restoratif Justice, Ultimum Remidium, Pajak

I. PENDAHULUAN

Pengaturan perpajakan adalah suatu alat legitimasi dan instrument kebijakan yang dipergunakan untuk menyelenggarakan jalannya roda pemerintahan dan membiayai pembangunan. Pengaturan tersebut dituangkan dalam suatu dasar hukum, yang lebih khusus dikenal dengan hukum pajak. Oleh karena itu eksistensi dan fungsi hukum pajak mempunyai kedudukan yang sangat penting yakni sebagai dasar pembenar bagi negara untuk memungut pajak sesuai dengan syarat dan ketentuan. Sehingga fungsi pajak itu esensinya sebagai sumber penerimaan negara dan sebagai instrument dalam pengelolaan dan pengendalian fiscal yang akhirnya diharapkan agar negara selain mempunyai kedaulatan secara yuridis juga mampu menciptakan kedaulatan secara ekonomis dengan tujuan menjadi suatu bangsa yang mandiri, dengan kemampuan sendiri mengatur, membiayai dan mengelola negaranya tanpa ketergantungan dengan negara negara lain.

Persoalan pendapatan/penerimaan negara adalah suatu hal yang tidak dapat terpisahkan dari keuangan negara dan tentu saja hal tersebut bersinggungan erat dengan hukum tata negara, yang mengatur tentang hubungan tugas, kewenangan, dan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara antara badan/pejabat pemerintahan, DPR dan BPK dan bersinggungan dengan hukum administrasi negara terkait dengan hubungan teknis penyusunan anggaran, proses pengesahan, sumber-sumber pemasukan (penerimaan negara) dan pengeluaran (biaya rutin dan pembangunan) .

Tujuan negara dalam peningkatan pemasukan keuangan didasarkan pada kenyataan bahwa Indonesia banyak ditimpa persoalan khususnya dibidang ekonomi. Banyaknya persoalan persoalan ekonomi yang terjadi, termasuk dalam kondisi negara yang tertimpa masalah pandemic Covid-19.

Pajak secara filosofis bermanfaat untuk pembangunan ekonomi dan pemerataan kesejahteraan sosial. Pajak bermanfaat untuk pembiayaan akses masyarakat terhadap layanan pendidikan, akses layanan kesehatan, pembangunan infrastruktur fisik (seperti: jalan, jembatan), penciptaan kesempatan kerja dan penganggulangan kemiskinan, serta layanan masyarakat lainnya. Penerimaan negara dari sektor pajak rata-rata diatas 70% dari total penerimaan dalam negeri pada Tahun 2016-2021 ¹

Kewenangan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) sebagaimana yang diatur didalam Undang Undang Dasar Tahun 1945 (UUD 1945) didalam hukum ketatanegaraan disebut kewenangan atribusi mampu melakukan tindakan pemeriksaan guna menguji kepatuhan Wajib Pajak tanpa batas, Sebagaimana yang diatur didalam Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2017 tentang Akses Informasi keuangan Untuk Kepentingan Perpajakan yang kemudian diatur lebih lanjut dalam Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 19/ 03 Tahun 2018, Peraturan Dirjen Nomor 04/PJ/2018 dan Surat Edaran (SE) – 16/PJ/2017, payung hukum tersebut memberikan kewenangan DIP untuk secara otomatis menerima saldo rekening keuangan dan dapat mengajukan permintaan informasi bukti dan atau keterangan langsung ke bank.

Dengan Sistem self assessment yang diterapkan di Indonesia, adalah suatu upaya dengan tujuan untuk memberikan kesadaran dan budaya hukum kepatuhan bagi wajib pajak. Sistem ini memberikan keaktifan wajib pajak atau penanggung pajak sendiri dalam menentukan, menghitung, dan melaporkan jumlah pajaknya yang harus dibayar. Namun pada sisi lain, sistem ini membuka peluang wajib pajak untuk tidak melaporkan kewajibannya

¹ Direktorat Jenderal Pajak (2021), Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak 2020, hlm 19

dengan benar. Sehingga cukup banyak wajib pajak dalam kenyataannya baik dengan sengaja atau dengan berbagai alasan tidak menjalankan kewajibannya membayar pajak sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Ketidakpatuhan wajib pajak tersebut terdiri dari pelanggaran administratif sampai pada tindak pidana.

Tindak pidana perpajakan selalu mengalami peningkatan di tengah upaya pemerintah mewujudkan transparansi di sektor keuangan. Sebagaimana data dari Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK)² mencatat terdapat 1.602 laporan transaksi keuangan mencurigakan (LTKM) yang terkait dengan dugaan tindak pidana perpajakan sepanjang 2020. Kontribusi LTKM yang terkait dengan dugaan tindak pidana perpajakan mencapai 6,1% dari total LTKM yang mengindikasikan adanya tindak pidana pada tahun 2020, meskipun secara persentase relatif kecil, jumlah transaksi terkait dugaan tindak pidana perpajakan mengalami kenaikan dibandingkan tahun-tahun sebelumnya. Jumlah LTKM terkait dengan dugaan tindak pidana perpajakan yang diterima PPATK pada 2020 tersebut meningkat bila dibandingkan catatan tahun sebelumnya. LTKM terkait dengan dugaan tindak pidana perpajakan yang diterima PPATK pada 2019 mencapai 1.481 LTKM, 1.112 LTKM pada 2018, dan 2017 yang hanya 581 LTKM. Dengan jumlah laporan tersebut, indikasi kejahatan perpajakan menempati posisi nomor empat. Posisinya berada di bawah penipuan dengan 3.998 laporan, korupsi 2.165 laporan, dan perjudian sebanyak 1.767 laporan.

Modus operandi tindak pidana di bidang perpajakan antara lain seperti: membuat faktur pajak tidak berdasarkan transaksi sebenarnya; melakukan pemungutan pajak tetapi tidak setor ke negara; wajib pajak tidak melaporkan harta kekayaannya di Surat Pemberitahuan (SPT) secara tidak benar; memalsukan faktur pajak, dan lain-lain. Tindak pidana perpajakan yang tertinggi yang telah diidentifikasi umumnya terkait faktur pajak fiktif dan wajib pajak (WP) yang tidak menyetorkan pajak yang dipungut atau dipotong. Pengaturan tindak pidana di bidang perpajakan merupakan suatu kebijakan dalam rangka “menyelamatkan” keuanganan negara.

Pelanggaran peraturan perpajakan dapat dilakukan oleh wajib pajak, petugas pajak, atau pihak ketiga yang dilakukan sebagai perbuatan persiapan, mempermudah atau memperlancar, atau 4 menyembunyikan atau mempertahankan hasil tindak pidana perpajakan. Wajib Pajak yang tidak membayar pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan di bidang pajak dapat dikenakan sanksi sesuai dengan tingkat pelanggarannya yakni dari sanksi administrasi, sanksi pidana administrasi, sampai dengan sanksi pidana umum.

Sedangkan petugas pajak yang menyalahgunakan wewenangnya dapat dikenakan sanksi berdasarkan undang-undang di bidang perpajakan dan sanksi hukum pidana umum. Dengan demikian, keberadaan sanksi hukum bagi pelanggar peraturan perundang-undangan pajak diperlukan guna mendorong semua pihak, baik pihak wajib pajak dan petugas pajak, beriktikad baik menaati peraturan perundang-undangan di bidang pajak.

Di dalam UU Ketentuan Umum Perpajakan, ketidakpatuhan terhadap pajak menimbulkan sanksi yang akan diberikan oleh DJP, baik berupa sanksi denda maupun sanksi pidana. Dalam sanksi pidana administrasi diberlakukan untuk memperkuat sanksi administrasi yang berlaku pada wajib pajak, pejabat pajak dan pihak terkait. Negara dengan dibatasi oleh Undang-undang, membutuhkan sanksi pidana sebagai upaya paksa. Hukum bukan tujuan, namun hukum merupakan sarana untuk mencapai suatu tujuan dari hukum

² <https://www.ppatk.go.id/>

yang diidealkan bersama. 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 digunakan³.

Meskipun demikian didalam Penjelasan Pasal 13A UU KUP menyebut pemidanaan sebagai upaya terakhir (last resort, ultimum remedium) Sebab UU KUP ditujukan agar efektif menekan Wajib Pajak lebih patuh bayar pajak, bukan untuk memenjarakannya karena malah mengganggu arus penerimaan dan perekonomian negara. Sejalan dengan hal tersebut adanya perkembangan hukum pidana dengan pemberlakuan sistem restorative justice, menjadi suatu persoalan tersendiri, bahwa: Bagaimanakah Restoratif Justice Dapat Mewujudkan Azas Ultimum Remidium Yang Pasti Dalam Tindak Pidana Perpajakan?

II. TINJAUAN PUSTAKA

Pengaturan hukum pajak didalam ilmu hukum memiliki fungsi, yaitu fungsi budgeter dan fungsi regular dan keduanya menjadi landasan konstruksi dan orientasi dalam ilmu hukum pajak. Terbentuknya ilmu hukum pajak adalah dibangun atas dua aspek yaitu aspek ilmu administrasi dan aspek ilmu hukum itu sendiri. Perihal ilmu administrasi adalah merupakan penggabungan dari ilmu administrasi dan ilmu akuntansi keuangan yang diperlukan sebagai alat untuk menganalisa dan menetapkan suatu subjek, objek dan tarif pajak saat terutang dan dasar pengenaan pajak (DPP), serta tata cara perhitungan, pembayaran dan pelaporan pajak atau dapat disebut sebagai hukum pajak materiil, sedangkan dalam ilmu hukum diperlukan sebagai alat untuk memberikan aturan main dalam pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan bagi wajib pajak dan fiskus beserta pengenaan sanksi dan penyelesaian sengketanya atau dapat disebut sebagai hukum pajak formil.

2.1. Ruang Lingkup Perpajakan

Persoalan kepatuhan pajak (tax compliance) yang masih rendah adalah suatu masalah klasik yang dihadapi setiap negara dan tentu saja berimplikasi pada rendah ratio penerimaan pajak. Kesenambungan penerimaan negara dari sektor pajak diperlukan karena penerimaan pajak merupakan sumber utama penerimaan Anggaran Pendapatan Belanja Negara (APBN). Dalam rangka menjamin penerimaan negara terpenuhi maka kepatuhan wajib pajak merupakan salah satu kunci keberhasilan pemerintah dalam menghimpun penerimaan pajak, dan tidak hanya mementingkan dan menonjolkan aspek pemungutan pajak yang bersifat “memaksa”, yang diikuti dengan adanya regulasi, prosedur dan pelayanan administrasi yang jelas.

Berdasarkan pada Pasal 1 ayat (1) UU KUP. Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Frasa pajak pada pasal tersebut menunjukkan bahwa dalam rangka penerimaan pajak sebagai suatu kontribusi yang diberikan kepada negara, menunjukkan bahwa negara dalam hal ini memiliki hak serta kewajiban

³ Sholehuddin, Sistem Sanksi Dalam Hukum Pidana. Ide Dasar Double Track System dan Implementasinya, Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2003, hal 118

didalamnya. Dan hal tersebut pula sejalan halnya dengan pengertian keuangan negara berdasarkan Pasal 1 Undang-Undang Nompr 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan negara, menyebutkan bahwa Keuangan negara adalah hak dan kewajiban yang dapat dinilai dengan uang dan segala sesuatu baik berupa uang maupun barang dapat dijadikan hak milik negara. Dan juga dapat disebut bahwa Keuangan Negara sebagai suatu bentuk kekayaan pemerintah yang diperoleh dari penerimaan, hutang, pinjaman pemerintah, atau bisa berupa pengeluaran pemerintah, kebijakan fiscal, dan kebijakan moneter.

Menurut M. Farouq⁴ dari pengertian negara tersebut ada aspek hak dan kewajiban negara didalamnya;

- a) Hak-hak negara, negara/ pemerintah untuk mengisi kas negara dalam rangka membiayai kepentingan aparatur negara (rutin) dan masyarakat (pembangunan) diberikan hak eksklusif oleh konstitusi, seperti:
 - Hak monopoli untuk membuat mata uang, mencetak dan mengedarkan uang;
 - Hak untuk memungut pajak, bea masuk/keluar, cukai dan retribusi;
 - Hak penerimaan bukan pajak lainnya;
 - Hak mengelola penerimaan dan pengeluaran negara/daerah;
 - Hak untuk memproduksi barang dan/atau jasa yang bersifat pokok dan diperlukan oleh masyarakat luas;
 - Hak untuk melakukan pinjaman baik dalam maupun luar negeri;
 - Hak untuk mengelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang serta hak-hak lainnya yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan negara/daerah.
 - Hak menguasai kekayaan pihak lain dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan dan/atau kepentingan umum.
- b). Kewajiban-kewajiban negara, negara juga dibebani kewajiban umum sebagai timbal balik adanya hak dalam keuangan negara yang tercakup dalam Pembukaan UUD 1945, yang melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial. Dan selain itu ada kewajiban kewajiban khusus lainnya seperti menjalankan tugas pelayanan umum, administrasi negara, membiayai tugas rutin dan pembangunan, membayar tagihan tagihan kepada pihak lain sesuai dengan cara yang diatur dalam peraturan perundang undangan.

Berkaitan dengan aspek dan kewajiban negara tersebut, yang secara jelas menyatakan hak negara terhadap pemungutan pajak yang bersifat wajib sebagai bukti kontribusi wajib pajak, sebagaimana yang telah dikemukakan sebelumnya. Maka fungsi pajak itu sendiri, adalah memiliki fungsi budgeter, fungsi regular, fungsi stabilitas, fungsi redistribusi pendapatan, fungsi investasi dan fungsi pertumbuhan ekonomi.

Pajak itu sendiri memiliki sasaran kepada wajib oajak sebagaimana yang ditentukan dalam UU KUP yaitu pada Pasal 1 (1) UU KUP menyebut Wajib Pajak adalah Orang Pribadi atau Badan, meliputi pembayar pajak, pemungut pajak, dan pemotong pajak, yang punya hak dan kewajiban perpajakan sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (ketentuan perpajakan). Karena disebut sebagai wajib pajak, seseorang memiliki hak dan kewajiban yang harus dipenuhi. Hak dan kewajiban inilah yang dilindungi oleh pemerintah melalui undang-undang. Kewajiban wajib pajak antara lain seperti memiliki NPWP, membayar,

⁴ M. Farouq S, Hukum Pajak Di Indonesia, Jakarta. PRENADAMEDIA GROUP, 2008. Hal. 121-122

memotong, dan melaporkan pajak, kooperatif pada saat mengikuti pemeriksaan pajak, dan lain sebagainya. Sedangkan hak wajib pajak di antaranya hak atas kelebihan pembayaran pajak, hak untuk dijaga kerahasiaan identitasnya, hak untuk mengangsur dan menunda pembayaran dengan melaporkan alasannya serta hak untuk dibebaskan dari kewajiban perpajakan.

2.2. Makna Restoratif Justice dan azas *Ultimum Remidium*

Restoratif Justice adalah prinsip yang dipergunakan oleh para penegak hukum sebagai suatu bentuk penyelesaian perkara pidana, Menurut Kevin I. Minor dan J.T. Morrison⁵ dalam buku "A Theoretical Study and Critique of Restorative Justice, in Burt Galaway and Joe Hudson, eds., Restorative Justice : International Perspectives" (1996), restorative justice adalah suatu tanggapan kepada pelaku kejahatan untuk memulihkan kerugian dan memudahkan perdamaian antara para pihak.

Sedangkan menurut laman resmi⁶ Mahkamah Agung, prinsip restorative justice adalah salah satu prinsip penegakan hukum dalam penyelesaian perkara yang dapat dijadikan instrumen pemulihan dan sudah dilaksanakan oleh Mahkamah Agung (MA). Penegakan hukum terhadap tindak pidana di bidang perpajakan merupakan suatu kebijakan dalam rangka "menyelamatkan" keuangan negara serta untuk memberikan kepastian hukum. Pembuktian dan penyelesaian kasus persidangan tindak pidana di bidang perpajakan memerlukan waktu, tenaga, dan ongkos (*cost*) yang besar. Proses pemidaan terhadap wajib pajak seringkali memerlukan jangka waktu yang lama dalam rangka pengumpulan bukti-buktinya. Pada sisi lain, sanksi pidana dalam tindak pidana di bidang perpajakan semakin berat namun seringkali belum menimbulkan efek jera dan meningkatkan kepatuhan.⁷

Dinamika penegakan hukum di Indonesia di segala aspek termasuk dalam penyelesaian perkara pidana perpajakan, yang dikenai baik sanksi administrasi maupun pidana administrasi juga dapat diterapkan dengan adanya model Restoratif Justice, yang mana Restoratif Justice adalah suatu resolusi penyelesaian dari konflik yang sedang terjadi dengan cara memperbaiki keadaan ataupun kerugian yang ditimbulkan dari konflik tersebut. Menurut Kevin I. Minor dan J.T. Morrison dalam buku "A Theoretical Study and Critique of Restorative Justice, in Burt Galaway and Joe Hudson, eds., Restorative Justice : International Perspectives" (1996), restorative justice adalah suatu tanggapan kepada pelaku kejahatan untuk memulihkan kerugian dan memudahkan perdamaian antara para pihak.⁸

Sejalan dengan azas didalam hukum pidana yang dikenal dengan azas *ultimum remidium*, merupakan salah satu asas yang terdapat di dalam hukum pidana Indonesia yang mengatakan bahwa hukum pidana hendaklah dijadikan upaya terakhir dalam hal penegakan hukum. Meskipun azas ini tidak dapat disebut dilaksanakan secara optimal, sebab dianggap bahwa penerapan azas tersebut menjadi terjadinya keterbatasan pemulihan kerugian pendapatan bagi negara, sebab didalam penyelesaian kasus perpajakan baik perdata pidana

⁵ <https://nasional.kompas.com/read/2022/02/15/12443411/restorative-justice-pengertian-dan-penerapannya-dalam-hukum-di-indonesia>, diakses tanggal 5 Juli 2022, pukul 22.30 WIB

⁶ OpCit

⁷ Yoshida, D. (2018), Mencari Keadilan dalam Proses Peradilan Pajak, Artikel diakses secara online 03/03/2021 di www.investor.id

⁸ <https://nasional.kompas.com/read/2022/02/15/12443411/restorative-justice-pengertian-dan-penerapannya-dalam-hukum-di-indonesia>, Diakses Tanggal 6 Juli 2022, Pukul 11.00 WIB

maupun secara administrasi didalam pengaturan peraturan perpajakan pembayaran kerugian pada pendapatan negara telah dilimpahkan ke pengadilan.

Asas *ultimum remedium* tersebut tercermin dari rumusan Pasal 8 ayat (3) UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP). Dengan pasal tersebut, wajib pajak berhak menghentikan berlanjutnya proses pemeriksaan ke tahap penyidikan setelah mengakui kesalahan dan melunasi kekurangan pajak berikut denda administrasinya. Selanjutnya didalam UU KUP, asas *ultimum remedium* tersebut dapat dilihat dalam penjelasan Pasal 44B ayat (1) UU No. 28 Tahun 2007. Pasal *a quo* mengatur atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan. Penghentian penyidikan tersebut dapat dilakukan sepanjang perkara pidana tersebut belum dilimpahkan ke pengadilan.

III. PEMBAHASAN

Pelanggaran dalam tindak pidana perpajakan untuk memberikan kepastian dan perlindungan hukum, kemanfaatan dan keadilan tentunya harus ditegakkan dengan instrument pengaturan hukum perpajakan. Terjadinya Tindak pidana perpajakan beraarti, tentunya memberikan akibat kerugian pada negara baik yang dilakukan pelaku sendiri atau bersama sama ataupun ada yang membantu dengan segala bentuknya. Didalam UU KUP, pelaku pidana dan juga pelanggaran perpajakan adalah setiap orang atau sengaja melakukan pelanggaran hukum perpajakan dan tidak memenuhi kewajiban atau melanggar larangan.

Didalam UU KUP, Sebagai UU Tata Cara atau Acara Perpajakan, memberikan tujuan yaitu termasuk memaksimalkan penerimaan guna penyediaan jasa publik pemerintah dan menjaga kelancaran arus penerimaan negara. Adanya Penambahan sanksi pidana dengan dampak fisik dan finansial dalam UU KUP dimaksudkan agar efektif dapat menekan Wajib Pajak mematuhi kewajiban bayar pajak, bukan untuk memidanakannya yang justru mengganggu arus penerimaan dan perekonomian negara. Karena itu, penjelasan Pasal 13 A UU KUP menyebut pemidanaan sebagai upaya terakhir (*last resort*, *ultimum remedium*). Peningkatan kepatuhan setelah semua upaya administrasi yang dilaksanakan tidak efektif. Sebaliknya, jika pemidanaan pajak dipakai sebagai pintu pertama penegakan hukum maka disebut *primum remedium*.

Rumusan sanksi pidana Pasal 38 UU KUP dengan klausul ‘atau’ bersifat alternatif mewakili prinsip *ultimum remedium*, sedangkan sanksi Pasal 39 dengan klausul ‘dan’ bersifat kumulatif dan klausul min-max (*indefinite sentence*) mewakili kelompok *primum remedium* (pemidanaan sebagai tindakan pertama penegakan hukum).

Penegakan hukum terhadap tindak pidana di bidang perpajakan merupakan suatu kebijakan dalam rangka “menyelamatkan” keuanganan negara serta untuk memberikan kepastian hukum. Pembuktian dan penyelesaian kasus persidangan tindak pidana di bidang perpajakan memerlukan waktu, tenaga, dan ongkos (*cost*) yang besar. Proses pemidaan terhadap wajib pajak seringkali memerlukan jangka waktu yang lama dalam rangka pengumpulan bukti-buktinya. Pada sisi lain, sanksi pidana dalam tindak pidana di bidang perpajakan semakin berat namun seringkali belum menimbulkan efek jera dan meningkatkan kepatuhan.⁹

⁹ Yoshida, D. (2018), Mencari Keadilan dalam Proses Peradilan Pajak, Artikel diakses secara online 03/07/2022 di www.investor.id

Sanksi pidana dalam tindak pidana di bidang perpajakan semakin berat namun seringkali tidak menimbulkan efek jera. Sesuai dengan asas *self assessment system*, wajib pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung, memperhitungkan serta melaporkan kewajiban perpajakannya sendiri. Akan tetapi permasalahan yang terjadi justru sebaliknya sistem yang sudah baik ini dimanfaatkan oleh masyarakat untuk melakukan penyimpangan karena masyarakat menganggap pajak adalah beban (*cost*) yang akan mengurangi pendapatan mereka.

Masalah ketidakpatuhan pajak tidak hanya aspek legal-transaksional seperti dijelaskan dalam teori ekonomi kriminal, tetapi memerlukan pendekatan lain seperti teori pertukaran sosial (kolaboratif-*trust*-kultur), atau bahkan spiritual seperti dijelaskan dalam teori sistem hukum: Orang atau badan akan tetap cenderung menghindari pajak, menghemat pengeluaran pajak, memanfaatkan celah hukum jika motif membayar pajak adalah transaksional yaitu: pajak sebagai kewajiban atau beban biaya yang harus ditanggung warga negara. Filosofi gotong royong (*collaborative compliance*) yang sudah sejak lama menjadi *way of life* masyarakat tradisional bangsa Indonesia juga berpotensi untuk meningkatkan kepatuhan sukarela wajib pajak. Spirit pajak dapat kita lihat dalam kehidupan sosiologis masyarakat di wilayah pedesaan. Orang-orang di desa dengan sukarela memberikan sumberdaya secara kolaboratif untuk membangun jalan, jembatan, masjid, saling berbagi sumberdaya pangan sesuai kemampuan masing, dengan spirit gotong royong.

Hal ini senada dengan alternatif proses penyelesaian perkara pidana dan pelanggaran administrasi perpajakan, yaitu proses dimana semua pihak yang berkepentingan dalam pelanggaran tertentu bertemu bersama untuk menyelesaikan secara bersama-sama untuk menyelesaikan secara bersama-sama bagaimana menyelesaikan akibat dari pelanggaran tersebut demi kepentingan masa depan. Restoratif Justice adalah suatu pendekatan yang menitikberatkan pada kondisi terciptanya keadilan dan keseimbangan bagi pelaku tindak pidana serta korbannya sendiri.

Jika ditelaah lebih jauh apakah suatu pemidanaan bertujuan untuk efek jera atau apakah untuk menciptakan keteraturaturan dan keamanan atau dapatkah disebut untuk menegakkan aturan hukum yang ada. Namun hal-hal tersebut dapat dipahami bahwa tolak ukur keberhasilannya suatu sistem pemidanaan adalah bukan terletak pada seberapa jumlah tahanan maupun narapidananya.

Pendekatan Restoratif Justice dan Azas Ultimum Remedium

Konsep pendekatan Restoratif Justice adalah suatu pendekatan yang menitikberatkan pada suatu keadaan terciptanya keadilan dan keseimbangan antara pelaku tindak pidana dan korbannya sendiri. Adanya mekanisme pemidanaan dalam sistem peradilan pidana menjadi suatu proses dialog untuk menciptakan kesepakatan atas penyelesaian perkara pidana yang lebih adil dan seimbang bagi pihak korban dan pelaku.

Pelanggaran pidana perpajakan memiliki sanksi administratif dan 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;

Dalam proses peradilan pidana konvensional dikenal adanya proses restitusi atau ganti rugi terhadap korban, namun restorasi tersebut dapat dimaknai secara luas, yaitu meliputi pemulihan hubungan antara pihak korban dan pelaku. Pemulihan hubungan tersebut didasarkan atas kesepakatan bersama antara para korban dan pelaku. Pihak korban dapat menyampaikan mengenai kerugian yang dideritanya dan pelaku pun diberi kesempatan untuk menebusnya, melalui mekanisme ganti rugi, perdamaian, kerja sosial maupun kesepakatan lainnya.

Pelanggaran tindak pidana perpajakan, yang diberikan sanksi administrasi dan pidana administrasi, yang mana ketika terjadi tindak pidana oleh wajib pajak sebagai pelaku dan negara sebagai korban, diharapkan dapat menyelesaikan perkara dengan baik sesuai dengan kesepakatan, sehingga pemenuhan peningkatan pendapatan negara dan kesadaran perpajakan dapat terpenuhi. Dan juga tentu saja pendekatan restorative justice ini esensinya sama dengan tujuan daripada azas *Ultimum Remedium*.

Menurut 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 digunakan¹⁰.

Sudarto¹¹ 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.

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.

IV. KESIMPULAN DAN SARAN

Pengaturan perpajakan yang tertuang didalam Undang Undang Tata Cara Perpajakan selain mengatur tentang tata cara perpajakan juga memiliki tujuan utama yaitu memaksimalkan penerimaan guna penyediaan jasa public pemerintah dan menjaga kelancaran arus penerimaan negara. Penambahan sanksi pidana dengan dampak fisik dan finansial dalam UU KUP dimaksudkan agar efektif dapat menekan Wajib Pajak mematuhi kewajiban bayar pajak, bukan untuk memidanakannya yang justru mengganggu arus penerimaan dan perekonomian negara. Karena itu, penjelasan Pasal 13 A UU KUP menyebut pemidanaan sebagai upaya terakhir (*last resort*, *ultimum remedium*) peningkatan kepatuhan setelah semua upaya administrasi yang dilaksanakan tidak efektif.

¹⁰Barda Nawawi Arief, *Beberapa Aspek Kebijakan Penegakan Hukum dan Pengembangan Hukum Pidana*, Bandung: Citra Aditya Bakti, 1998, hal 7

¹¹ Lili Rasyidi & Ira Rasyidi. *Pengantar Filsafat dan Teori Hukum*. Bandung: Citra Aditya Bakti., 2001, h. 58-39 Sudarto, *Hukum dan Hukum Pidana*, Bandung : Alumnus, 1983, hal 35

DAFTAR PUSTAKA

- Barda Nawawi Arief, Beberapa Aspek Kebijakan Penegakan Hukum dan Pengembangan Hukum Pidana, Bandung: Citra Aditya Bakti, 1998,
- Febrantara, Danu. (2020). Statistik Kepastian Pajak: Penyelesaian Sengketa Jadi Sumber Ketidakpastian Pajak?. Artikel diakses secara online 03/03/2021 di <https://news.ddtc.co.id/>
- Fendt, Thomas Christian, (2010). Introducing Electronic Supply Chain Collaboration in China: Evidence from Manufacturing Industries. Berlin : Universitätsverlag der Technischen Universität Berlin. Hlm. 2
- Han Kalsen, (1945), *General Theory of Law and State*, New York: Russel & Russel
- Harley, James & Blismas, Nick, (2010), An Anatomy of Collaboratuon Within the Online Environment, Dalam Anandarajan, Murugan (ed), *e-Research Collaboration : Theory, Techniques and Challengers*, Heidelberg: Springer International Publishing.
- IMF & OECD, (2017). *Tax Certainty*, Diakses secara online 03/03/2021 di <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>
- IMF & OECD, (2019). *Progress Report on Tax Certaint*, Diakses secara online 03/03/2021 di <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/imf-oecd-2019-progress-report-on-tax-certainty.pdf>
- Kementerian Keuangan, (2020) Data Statistik Pengadilan Pajak Kementerian Keuangan per tanggal 3 Maret 2020. Diakses secara online 03/03/2021 di www.setpp.kemenkeu.go.id
- . Ketua MK: Supremasi Hukum Harus Disertai Kemampuan Menegakkan Kaidah Hukum.* Artikel diakses 22/10/2021 di <https://www.mkri.id/index.php?page=web.Berita&id=8923>
- 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
- Lugaric, T.R. (2019) ‘The cooperative compliance model in taxation: what is the future?’, *Int. J. Public Law and Policy*, Vol. 6, No. 2, pp.170–186.
- Marzuki, P. M. (2017). *Penelitian Hukum* (13th ed.). Jakarta: Kencana.
- Scott, (2021), Collaboration and Community, artikel diakses secara online di 22/10/2021 di <http://www.scottlondon.com/reports/collaboration.pdf>
- Triajie Wahyu El Haq, (2017). *Begini Paradigma Baru Cooperative Compliance*. Artikel diakses secara online 22/10/21 di <https://news.ddtc.co.id>
- Yoshida, D. (2018), Mencari Keadilan dalam Proses Peradilan Pajak, Artikel diakses secara online 03/03/2021 di www.investor.id
- Yoshida, D. (2018), Mencari Keadilan dalam Proses Peradilan Pajak, Artikel diakses secara online 03/07/2022 di www.investor.id
- ¹ <https://nasional.kompas.com/read/2022/02/15/12443411/restorative-justice-pengertian-dan-penerapannya-dalam-hukum-di-indonesia>, Diakses Tanggal 6 Juli 2022, Pukul 11.00 WIB