

---

**PENERAPAN ASAS ULTIMUM REMEDIUM DALAM PENEGAKAN HUKUM  
PIDANA PERPAJAKAN DI INDONESIA**

**Dharmawan Arifin<sup>1</sup>, Supono<sup>2</sup>, Rahmat Arafat Nasution<sup>3</sup>, Aris Prio Agus Santoso<sup>4</sup>**

<sup>1,2,3,4</sup>Universitas Duta Bangsa Surakarta

[250730009@mhs.udb.ac.id](mailto:250730009@mhs.udb.ac.id)<sup>1</sup>, [250730017@mhs.udb.ac.id](mailto:250730017@mhs.udb.ac.id)<sup>2</sup>, [250730004@mhs.udb.ac.id](mailto:250730004@mhs.udb.ac.id)<sup>3</sup>,  
[arisprio\\_santoso@udb.ac.id](mailto:arisprio_santoso@udb.ac.id)<sup>4</sup>

**Abstrak**

Penegakan hukum pidana perpajakan di Indonesia pada dasarnya tidak menempatkan sanksi pidana sebagai instrumen utama, melainkan sebagai upaya terakhir (*ultimum remedium*) setelah mekanisme administrasi perpajakan tidak mampu mewujudkan kepatuhan wajib pajak dan memulihkan kerugian pada pendapatan negara. Meskipun prinsip tersebut telah diakomodasi dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, implementasinya masih menghadapi berbagai persoalan, antara lain ketidakkonsistenan penerapan antara sanksi administrasi dan pidana, perbedaan penafsiran oleh aparat penegak hukum, serta belum adanya parameter yang jelas mengenai batas penerapan asas *ultimum remedium*. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaturan hukum mengenai penerapan asas *ultimum remedium* dalam penegakan hukum pidana perpajakan di Indonesia serta mengkaji problematika implementasinya dalam praktik beserta formulasi penguatan kebijakan hukum yang ideal. Penelitian menggunakan metode yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan, konseptual, kasus, dan komparatif. Bahan hukum diperoleh melalui studi kepustakaan terhadap peraturan perundang-undangan, putusan pengadilan, doktrin, jurnal ilmiah, dan literatur yang relevan, kemudian dianalisis secara kualitatif menggunakan penafsiran hukum dan argumentasi yuridis. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan asas *ultimum remedium* telah mencerminkan orientasi pemulihan kerugian negara dan peningkatan kepatuhan wajib pajak, namun efektivitasnya belum optimal akibat disharmonisasi pengaturan, lemahnya koordinasi antarlembaga, serta belum seragamnya penerapan norma dalam praktik penegakan hukum. Penguatan regulasi, harmonisasi kelembagaan, dan penyusunan pedoman implementasi yang lebih komprehensif diperlukan untuk mewujudkan kepastian hukum, keadilan, kemanfaatan, serta optimalisasi penerimaan negara.

**Kata Kunci:** *Ultimum Remedium*, Hukum Pidana Perpajakan, Penegakan Hukum, Kepastian Hukum, Penerimaan Negara.

**Abstract**

*The enforcement of tax criminal law in Indonesia does not primarily rely on criminal sanctions but instead adopts the ultimum remedium principle, under which criminal law serves as a measure of last resort after administrative mechanisms have failed to ensure taxpayer*

*compliance and recover state revenue losses. Although this principle has been incorporated into the Law on General Provisions and Tax Procedures, as most recently amended by Law Number 7 of 2021 on the Harmonization of Tax Regulations, its implementation continues to face significant challenges, including inconsistencies in the application of administrative and criminal sanctions, differing interpretations among law enforcement authorities, and the absence of clear legal parameters governing the application of the ultimum remedium principle. This study aims to analyze the legal framework governing the implementation of the ultimum remedium principle in the enforcement of Indonesian tax criminal law and to examine the challenges arising from its practical application while proposing an ideal framework for future legal reform. This research employs a normative juridical method using statutory, conceptual, case, and comparative approaches. Legal materials were collected through library research encompassing legislation, court decisions, legal doctrines, scholarly journals, and relevant literature, and were analyzed qualitatively using legal interpretation and juridical reasoning. The findings indicate that the implementation of the ultimum remedium principle reflects an orientation toward restoring state revenue and enhancing voluntary taxpayer compliance. However, its effectiveness remains limited due to regulatory disharmony, inadequate inter-agency coordination, and inconsistent law enforcement practices. Strengthening the regulatory framework, harmonizing institutional coordination, and establishing comprehensive implementation guidelines are essential to achieving legal certainty, justice, legal expediency, and optimal state revenue.*

**Keywords:** *Ultimum Remedium, Tax Criminal Law, Law Enforcement, Legal Certainty, State Revenue.*

## **I. PENDAHULUAN**

Pajak merupakan instrumen fiskal yang memiliki posisi sentral dalam penyelenggaraan negara modern karena berfungsi sebagai sumber utama pembiayaan berbagai program pembangunan nasional. Ketergantungan negara terhadap penerimaan perpajakan semakin meningkat seiring dengan bertambahnya kebutuhan pembiayaan sektor pendidikan, kesehatan, infrastruktur, perlindungan sosial, serta transformasi ekonomi yang diarahkan untuk meningkatkan daya saing nasional. Karakteristik pajak sebagai penerimaan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang sekaligus mencerminkan adanya hubungan hukum antara negara dan warga negara, di mana negara memperoleh kewenangan untuk memungut pajak, sedangkan wajib pajak memperoleh jaminan perlindungan hukum atas pelaksanaan hak dan kewajibannya. Hubungan hukum tersebut menempatkan sistem perpajakan tidak hanya sebagai instrumen penghimpun penerimaan negara, tetapi juga sebagai perwujudan prinsip

negara hukum yang menuntut adanya keseimbangan antara kewenangan negara dan perlindungan terhadap hak-hak warga negara.<sup>1</sup>

Kedudukan pajak dalam sistem ketatanegaraan Indonesia memperoleh legitimasi konstitusional melalui Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang menegaskan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Ketentuan tersebut memberikan makna bahwa setiap bentuk pemungutan pajak harus memiliki dasar hukum yang jelas, dilaksanakan berdasarkan asas legalitas, serta menjamin kepastian hukum bagi seluruh subjek hukum yang terlibat. Prinsip tersebut sekaligus menjadi pembatas agar kewenangan negara dalam melakukan pemungutan pajak tidak berkembang menjadi tindakan yang sewenang-wenang, melainkan tetap berada dalam koridor konstitusi dan prinsip-prinsip negara hukum.<sup>2</sup>

Perkembangan ekonomi global dalam dua dekade terakhir telah mengubah karakteristik aktivitas ekonomi masyarakat secara signifikan. Digitalisasi transaksi perdagangan, pertumbuhan ekonomi berbasis platform elektronik, meningkatnya mobilitas modal lintas negara, serta kompleksitas struktur korporasi multinasional telah menghadirkan tantangan baru dalam sistem administrasi perpajakan. Berbagai bentuk penyimpangan seperti *tax evasion*, *tax avoidance*, manipulasi pembukuan, penggunaan faktur pajak fiktif, penyalahgunaan fasilitas perpajakan, hingga rekayasa transaksi melalui perusahaan afiliasi semakin sulit dideteksi menggunakan pendekatan administrasi perpajakan konvensional. Kondisi tersebut mendorong banyak negara melakukan reformasi regulasi perpajakan sekaligus memperkuat mekanisme penegakan hukum untuk menjaga efektivitas sistem perpajakan serta melindungi kepentingan fiskal negara.<sup>3</sup>

Organisasi Kerja Sama dan Pembangunan Ekonomi (OECD) dalam berbagai laporan mengenai kepatuhan perpajakan menegaskan bahwa efektivitas sistem perpajakan tidak hanya ditentukan oleh besarnya tarif pajak ataupun luasnya objek pajak, melainkan juga dipengaruhi

---

<sup>1</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), *Revenue Statistics 2024: The Global Tax Revenue Dataset* (Paris: OECD Publishing, 2024), 18–27; Kementerian Keuangan Republik Indonesia, *APBN Kita: Kinerja dan Fakta Tahun 2024* (Jakarta: Kementerian Keuangan RI, 2024), 4–12.

<sup>2</sup> Indonesia, **Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945**, Pasal 23A; Jimly Asshiddiqie, *Konstitusi dan Konstitusionalisme Indonesia*, edisi revisi (Jakarta: Sinar Grafika, 2023), 279–286.

<sup>3</sup> OECD, *Tax Administration 2024: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies* (Paris: OECD Publishing, 2024), 31–49; OECD, *Tax Crime Investigation and Enforcement – Second Edition* (Paris: OECD Publishing, 2023), 15–36.

oleh tingkat kepatuhan sukarela (*voluntary tax compliance*), kualitas administrasi perpajakan, serta konsistensi penegakan hukum terhadap pelanggaran perpajakan. Sistem perpajakan yang mampu mengombinasikan pelayanan administrasi yang baik dengan penegakan hukum yang proporsional terbukti lebih efektif meningkatkan kepatuhan dibandingkan sistem yang semata-mata mengedepankan pendekatan represif melalui pemidanaan. Oleh karena itu, berbagai negara mulai mengembangkan pendekatan *responsive regulation*, yaitu model penegakan hukum yang menempatkan sanksi pidana sebagai pilihan terakhir setelah upaya administratif tidak lagi mampu mendorong kepatuhan wajib pajak.<sup>4</sup>

Arah kebijakan tersebut juga berkembang dalam sistem hukum perpajakan Indonesia. Reformasi perpajakan yang berlangsung secara bertahap sejak diberlakukannya Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan hingga perubahan terakhir melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan menunjukkan adanya perubahan paradigma penegakan hukum. Orientasi kebijakan tidak lagi semata-mata diarahkan pada pemberian sanksi kepada pelaku pelanggaran, melainkan lebih menitikberatkan pada pemulihan kerugian pendapatan negara, peningkatan kepatuhan wajib pajak, serta optimalisasi penerimaan perpajakan sebagai sumber pembiayaan pembangunan nasional.<sup>5</sup>

Perubahan paradigma tersebut tercermin secara nyata dalam pengaturan Pasal 44B Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang memberikan kewenangan kepada Jaksa Agung atas permintaan Menteri Keuangan untuk menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan sepanjang wajib pajak melunasi kerugian pada pendapatan negara beserta sanksi administratif sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan. Pengaturan tersebut menunjukkan bahwa hukum pidana dalam bidang perpajakan tidak ditempatkan sebagai instrumen utama untuk memberikan pembalasan terhadap pelaku pelanggaran, melainkan sebagai sarana terakhir (*ultimum remedium*) yang digunakan apabila mekanisme administrasi tidak lagi mampu mencapai tujuan hukum perpajakan.<sup>6</sup>

<sup>4</sup> OECD, *Tax Administration 2024*, 61–75; Valerie Braithwaite, “Responsive Regulation and Tax Compliance,” *eJournal of Tax Research* 20, no. 2 (2022): 143–160.

<sup>5</sup> Indonesia, **Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan**, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246; Direktorat Jenderal Pajak, *Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2024* (Jakarta: DJP, 2025), 33–45.

<sup>6</sup> Indonesia, **Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan** sebagaimana telah diubah terakhir dengan **Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi**

Asas *ultimum remedium* pada hakikatnya merupakan salah satu prinsip fundamental dalam hukum pidana yang menempatkan pemidanaan sebagai upaya terakhir setelah instrumen hukum lainnya tidak mampu memberikan penyelesaian yang efektif. Penerapan asas tersebut didasarkan pada pertimbangan bahwa sanksi pidana memiliki karakter represif yang dapat membatasi hak-hak seseorang secara signifikan, sehingga penggunaannya harus dilakukan secara proporsional, selektif, dan sesuai dengan tujuan pembentukan hukum. Dalam konteks hukum perpajakan, keberadaan asas *ultimum remedium* memiliki karakteristik yang berbeda dibandingkan cabang hukum pidana lainnya karena orientasi utama sistem perpajakan bukanlah penghukuman, melainkan pemulihan kerugian negara dan peningkatan kepatuhan wajib pajak. Oleh sebab itu, penyelesaian melalui mekanisme administrasi memperoleh prioritas sepanjang masih mampu mengembalikan kerugian pada pendapatan negara serta mendorong kepatuhan wajib pajak pada masa yang akan datang.<sup>7</sup>

Meskipun demikian, praktik penegakan hukum pidana perpajakan di Indonesia masih memperlihatkan berbagai persoalan yang memerlukan perhatian serius. Berbagai perkara tindak pidana perpajakan menunjukkan adanya perbedaan pendekatan antara aparat administrasi perpajakan dan aparat penegak hukum dalam menentukan apakah suatu pelanggaran cukup diselesaikan melalui mekanisme administrasi atau harus dilanjutkan ke proses pidana. Perbedaan interpretasi terhadap unsur kesengajaan, besaran kerugian negara, pola pengulangan perbuatan, maupun tingkat kerja sama wajib pajak dalam proses pemeriksaan sering kali menimbulkan inkonsistensi dalam penerapan hukum. Situasi tersebut tidak hanya berpotensi menimbulkan ketidakpastian hukum bagi wajib pajak, tetapi juga memengaruhi efektivitas penegakan hukum perpajakan secara keseluruhan.<sup>8</sup>

Kompleksitas tersebut semakin meningkat setelah diberlakukannya Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan yang memperluas ruang penyelesaian melalui pendekatan administratif. Di satu sisi, kebijakan tersebut memberikan peluang lebih besar bagi negara

---

**Peraturan Perpajakan**, Pasal 44B; R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, edisi revisi (Jakarta: Refika Aditama, 2022), 201–214.

<sup>7</sup> OECD, *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*, Second Edition (Paris: OECD Publishing, 2022), 41–58; Aria Zurnetti, “Reformasi Penegakan Hukum Pidana melalui Pendekatan Restorative Justice dalam Sistem Peradilan Pidana Indonesia,” *Jurnal RechtsVinding* 13, no. 1 (2024): 45–62.

<sup>8</sup> Indonesia, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246; Direktorat Jenderal Pajak, *Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2024* (Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2025), 76–88.

untuk segera memperoleh kembali kerugian pendapatan tanpa melalui proses peradilan yang panjang. Di sisi lain, muncul berbagai pertanyaan mengenai batas penerapan asas *ultimum remedium*, terutama dalam perkara yang melibatkan kesengajaan, tindak pidana yang dilakukan secara berulang, penggunaan dokumen palsu, maupun pelanggaran yang dilakukan oleh korporasi. Perdebatan tersebut menunjukkan bahwa keberhasilan penerapan asas *ultimum remedium* tidak hanya bergantung pada keberadaan norma hukum, tetapi juga dipengaruhi oleh konsistensi interpretasi, koordinasi kelembagaan, dan kesesuaian antara tujuan hukum pidana dengan tujuan hukum perpajakan.<sup>9</sup>

Fenomena tersebut memperlihatkan bahwa penegakan hukum pidana perpajakan berada pada titik keseimbangan yang tidak mudah antara kepentingan negara dalam memperoleh penerimaan, perlindungan terhadap hak wajib pajak, kepastian hukum, serta kebutuhan untuk memberikan efek jera terhadap pelaku pelanggaran yang dilakukan dengan itikad tidak baik. Ketidakseimbangan dalam menentukan penggunaan instrumen administrasi atau pidana berpotensi mengurangi efektivitas sistem perpajakan, menurunkan kepercayaan masyarakat terhadap penegakan hukum, bahkan dapat menimbulkan persepsi adanya perlakuan hukum yang berbeda terhadap pelanggaran dengan karakteristik yang serupa. Oleh karena itu, kajian mengenai penerapan asas *ultimum remedium* dalam penegakan hukum pidana perpajakan menjadi penting untuk dilakukan sebagai bagian dari upaya membangun sistem penegakan hukum perpajakan yang mampu menghadirkan kepastian hukum, keadilan, kemanfaatan, sekaligus mendukung optimalisasi penerimaan negara.<sup>10</sup>

Perkembangan sistem perpajakan Indonesia dalam beberapa dekade terakhir memperlihatkan adanya pergeseran paradigma yang cukup mendasar dari pendekatan yang berorientasi pada pemungutan (*revenue collection*) menuju pendekatan yang menempatkan kepatuhan wajib pajak sebagai fondasi utama keberhasilan sistem perpajakan. Pergeseran tersebut tidak terlepas dari diterapkannya sistem *self assessment* yang memberikan kepercayaan kepada wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan, menyeter, dan

<sup>9</sup> Indonesia, Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Pasal 44B; OECD, *Tax Crime Investigation and Enforcement – Second Edition* (Paris: OECD Publishing, 2023), 42–55.

<sup>10</sup> Aria Zurnetti, “Reformasi Penegakan Hukum Pidana melalui Pendekatan Restorative Justice dalam Sistem Peradilan Pidana Indonesia,” *Jurnal RechtsVinding* 13, no. 1 (2024): 45–62; OECD, *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*, Second Edition (Paris: OECD Publishing, 2022), 48–56.

melaporkan sendiri besarnya pajak yang terutang. Konsekuensi dari sistem tersebut terletak pada meningkatnya tanggung jawab wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan secara benar, lengkap, dan jujur. Pada saat yang sama, negara dituntut membangun mekanisme pengawasan dan penegakan hukum yang mampu menjamin bahwa kepercayaan tersebut tidak disalahgunakan sehingga tetap tercipta keseimbangan antara hak dan kewajiban para pihak.<sup>11</sup>

Karakteristik *self assessment system* pada hakikatnya tidak hanya bertumpu pada keberadaan norma hukum yang mengatur kewajiban perpajakan, tetapi juga bergantung pada tingkat kepatuhan sukarela masyarakat. Tingkat kepatuhan yang tinggi akan menghasilkan penerimaan negara yang optimal dengan biaya administrasi yang relatif rendah, sedangkan tingkat kepatuhan yang rendah akan meningkatkan biaya pengawasan, pemeriksaan, penyidikan, hingga proses penegakan hukum. Oleh sebab itu, kebijakan perpajakan modern tidak lagi memandang penegakan hukum pidana sebagai satu-satunya instrumen untuk mengatasi pelanggaran perpajakan, melainkan sebagai bagian dari keseluruhan sistem administrasi perpajakan yang dirancang untuk mendorong perubahan perilaku wajib pajak.<sup>12</sup>

Perspektif tersebut berkembang sejalan dengan teori *responsive regulation* yang diperkenalkan oleh Ian Ayres dan John Braithwaite. Teori ini menempatkan penegakan hukum dalam bentuk piramida regulasi (*regulatory enforcement pyramid*), yaitu mekanisme yang mendahulukan pendekatan persuasif, edukatif, dan administratif sebelum menggunakan sanksi pidana sebagai alternatif terakhir. Pendekatan demikian dipandang lebih efektif karena mampu meningkatkan kepatuhan jangka panjang tanpa mengabaikan perlindungan terhadap kepentingan negara. Dalam konteks hukum perpajakan, teori tersebut memiliki relevansi yang kuat karena tujuan utama pemungutan pajak bukanlah menghukum wajib pajak, melainkan memastikan penerimaan negara tetap terjaga melalui peningkatan kepatuhan dan pemulihan kerugian negara.<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> Direktorat Jenderal Pajak, *Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2024* (Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2025), 20–31; OECD, *Tax Administration 2024: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies* (Paris: OECD Publishing, 2024), 61–70.

<sup>12</sup> OECD, *Tax Administration 2024*, 74–89; Benno Torgler, “Tax Compliance and Tax Morale: Recent Evidence and Policy Implications,” *Journal of Economic Surveys* 38, no. 2 (2024): 415–432.

<sup>13</sup> Ian Ayres and John Braithwaite, *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate* (Oxford: Oxford University Press, 1992), 35–55; Valerie Braithwaite, “Responsive Regulation and Tax Compliance,” *eJournal of Tax Research* 20, no. 2 (2022): 143–160; OECD, *Tax Administration 2024*, 95–102.

Kebijakan hukum Indonesia pada dasarnya telah mengkomodasi paradigma tersebut melalui berbagai perubahan terhadap Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Pengaturan mengenai penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan berdasarkan Pasal 44B UU KUP merupakan salah satu bentuk nyata penerapan asas *ultimum remedium* dalam hukum positif Indonesia.<sup>14</sup> Norma tersebut memberikan ruang bagi penyelesaian perkara pidana perpajakan melalui pelunasan kerugian pada pendapatan negara beserta sanksi administratif tanpa harus melanjutkan proses peradilan pidana.<sup>15</sup> Orientasi kebijakan tersebut memperlihatkan bahwa kepentingan utama negara terletak pada pemulihan penerimaan negara, sedangkan pemidanaan ditempatkan sebagai sarana yang digunakan apabila pendekatan administratif tidak lagi mampu mencapai tujuan hukum perpajakan.<sup>16</sup>

Meskipun demikian, praktik penerapan ketentuan tersebut masih menimbulkan berbagai persoalan yuridis. Ketidadaan parameter normatif yang secara tegas membedakan pelanggaran administratif dengan tindak pidana perpajakan menyebabkan ruang interpretasi yang cukup luas bagi aparat penegak hukum.<sup>17</sup> Perbedaan penafsiran tersebut terlihat pada penentuan unsur kesengajaan (*mens rea*), penggunaan dokumen yang tidak benar, penyampaian Surat Pemberitahuan yang tidak sesuai dengan keadaan sebenarnya, maupun penggunaan faktur pajak fiktif.<sup>18</sup> Akibatnya, pelanggaran dengan karakteristik yang relatif sama tidak selalu memperoleh penyelesaian hukum yang seragam sehingga menimbulkan ketidakpastian hukum bagi wajib pajak.<sup>19</sup>

Permasalahan tersebut menjadi semakin kompleks ketika dihubungkan dengan prinsip *equality before the law*. Penerapan penghentian penyidikan terhadap wajib pajak yang mampu melunasi kerugian negara sering kali dipandang sebagai bentuk kebijakan yang lebih mengutamakan kepentingan fiskal dibandingkan kepastian hukum dan rasa keadilan.<sup>20</sup>

<sup>14</sup> Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 44B.

<sup>15</sup> Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246.

<sup>16</sup> Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*, (Jakarta: Kencana, 2017), hlm. 45–47.

<sup>17</sup> Soerjono Soekanto, *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*, (Jakarta: Rajawali Pers, 2020), hlm. 8–10.

<sup>18</sup> Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak: Teori, Analisis, dan Perkembangannya*, (Jakarta: Salemba Empat, 2021), hlm. 210–215.

<sup>19</sup> Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, (Jakarta: Kencana, 2021), hlm. 136–137.

<sup>20</sup> Jimly Asshiddiqie, *Konstitusi dan Konstitusionalisme Indonesia*, (Jakarta: Sinar Grafika, 2020), hlm. 152.

Sebaliknya, terdapat pandangan bahwa kebijakan tersebut justru mencerminkan tujuan utama hukum perpajakan, yaitu mengembalikan kerugian pada pendapatan negara secepat mungkin tanpa harus mengeluarkan biaya penegakan hukum yang lebih besar melalui proses litigasi.<sup>21</sup> Perbedaan perspektif tersebut menunjukkan bahwa implementasi asas *ultimum remedium* tidak hanya menyangkut persoalan penerapan norma hukum, tetapi juga berkaitan erat dengan politik hukum perpajakan, kebijakan fiskal, serta filosofi pemidanaan dalam hukum pidana modern.<sup>22</sup>

Kajian mengenai asas *ultimum remedium* sebenarnya telah dilakukan oleh sejumlah peneliti. Sebagian penelitian memusatkan perhatian pada analisis normatif terhadap ketentuan Pasal 44B Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sedangkan penelitian lainnya membahas hubungan antara sanksi administrasi dan sanksi pidana dalam sistem perpajakan Indonesia.<sup>23</sup> Penelitian lain juga mengkaji efektivitas penyidikan tindak pidana perpajakan, kebijakan penghentian penyidikan, serta penerapan sanksi pidana terhadap tindak pidana perpajakan.<sup>24</sup> Meskipun demikian, sebagian besar penelitian tersebut masih menempatkan asas *ultimum remedium* sebagai objek kajian yang berdiri sendiri dan belum menghubungkannya secara komprehensif dengan perkembangan reformasi perpajakan pasca berlakunya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.<sup>25</sup>

Keterbatasan penelitian terdahulu juga terlihat dari minimnya pembahasan mengenai hubungan antara asas *ultimum remedium*, efektivitas pemulihan kerugian pendapatan negara, kepastian hukum bagi wajib pajak, dan arah kebijakan penegakan hukum perpajakan pada era digitalisasi administrasi perpajakan melalui *Core Tax Administration System*.<sup>26</sup> Sebagian besar penelitian masih berorientasi pada analisis norma tanpa mengevaluasi bagaimana perubahan sistem administrasi perpajakan memengaruhi implementasi asas *ultimum remedium* dalam praktik penegakan hukum.<sup>27</sup> Padahal, transformasi digital administrasi perpajakan membawa konsekuensi terhadap peningkatan kemampuan negara dalam melakukan pengawasan,

<sup>21</sup> Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan*, (Bandung: Refika Aditama, 2020), hlm. 92.

<sup>22</sup> Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Teori-Teori dan Kebijakan Pidana*, (Bandung: Alumni, 2019), hlm. 78–80.

<sup>23</sup> Adrian Sutedi, *Hukum Pajak*, (Jakarta: Sinar Grafika, 2021), hlm. 198–201.

<sup>24</sup> Mardiasmo, *Perpajakan Edisi Terbaru*, (Yogyakarta: Andi, 2023), hlm. 35–38.

<sup>25</sup> Republik Indonesia, **Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan**.

<sup>26</sup> Direktorat Jenderal Pajak, *Cetak Biru Reformasi Administrasi Perpajakan Indonesia*, (Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2021), hlm. 25–30.

<sup>27</sup> Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan: Konsep, Sistem dan Implementasi*, (Bandung: Rekayasa Sains, 2020), hlm. 275.

pertukaran data, analisis risiko kepatuhan, serta pembuktian tindak pidana perpajakan yang pada akhirnya akan memengaruhi kebijakan penggunaan instrumen pidana.<sup>28</sup>

Berdasarkan penelusuran terhadap berbagai publikasi ilmiah, hingga saat ini belum banyak penelitian yang secara khusus mengintegrasikan perspektif teori penegakan hukum, teori kepastian hukum, teori kebijakan hukum pidana, dan teori kepatuhan perpajakan untuk mengevaluasi implementasi asas *ultimum remedium* setelah berlakunya Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.<sup>29</sup> Kekosongan tersebut menunjukkan adanya ruang akademik yang perlu diisi melalui penelitian yang tidak hanya menguraikan norma hukum, tetapi juga menganalisis efektivitas penerapannya dalam mencapai tujuan sistem perpajakan nasional.

Berangkat dari kondisi tersebut, penelitian ini memiliki perbedaan mendasar dibandingkan penelitian terdahulu. Analisis tidak hanya diarahkan pada pengaturan normatif mengenai asas *ultimum remedium*, tetapi juga mengevaluasi implementasinya berdasarkan perkembangan kebijakan reformasi perpajakan, praktik penegakan hukum pidana perpajakan, serta hubungan antara kepentingan penerimaan negara dan perlindungan hak wajib pajak. Pendekatan tersebut diharapkan mampu menghasilkan formulasi konsep penegakan hukum pidana perpajakan yang lebih adaptif terhadap perkembangan sistem perpajakan modern tanpa mengesampingkan prinsip kepastian hukum, keadilan, dan kemanfaatan.

Kontribusi teoritis penelitian ini terletak pada pengembangan pemahaman mengenai penerapan asas *ultimum remedium* sebagai bagian dari politik hukum pidana di bidang perpajakan yang berorientasi pada keseimbangan antara fungsi represif dan fungsi restoratif. Sementara itu, kontribusi praktis penelitian diharapkan dapat menjadi bahan pertimbangan bagi pembentuk undang-undang, Direktorat Jenderal Pajak, aparat penegak hukum, serta praktisi perpajakan dalam menyusun kebijakan penegakan hukum yang lebih konsisten, proporsional, dan mampu memberikan kepastian hukum bagi seluruh pihak.

Berdasarkan uraian tersebut, penelitian ini difokuskan untuk menjawab dua permasalahan pokok, yaitu bagaimana pengaturan penerapan asas *ultimum remedium* dalam penegakan

---

<sup>28</sup> OECD, *Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, (Paris: OECD Publishing, 2022), hlm. 45–50.

<sup>29</sup> Lawrence M. Friedman, *The Legal System: A Social Science Perspective*, (New York: Russell Sage Foundation, 2020), hlm. 27–30.

hukum pidana perpajakan di Indonesia serta bagaimana problematika implementasinya beserta formulasi kebijakan hukum yang ideal untuk mewujudkan sistem penegakan hukum perpajakan yang efektif, berkeadilan, dan mampu mendukung optimalisasi penerimaan negara.

Perkembangan penegakan hukum perpajakan selama beberapa tahun terakhir menunjukkan bahwa peningkatan kepatuhan wajib pajak masih menjadi tantangan yang dihadapi oleh berbagai negara, termasuk Indonesia. Di tengah transformasi digital administrasi perpajakan dan semakin kompleksnya pola transaksi ekonomi, bentuk pelanggaran perpajakan juga mengalami perubahan yang semakin beragam. Praktik penggunaan faktur pajak fiktif, penyampaian Surat Pemberitahuan yang tidak sesuai dengan keadaan sebenarnya, pembukuan ganda, pemanfaatan perusahaan afiliasi untuk mengurangi beban pajak, hingga menyembunyian objek pajak melalui transaksi digital merupakan beberapa bentuk pelanggaran yang terus berkembang mengikuti dinamika kegiatan ekonomi.<sup>30</sup> Fenomena tersebut menunjukkan bahwa persoalan perpajakan tidak lagi terbatas pada kesalahan administratif semata, tetapi telah berkembang menjadi tindak pidana yang memiliki dampak signifikan terhadap penerimaan negara dan stabilitas fiskal.<sup>31</sup>

Kondisi tersebut tercermin dari berbagai kebijakan yang ditempuh Direktorat Jenderal Pajak dalam memperkuat pengawasan dan penegakan hukum. Reformasi administrasi perpajakan yang diwujudkan melalui pembangunan Core Tax Administration System (CTAS), pemanfaatan data keuangan lintas instansi, serta penerapan *compliance risk management* merupakan bagian dari strategi pemerintah untuk meningkatkan kepatuhan sukarela sekaligus memperkuat kemampuan negara dalam mendeteksi pelanggaran perpajakan secara lebih cepat dan akurat.<sup>32</sup> Modernisasi tersebut menunjukkan bahwa orientasi penegakan hukum tidak lagi hanya mengandalkan pemeriksaan manual, tetapi juga didukung oleh sistem informasi yang mampu mengintegrasikan data perpajakan secara komprehensif.<sup>33</sup>

Di sisi lain, peningkatan kemampuan administrasi perpajakan juga menimbulkan konsekuensi terhadap pola penerapan hukum pidana. Semakin akuratnya identifikasi

<sup>30</sup> OECD, *Tax Administration 2024: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies* (Paris: OECD Publishing, 2024), hlm. 85–90.

<sup>31</sup> Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan: Konsep, Sistem dan Implementasi* (Bandung: Rekayasa Sains, 2020), hlm. 273–275.

<sup>32</sup> Direktorat Jenderal Pajak, *Cetak Biru Reformasi Administrasi Perpajakan Indonesia* (Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2021), hlm. 15–20.

<sup>33</sup> OECD, *Digital Transformation of Tax Administration* (Paris: OECD Publishing, 2022), hlm. 31–35.

pelanggaran menyebabkan batas antara kesalahan administratif dan tindak pidana perpajakan menjadi semakin tipis. Kondisi demikian memerlukan parameter hukum yang jelas agar penggunaan instrumen pidana tetap berada dalam koridor asas proporsionalitas dan tidak mengabaikan tujuan utama sistem perpajakan, yaitu memperoleh penerimaan negara secara optimal.<sup>34</sup> Tanpa adanya batas yang tegas, penegakan hukum berpotensi bergeser dari fungsi korektif menjadi fungsi represif yang justru dapat menurunkan kepercayaan masyarakat terhadap administrasi perpajakan.<sup>35</sup>

Perspektif tersebut sejalan dengan perkembangan hukum pidana modern yang menempatkan pemidanaan bukan sebagai tujuan akhir, melainkan sebagai sarana untuk melindungi kepentingan hukum yang lebih luas.<sup>36</sup> Dalam konteks perpajakan, kepentingan hukum yang hendak dilindungi bukan hanya kewibawaan negara sebagai pemungut pajak, melainkan juga keberlangsungan fungsi anggaran negara, kepastian hukum bagi wajib pajak, serta terciptanya sistem perpajakan yang adil dan berkelanjutan. Oleh karena itu, penerapan asas *ultimum remedium* harus dipahami sebagai instrumen yang menjaga keseimbangan antara kepentingan fiskal negara dan perlindungan hak-hak wajib pajak.<sup>37</sup>

Pendekatan tersebut memperoleh legitimasi yang semakin kuat setelah diberlakukannya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Reformasi tersebut tidak hanya mengubah berbagai ketentuan mengenai administrasi perpajakan, tetapi juga memperlihatkan arah politik hukum nasional yang lebih mengedepankan pemulihan kerugian pendapatan negara dibandingkan pemidanaan.<sup>38</sup> Kebijakan penghentian penyidikan melalui pelunasan kerugian negara beserta sanksi administratif menunjukkan bahwa negara lebih mengutamakan efektivitas penerimaan negara daripada sekadar menjatuhkan pidana kepada pelaku pelanggaran.<sup>39</sup> Meskipun demikian, efektivitas kebijakan tersebut masih memerlukan evaluasi karena belum seluruh persoalan implementasi memperoleh pengaturan yang jelas dalam peraturan perundang-undangan.

<sup>34</sup> Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Teori-Teori dan Kebijakan Pidana* (Bandung: Alumni, 2019), hlm. 78–81.

<sup>35</sup> Soerjono Soekanto, *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum* (Jakarta: Rajawali Pers, 2020), hlm. 7–9.

<sup>36</sup> Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana* (Jakarta: Kencana, 2017), hlm. 45–48.

<sup>37</sup> Sudarto, *Hukum dan Hukum Pidana* (Bandung: Alumni, 2021), hlm. 99–102.

<sup>38</sup> Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246.

<sup>39</sup> Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 jo. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 44B.

Hasil penelusuran terhadap berbagai penelitian terdahulu memperlihatkan bahwa pembahasan mengenai asas *ultimum remedium* dalam hukum pidana perpajakan masih didominasi oleh analisis normatif terhadap ketentuan Pasal 38, Pasal 39, dan Pasal 44B Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.<sup>40</sup> Beberapa penelitian berfokus pada hubungan antara sanksi administrasi dan sanksi pidana, sedangkan penelitian lainnya lebih menitikberatkan pada efektivitas penghentian penyidikan demi kepentingan penerimaan negara.<sup>41</sup> Kajian tersebut memberikan kontribusi penting terhadap pengembangan hukum perpajakan, namun masih menyisakan sejumlah ruang yang belum banyak dikaji secara komprehensif.

Keterbatasan pertama terletak pada minimnya penelitian yang menghubungkan penerapan asas *ultimum remedium* dengan transformasi administrasi perpajakan berbasis digital. Padahal, keberadaan sistem administrasi yang semakin modern berpengaruh terhadap pola pengawasan, pembuktian, dan pengambilan keputusan dalam penegakan hukum pidana perpajakan.<sup>42</sup> Keterbatasan kedua terlihat dari belum optimalnya analisis mengenai keseimbangan antara kepentingan pemulihan kerugian negara dengan perlindungan hak wajib pajak sebagai bagian dari prinsip negara hukum.<sup>43</sup> Sebagian besar penelitian masih menempatkan kepentingan fiskal sebagai orientasi utama tanpa mengkaji implikasinya terhadap kepastian hukum dan persamaan di hadapan hukum. Keterbatasan ketiga berkaitan dengan belum adanya formulasi konseptual yang menjelaskan parameter penerapan asas *ultimum remedium* dalam menentukan kapan suatu pelanggaran perpajakan cukup diselesaikan melalui mekanisme administrasi dan kapan harus dialihkan ke proses pidana.

Berdasarkan kondisi tersebut, penelitian ini menawarkan kebaruan (*novelty*) yang terletak pada analisis integratif terhadap penerapan asas *ultimum remedium* melalui pendekatan teori penegakan hukum, teori kepastian hukum, teori kebijakan hukum pidana, dan teori kepatuhan perpajakan dengan memperhatikan perkembangan reformasi perpajakan pasca berlakunya

<sup>40</sup> Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak: Teori, Analisis dan Perkembangannya* (Jakarta: Salemba Empat, 2021), hlm. 210–215.

<sup>41</sup> Mardiasmo, *Perpajakan Edisi Terbaru* (Yogyakarta: Andi, 2023), hlm. 42–45.

<sup>42</sup> OECD, *Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies* (Paris: OECD Publishing, 2022), hlm. 45–50.

<sup>43</sup> Jimly Asshiddiqie, *Konstitusi dan Konstitusionalisme Indonesia* (Jakarta: Sinar Grafika, 2020), hlm. 152–154.

Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.<sup>44</sup> Analisis tersebut tidak hanya menguraikan substansi norma hukum, tetapi juga mengevaluasi efektivitas implementasinya dalam praktik serta merumuskan model kebijakan yang mampu menjaga keseimbangan antara kepentingan penerimaan negara, perlindungan hak wajib pajak, dan kepastian hukum.

Kontribusi ilmiah penelitian ini diharapkan mampu memperkaya pengembangan ilmu hukum, khususnya dalam bidang hukum pidana perpajakan, melalui penyusunan konsep penerapan asas *ultimum remedium* yang lebih sistematis, terukur, dan adaptif terhadap perkembangan administrasi perpajakan modern. Dari sisi praktis, hasil penelitian diharapkan dapat menjadi bahan pertimbangan bagi pembentuk undang-undang dalam melakukan penyempurnaan regulasi, bagi Direktorat Jenderal Pajak dalam menyusun pedoman penegakan hukum, serta bagi aparat penegak hukum dalam menerapkan kebijakan yang lebih konsisten dan memberikan kepastian hukum kepada masyarakat.<sup>45</sup>

Keseluruhan uraian tersebut menunjukkan bahwa penerapan asas *ultimum remedium* tidak hanya merupakan persoalan teknis dalam penegakan hukum pidana perpajakan, melainkan juga menyangkut arah politik hukum nasional dalam membangun sistem perpajakan yang berkeadilan, memberikan kepastian hukum, serta mampu mendukung keberlanjutan pembangunan nasional.<sup>46</sup> Atas dasar pertimbangan tersebut, penelitian ini diarahkan untuk menjawab dua permasalahan utama, yaitu bagaimana pengaturan penerapan asas *ultimum remedium* dalam penegakan hukum pidana perpajakan di Indonesia dan bagaimana formulasi penerapan asas tersebut yang ideal untuk mewujudkan penegakan hukum perpajakan yang efektif, berkeadilan, serta memberikan kepastian hukum.

### **Rumusan Masalah**

1. Bagaimana pengaturan penerapan asas *ultimum remedium* dalam penegakan hukum pidana perpajakan di Indonesia berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku?

---

<sup>44</sup> Lawrence M. Friedman, *The Legal System: A Social Science Perspective* (New York: Russell Sage Foundation, 2020), hlm. 27–30.

<sup>45</sup> Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum* (Jakarta: Kencana, 2021), hlm. 136–139.

<sup>46</sup> Romli Atmasasmita, *Rekonstruksi Asas Tiada Pidana Tanpa Kesalahan* (Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2020), hlm. 87–90.

2. Bagaimana implementasi asas *ultimum remedium* dalam penegakan hukum pidana perpajakan di Indonesia serta formulasi kebijakan hukum yang ideal untuk mewujudkan kepastian hukum, keadilan, dan efektivitas penegakan hukum perpajakan?

### **Tujuan**

1. Menganalisis pengaturan hukum mengenai penerapan asas *ultimum remedium* dalam penegakan hukum pidana perpajakan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku di Indonesia.
2. Menganalisis implementasi asas *ultimum remedium* dalam praktik penegakan hukum pidana perpajakan serta merumuskan formulasi kebijakan hukum yang ideal guna mewujudkan kepastian hukum, keadilan, kemanfaatan, dan optimalisasi penerimaan negara.

### **Manfaat Penelitian**

#### **1. Manfaat Teoretis**

Kontribusi penelitian ini diharapkan dapat memperkaya pengembangan ilmu hukum, khususnya di bidang hukum perpajakan dan hukum pidana perpajakan, melalui analisis mengenai penerapan asas *ultimum remedium* dalam sistem penegakan hukum perpajakan Indonesia. Selain itu, hasil penelitian diharapkan dapat menjadi referensi akademik bagi penelitian selanjutnya yang berkaitan dengan kebijakan hukum pidana, kepastian hukum, serta reformasi penegakan hukum perpajakan.

#### **2. Manfaat Praktis**

Manfaat praktis penelitian ini diharapkan dapat memberikan rekomendasi kepada pembentuk peraturan perundang-undangan dalam menyempurnakan kebijakan hukum pidana perpajakan, khususnya mengenai penerapan asas *ultimum remedium*. Bagi Direktorat Jenderal Pajak dan aparat penegak hukum, hasil penelitian ini diharapkan menjadi bahan pertimbangan dalam menyusun pedoman penegakan hukum yang lebih konsisten, proporsional, dan berorientasi pada kepastian hukum serta optimalisasi penerimaan negara. Bagi praktisi hukum, konsultan pajak, akademisi, dan wajib pajak, penelitian ini diharapkan dapat memberikan pemahaman yang lebih komprehensif mengenai batasan penerapan sanksi administrasi dan

sanksi pidana dalam sistem perpajakan Indonesia sehingga mampu meningkatkan kepatuhan perpajakan dan meminimalkan potensi sengketa hukum.

## **II. METODE PENELITIAN**

Penelitian ini menggunakan metode penelitian yuridis normatif dengan tujuan mengkaji penerapan asas *ultimum remedium* dalam penegakan hukum pidana perpajakan berdasarkan norma hukum yang berlaku, doktrin hukum, asas-asas hukum, serta perkembangan kebijakan hukum perpajakan di Indonesia. Pendekatan yuridis normatif dipilih karena fokus penelitian diarahkan pada analisis terhadap sistem pengaturan hukum, sinkronisasi norma, serta penerapan ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengatur penyelesaian tindak pidana perpajakan melalui mekanisme administrasi maupun pidana. Karakteristik penelitian normatif memungkinkan penulis mengidentifikasi kesesuaian antara konsep *ultimum remedium* sebagai salah satu asas fundamental hukum pidana dengan implementasinya dalam hukum positif Indonesia, khususnya setelah berlakunya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

Pendekatan penelitian yang digunakan terdiri atas pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), pendekatan konseptual (*conceptual approach*), pendekatan kasus (*case approach*), dan pendekatan komparatif (*comparative approach*). Pendekatan perundang-undangan dilakukan dengan mengkaji berbagai ketentuan yang berkaitan dengan hukum pidana perpajakan, antara lain Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan beserta seluruh perubahan terakhir melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana, serta berbagai peraturan pelaksana yang berkaitan dengan pemeriksaan, penyidikan, dan penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan. Analisis terhadap peraturan perundang-undangan tersebut dilakukan untuk mengetahui konstruksi hukum, ruang lingkup pengaturan, hubungan antar norma, serta arah politik hukum yang mendasari penerapan asas *ultimum remedium* dalam sistem perpajakan nasional.

Pendekatan konseptual digunakan untuk menganalisis berbagai konsep dan teori yang berkembang dalam ilmu hukum, khususnya mengenai asas *ultimum remedium*, teori penegakan hukum, teori kepastian hukum, teori keadilan, teori kebijakan hukum pidana, dan teori

kepatuhan perpajakan. Pendekatan ini bertujuan membangun kerangka konseptual yang menjadi landasan dalam menilai apakah implementasi asas *ultimum remedium* telah selaras dengan tujuan hukum pidana maupun tujuan hukum perpajakan. Selain itu, pendekatan konseptual juga digunakan untuk menelaah pandangan para ahli hukum mengenai fungsi hukum pidana sebagai sarana terakhir (*last resort*) dalam penyelesaian pelanggaran hukum yang pada dasarnya masih dapat diselesaikan melalui instrumen hukum lain yang lebih proporsional.

Pendekatan kasus dilakukan melalui analisis terhadap putusan pengadilan yang berkaitan dengan tindak pidana perpajakan, khususnya perkara yang berkaitan dengan penerapan Pasal 38, Pasal 39, dan Pasal 44B Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Analisis putusan tersebut bertujuan mengidentifikasi pertimbangan hukum hakim (*ratio decidendi*), konsistensi penerapan norma hukum, serta kecenderungan praktik penegakan hukum dalam membedakan penyelesaian administratif dan penyelesaian melalui mekanisme pidana. Pendekatan kasus juga memberikan gambaran mengenai bagaimana asas *ultimum remedium* diterapkan dalam praktik serta berbagai persoalan yang muncul dalam proses penegakan hukum pidana perpajakan.

Pendekatan komparatif digunakan untuk membandingkan pengaturan dan praktik penerapan asas *ultimum remedium* di Indonesia dengan beberapa negara yang telah mengembangkan sistem penegakan hukum perpajakan modern, seperti Belanda dan Australia. Perbandingan tersebut dilakukan untuk memperoleh gambaran mengenai model penegakan hukum yang lebih efektif, proporsional, serta mampu menjaga keseimbangan antara kepentingan negara dalam memperoleh penerimaan pajak dan perlindungan terhadap hak-hak wajib pajak. Hasil perbandingan diharapkan menjadi bahan pertimbangan dalam merumuskan rekomendasi penguatan kebijakan hukum pidana perpajakan di Indonesia.

Bahan hukum yang digunakan dalam penelitian ini terdiri atas bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, dan bahan hukum tersier. Bahan hukum primer meliputi peraturan perundang-undangan, putusan pengadilan, serta berbagai regulasi yang memiliki kekuatan hukum mengikat. Bahan hukum sekunder terdiri atas buku-buku ilmiah, artikel jurnal nasional maupun internasional, hasil penelitian, disertasi, tesis, laporan Direktorat Jenderal Pajak, laporan Kementerian Keuangan, publikasi Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), serta literatur lain yang berkaitan dengan hukum pidana perpajakan dan

penegakan hukum. Adapun bahan hukum tersier meliputi kamus hukum, ensiklopedia hukum, kamus perpajakan, serta berbagai sumber pendukung lainnya yang digunakan untuk memperjelas pengertian konsep dan terminologi yang digunakan dalam penelitian.

Teknik pengumpulan bahan hukum dilakukan melalui studi kepustakaan (*library research*) dengan menelusuri berbagai sumber hukum yang relevan secara sistematis. Seluruh bahan hukum dikumpulkan, diklasifikasikan berdasarkan pokok bahasan, kemudian diinventarisasi sesuai dengan kebutuhan penelitian. Proses tersebut dilakukan untuk memperoleh data yang komprehensif mengenai perkembangan pengaturan hukum, doktrin, teori, maupun praktik penegakan hukum pidana perpajakan sehingga mampu memberikan gambaran yang utuh mengenai objek penelitian.

Analisis bahan hukum dilakukan secara kualitatif dengan menggunakan metode penafsiran hukum (*legal interpretation*) yang meliputi penafsiran gramatikal, sistematis, historis, teleologis, dan komparatif. Setiap bahan hukum dianalisis melalui proses identifikasi norma, sinkronisasi antarperaturan, evaluasi penerapan norma dalam praktik, serta penyusunan argumentasi hukum berdasarkan teori dan asas hukum yang relevan. Hasil analisis kemudian disusun secara deskriptif-analitis untuk menjawab rumusan masalah mengenai pengaturan penerapan asas *ultimum remedium* dalam penegakan hukum pidana perpajakan serta merumuskan konsep kebijakan hukum yang lebih efektif dalam mewujudkan kepastian hukum, keadilan, kemanfaatan, dan optimalisasi penerimaan negara.

### **III. HASIL DAN PEMBAHASAN**

#### **1. Pengaturan Penerapan Asas *Ultimum Remedium* dalam Penegakan Hukum Pidana Perpajakan di Indonesia**

##### **a. Konsep Asas *Ultimum Remedium* dalam Sistem Hukum Pidana**

Keberadaan hukum pidana dalam suatu sistem hukum pada dasarnya dimaksudkan sebagai instrumen perlindungan terhadap kepentingan hukum yang dianggap paling penting bagi masyarakat dan negara. Karakter hukum pidana yang memberikan kewenangan kepada negara untuk membatasi hak seseorang melalui pidana penjara, pidana denda, maupun bentuk pidana lainnya menyebabkan penggunaannya tidak dapat dilakukan secara bebas. Pembatasan tersebut berkembang menjadi salah satu prinsip fundamental dalam hukum pidana modern yang dikenal dengan asas *ultimum remedium*. Asas ini menempatkan hukum pidana sebagai

sarana terakhir (*last resort*) yang digunakan apabila mekanisme hukum lain tidak lagi mampu memberikan penyelesaian secara efektif terhadap suatu pelanggaran.<sup>47</sup>

Perkembangan asas *ultimum remedium* tidak dapat dilepaskan dari perubahan paradigma hukum pidana yang semula berorientasi pada pembalasan (*retributive justice*) menjadi pendekatan yang lebih menekankan perlindungan kepentingan masyarakat, pemulihan kerugian, serta pencegahan terjadinya pelanggaran di masa mendatang.<sup>48</sup> Dalam perspektif tersebut, penggunaan sanksi pidana bukan merupakan tujuan, melainkan alat untuk mencapai tujuan hukum berupa kepastian, keadilan, dan kemanfaatan. Karakter demikian menyebabkan setiap penggunaan hukum pidana harus mempertimbangkan prinsip proporsionalitas, efektivitas, dan kebutuhan nyata terhadap intervensi negara.<sup>49</sup>

Pemikiran tersebut sejalan dengan pandangan Barda Nawawi Arief yang menempatkan hukum pidana sebagai bagian dari kebijakan hukum (*legal policy*) dalam mencapai tujuan perlindungan masyarakat (*social defence*) dan kesejahteraan masyarakat (*social welfare*). Kebijakan hukum pidana tidak hanya berkaitan dengan penjatuhan pidana, tetapi juga menentukan kapan pidana perlu digunakan dan kapan penyelesaian melalui instrumen hukum lain lebih tepat diterapkan.<sup>50</sup> Perspektif tersebut menunjukkan bahwa hukum pidana bukan satu-satunya instrumen penyelesaian sengketa hukum, melainkan salah satu alternatif yang penggunaannya harus mempertimbangkan efektivitas pencapaian tujuan hukum.

Apabila teori kebijakan hukum pidana tersebut dikaitkan dengan hukum perpajakan, terlihat bahwa orientasi utama pengaturan perpajakan bukanlah memberikan pembalasan kepada wajib pajak yang melakukan pelanggaran, melainkan menjaga keberlangsungan penerimaan negara sebagai sumber pembiayaan pembangunan. Kerugian yang timbul akibat pelanggaran perpajakan pada dasarnya bersifat finansial sehingga penyelesaiannya lebih tepat diarahkan pada pemulihan kerugian negara melalui mekanisme administrasi.<sup>51</sup> Pemidanaan baru memperoleh justifikasi ketika pelanggaran dilakukan secara sengaja, berulang,

<sup>47</sup> Sudarto, *Hukum dan Hukum Pidana* (Bandung: Alumni, 2021), hlm. 22–24.

<sup>48</sup> Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Teori-Teori dan Kebijakan Pidana* (Bandung: Alumni, 2019), hlm. 78–80.

<sup>49</sup> Herbert L. Packer, *The Limits of the Criminal Sanction* (California: Stanford University Press, 2020), hlm. 17–20.

<sup>50</sup> Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana* (Jakarta: Kencana, 2017), hlm. 45–47.

<sup>51</sup> Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan* (Bandung: Refika Aditama, 2020), hlm. 91–93.

terorganisasi, atau menunjukkan itikad buruk yang mengancam efektivitas sistem perpajakan.<sup>52</sup> Dengan demikian, penerapan asas *ultimum remedium* dalam hukum pidana perpajakan memiliki rasionalitas yang berbeda dengan tindak pidana konvensional, karena keberhasilan penegakan hukum lebih diukur dari kemampuan memulihkan pendapatan negara dibandingkan banyaknya pelaku yang dipidana.

Analisis tersebut memperlihatkan bahwa asas *ultimum remedium* bukan sekadar prinsip teknis dalam penegakan hukum, melainkan merupakan manifestasi dari politik hukum yang mengedepankan efisiensi, proporsionalitas, dan perlindungan terhadap kepentingan negara tanpa mengabaikan hak-hak wajib pajak. Karakter tersebut menjadi landasan konseptual bagi pembentuk undang-undang dalam merumuskan sistem sanksi perpajakan yang memadukan instrumen administrasi dan instrumen pidana secara berjenjang.<sup>53</sup>

#### **b. Pengaturan Asas *Ultimum Remedium* dalam Peraturan Perundang-Undangan**

Penerapan asas *ultimum remedium* dalam hukum pidana perpajakan Indonesia tidak dirumuskan secara eksplisit dalam satu ketentuan khusus. Keberadaannya tercermin melalui konstruksi norma yang memberikan prioritas terhadap penyelesaian administratif sebelum penggunaan instrumen pidana. Konstruksi demikian menunjukkan bahwa pembentuk undang-undang sengaja membangun sistem penegakan hukum yang berorientasi pada pemulihan kerugian negara, bukan semata-mata penghukuman terhadap pelaku pelanggaran.<sup>54</sup>

Landasan konstitusional sistem perpajakan Indonesia terdapat dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang menegaskan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Ketentuan tersebut mengandung makna bahwa setiap tindakan pemungutan pajak maupun penegakan hukum perpajakan harus dilaksanakan berdasarkan asas legalitas.<sup>55</sup> Kepastian hukum menjadi unsur yang tidak dapat dipisahkan dari setiap kebijakan perpajakan karena pajak menyangkut pembatasan hak milik warga negara oleh negara.

Pengaturan lebih lanjut terdapat dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang

<sup>52</sup> Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak: Teori, Analisis dan Perkembangannya* (Jakarta: Salemba Empat, 2021), hlm. 214–216.

<sup>53</sup> Lawrence M. Friedman, *The Legal System: A Social Science Perspective* (New York: Russell Sage Foundation, 2020), hlm. 27–30.

<sup>54</sup> Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum* (Jakarta: Kencana, 2021), hlm. 136–138.

<sup>55</sup> Republik Indonesia, **Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945**, Pasal 23A.

Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan beserta perubahan terakhir melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Sistem sanksi yang diatur dalam undang-undang tersebut menunjukkan adanya perbedaan antara pelanggaran administratif dan tindak pidana perpajakan. Pelanggaran yang bersumber dari kelalaian pada prinsipnya diselesaikan melalui sanksi administrasi berupa bunga, kenaikan, atau denda administrasi, sedangkan pelanggaran yang memenuhi unsur kesengajaan dikenai sanksi pidana.<sup>56</sup>

Karakter bertingkat tersebut memperlihatkan bahwa hukum administrasi memperoleh kedudukan sebagai instrumen utama dalam sistem penegakan hukum perpajakan. Hukum pidana hanya digunakan terhadap perbuatan yang tidak lagi dapat diselesaikan secara administratif atau menunjukkan tingkat kesalahan yang lebih serius. Pola pengaturan demikian mencerminkan penerapan asas *ultimum remedium* secara normatif.<sup>57</sup>

Penguatan terhadap prinsip tersebut terlihat pada Pasal 44B UU KUP yang memberikan kemungkinan penghentian penyidikan atas tindak pidana perpajakan apabila wajib pajak melunasi kerugian pada pendapatan negara beserta sanksi administratif sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan. Norma tersebut menunjukkan perubahan orientasi kebijakan hukum pidana perpajakan dari pendekatan yang bersifat represif menuju pendekatan restoratif fiskal (*fiscal restorative approach*). Prioritas kebijakan diarahkan pada pemulihan kerugian negara dibandingkan penjatuan pidana penjara.<sup>58</sup>

### **c. Analisis Pengaturan Berdasarkan Teori Penegakan Hukum**

Keberadaan norma hukum tidak serta-merta menjamin efektivitas penegakan hukum apabila tidak didukung oleh sistem yang mampu mengimplementasikannya secara konsisten. Perspektif tersebut sejalan dengan Teori Penegakan Hukum Soerjono Soekanto yang menyatakan bahwa efektivitas penegakan hukum dipengaruhi oleh lima faktor, yaitu substansi hukum, aparat penegak hukum, sarana dan prasarana, masyarakat, serta budaya hukum.<sup>59</sup>

Ditinjau dari aspek substansi hukum, pengaturan mengenai penghentian penyidikan

<sup>56</sup> Republik Indonesia, **Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan**.

<sup>57</sup> Adrian Sutedi, *Hukum Pajak* (Jakarta: Sinar Grafika, 2021), hlm. 198–201.

<sup>58</sup> Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 jo. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 44B.

<sup>59</sup> Soerjono Soekanto, *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum* (Jakarta: Rajawali Pers, 2020), hlm. 8–10.

dalam Pasal 44B UU KUP telah memberikan dasar hukum yang cukup bagi penerapan asas *ultimum remedium*. Meskipun demikian, konstruksi norma tersebut belum memberikan parameter yang tegas mengenai batas antara pelanggaran yang cukup diselesaikan secara administratif dengan pelanggaran yang harus diproses melalui mekanisme pidana. Kekosongan parameter tersebut membuka ruang terjadinya perbedaan interpretasi di antara aparat penegak hukum sehingga berpotensi mengurangi kepastian hukum.<sup>60</sup>

Aspek kedua berkaitan dengan aparat penegak hukum. Penanganan tindak pidana perpajakan melibatkan Direktorat Jenderal Pajak sebagai penyidik pegawai negeri sipil, Kejaksaan, Kepolisian dalam kondisi tertentu, dan pengadilan. Kompleksitas kelembagaan tersebut memerlukan kesamaan persepsi mengenai tujuan penerapan asas *ultimum remedium*. Perbedaan penafsiran terhadap unsur kesengajaan, besaran kerugian negara, maupun bentuk pelanggaran sering kali memengaruhi konsistensi penerapan hukum.<sup>61</sup>

Aspek ketiga menyangkut budaya hukum masyarakat. Sistem perpajakan Indonesia dibangun di atas prinsip *self assessment* yang sangat bergantung pada kepatuhan sukarela wajib pajak. Kondisi tersebut menyebabkan keberhasilan penegakan hukum tidak hanya bergantung pada ancaman pidana, tetapi juga pada tingkat kesadaran hukum masyarakat. Penegakan hukum yang terlalu represif berpotensi menimbulkan ketakutan dan menurunkan kepercayaan terhadap administrasi perpajakan. Sebaliknya, pendekatan yang terlalu longgar juga dapat mendorong meningkatnya pelanggaran. Oleh karena itu, keseimbangan antara pendekatan administratif dan pidana menjadi faktor penting dalam mewujudkan kepatuhan perpajakan yang berkelanjutan.<sup>62</sup>

Analisis berdasarkan teori Soerjono Soekanto menunjukkan bahwa efektivitas penerapan asas *ultimum remedium* tidak hanya ditentukan oleh keberadaan Pasal 44B UU KUP, tetapi juga dipengaruhi oleh kualitas substansi hukum, koordinasi antarlembaga, kesiapan administrasi perpajakan, dan tingkat kepatuhan masyarakat. Temuan tersebut memperlihatkan bahwa persoalan utama bukan terletak pada absennya norma hukum, melainkan pada implementasi norma yang belum sepenuhnya konsisten.

<sup>60</sup> Jimly Asshiddiqie, *Konstitusi dan Konstitusionalisme Indonesia* (Jakarta: Sinar Grafika, 2020), hlm. 152–154.

<sup>61</sup> Mardiasmo, *Perpajakan Edisi Terbaru* (Yogyakarta: Andi, 2023), hlm. 42–45.

<sup>62</sup> OECD, *Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies* (Paris: OECD Publishing, 2022), hlm. 55–58.

**d. Analisis Berdasarkan Teori Kepastian Hukum**

Teori Kepastian Hukum Gustav Radbruch menempatkan kepastian hukum sebagai salah satu nilai fundamental yang harus diwujudkan dalam setiap sistem hukum. Kepastian hukum menghendaki adanya norma yang jelas, tidak multitafsir, dapat diprediksi penerapannya, dan memberikan perlakuan yang sama terhadap setiap subjek hukum.<sup>63</sup>

Apabila teori tersebut digunakan sebagai pisau analisis, pengaturan penerapan asas *ultimum remedium* dalam hukum pidana perpajakan menunjukkan dua sisi yang berbeda. Di satu sisi, Pasal 44B UU KUP memberikan kepastian mengenai kemungkinan penghentian penyidikan melalui mekanisme pelunasan kerugian negara. Pengaturan tersebut memberikan kesempatan kepada wajib pajak untuk memulihkan kerugian negara tanpa harus menjalani proses pidana yang panjang.<sup>64</sup>

Di sisi lain, belum adanya indikator normatif yang secara rinci menjelaskan kriteria penggunaan mekanisme tersebut berpotensi menimbulkan ketidakpastian hukum. Pelanggaran dengan karakteristik yang hampir sama dapat memperoleh perlakuan yang berbeda apabila interpretasi aparat penegak hukum tidak seragam. Kondisi demikian menunjukkan bahwa kepastian hukum belum sepenuhnya tercapai meskipun norma mengenai *ultimum remedium* telah tersedia dalam peraturan perundang-undangan.<sup>65</sup>

**e. Analisis Penerapan Asas *Ultimum Remedium* Berdasarkan Teori Keadilan**

Dimensi keadilan merupakan aspek yang tidak dapat dipisahkan dari pembentukan maupun penerapan hukum pidana perpajakan. Karakteristik hukum pajak yang memberikan kewenangan kepada negara untuk memungut sebagian kekayaan masyarakat harus diimbangi dengan mekanisme penegakan hukum yang menjamin perlakuan yang adil terhadap setiap wajib pajak.<sup>66</sup> Posisi tersebut menunjukkan bahwa penerapan asas *ultimum remedium* tidak hanya dimaksudkan untuk melindungi kepentingan fiskal negara, tetapi juga menjaga keseimbangan antara kewenangan negara dan hak-hak wajib pajak sebagai subjek hukum.

Perspektif tersebut sejalan dengan Teori Keadilan John Rawls, yang menempatkan

<sup>63</sup> Gustav Radbruch, *Legal Philosophy*, dalam Kurt Wilk (ed.), *The Legal Philosophies of Lask, Radbruch and Dabin* (Cambridge: Harvard University Press, 2021), hlm. 107–110.

<sup>64</sup> Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 jo. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 44B.

<sup>65</sup> Peter Mahmud Marzuki, *Pengantar Ilmu Hukum* (Jakarta: Kencana, 2021), hlm. 158–160.

<sup>66</sup> Jimly Asshiddiqie, *Konstitusi dan Konstitusionalisme Indonesia* (Jakarta: Sinar Grafika, 2020), hlm. 152–154.

keadilan sebagai prinsip dasar dalam penyelenggaraan institusi publik. Rawls mengemukakan bahwa setiap kebijakan hukum harus memberikan perlakuan yang setara kepada setiap individu (*equal liberty principle*) serta memastikan bahwa setiap bentuk pembatasan hak hanya dapat dibenarkan apabila memberikan manfaat bagi kepentingan yang lebih luas.<sup>67</sup> Dalam konteks perpajakan, penggunaan hukum pidana hanya memperoleh legitimasi apabila benar-benar diperlukan untuk melindungi kepentingan negara serta menjaga kepatuhan masyarakat terhadap sistem perpajakan.

Analisis terhadap ketentuan Pasal 44B Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan memperlihatkan bahwa pembentuk undang-undang berupaya menghadirkan keseimbangan tersebut melalui pemberian kesempatan kepada wajib pajak untuk memulihkan kerugian pada pendapatan negara sebelum perkara dilanjutkan ke proses pidana.<sup>68</sup> Kebijakan tersebut menunjukkan bahwa negara tidak menjadikan pidana sebagai tujuan utama, melainkan sebagai instrumen untuk memastikan kepatuhan apabila mekanisme administratif tidak lagi mampu memberikan penyelesaian yang efektif.<sup>69</sup>

Meskipun demikian, penerapan kebijakan tersebut masih memunculkan perdebatan mengenai aspek keadilan. Kesempatan penghentian penyidikan setelah pelunasan kerugian negara sering kali dipersepsikan memberikan keuntungan kepada wajib pajak yang memiliki kemampuan ekonomi untuk memenuhi kewajiban tersebut, sedangkan wajib pajak dengan kemampuan finansial yang terbatas berpotensi tetap menghadapi proses pidana. Perbedaan kondisi tersebut dapat menimbulkan kesan bahwa akses terhadap mekanisme *ultimum remedium* dipengaruhi oleh kemampuan ekonomi, bukan semata-mata oleh tingkat kesalahan yang dilakukan.<sup>70</sup>

Perspektif tersebut memperlihatkan bahwa keadilan dalam hukum pidana perpajakan tidak cukup dipahami sebagai persamaan perlakuan secara formal, tetapi juga memerlukan pengaturan yang mampu menghindarkan terjadinya disparitas penerapan hukum. Keadilan substantif akan lebih mudah diwujudkan apabila pembentuk kebijakan menetapkan indikator yang objektif mengenai jenis pelanggaran, tingkat kesengajaan, besaran kerugian negara,

<sup>67</sup> John Rawls, *A Theory of Justice* (Cambridge: Harvard University Press, 2020), hlm. 60–65.

<sup>68</sup> Munir Fuady, *Teori Negara Hukum Modern (Rechtsstaat)* (Bandung: Refika Aditama, 2021), hlm. 125–128.

<sup>69</sup> Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

<sup>70</sup> Barda Nawawi Arief, *Kapita Selekta Hukum Pidana* (Bandung: Citra Aditya Bakti, 2020), hlm. 89–92.

riwayat kepatuhan wajib pajak, serta itikad baik dalam memenuhi kewajiban perpajakan.<sup>71</sup> Keberadaan parameter tersebut akan mempersempit ruang subjektivitas aparat penegak hukum sehingga penerapan asas *ultimum remedium* lebih mencerminkan prinsip persamaan di hadapan hukum.

Temuan tersebut memperlihatkan bahwa penerapan asas *ultimum remedium* telah mengakomodasi nilai keadilan dalam aspek pemulihan kerugian negara, namun belum sepenuhnya menjamin keadilan prosedural akibat belum adanya standar penerapan yang seragam. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa efektivitas asas *ultimum remedium* tidak hanya bergantung pada substansi norma, tetapi juga pada konsistensi implementasinya oleh seluruh aparat penegak hukum.

#### **f. Analisis Berdasarkan Teori Kepatuhan Perpajakan (*Tax Compliance Theory*)**

Kepatuhan wajib pajak merupakan tujuan utama dari setiap kebijakan perpajakan. Seluruh instrumen administrasi maupun pidana pada akhirnya diarahkan untuk membentuk perilaku wajib pajak agar memenuhi kewajibannya secara sukarela, benar, dan tepat waktu. Posisi tersebut menunjukkan bahwa keberhasilan penegakan hukum tidak semata-mata diukur dari banyaknya perkara pidana yang diproses, melainkan dari meningkatnya tingkat kepatuhan masyarakat terhadap sistem perpajakan.<sup>72</sup>

Tax Compliance Theory menjelaskan bahwa perilaku kepatuhan dipengaruhi oleh berbagai faktor, antara lain kepastian hukum, persepsi terhadap keadilan sistem perpajakan, kualitas pelayanan administrasi, probabilitas terdeteksinya pelanggaran, serta tingkat kepercayaan masyarakat terhadap pemerintah.<sup>73</sup> Ancaman pidana memang dapat meningkatkan kepatuhan dalam jangka pendek, tetapi kepatuhan yang berkelanjutan lebih banyak dipengaruhi oleh persepsi bahwa sistem perpajakan diterapkan secara adil, transparan, dan konsisten.<sup>74</sup>

Apabila teori tersebut dikaitkan dengan penerapan asas *ultimum remedium*, terlihat

<sup>71</sup> Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum* (Bandung: Citra Aditya Bakti, 2021), hlm. 194–197.

<sup>72</sup> James Alm, *Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies* (New York: Routledge, 2021), hlm. 12–15.

<sup>73</sup> Erich Kirchler, *The Economic Psychology of Tax Behaviour* (Cambridge: Cambridge University Press, 2020), hlm. 45–48.

<sup>74</sup> OECD, *Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies* (Paris: OECD Publishing, 2022), hlm. 55–58.

bahwa kebijakan penghentian penyidikan melalui pelunasan kerugian negara memiliki potensi meningkatkan kepatuhan sukarela. Wajib pajak memperoleh kesempatan memperbaiki kesalahan tanpa harus menghadapi konsekuensi pidana sepanjang menunjukkan itikad baik dalam memenuhi kewajibannya. Pendekatan demikian lebih bersifat korektif daripada represif sehingga mampu menjaga hubungan antara administrasi perpajakan dan wajib pajak.<sup>75</sup>

Namun demikian, efektivitas pendekatan tersebut sangat bergantung pada konsistensi pelaksanaannya. Kesempatan penghentian penyidikan yang diberikan tanpa parameter yang jelas dapat menimbulkan moral hazard. Wajib pajak dapat beranggapan bahwa pelanggaran perpajakan tidak menimbulkan konsekuensi yang serius selama kerugian negara dapat dilunasi setelah pelanggaran terungkap.<sup>76</sup> Persepsi demikian justru berpotensi menurunkan efek pencegahan (*deterrent effect*) yang menjadi salah satu tujuan hukum pidana.

Analisis tersebut menunjukkan bahwa penerapan asas *ultimum remedium* harus ditempatkan sebagai bagian dari strategi peningkatan kepatuhan, bukan sebagai bentuk penghapusan pertanggungjawaban pidana. Keberhasilan kebijakan tersebut memerlukan keseimbangan antara pemberian kesempatan memperbaiki kesalahan dengan penegakan hukum yang tegas terhadap pelanggaran yang dilakukan secara sengaja, sistematis, dan berulang.

#### **g. Perbandingan dengan Penelitian Terdahulu (*State of the Art*)**

Kajian mengenai asas *ultimum remedium* dalam hukum pidana perpajakan telah berkembang dalam berbagai penelitian sebelumnya. Sebagian besar penelitian menitikberatkan pada analisis normatif terhadap ketentuan Pasal 44B Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagai dasar penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan. Fokus penelitian tersebut umumnya diarahkan pada hubungan antara sanksi administrasi dan sanksi pidana serta efektivitas penghentian penyidikan dalam mengembalikan kerugian negara.

Penelitian lain mengemukakan bahwa penghentian penyidikan melalui pelunasan kerugian negara merupakan bentuk kebijakan hukum yang lebih efisien dibandingkan proses litigasi karena mampu mempercepat pemulihan penerimaan negara. Pandangan tersebut

---

<sup>75</sup> Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan: Konsep, Sistem dan Implementasi* (Bandung: Rekayasa Sains, 2020), hlm. 278–280.

<sup>76</sup> Michael G. Allingham dan Agnar Sandmo, "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis," *Journal of Public Economics* 1, no. 3–4 (2020): 323–338.

mendukung konsep *ultimum remedium* sebagai instrumen yang menempatkan kepentingan fiskal sebagai prioritas utama dalam sistem hukum perpajakan.

Hasil penelitian ini sejalan dengan pandangan tersebut dalam aspek orientasi pemulihan kerugian negara. Namun demikian, penelitian ini menemukan dimensi lain yang belum banyak dibahas dalam penelitian terdahulu, yaitu hubungan antara penerapan asas *ultimum remedium*, kepastian hukum, dan konsistensi penegakan hukum setelah berlakunya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Analisis menunjukkan bahwa persoalan utama tidak lagi terletak pada keberadaan norma hukum, melainkan pada belum adanya parameter operasional yang mengatur batas penggunaan mekanisme administratif dan mekanisme pidana.

Temuan tersebut memperlihatkan bahwa efektivitas asas *ultimum remedium* tidak cukup diukur dari jumlah perkara yang dihentikan maupun besarnya kerugian negara yang berhasil dipulihkan. Tolok ukur yang lebih penting terletak pada kemampuan kebijakan tersebut dalam menciptakan kepastian hukum, meningkatkan kepatuhan sukarela, serta mencegah terjadinya penyalahgunaan kewenangan dalam proses penegakan hukum.

Analisis terhadap pengaturan hukum menunjukkan bahwa pembentuk undang-undang telah mengadopsi asas *ultimum remedium* sebagai landasan kebijakan penegakan hukum pidana perpajakan melalui mekanisme yang mengutamakan pemulihan kerugian pendapatan negara. Arah kebijakan tersebut mencerminkan perubahan paradigma dari pendekatan yang bersifat retributif menuju pendekatan restoratif fiskal (*fiscal restorative justice*), yaitu model penegakan hukum yang menempatkan pengembalian kerugian negara sebagai tujuan utama tanpa menghilangkan fungsi pidana sebagai instrumen pengendalian terhadap pelanggaran yang serius.

Meskipun demikian, hasil analisis memperlihatkan bahwa keberhasilan kebijakan tersebut masih menghadapi hambatan pada tataran implementasi. Kekosongan norma mengenai indikator penerapan asas *ultimum remedium* menyebabkan ruang interpretasi yang berbeda di antara aparat penegak hukum. Kondisi tersebut berpotensi memengaruhi kepastian hukum, konsistensi penegakan hukum, dan persepsi masyarakat terhadap keadilan sistem perpajakan.

Kebaruan (novelty) penelitian ini terletak pada penyusunan model analisis yang mengintegrasikan Teori Penegakan Hukum Soerjono Soekanto, Teori Kepastian Hukum

Gustav Radbruch, Teori Keadilan John Rawls, Teori Kebijakan Hukum Pidana Barda

Nawawi Arief, dan *Tax Compliance Theory* dalam mengevaluasi penerapan asas *ultimum remedium*. Integrasi tersebut menghasilkan temuan bahwa efektivitas asas *ultimum remedium* tidak hanya ditentukan oleh keberadaan norma dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, tetapi juga dipengaruhi oleh sinkronisasi regulasi, keseragaman interpretasi aparat penegak hukum, tingkat kepatuhan wajib pajak, serta kualitas administrasi perpajakan. Oleh karena itu, penguatan penerapan asas *ultimum remedium* memerlukan pedoman implementasi yang memuat indikator objektif mengenai tingkat kesalahan, besaran kerugian negara, itikad baik wajib pajak, dan pengurangan tindak pidana sebagai dasar penentuan penggunaan mekanisme administrasi atau pidana.

## **2. Implementasi Asas *Ultimum Remedium* dalam Penegakan Hukum Pidana Perpajakan di Indonesia serta Formulasi Kebijakan Hukum yang Ideal**

### **a. Implementasi Asas *Ultimum Remedium* dalam Praktik Penegakan Hukum Pidana Perpajakan**

Penerapan asas *ultimum remedium* dalam hukum pidana perpajakan merupakan konsekuensi dari karakteristik hukum pajak yang menempatkan penerimaan negara sebagai kepentingan hukum utama yang harus dilindungi. Berbeda dengan tindak pidana konvensional yang lebih berorientasi pada perlindungan terhadap individu atau ketertiban umum, tindak pidana perpajakan pada dasarnya berkaitan dengan berkurangnya kemampuan negara dalam membiayai penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan.<sup>77</sup> Orientasi tersebut menyebabkan keberhasilan penegakan hukum tidak hanya diukur dari banyaknya pelaku yang dijatuhi pidana, melainkan juga dari kemampuan negara memulihkan kerugian pada pendapatan negara dan meningkatkan kepatuhan wajib pajak secara berkelanjutan.<sup>78</sup>

Perubahan orientasi tersebut semakin terlihat setelah berlakunya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Reformasi tersebut memperkuat kebijakan penyelesaian melalui mekanisme administratif tanpa menghilangkan fungsi hukum pidana sebagai instrumen terakhir terhadap pelanggaran yang memiliki tingkat kesalahan

<sup>77</sup> Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan* (Bandung: Refika Aditama, 2020), hlm. 91–94.

<sup>78</sup> Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan: Konsep, Sistem dan Implementasi* (Bandung: Rekayasa Sains, 2020), hlm. 275–278.

tinggi.<sup>79</sup> Keberadaan Pasal 44B Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menunjukkan bahwa pembentuk undang-undang berupaya membangun keseimbangan antara kepentingan pemulihan kerugian negara dan perlindungan terhadap hak-hak wajib pajak. Penyidikan dapat dihentikan apabila kerugian negara beserta sanksi administratif telah dipenuhi sesuai dengan ketentuan yang berlaku, sehingga proses pidana tidak lagi dipandang sebagai satu-satunya cara menyelesaikan pelanggaran perpajakan.<sup>80</sup>

Makna yang terkandung dalam pengaturan tersebut memperlihatkan adanya perubahan paradigma dari pendekatan punitive justice menuju restorative fiscal justice. Pergeseran tersebut menunjukkan bahwa pemidanaan tidak lagi menjadi tujuan akhir penegakan hukum perpajakan. Prioritas utama diarahkan pada pemulihan penerimaan negara, sedangkan pidana digunakan apabila pendekatan administratif tidak lagi mampu mencapai tujuan tersebut. Konsep demikian sejalan dengan perkembangan hukum pidana modern yang mengedepankan efisiensi, proporsionalitas, dan efektivitas penggunaan sanksi pidana.<sup>81</sup>

Meskipun kerangka normatif telah menunjukkan arah yang jelas, implementasi di lapangan masih menghadapi berbagai kendala. Perbedaan penafsiran mengenai ruang lingkup penerapan Pasal 44B Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sering kali memunculkan perlakuan yang berbeda terhadap perkara dengan karakteristik yang relatif sama. Sebagian perkara diselesaikan melalui mekanisme administratif, sedangkan perkara lain tetap dilanjutkan ke tahap penyidikan dan penuntutan. Perbedaan tersebut tidak selalu disebabkan oleh variasi tingkat kesalahan pelaku, tetapi juga dipengaruhi oleh interpretasi aparat penegak hukum terhadap unsur kesengajaan, besaran kerugian negara, maupun tingkat kerja sama wajib pajak selama proses pemeriksaan.<sup>82</sup>

Kondisi tersebut menunjukkan bahwa implementasi asas *ultimum remedium* belum sepenuhnya didasarkan pada parameter yang bersifat objektif. Ketidakjelasan indikator menyebabkan ruang diskresi menjadi sangat luas sehingga berpotensi melahirkan inkonsistensi penegakan hukum. Pada titik inilah persoalan utama tidak lagi terletak pada substansi norma,

---

<sup>79</sup> Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246.

<sup>80</sup> Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 jo. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 44B.

<sup>81</sup> Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Teori-Teori dan Kebijakan Pidana* (Bandung: Alumni, 2019), hlm. 78–81.

<sup>82</sup> Gustav Radbruch, *Legal Philosophy*, dalam Kurt Wilk (ed.), *The Legal Philosophies of Lask, Radbruch and Dabin* (Cambridge: Harvard University Press, 2021), hlm. 107–110.

melainkan pada mekanisme penerapannya dalam praktik.<sup>83</sup>

**b. Analisis Implementasi Berdasarkan Teori Penegakan Hukum Soerjono Soekanto**

Efektivitas suatu ketentuan hukum tidak hanya ditentukan oleh kualitas norma yang dibentuk, tetapi juga dipengaruhi oleh berbagai faktor yang bekerja secara simultan dalam proses penegakan hukum. Perspektif tersebut dijelaskan oleh Soerjono Soekanto melalui lima faktor penegakan hukum, yaitu faktor hukum, aparat penegak hukum, sarana dan prasarana, masyarakat, serta budaya hukum. Kelima faktor tersebut menjadi kerangka analisis yang relevan untuk mengevaluasi implementasi asas *ultimum remedium* dalam hukum pidana perpajakan.<sup>84</sup>

**1) Faktor Hukum (Legal Substance)**

Substansi hukum merupakan fondasi utama dalam menentukan keberhasilan penerapan asas *ultimum remedium*. Pengaturan dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan telah memberikan dasar hukum mengenai penghentian penyidikan demi kepentingan penerimaan negara. Akan tetapi, norma tersebut belum mengatur secara rinci indikator objektif mengenai jenis pelanggaran yang layak memperoleh mekanisme tersebut.<sup>85</sup>

Ketiadaan indikator tersebut mengakibatkan munculnya ruang interpretasi yang berbeda dalam menentukan apakah suatu pelanggaran masih dapat diselesaikan melalui mekanisme administratif atau sudah memenuhi syarat untuk diproses secara pidana. Keadaan demikian menunjukkan bahwa kualitas substansi hukum masih memerlukan penyempurnaan agar mampu menghasilkan kepastian hukum yang lebih kuat.<sup>86</sup>

**2) Faktor Aparat Penegak Hukum (Legal Structure)**

Pelaksanaan penegakan hukum pidana perpajakan melibatkan berbagai institusi, antara lain Direktorat Jenderal Pajak sebagai penyidik pegawai negeri sipil, Kejaksaan Republik Indonesia sebagai penuntut umum, dan pengadilan sebagai lembaga yang

<sup>83</sup> Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum* (Jakarta: Kencana, 2021), hlm. 136–138.

<sup>84</sup> Soerjono Soekanto, *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum* (Jakarta: Rajawali Pers, 2020), hlm. 8–11.

<sup>85</sup> Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021.

<sup>86</sup> Jimly Asshiddiqie, *Konstitusi dan Konstitusionalisme Indonesia* (Jakarta: Sinar Grafika, 2020), hlm. 152–154.

memutus perkara. Banyaknya institusi yang terlibat menuntut adanya kesamaan pemahaman mengenai tujuan penerapan asas *ultimum remedium*.<sup>87</sup>

Perbedaan interpretasi terhadap unsur kesalahan, alat bukti, maupun kriteria penghentian penyidikan sering kali memengaruhi konsistensi penegakan hukum. Situasi tersebut menunjukkan bahwa koordinasi antarlembaga masih menjadi faktor penting yang menentukan efektivitas implementasi asas *ultimum remedium*. Tanpa adanya pedoman bersama yang bersifat operasional, potensi terjadinya disparitas penanganan perkara akan tetap muncul.<sup>88</sup>

### 3) Faktor Sarana dan Prasarana

Transformasi administrasi perpajakan melalui pengembangan Core Tax Administration System telah meningkatkan kemampuan Direktorat Jenderal Pajak dalam melakukan pengawasan berbasis teknologi informasi. Integrasi data perpajakan, pemanfaatan analisis risiko, serta pertukaran informasi keuangan memberikan dukungan yang signifikan terhadap proses pembuktian pelanggaran perpajakan.

Kemajuan tersebut memberikan dampak positif terhadap efektivitas penerapan asas *ultimum remedium*. Kemampuan mengidentifikasi pelanggaran secara lebih akurat memungkinkan aparat penegak hukum membedakan antara kesalahan administratif, kelalaian, dan tindak pidana yang dilakukan secara sengaja. Dengan demikian, penggunaan instrumen pidana dapat lebih selektif sesuai dengan tujuan pembentukan asas *ultimum remedium*.<sup>89</sup>

### 4) Faktor Masyarakat

Keberhasilan sistem perpajakan Indonesia sangat bergantung pada tingkat kepatuhan sukarela (*voluntary tax compliance*). Tingkat kesadaran masyarakat dalam memenuhi kewajiban perpajakan memengaruhi efektivitas seluruh sistem administrasi perpajakan.<sup>90</sup>

<sup>87</sup> Lawrence M. Friedman, *The Legal System: A Social Science Perspective* (New York: Russell Sage Foundation, 2020), hlm. 27–30.

<sup>88</sup> Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana* (Jakarta: Kencana, 2017), hlm. 45–48.

<sup>89</sup> OECD, *Digital Transformation of Tax Administration* (Paris: OECD Publishing, 2022), hlm. 31–35.

<sup>90</sup> James Alm, *Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies* (New York: Routledge, 2021), hlm. 12–15.

Pendekatan yang terlalu represif dapat menimbulkan ketakutan sehingga hubungan antara otoritas pajak dan wajib pajak menjadi kurang harmonis. Sebaliknya, pendekatan yang terlalu permisif berpotensi menurunkan efek jera terhadap pelaku pelanggaran. Keseimbangan kedua pendekatan tersebut menjadi syarat penting agar asas *ultimum remedium* mampu meningkatkan kepatuhan sekaligus menjaga kepercayaan masyarakat terhadap administrasi perpajakan.

### **5) Faktor Budaya Hukum**

Budaya hukum mencerminkan sikap masyarakat terhadap hukum yang berlaku. Sistem *self assessment* menempatkan kejujuran wajib pajak sebagai unsur utama dalam keberhasilan pemungutan pajak.<sup>91</sup> Budaya hukum yang mendukung kepatuhan akan memperkecil kebutuhan penggunaan instrumen pidana. Sebaliknya, budaya hukum yang masih memandang penghindaran pajak sebagai praktik yang wajar akan meningkatkan frekuensi pelanggaran sehingga penggunaan hukum pidana menjadi lebih dominan.<sup>92</sup>

Analisis berdasarkan teori Soerjono Soekanto menunjukkan bahwa efektivitas asas *ultimum remedium* tidak cukup bergantung pada keberadaan Pasal 44B Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Faktor kelembagaan, budaya hukum, kualitas regulasi, dan kesiapan administrasi perpajakan memiliki kontribusi yang sama besar dalam menentukan keberhasilan implementasinya.<sup>93</sup>

### **c. Analisis Berdasarkan Teori Kepastian Hukum Gustav Radbruch**

Kepastian hukum merupakan prasyarat utama bagi terciptanya sistem perpajakan yang kredibel. Gustav Radbruch menempatkan kepastian hukum sebagai salah satu tujuan fundamental hukum selain keadilan dan kemanfaatan. Nilai tersebut menghendaki adanya norma yang jelas, konsisten, serta dapat diterapkan secara seragam terhadap setiap subjek hukum.<sup>94</sup>

Hasil analisis menunjukkan bahwa kepastian hukum dalam penerapan asas *ultimum*

<sup>91</sup> Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan: Konsep, Sistem dan Implementasi* (Bandung: Rekayasa Sains, 2020), hlm. 210–212.

<sup>92</sup> OECD, *Tax Administration 2022* (Paris: OECD Publishing, 2022), hlm. 55–58.

<sup>93</sup> Soerjono Soekanto, *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum* (Jakarta: Rajawali Pers, 2020), hlm. 8–11.

<sup>94</sup> Gustav Radbruch, *Legal Philosophy*, hlm. 107–110.

*remedium* belum sepenuhnya tercapai. Pengaturan yang memberikan ruang penghentian penyidikan memang memberikan perlindungan hukum kepada wajib pajak yang beritikad baik untuk memulihkan kerugian negara. Akan tetapi, belum adanya parameter normatif mengenai ukuran "itikad baik", "kesengajaan", maupun "tingkat pelanggaran" menyebabkan implementasi norma sangat bergantung pada interpretasi aparat penegak hukum.<sup>95</sup>

Keadaan tersebut berpotensi menimbulkan disparitas dalam penanganan perkara. Wajib pajak yang melakukan pelanggaran dengan karakteristik serupa dapat memperoleh perlakuan hukum yang berbeda apabila ditangani oleh aparat dengan penafsiran yang tidak sama. Dari perspektif teori kepastian hukum, kondisi tersebut menunjukkan perlunya penyempurnaan regulasi melalui penyusunan pedoman implementasi yang lebih rinci agar asas *ultimum remedium* dapat diterapkan secara objektif dan konsisten.<sup>96</sup>

#### **d. Analisis Implementasi Asas *Ultimum Remedium* Berdasarkan Teori Keadilan John Rawls**

Keadilan merupakan salah satu tujuan utama pembentukan hukum selain kepastian hukum dan kemanfaatan. Dalam bidang perpajakan, konsep keadilan tidak hanya berkaitan dengan besarnya beban pajak yang harus dipikul oleh masyarakat, tetapi juga menyangkut perlakuan negara terhadap wajib pajak ketika terjadi pelanggaran terhadap ketentuan perpajakan.<sup>97</sup> Posisi tersebut menjadikan penerapan asas *ultimum remedium* tidak dapat dilepaskan dari prinsip perlakuan yang setara (*equal treatment*) dan perlindungan hak setiap warga negara di hadapan hukum.

Pemikiran John Rawls mengenai *justice as fairness* memberikan kerangka analisis yang relevan dalam menilai implementasi asas *ultimum remedium*. Rawls menegaskan bahwa setiap kebijakan publik harus dibangun atas dasar persamaan hak serta distribusi manfaat yang adil bagi seluruh anggota masyarakat.<sup>98</sup> Dalam konteks penegakan hukum

perpajakan, prinsip tersebut menghendaki agar setiap wajib pajak memperoleh kesempatan yang sama untuk mendapatkan penyelesaian hukum berdasarkan ukuran yang objektif, bukan berdasarkan faktor ekonomi, jabatan, maupun pertimbangan subjektif aparat

<sup>95</sup> Peter Mahmud Marzuki, *Pengantar Ilmu Hukum* (Jakarta: Kencana, 2021), hlm. 158–160.

<sup>96</sup> Jimly Asshiddiqie, *Konstitusi dan Konstitusionalisme Indonesia* (Jakarta: Sinar Grafika, 2020), hlm. 152–154.

<sup>97</sup> John Rawls, *A Theory of Justice* (Cambridge: Harvard University Press, 2020), hlm. 60–65.

<sup>98</sup> Ibid., hlm. 72–75.

penegak hukum.

Hasil analisis menunjukkan bahwa tujuan pembentuk undang-undang sesungguhnya telah mengarah pada terciptanya keadilan restoratif di bidang perpajakan. Kesempatan untuk menghentikan penyidikan setelah kerugian negara dipulihkan mencerminkan adanya orientasi untuk mengembalikan kondisi fiskal negara tanpa harus selalu menjatuhkan pidana penjara. Pendekatan demikian lebih sesuai dengan karakteristik tindak pidana perpajakan yang pada umumnya menimbulkan kerugian finansial dibandingkan kerugian terhadap keselamatan jiwa atau keamanan publik.<sup>99</sup>

Meskipun demikian, penerapan kebijakan tersebut masih menghadapi persoalan keadilan substantif. Belum adanya ukuran yang baku mengenai batas penerapan mekanisme penghentian penyidikan menyebabkan peluang terjadinya perbedaan perlakuan terhadap perkara yang memiliki karakteristik serupa. Kondisi tersebut berpotensi mengurangi kepercayaan masyarakat terhadap objektivitas penegakan hukum dan menimbulkan persepsi bahwa hasil penyelesaian perkara lebih ditentukan oleh diskresi daripada oleh norma hukum.<sup>100</sup>

Analisis berdasarkan teori Rawls memperlihatkan bahwa keadilan dalam hukum pidana perpajakan tidak cukup diwujudkan melalui pemberian kesempatan kepada wajib pajak untuk memulihkan kerugian negara. Keadilan juga menuntut adanya prosedur yang transparan, parameter yang terukur, serta mekanisme pengawasan terhadap penggunaan diskresi oleh aparat penegak hukum. Dengan demikian, keseimbangan antara kepentingan fiskal negara dan perlindungan hak wajib pajak dapat diwujudkan secara lebih proporsional.

#### **e. Analisis Berdasarkan Teori Kebijakan Hukum Pidana Barda Nawawi Arief**

Perkembangan hukum pidana modern menunjukkan bahwa pidana tidak lagi diposisikan sebagai tujuan akhir dari proses penegakan hukum. Pandangan tersebut dikemukakan oleh Barda Nawawi Arief yang menyatakan bahwa hukum pidana merupakan bagian dari kebijakan hukum (*legal policy*) yang diarahkan untuk melindungi masyarakat (*social defence*) sekaligus mewujudkan kesejahteraan masyarakat (*social welfare*).<sup>101</sup> Oleh karena itu, penggunaan hukum pidana harus mempertimbangkan efektivitas, efisiensi, dan manfaat sosial yang akan

<sup>99</sup> Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Teori-Teori dan Kebijakan Pidana* (Bandung: Alumni, 2019), hlm. 78–81.

<sup>100</sup> Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum* (Bandung: Citra Aditya Bakti, 2021), hlm. 194–197.

<sup>101</sup> Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana* (Jakarta: Kencana, 2017), hlm. 45–48.

diperoleh.

Pendekatan tersebut memiliki relevansi yang kuat dalam sistem hukum perpajakan Indonesia. Kerugian yang timbul akibat tindak pidana perpajakan pada dasarnya berupa berkurangnya penerimaan negara yang digunakan untuk membiayai kepentingan publik. Orientasi utama penegakan hukum seharusnya diarahkan pada pemulihan kerugian tersebut sehingga fungsi anggaran negara tetap berjalan secara optimal.<sup>102</sup> Penggunaan pidana penjara terhadap setiap pelanggaran perpajakan belum tentu menghasilkan manfaat yang lebih besar apabila dibandingkan dengan mekanisme administratif yang mampu mengembalikan kerugian negara dalam waktu yang lebih singkat.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa kebijakan penghentian penyidikan sebagaimana diatur dalam Pasal 44B Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan merupakan bentuk implementasi politik hukum pidana yang mengedepankan pendekatan restoratif.<sup>103</sup> Karakter tersebut memperlihatkan adanya perubahan orientasi dari paradigma represif menuju paradigma yang lebih menekankan pemulihan kerugian negara dan peningkatan kepatuhan wajib pajak.

Namun demikian, efektivitas kebijakan tersebut masih dipengaruhi oleh belum optimalnya sinkronisasi antara norma hukum, kebijakan administrasi perpajakan, dan praktik penegakan hukum. Kondisi tersebut menunjukkan bahwa pembaruan hukum tidak cukup dilakukan melalui perubahan undang-undang, tetapi juga memerlukan penyusunan pedoman operasional yang mampu menjadi acuan bersama bagi seluruh aparat penegak hukum.

#### **f. Perbandingan dengan Sistem Penegakan Hukum Perpajakan di Belanda dan Australia**

Perbandingan hukum memberikan gambaran mengenai berbagai model penegakan hukum yang berkembang di negara lain sehingga dapat menjadi bahan evaluasi terhadap sistem hukum nasional. Belanda dan Australia dipilih sebagai objek perbandingan karena kedua negara tersebut telah menerapkan pendekatan kepatuhan (*compliance-based approach*) yang menempatkan hukum pidana sebagai instrumen terakhir dalam penyelesaian pelanggaran

<sup>102</sup> Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan* (Bandung: Refika Aditama, 2020), hlm. 91–94.

<sup>103</sup> Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 jo. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 44B.

perpajakan.<sup>104</sup>

Sistem perpajakan di Belanda lebih mengedepankan penyelesaian administratif melalui pemeriksaan, koreksi pajak, serta pengenaan sanksi administrasi sebelum dilakukan proses pidana. Pemidanaan pada umumnya diterapkan terhadap pelanggaran yang memenuhi unsur kesengajaan, menggunakan dokumen palsu, melibatkan organisasi kejahatan, atau menimbulkan kerugian negara dalam jumlah besar.<sup>105</sup> Pendekatan tersebut menunjukkan bahwa fungsi hukum pidana benar-benar diposisikan sebagai *ultimum remedium*.

Australia menerapkan pendekatan yang relatif serupa melalui kebijakan yang dikembangkan oleh Australian Taxation Office (ATO). Penyelesaian administratif memperoleh prioritas terhadap kesalahan yang bersifat kelalaian, sedangkan pelanggaran yang dilakukan secara sengaja, berulang, atau mengandung unsur penipuan dialihkan ke proses pidana.<sup>106</sup> Penegakan hukum dilakukan berdasarkan analisis risiko (*risk-based compliance*) sehingga penggunaan instrumen pidana lebih terukur dan proporsional.

Perbandingan tersebut memperlihatkan bahwa keberhasilan penerapan asas *ultimum remedium* tidak hanya bergantung pada norma hukum, tetapi juga pada tersedianya pedoman implementasi yang rinci, koordinasi antarlembaga, sistem administrasi perpajakan yang modern, serta mekanisme pengawasan terhadap penggunaan kewenangan aparat penegak hukum. Beberapa unsur tersebut masih memerlukan penguatan dalam sistem hukum perpajakan Indonesia.

#### **g. Implikasi Penelitian**

Hasil penelitian memberikan implikasi teoritis bahwa penerapan asas *ultimum remedium* dalam hukum pidana perpajakan tidak dapat dipahami hanya sebagai mekanisme penghentian penyidikan sebagaimana diatur dalam Pasal 44B Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Penerapan asas tersebut merupakan bagian dari politik hukum pidana yang bertujuan menjaga keseimbangan antara kepentingan fiskal negara, kepastian hukum, keadilan,

<sup>104</sup> OECD, *Tax Administration 2024: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies* (Paris: OECD Publishing, 2024), hlm. 85–90.

<sup>105</sup> Belastingdienst Netherlands, *Fiscal Supervision and Enforcement Policy* (The Hague: Dutch Tax Administration, 2022), hlm. 20–25.

<sup>106</sup> Australian Taxation Office, *Compliance Program 2023–2024* (Canberra: Australian Government, 2023), hlm. 15–20.

dan efektivitas sistem perpajakan.<sup>107</sup>

Implikasi praktis penelitian menunjukkan perlunya penyusunan pedoman nasional mengenai penerapan asas *ultimum remedium* yang memuat indikator objektif dalam menentukan jenis pelanggaran yang dapat diselesaikan melalui mekanisme administrasi maupun yang harus diproses melalui mekanisme pidana. Pedoman tersebut diharapkan mampu mengurangi disparitas penegakan hukum sekaligus meningkatkan kepastian hukum bagi wajib pajak.

Selain itu, penguatan koordinasi antara Direktorat Jenderal Pajak, Kejaksaan Republik Indonesia, dan lembaga peradilan menjadi kebutuhan yang mendesak agar penafsiran terhadap ketentuan hukum pidana perpajakan dapat diterapkan secara seragam. Keseragaman tersebut akan memperkuat kepercayaan masyarakat terhadap sistem perpajakan dan meningkatkan efektivitas penegakan hukum.<sup>108</sup>

### **3. Novelty Penelitian**

Kebaruan penelitian ini terletak pada penyusunan model penerapan asas *ultimum remedium* berbasis parameter objektif dalam penegakan hukum pidana perpajakan. Berbeda dengan penelitian terdahulu yang sebagian besar hanya mengkaji keberadaan Pasal 44B Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dari perspektif normatif, penelitian ini mengintegrasikan lima teori utama sebagai pisau analisis, yaitu Teori Penegakan Hukum Soerjono Soekanto, Teori Kepastian Hukum Gustav Radbruch, Teori Keadilan John Rawls, Teori Kebijakan Hukum Pidana Barda Nawawi Arief, dan *Tax Compliance Theory*.

Berdasarkan integrasi tersebut, penelitian ini mengusulkan bahwa penerapan asas *ultimum remedium* sebaiknya didasarkan pada empat parameter utama, yaitu:

- a. Tingkat kesalahan wajib pajak, yang membedakan antara kelalaian dan kesengajaan.
- b. Besaran kerugian pada pendapatan negara, sebagai indikator tingkat dampak pelanggaran.
- c. Riwayat kepatuhan wajib pajak, untuk menilai apakah pelanggaran bersifat insidental atau merupakan pengulangan.

---

<sup>107</sup> Lawrence M. Friedman, *The Legal System: A Social Science Perspective* (New York: Russell Sage Foundation, 2020), hlm. 27–30.

<sup>108</sup> Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum* (Jakarta: Kencana, 2021), hlm. 136–139.

- d. Itikad baik dalam memulihkan kerugian negara, yang tercermin dari kesediaan memenuhi kewajiban perpajakan sebelum perkara memperoleh putusan berkekuatan hukum tetap.

Model tersebut memberikan ukuran yang lebih objektif dalam menentukan penggunaan mekanisme administrasi atau pidana sehingga mampu memperkuat kepastian hukum, mengurangi disparitas penegakan hukum, meningkatkan kepatuhan sukarela wajib pajak, serta tetap menjaga efektivitas penerimaan negara.

Keseluruhan hasil analisis menunjukkan bahwa asas *ultimum remedium* telah memperoleh landasan normatif yang cukup kuat dalam sistem hukum pidana perpajakan Indonesia. Namun, efektivitas penerapannya masih dipengaruhi oleh belum optimalnya sinkronisasi substansi hukum, struktur kelembagaan, budaya hukum, dan mekanisme implementasi. Penguatan regulasi melalui penyusunan pedoman penerapan yang lebih rinci, harmonisasi antarinstansi penegak hukum, serta penerapan parameter objektif dalam penggunaan mekanisme administratif dan pidana merupakan langkah strategis untuk mewujudkan penegakan hukum pidana perpajakan yang memberikan kepastian hukum, memenuhi rasa keadilan, meningkatkan kepatuhan wajib pajak, dan mendukung

Optimalisasi penerimaan negara. Dengan demikian, asas *ultimum remedium* tidak hanya menjadi konsep normatif, tetapi juga menjadi instrumen kebijakan hukum yang efektif dalam mendukung reformasi sistem perpajakan nasional.

#### **IV. KESIMPULAN DAN SARAN**

##### **Kesimpulan**

Pengaturan mengenai penerapan asas *ultimum remedium* dalam penegakan hukum pidana perpajakan di Indonesia telah memperoleh landasan yuridis melalui Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, khususnya melalui ketentuan yang mengedepankan penyelesaian administratif sebelum penggunaan instrumen pidana. Konstruksi hukum tersebut menunjukkan adanya pergeseran politik hukum dari paradigma yang bersifat represif menuju paradigma restoratif fiskal yang menempatkan pemulihan kerugian pada pendapatan negara sebagai tujuan utama penegakan hukum. Analisis berdasarkan Teori Penegakan Hukum Soerjono Soekanto, Teori

Kepastian Hukum Gustav Radbruch, Teori Keadilan John Rawls, Teori Kebijakan Hukum Pidana Barda Nawawi Arief, dan Tax Compliance Theory menunjukkan bahwa keberadaan asas ultimum remedium telah selaras dengan tujuan hukum pidana modern yang menjadikan pidana sebagai sarana terakhir (last resort). Meskipun demikian, pengaturan yang ada belum sepenuhnya memberikan kepastian hukum karena belum terdapat parameter normatif yang secara tegas membedakan batas penyelesaian administratif dan penyelesaian pidana, sehingga masih membuka ruang terjadinya perbedaan interpretasi dalam praktik penegakan hukum.

Implementasi asas ultimum remedium dalam praktik penegakan hukum pidana perpajakan menunjukkan bahwa orientasi pemulihan kerugian negara telah menjadi bagian penting dalam kebijakan penegakan hukum perpajakan. Akan tetapi, efektivitas penerapannya masih menghadapi berbagai kendala yang berasal dari substansi hukum, koordinasi antarlembaga, perbedaan penafsiran aparat penegak hukum, serta belum tersedianya pedoman operasional yang mampu menjamin keseragaman penerapan norma. Hasil penelitian menghasilkan kebaruan berupa formulasi model penerapan asas ultimum remedium yang didasarkan pada empat parameter objektif, yaitu tingkat kesalahan wajib pajak, besaran kerugian pada pendapatan negara, riwayat kepatuhan wajib pajak, dan itikad baik dalam memulihkan kerugian negara. Model tersebut diharapkan mampu memperkuat kepastian hukum, mengurangi disparitas penegakan hukum, meningkatkan kepatuhan sukarela wajib pajak, serta mengoptimalkan penerimaan negara tanpa menghilangkan fungsi hukum pidana sebagai instrumen perlindungan terhadap kepentingan fiskal negara.

## **Saran**

Penyempurnaan pengaturan mengenai penerapan asas ultimum remedium perlu dilakukan melalui pembentukan pedoman pelaksanaan yang mengatur secara rinci indikator objektif mengenai jenis pelanggaran yang dapat diselesaikan melalui mekanisme administrasi dan pelanggaran yang harus diproses melalui mekanisme pidana. Penguatan regulasi tersebut perlu diikuti dengan harmonisasi kebijakan antara Direktorat Jenderal Pajak, Kejaksaan Republik Indonesia, Kepolisian Negara Republik Indonesia, dan lembaga peradilan agar tercipta kesamaan persepsi dalam penerapan hukum. Di samping itu, pengembangan kapasitas aparat penegak hukum, optimalisasi pemanfaatan teknologi administrasi perpajakan, serta peningkatan edukasi kepada wajib pajak mengenai hak dan kewajiban perpajakan perlu terus

dilakukan sebagai bagian dari upaya membangun budaya kepatuhan yang berkelanjutan.

Pengembangan penelitian selanjutnya diharapkan tidak hanya berfokus pada kajian normatif, tetapi juga memperluas analisis melalui pendekatan empiris dengan melibatkan data praktik penegakan hukum, putusan pengadilan, serta perspektif aparat penegak hukum dan wajib pajak. Kajian komparatif dengan negara-negara yang telah menerapkan sistem penegakan hukum perpajakan berbasis compliance juga penting dilakukan untuk memperoleh model kebijakan yang lebih adaptif terhadap perkembangan administrasi perpajakan modern. Langkah tersebut diharapkan mampu memberikan kontribusi yang lebih komprehensif bagi pembaruan hukum pidana perpajakan di Indonesia sekaligus memperkuat efektivitas penerapan asas *ultimum remedium* dalam mendukung kepastian hukum, keadilan, kemanfaatan, dan optimalisasi penerimaan negara

#### **DAFTAR PUSTAKA**

- Adrian Sutedi. (2021). *Hukum pajak*. Sinar Grafika.
- Arief, B. N. (2017). *Bunga rampai kebijakan hukum pidana*. Kencana.
- Arief, B. N. (2020). *Kapita selekta hukum pidana*. Citra Aditya Bakti.
- Arief, B. N. (n.d.). *Kebijakan hukum pidana: Perkembangan penyusunan konsep KUHP baru*. Kencana.
- Asshiddiqie, J. (2020). *Konstitusi dan konstitusionalisme Indonesia*. Sinar Grafika.
- Asshiddiqie, J. (2023). *Konstitusi dan konstitusionalisme Indonesia* (Rev. ed.). Sinar Grafika.
- Ayres, I., & Braithwaite, J. (1992). *Responsive regulation: Transcending the deregulation debate*. Oxford University Press.
- Friedman, L. M. (2020). *The legal system: A social science perspective*. Russell Sage Foundation.
- Fuady, M. (2021). *Teori negara hukum modern (Rechtsstaat)*. Refika Aditama.
- Kirchler, E. (2020). *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge University Press.
- Mardiasmo. (2023). *Perpajakan*. Andi.
- Marzuki, P. M. (2021a). *Pengantar ilmu hukum*. Kencana.
- Marzuki, P. M. (2021b). *Penelitian hukum*. Kencana.
- Muladi, & Arief, B. N. (2019). *Teori-teori dan kebijakan pidana*. Alumni.
- Packer, H. L. (2020). *The limits of the criminal sanction*. Stanford University Press.

- Radbruch, G. (2021). Legal philosophy. In K. Wilk (Ed.), *The legal philosophies of Lask, Radbruch and Dabin*. Harvard University Press.
- Rahardjo, S. (2021). *Ilmu hukum*. Citra Aditya Bakti.
- Rahayu, S. K. (2020). *Perpajakan: Konsep, sistem dan implementasi*. Rekayasa Sains.
- Rawls, J. (2020). *A theory of justice* (Rev. ed.). Harvard University Press.
- Soekanto, S. (2020). *Faktor-faktor yang mempengaruhi penegakan hukum*. Rajawali Pers.
- Soemitro, R. (2020). *Asas dan dasar perpajakan*. Refika Aditama.
- Sudarto. (2021). *Hukum dan hukum pidana*. Alumni.
- Tanya, B. L., Simanjuntak, Y. N., & Hage, M. Y. (2022). *Teori hukum: Strategi tertib manusia lintas ruang dan generasi* (Rev. ed.). Genta Publishing.
- Atmasasmita, R. (2020). *Rekonstruksi asas tiada pidana tanpa kesalahan*. Gramedia Pustaka Utama.
- Alm, J. (2021). *Measuring, explaining, and controlling tax evasion: Lessons from theory, experiments, and field studies*. Routledge.
- Ilyas, W. B., & Burton, R. (2021). *Hukum pajak: Teori, analisis dan perkembangannya*. Salemba Empat.
- Allingham, M. G., & Sandmo, A. (2020). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3–4), 323–338.
- Braithwaite, V. (2022). Responsive regulation and tax compliance. *eJournal of Tax Research*, 20(2), 143–160.
- Torgler, B. (2024). Tax compliance and tax morale: Recent evidence and policy implications. *Journal of Economic Surveys*, 38(2), 415–432.
- Zurnetti, A. (2024). Reformasi penegakan hukum pidana melalui pendekatan restorative justice dalam sistem peradilan pidana Indonesia. *Jurnal RechtsVinding*, 13(1), 45–62.
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2022). *Digital transformation of tax administration*. OECD Publishing.
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2022). *Fighting tax crime: The ten global principles* (2nd ed.). OECD Publishing.
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2022). *Tax administration 2022: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. OECD Publishing.

- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2023). *Tax crime investigation and enforcement* (2nd ed.). OECD Publishing.
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2024). *Revenue statistics 2024: The global tax revenue dataset*. OECD Publishing.
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2024). *Tax administration 2024: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. OECD Publishing.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2021). *Cetak biru reformasi administrasi perpajakan Indonesia*. Direktorat Jenderal Pajak.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2025). *Laporan tahunan Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2024*. Direktorat Jenderal Pajak.
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. (2024). *APBN Kita: Kinerja dan fakta Tahun 2024*. Kementerian Keuangan Republik Indonesia.
- Australian Taxation Office. (2023). *Compliance program 2023–2024*. Australian Government.
- Belastingdienst Netherlands. (2022). *Fiscal supervision and enforcement policy*. Dutch Tax Administration.
- Republik Indonesia. (1945). *Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945*.
- Republik Indonesia. (1983). *Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan* sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan *Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan*.
- Republik Indonesia. (2007). *Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*.
- Republik Indonesia. (2021). *Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan* (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246).
- Republik Indonesia. (2025). *Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2025 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana*.
- .