

MEKANISME DAN BATASAN PENERAPAN SANKSI PIDANA PERPAJAKAN BERDASARKAN PRINSIP *ULTIMUM REEDIUM*

Luthvy¹

¹Program Studi Ilmu Hukum, Fakultas Hukum,
Universitas Dirgantara Marsekal Suryadarma, Jakarta, Indonesia,
Email: luthvy@gmail.com

Abstrak

Penerapan sanksi pidana dalam hukum perpajakan pada dasarnya merupakan upaya terakhir (*ultimum remedium*) setelah mekanisme administrasi tidak mampu mendorong kepatuhan wajib pajak. Namun, dalam praktik masih terdapat permasalahan mengenai mekanisme penerapan sanksi pidana dan batas kewenangan Direktorat Jenderal Pajak terhadap wajib pajak yang telah menunjukkan itikad baik. Penelitian ini bertujuan menganalisis mekanisme penerapan sanksi pidana perpajakan berdasarkan prinsip *ultimum remedium* serta batas kewenangan Direktorat Jenderal Pajak dalam menerapkan sanksi pidana terhadap wajib pajak yang belum memenuhi kewajiban perpajakannya namun telah menunjukkan itikad baik. Penelitian menggunakan metode yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan, konseptual, dan kasus yang dianalisis secara deskriptif kualitatif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penegakan hukum perpajakan dilakukan secara bertahap melalui pembinaan, pengawasan, pemeriksaan, sanksi administrasi, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan. Kewenangan Direktorat Jenderal Pajak dibatasi oleh Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik, dan prinsip *ultimum remedium*, sehingga terhadap wajib pajak yang beritikad baik penyelesaian administratif harus diutamakan, sedangkan sanksi pidana hanya diterapkan apabila terdapat unsur kesengajaan dan penyelesaian administratif tidak lagi efektif.

Kata Kunci: *Direktorat Jenderal Pajak; Itikad Baik; Penegakan Hukum Perpajakan; Sanksi Pidana Perpajakan; Ultimum Remedium*

1. PENDAHULUAN

Pajak merupakan salah satu sumber penerimaan negara yang memiliki peranan sangat penting dalam membiayai penyelenggaraan pemerintahan, pembangunan nasional, dan pelayanan publik. Dalam negara kesejahteraan (*welfare state*), keberadaan pajak tidak hanya dipandang sebagai instrumen fiskal untuk menghimpun penerimaan negara, tetapi juga sebagai sarana untuk mewujudkan pemerataan pembangunan, keadilan sosial, dan kesejahteraan masyarakat. Oleh karena itu, sistem perpajakan harus dirancang sedemikian rupa agar mampu menjamin keseimbangan antara kepentingan negara dalam memperoleh penerimaan pajak dengan perlindungan hak-hak wajib pajak sebagai subjek hukum.

Landasan konstitusional pemungutan pajak di Indonesia diatur dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang menyatakan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur

dengan Undang-Undang [1]. Ketentuan tersebut mengandung makna bahwa seluruh tindakan pemungutan pajak, termasuk pengenaan sanksi administrasi maupun sanksi pidana di bidang perpajakan, harus didasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Dengan demikian, pemungutan pajak tidak semata-mata berorientasi pada penerimaan negara, tetapi harus memperhatikan prinsip negara hukum yang menjamin kepastian hukum, keadilan, dan perlindungan hak warga negara [2].

Dalam rangka mewujudkan sistem perpajakan yang efektif dan berkeadilan, Indonesia menerapkan sistem *self-assessment* yang memberikan kepercayaan kepada wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan sendiri jumlah pajak yang terutang. Sistem ini menempatkan wajib pajak sebagai pihak yang berperan aktif dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Namun demikian, keberhasilan sistem *self-assessment* sangat bergantung pada tingkat kesadaran hukum, pemahaman perpajakan, dan kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) dari wajib pajak. Oleh karena itu, Direktorat Jenderal Pajak tidak hanya berfungsi sebagai lembaga pemungut pajak, tetapi juga memiliki tanggung jawab untuk melakukan pembinaan, edukasi, pelayanan, dan pengawasan terhadap wajib pajak.

Sejalan dengan perkembangan sistem perpajakan nasional, pemerintah telah melakukan berbagai perubahan terhadap Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), yang terakhir disesuaikan melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Perubahan tersebut dilakukan untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak, memperluas basis pajak, menciptakan kepastian hukum, serta memperkuat fungsi pengawasan dan penegakan hukum perpajakan. Dalam sistem tersebut, negara diberikan kewenangan untuk menjatuhkan sanksi administrasi maupun sanksi pidana terhadap wajib pajak yang melakukan pelanggaran ketentuan perpajakan [3].

Salah satu aspek penting dalam sistem Pajak Pertambahan Nilai (PPN) adalah kewajiban bagi pengusaha tertentu untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP). Berdasarkan Pasal 3A Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai, setiap pengusaha yang telah memenuhi persyaratan tertentu wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP [4]. Pengukuhan tersebut memiliki konsekuensi hukum yang signifikan karena sejak saat itu wajib pajak berkewajiban memungut, menyeter, dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai atas setiap transaksi yang dilakukan. Selain itu, pengusaha yang telah dikukuhkan sebagai PKP juga wajib menerbitkan faktur pajak sebagai bukti pemungutan pajak sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan.

Kewajiban pengukuhan PKP memiliki arti penting karena berkaitan langsung dengan optimalisasi penerimaan negara dari sektor Pajak Pertambahan Nilai. Oleh karena itu, pelanggaran terhadap kewajiban tersebut dapat menimbulkan konsekuensi hukum berupa pengenaan sanksi administrasi maupun sanksi pidana. Dalam konteks hukum perpajakan, sanksi administrasi pada prinsipnya ditujukan untuk memulihkan kerugian negara dan mendorong kepatuhan wajib pajak, sedangkan sanksi pidana dimaksudkan sebagai sarana represif terhadap perbuatan yang mengandung unsur kesengajaan dan menimbulkan kerugian terhadap pendapatan negara [5].

Meskipun demikian, perbedaan antara pelanggaran administratif dan tindak pidana perpajakan dalam praktik seringkali menimbulkan perdebatan. Hal ini disebabkan karena tidak semua pelanggaran perpajakan dilakukan dengan itikad buruk atau maksud untuk menghindari kewajiban pajak. Dalam banyak kasus, pelanggaran terjadi karena kurangnya pemahaman wajib pajak terhadap ketentuan perpajakan yang terus berkembang, keterbatasan akses informasi, ataupun lemahnya fungsi pembinaan

dan pengawasan dari otoritas pajak. Kondisi demikian menimbulkan pertanyaan mengenai batasan yang jelas antara kesalahan administratif yang dapat diperbaiki melalui mekanisme administrasi dan perbuatan yang layak dikenakan sanksi pidana [6].

Secara teoritis, penerapan sanksi perpajakan harus memperhatikan asas legalitas, asas kepastian hukum, asas proporsionalitas, asas keadilan, dan asas *ultimum remedium*. Asas legalitas menghendaki bahwa tidak ada perbuatan yang dapat dipidana kecuali berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Sementara itu, asas keadilan menghendaki agar setiap tindakan penegakan hukum memperhatikan kondisi objektif dan subjektif wajib pajak, termasuk tingkat kesalahan, itikad baik, serta kontribusi wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Adapun asas *ultimum remedium* menempatkan hukum pidana sebagai upaya terakhir setelah sarana administrasi dan pembinaan dianggap tidak efektif untuk menyelesaikan permasalahan yang terjadi [7].

Selain tunduk pada prinsip-prinsip hukum perpajakan, tindakan Direktorat Jenderal Pajak sebagai organ pemerintahan juga harus memenuhi ketentuan hukum administrasi negara. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan, setiap tindakan pemerintahan wajib berpedoman pada Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB), antara lain asas kepastian hukum, kemanfaatan, ketidakberpihakan, kecermatan, keterbukaan, dan pelayanan yang baik. Dengan demikian, setiap tindakan pengawasan, pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan, maupun penjatuhan sanksi perpajakan harus dilaksanakan secara profesional, proporsional, dan tidak sewenang-wenang [8].

Dalam praktiknya, tidak jarang ditemukan kondisi yang menunjukkan adanya ketidaksesuaian antara ketentuan normatif dengan implementasi penegakan hukum perpajakan di lapangan. Salah satu contoh yang menarik untuk dikaji adalah kasus yang dialami oleh PT. DMJ. Berdasarkan fakta yang ada, perusahaan tersebut telah memiliki omzet usaha yang melebihi batas tertentu sehingga memenuhi persyaratan untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak. Akan tetapi, perusahaan tidak segera melakukan pengukuhan PKP karena mengaku tidak memahami adanya kewajiban tersebut. Menurut keterangan perusahaan, kurangnya pemahaman tersebut juga dipengaruhi oleh terbatasnya sosialisasi dan edukasi dari otoritas pajak, khususnya selama masa pandemi COVID-19 yang membatasi interaksi langsung antara petugas pajak dan wajib pajak [9].

Permasalahan menjadi semakin kompleks ketika PT. DMJ kemudian menunjukkan itikad baik dengan secara sukarela mengajukan pengukuhan sebagai PKP pada tahun 2021. Meskipun demikian, perusahaan tetap menghadapi tindakan penegakan hukum berupa penerapan sanksi administrasi dan proses pemeriksaan bukti permulaan. Kondisi tersebut menimbulkan pertanyaan mengenai apakah fungsi pengawasan dan pembinaan yang menjadi kewenangan Direktorat Jenderal Pajak telah dilaksanakan secara optimal sebelum dilakukan tindakan pemeriksaan bukti permulaan yang berpotensi mengarah pada proses pidana perpajakan.

Dalam perspektif keadilan, permasalahan ini menjadi penting untuk dikaji karena penegakan hukum perpajakan tidak boleh hanya berorientasi pada penghimpunan penerimaan negara semata, tetapi juga harus mempertimbangkan perlindungan terhadap hak-hak wajib pajak yang beritikad baik. Penegakan hukum yang mengabaikan aspek pembinaan, edukasi, dan pengawasan berpotensi menimbulkan ketidakadilan, khususnya apabila wajib pajak dikenakan sanksi yang berat tanpa terlebih

dahulu memperoleh kesempatan yang memadai untuk memahami dan memperbaiki kewajiban perpajakannya [10].

Di sisi lain, negara tetap memiliki kewajiban untuk menjaga kepatuhan wajib pajak dan melindungi kepentingan penerimaan negara dari berbagai bentuk pelanggaran perpajakan. Oleh karena itu, diperlukan keseimbangan antara fungsi pengawasan, pembinaan, dan penegakan hukum sehingga penerapan sanksi administrasi maupun sanksi pidana dapat dilaksanakan secara proporsional, objektif, dan berkeadilan. Keseimbangan tersebut menjadi sangat penting dalam mewujudkan sistem perpajakan yang tidak hanya efektif dalam meningkatkan penerimaan negara, tetapi juga memberikan kepastian hukum dan perlindungan hak-hak wajib pajak.

Berdasarkan uraian tersebut, terdapat persoalan hukum yang menarik untuk diteliti, yaitu mengenai pengaturan hukum penerapan sanksi administrasi dan sanksi pidana terhadap wajib pajak yang tidak melaksanakan kewajiban pengukuhan sebagai Pengusaha Kena Pajak serta kesesuaian prosedur pengawasan dan pembinaan yang dilakukan Direktorat Jenderal Pajak sebelum dilaksanakannya pemeriksaan bukti permulaan dalam kasus PT. DMJ. Kajian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi bagi pengembangan hukum perpajakan yang berkeadilan, khususnya dalam menentukan batas yang proporsional antara penggunaan instrumen administrasi dan instrumen pidana dalam penegakan hukum perpajakan di Indonesia.

2. ANALISIS DAN DISKUSI

2.1 Mekanisme Penerapan Sanksi Pidana Perpajakan Dalam Penegakan Hukum Terhadap Pelanggaran Kewajiban Perpajakan Berdasarkan Prinsip *Ultimum Remedium*

Indonesia menganut *self assessment system* sebagai sistem pemungutan pajak yang memberikan kewenangan dan kepercayaan kepada wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, serta melaporkan sendiri besarnya pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Dalam sistem ini, kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) menjadi faktor utama dalam keberhasilan pemungutan pajak, sedangkan Direktorat Jenderal Pajak berperan sebagai pembina, pengawas, sekaligus penegak hukum guna memastikan setiap wajib pajak melaksanakan kewajiban perpajakannya secara benar. Dengan demikian, hubungan hukum antara Direktorat Jenderal Pajak dan wajib pajak tidak hanya berorientasi pada penegakan sanksi, tetapi juga mengedepankan fungsi pembinaan, pelayanan, dan pengawasan sebagai upaya meningkatkan tingkat kepatuhan wajib pajak [11].

Dalam kerangka tersebut, mekanisme penegakan hukum perpajakan pada dasarnya dimulai melalui instrumen administrasi. Apabila ditemukan indikasi ketidakpatuhan, DJP terlebih dahulu melakukan pengawasan, penelitian data, klarifikasi, dan pemeriksaan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). Apabila hasil pemeriksaan menunjukkan adanya kekurangan pembayaran pajak, penyelesaiannya pada prinsipnya dilakukan melalui penerbitan surat ketetapan pajak disertai pengenaan sanksi administrasi. Mekanisme tersebut menunjukkan hukum administrasi merupakan instrumen utama dalam penyelesaian pelanggaran perpajakan sebelum penggunaan hukum pidana [12].

Sanksi pidana baru dapat diterapkan apabila ditemukan indikasi adanya unsur kesengajaan atau perbuatan yang menimbulkan kerugian terhadap pendapatan negara serta tidak lagi dapat diselesaikan melalui mekanisme administrasi. Sebelum memasuki tahap penyidikan, DJP terlebih dahulu melakukan pemeriksaan bukti permulaan untuk

memperoleh bukti awal adanya dugaan tindak pidana perpajakan [13]. Tahapan ini menjadi batas penting antara penyelesaian administratif dengan penegakan hukum pidana sehingga harus dilaksanakan secara objektif, proporsional, dan berdasarkan alat bukti yang memadai.

Pengaturan tersebut mencerminkan penerapan asas *ultimum remedium*, yaitu menempatkan hukum pidana sebagai upaya terakhir dalam penegakan hukum perpajakan. Asas ini bertujuan agar negara lebih mengutamakan pemulihan kerugian pendapatan negara melalui mekanisme administrasi daripada penghukuman terhadap wajib pajak [14]. Dengan demikian, penggunaan instrumen pidana hanya dibenarkan apabila pembinaan, pengawasan, dan penyelesaian administratif tidak lagi efektif untuk menjamin kepatuhan wajib pajak.

Apabila dikaitkan dengan kasus PT. DMJ, muncul persoalan mengenai apakah seluruh tahapan pembinaan dan pengawasan telah dilaksanakan secara optimal sebelum dilakukan pemeriksaan bukti permulaan. PT. DMJ telah menunjukkan itikad baik dengan mengajukan pengukuhan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP) secara sukarela setelah mengetahui kewajibannya. Oleh karena itu, penerapan proses yang mengarah pada sanksi pidana perlu dinilai kesesuaiannya dengan asas *ultimum remedium*, asas proporsionalitas, serta Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB), sehingga penegakan hukum tidak hanya memberikan kepastian hukum, tetapi juga mencerminkan keadilan bagi wajib pajak yang beritikad baik [8].

Penegakan hukum perpajakan di Indonesia pada dasarnya dilaksanakan melalui dua instrumen hukum, yaitu sanksi administrasi dan sanksi pidana. Kedua jenis sanksi tersebut diatur dalam 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 (UU HPP). Perubahan tersebut tidak hanya bertujuan meningkatkan penerimaan negara, tetapi juga mewujudkan sistem perpajakan yang lebih adil, memberikan kepastian hukum, serta mendorong meningkatnya kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) wajib pajak.

Sanksi administrasi dalam hukum perpajakan pada dasarnya merupakan instrumen untuk memulihkan kerugian pendapatan negara akibat tidak dipenuhinya kewajiban perpajakan. Bentuk sanksi administrasi meliputi denda, bunga, maupun kenaikan pajak yang dikenakan berdasarkan tingkat pelanggaran yang dilakukan oleh wajib pajak. Melalui perubahan UU HPP, pembentuk Undang-Undang memberikan ruang yang lebih luas bagi wajib pajak untuk memperbaiki kesalahan, mengungkapkan ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan (SPT), serta melunasi kekurangan pajak beserta sanksi administrasinya sebelum perkara berkembang menjadi tindak pidana perpajakan. Kebijakan tersebut menunjukkan bahwa pemulihan penerimaan negara tetap menjadi tujuan utama dalam penegakan hukum perpajakan.

Di sisi lain, sanksi pidana diterapkan terhadap pelanggaran yang memenuhi unsur tindak pidana sebagaimana diatur dalam Pasal 38, Pasal 39, dan Pasal 39A UU KUP. Ketentuan tersebut pada prinsipnya ditujukan kepada wajib pajak yang karena kealpaan maupun dengan sengaja tidak memenuhi kewajiban perpajakan sehingga menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Berbeda dengan sanksi administrasi yang berorientasi pada pemulihan kerugian negara, sanksi pidana memiliki fungsi represif dan preventif untuk memberikan efek jera terhadap perbuatan yang mengandung unsur kesalahan yang serius, seperti penggelapan pajak, penyampaian data yang tidak benar, atau penggunaan faktur pajak fiktif [4].

Meskipun demikian, setelah berlakunya UU HPP, kecenderungan kebijakan hukum perpajakan menunjukkan bahwa penggunaan sanksi pidana semakin diarahkan sebagai upaya terakhir (*ultimum remedium*). Hal ini tercermin dari adanya mekanisme penghentian penyidikan apabila wajib pajak telah melunasi kerugian pendapatan negara beserta sanksi administratif sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan. Pengaturan tersebut menunjukkan bahwa orientasi utama penegakan hukum perpajakan bukanlah menjatuhkan pidana kepada wajib pajak, melainkan mengoptimalkan penerimaan negara melalui penyelesaian administratif sepanjang masih dimungkinkan [15].

Dalam kewajiban pengukuhan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP), pengusaha yang telah memenuhi persyaratan objektif dan subjektif wajib melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP sebagaimana diatur dalam Pasal 3A Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai. Apabila kewajiban tersebut tidak dilaksanakan, Direktorat Jenderal Pajak pada dasarnya perlu terlebih dahulu menilai apakah pelanggaran tersebut merupakan bentuk ketidakpatuhan administratif yang masih dapat diperbaiki atau telah memenuhi unsur tindak pidana perpajakan. Penilaian tersebut menjadi penting agar penerapan sanksi tetap sejalan dengan asas legalitas, proporsionalitas, dan *ultimum remedium*, sehingga hukum pidana benar-benar digunakan sebagai sarana terakhir dalam penegakan hukum perpajakan [16].

Asas *ultimum remedium* merupakan salah satu prinsip penting dalam hukum pidana yang menempatkan sanksi pidana sebagai sarana terakhir (*the last resort*) dalam penyelesaian suatu pelanggaran hukum. Dalam konteks hukum perpajakan, penerapan asas ini didasarkan pada karakteristik hukum pajak yang lebih mengutamakan pemulihan kerugian pendapatan negara dibandingkan dengan penghukuman terhadap wajib pajak. Oleh karena itu, penegakan hukum perpajakan pada prinsipnya harus mengedepankan instrumen administrasi melalui pembinaan, pengawasan, pemeriksaan, dan pengenaan sanksi administrasi sebelum menggunakan instrumen pidana [13].

Penerapan asas *ultimum remedium* tercermin dalam ketentuan UU KUP yang memberikan kesempatan kepada wajib pajak untuk memperbaiki kesalahan, mengungkapkan ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan (SPT), serta melunasi kekurangan pajak beserta sanksi administrasinya. Selain itu, UU KUP juga mengatur kemungkinan penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan apabila wajib pajak telah melunasi kerugian pendapatan negara beserta sanksi administratif sesuai ketentuan yang berlaku. Pengaturan tersebut menunjukkan bahwa tujuan utama penegakan hukum perpajakan adalah mengoptimalkan penerimaan negara, sedangkan pemidanaan ditempatkan sebagai langkah terakhir apabila penyelesaian administratif tidak lagi efektif [15].

Meskipun demikian, penerapan asas *ultimum remedium* tidak berarti bahwa setiap pelanggaran perpajakan harus selalu diselesaikan melalui mekanisme administrasi. Terhadap wajib pajak yang dengan sengaja melakukan perbuatan untuk menghindari kewajiban perpajakan, menggunakan dokumen atau faktur pajak fiktif, menyampaikan data yang tidak benar, atau melakukan perbuatan lain yang mengandung unsur penipuan sehingga menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, penerapan sanksi pidana tetap diperlukan sebagai bentuk perlindungan terhadap kepentingan fiskal negara. Dengan demikian, penentuan penggunaan instrumen administrasi atau pidana harus didasarkan pada tingkat kesalahan (*schuld*), unsur kesengajaan (*mens rea*), serta dampak yang ditimbulkan terhadap penerimaan negara.

Apabila dikaitkan dengan kasus PT. DMJ, penerapan asas *ultimum remedium* menjadi relevan karena perusahaan telah menunjukkan itikad baik dengan mengajukan pengukuhan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP) secara sukarela setelah mengetahui kewajibannya. Kondisi tersebut seharusnya menjadi salah satu pertimbangan bagi Direktorat Jenderal Pajak untuk mengedepankan penyelesaian administratif sepanjang kerugian pendapatan negara masih dapat dipulihkan. Oleh karena itu, penggunaan pemeriksaan bukti permulaan yang berpotensi mengarah pada proses pidana perlu didasarkan pada adanya bukti yang menunjukkan unsur kesengajaan, bukan semata-mata karena adanya keterlambatan dalam memenuhi kewajiban perpajakan. Pendekatan demikian sejalan dengan asas *ultimum remedium*, asas proporsionalitas, dan prinsip kepastian hukum yang menjadi dasar dalam penegakan hukum perpajakan di Indonesia.

Kasus PT. DMJ menunjukkan adanya persoalan dalam penerapan mekanisme penegakan hukum perpajakan, khususnya terkait penggunaan instrumen pidana terhadap wajib pajak yang telah menunjukkan itikad baik. Berdasarkan fakta yang ada, PT. DMJ tidak segera mengajukan pengukuhan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP) karena mengaku tidak mengetahui adanya kewajiban tersebut. Setelah memperoleh pemahaman mengenai ketentuan perpajakan, perusahaan secara sukarela mengajukan pengukuhan sebagai PKP pada tahun 2021. Meskipun demikian, perusahaan tetap dikenakan sanksi administrasi dan dilakukan pemeriksaan bukti permulaan yang berpotensi mengarah pada proses pidana perpajakan.

Menurut penulis, kondisi tersebut perlu dianalisis berdasarkan prinsip *ultimum remedium* yang menghendaki agar hukum pidana digunakan sebagai upaya terakhir setelah mekanisme administrasi tidak lagi efektif. Adanya itikad baik dari PT. DMJ untuk memenuhi kewajiban perpajakannya seharusnya menjadi pertimbangan bagi Direktorat Jenderal Pajak untuk lebih mengedepankan pembinaan, pengawasan, dan penyelesaian administratif, sepanjang kerugian pendapatan negara masih dapat dipulihkan. Penerapan pemeriksaan bukti permulaan seharusnya dilakukan secara selektif dan didasarkan pada bukti adanya unsur kesengajaan untuk menghindari kewajiban perpajakan, bukan semata-mata karena adanya keterlambatan dalam memenuhi kewajiban perpajakan.

Selain itu, tindakan Direktorat Jenderal Pajak juga harus memperhatikan Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB), khususnya asas kepastian hukum, kecermatan, dan proporsionalitas. Menurut penulis, apabila fungsi pembinaan dan pengawasan belum dilaksanakan secara optimal, penggunaan instrumen pidana berpotensi mengurangi tujuan *self assessment system* yang menitikberatkan pada peningkatan kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*). Oleh karena itu, setiap tindakan penegakan hukum harus mempertimbangkan tingkat kesalahan, itikad baik wajib pajak, serta efektivitas penyelesaian melalui mekanisme administrasi.

Berdasarkan uraian tersebut, penulis berpendapat bahwa mekanisme penerapan sanksi pidana perpajakan dalam kasus PT. DMJ seharusnya lebih mengedepankan penyelesaian administratif sebelum menggunakan instrumen pidana. Pendekatan tersebut tidak hanya sejalan dengan asas *ultimum remedium*, tetapi juga mencerminkan keseimbangan antara kepentingan negara dalam memulihkan penerimaan pajak dan perlindungan terhadap hak wajib pajak yang beritikad baik. Dengan demikian, hukum pidana tetap berfungsi sebagai sarana terakhir terhadap pelanggaran perpajakan yang dilakukan secara sengaja dan tidak dapat lagi diselesaikan melalui mekanisme administrasi.

2.2 Batasan Kewenangan Direktorat Jenderal Pajak Dalam Menerapkan Sanksi Pidana Perpajakan Terhadap Wajib Pajak Yang Belum Memenuhi Kewajiban Perpajakan Namun Telah Menunjukkan Itikad Baik

Kewenangan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dalam melaksanakan penegakan hukum perpajakan pada dasarnya merupakan kewenangan yang bersumber dari peraturan perundang-undangan (*atribusi*), sehingga pelaksanaannya harus berlandaskan pada asas legalitas. Landasan konstitusional kewenangan tersebut 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 harus diatur dengan Undang-Undang [1]. Ketentuan ini mengandung konsekuensi bahwa setiap tindakan DJP, baik dalam melakukan pengawasan, pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan, maupun penyidikan tindak pidana perpajakan, harus dilaksanakan sesuai dengan kewenangan yang diberikan oleh undang-undang dan tidak dapat dilakukan secara sewenang-wenang [17].

Pengaturan lebih lanjut mengenai kewenangan tersebut terdapat dalam 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 29 UU KUP memberikan kewenangan kepada DJP untuk melakukan pemeriksaan guna menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan, sedangkan Pasal 43A mengatur kewenangan melakukan pemeriksaan bukti permulaan apabila ditemukan indikasi tindak pidana di bidang perpajakan. Selanjutnya, Pasal 44 memberikan kewenangan kepada Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) di lingkungan DJP untuk melakukan penyidikan tindak pidana perpajakan. Meskipun demikian, kewenangan tersebut tidak bersifat absolut karena UU KUP juga memberikan ruang penyelesaian secara administratif, termasuk melalui mekanisme penghentian penyidikan sebagaimana diatur dalam Pasal 44B apabila wajib pajak telah melunasi kerugian pendapatan negara beserta sanksi administratif yang ditentukan.

Selain dibatasi oleh ketentuan dalam UU KUP, pelaksanaan kewenangan DJP juga harus berpedoman pada Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan. Pasal 8 mengatur bahwa setiap keputusan dan tindakan pejabat pemerintahan harus didasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan dan Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB), sedangkan Pasal 10 mewajibkan setiap tindakan pemerintahan dilaksanakan berdasarkan asas kepastian hukum, kemanfaatan, ketidakberpihakan, kecermatan, tidak menyalahgunakan kewenangan, keterbukaan, kepentingan umum, dan pelayanan yang baik [8]. Dengan demikian, kewenangan DJP dalam menerapkan sanksi pidana tidak hanya dibatasi oleh ketentuan formal dalam UU KUP, tetapi juga oleh prinsip-prinsip hukum administrasi yang menghendaki agar setiap tindakan pemerintahan dilakukan secara objektif, proporsional, dan tidak melampaui kewenangan yang diberikan oleh Undang-undang [13].

Berdasarkan ketentuan tersebut, menurut penulis batas kewenangan DJP dalam menerapkan sanksi pidana terletak pada terpenuhinya prosedur penegakan hukum sebagaimana diatur dalam UU KUP serta penghormatan terhadap prinsip *ultimum remedium*. Oleh karena itu, penggunaan instrumen pidana seharusnya dilakukan setelah mekanisme pembinaan, pengawasan, pemeriksaan, dan penyelesaian administratif tidak lagi efektif atau terdapat bukti yang cukup mengenai adanya unsur kesengajaan yang mengakibatkan kerugian pada pendapatan negara. Dengan demikian, kewenangan

penegakan hukum yang dimiliki DJP tetap memberikan perlindungan terhadap kepentingan fiskal negara tanpa mengabaikan kepastian hukum dan hak-hak wajib pajak.

Dalam penegakan hukum perpajakan, itikad baik (*good faith*) merupakan salah satu aspek yang perlu dipertimbangkan dalam menentukan bentuk penyelesaian terhadap pelanggaran kewajiban perpajakan. Meskipun Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak memberikan definisi secara eksplisit mengenai itikad baik, konsep tersebut tercermin dalam berbagai ketentuan yang memberikan kesempatan kepada wajib pajak untuk mengungkapkan ketidakbenaran, melakukan pembetulan Surat Pemberitahuan (SPT), serta melunasi kekurangan pajak beserta sanksi administrasinya sebelum dilakukan proses pidana. Hal ini menunjukkan bahwa pembentuk Undang-Undang lebih mengutamakan pemulihan kerugian pendapatan negara dan peningkatan kepatuhan dibandingkan penghukuman terhadap wajib pajak [4].

Menurut penulis, itikad baik dapat diidentifikasi melalui sikap kooperatif wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya, seperti memberikan data yang diperlukan, bersedia melunasi kekurangan pajak, serta melakukan perbaikan atas pelanggaran yang telah dilakukan tanpa adanya upaya menghilangkan atau memalsukan data perpajakan. Sebaliknya, apabila wajib pajak secara sengaja menyembunyikan penghasilan, menggunakan dokumen atau faktur pajak fiktif, atau menghalangi proses pemeriksaan, maka tindakan tersebut menunjukkan adanya unsur kesengajaan yang dapat menjadi dasar penerapan sanksi pidana sebagaimana diatur dalam Pasal 39 dan Pasal 39A UU KUP.

Dengan demikian, keberadaan itikad baik seharusnya menjadi salah satu parameter bagi Direktorat Jenderal Pajak dalam menentukan apakah suatu pelanggaran cukup diselesaikan melalui mekanisme administrasi atau telah memenuhi syarat untuk diproses secara pidana. Pendekatan ini sejalan dengan asas *ultimum remedium* dan Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB), karena memberikan ruang bagi wajib pajak untuk memperbaiki kepatuhannya tanpa mengesampingkan kepentingan negara dalam memperoleh penerimaan pajak. Oleh karena itu, penilaian terhadap itikad baik wajib pajak harus dilakukan secara objektif berdasarkan fakta dan alat bukti yang tersedia, sehingga penerapan sanksi pidana benar-benar menjadi upaya terakhir dalam penegakan hukum perpajakan.

Kasus PT. DMJ menunjukkan bahwa kewenangan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dalam penegakan hukum perpajakan harus dilaksanakan secara proporsional dengan memperhatikan tujuan utama hukum pajak, yaitu optimalisasi penerimaan negara melalui peningkatan kepatuhan wajib pajak. Berdasarkan fakta yang ada, PT. DMJ tidak segera mengajukan pengukuhan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP) karena mengaku tidak memahami ketentuan tersebut. Setelah mengetahui kewajibannya, perusahaan secara sukarela mengajukan pengukuhan sebagai PKP dan bersedia memenuhi kewajiban perpajakannya. Menurut penulis, tindakan tersebut menunjukkan adanya itikad baik yang seharusnya menjadi salah satu pertimbangan penting bagi DJP dalam menentukan bentuk penegakan hukum yang akan diterapkan.

Menurut penulis, kewenangan DJP untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan maupun penyidikan tidak boleh dimaknai sebagai kewenangan yang dapat digunakan terhadap setiap pelanggaran kewajiban perpajakan. Penggunaan kewenangan tersebut harus didasarkan pada adanya bukti yang cukup mengenai unsur kesengajaan (*mens rea*) serta tidak efektifnya penyelesaian melalui mekanisme administrasi. Apabila

wajib pajak telah bersikap kooperatif, mengakui kesalahannya, dan berupaya memenuhi kewajiban perpajakan, maka pendekatan administratif melalui pembinaan, pengawasan, dan pengenaan sanksi administrasi lebih mencerminkan penerapan asas *ultimum remedium* dibandingkan penggunaan instrumen pidana.

Selain itu, tindakan DJP juga harus memenuhi Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB), khususnya asas kepastian hukum, kecermatan, proporsionalitas, dan kemanfaatan. Dalam konteks kasus PT. DMJ, apabila sebelum dilakukan pemeriksaan bukti permulaan belum terdapat pembinaan dan pengawasan yang optimal, maka penggunaan instrumen pidana berpotensi tidak sejalan dengan tujuan self assessment system yang mengedepankan kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*). Oleh karena itu, penegakan hukum perpajakan seharusnya tidak hanya berorientasi pada pemberian sanksi, tetapi juga mempertimbangkan efektivitas tindakan tersebut dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak dan memulihkan kerugian pendapatan negara.

Berdasarkan analisis tersebut, penulis berpendapat bahwa batas kewenangan Direktorat Jenderal Pajak dalam menerapkan sanksi pidana terletak pada terpenuhinya unsur kesengajaan, adanya kerugian terhadap pendapatan negara, serta tidak berhasilnya penyelesaian melalui mekanisme administrasi. Sebaliknya, terhadap wajib pajak yang telah menunjukkan itikad baik dan bersedia memenuhi kewajiban perpajakannya, DJP seharusnya mengutamakan pembinaan, pengawasan, dan penerapan sanksi administrasi sebagai implementasi asas *ultimum remedium*. Dengan demikian, kewenangan penegakan hukum yang dimiliki DJP tetap memberikan perlindungan terhadap kepentingan negara tanpa mengabaikan prinsip keadilan, kepastian hukum, dan perlindungan hak wajib pajak.

3. KESIMPULAN

Penerapan sanksi pidana perpajakan berdasarkan prinsip *ultimum remedium* dilaksanakan secara bertahap melalui pembinaan, pengawasan, pemeriksaan, dan pengenaan sanksi administrasi sebelum ditempuh upaya pidana. Meskipun Direktorat Jenderal Pajak memiliki kewenangan melakukan pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, ketentuan Pasal 44B UU KUP memberikan ruang penghentian penyidikan apabila wajib pajak telah melunasi kerugian pada pendapatan negara beserta sanksi administratifnya. Dengan demikian, sanksi pidana merupakan upaya terakhir yang hanya diterapkan terhadap pelanggaran yang dilakukan secara sengaja, menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, dan tidak lagi dapat diselesaikan melalui mekanisme administrasi.

Kewenangan Direktorat Jenderal Pajak dalam menerapkan sanksi pidana juga dibatasi oleh asas legalitas, ketentuan UU KUP, serta Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB), sehingga setiap tindakan harus menjunjung kepastian hukum, proporsionalitas, kecermatan, dan larangan penyalahgunaan wewenang. Terhadap wajib pajak yang menunjukkan itikad baik melalui sikap kooperatif, pengungkapan pelanggaran, dan pelunasan kewajiban perpajakan, penyelesaian administratif perlu lebih diutamakan daripada penegakan pidana. Oleh karena itu, pemerintah dan Direktorat Jenderal Pajak perlu memperjelas pengaturan serta pedoman pelaksanaan prinsip *ultimum remedium* agar penerapan kewenangan pemeriksaan dan penyidikan berlangsung secara objektif, proporsional, serta memberikan kepastian hukum dan perlindungan terhadap hak wajib pajak.

REFERENSI

- [1] UUD 1945, “UNDANG-UNDANG DASAR NEGARA REPUBLIK INDONESIA 1945,” 1945.
- [2] R. HR, *Hukum Administrasi Negara*. Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2018.
- [3] R. F. D. Anggraeni and et al., “Kajian Terhadap Undang-Undang No 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan,” *JIIP (Jurnal Ilm. Ilmu Pendidikan)*, vol. 8, no. 2, pp. 1896–1900, 2025, doi: 10.54371/jiip.v8i2.7039.
- [4] Indonesia, “Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan,” 2021, *Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736*.
- [5] Mardiasmo, *Perpajakan Indonesia*. Yogyakarta: Andi, 2024.
- [6] A. Irwanda, “Penerapan Sanksi Administratif dan Pidana dalam Pelanggaran Perpajakan (Perspektif Kepastian dan Keadilan Hukum),” *ARMADA J. Penelit. Multidisiplin*, vol. 4, no. 5, pp. 416–425, 2026, doi: 10.55681/armada.v4i5.1995.
- [7] W. Pamungkas, Y. Yuditama, and F. Irawan, “Analisis Pidana Penagihan Pajak Dari Perspektif Asas Hukum dan Peraturan Perundang-undangan Terkait,” *Jurnalku*, vol. 2, no. 2, pp. 121–129, 2022, doi: 10.54957/jurnalku.v2i2.164.
- [8] *Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan*. Pemerintah Republik Indonesia, 2014.
- [9] D. J. Pajak, “Omzet Belum Rp4,8 Milyar, WP Ini Memilih Dikukuhkan PKP,” Jun. 09, 2023, *Direktorat Jenderal Pajak*. [Online]. Available: <https://pajak.go.id/id/berita/omzet-belum-rp48-milyar-wp-ini-memilih-dikukuhkan-pkp>
- [10] S. A. Qinayya and et al., “Perlindungan Hak Wajib Pajak Dalam Proses Pemeriksaan Dan Penegakan Hukum Pajak Di Indonesia Ditinjau Dari Perspektif Hukum Dan Etika,” *Jaksa J. Kaji. Ilmu Huk. dan Polit.*, vol. 2, no. 3, pp. 95–113, 2024, doi: 10.51903/jaksa.v2i3.1886.
- [11] A. Asri, *Buku Ajar Hukum Pajak & Peradilan Pajak*. Sukabumi: CV Jejak, 2021.
- [12] S. Resmi, *Perpajakan: Teori dan Kasus*, Edisi 12. Jakarta: Salemba Empat, 2024.
- [13] E. A. Safitri, R. Damayanti, and T. Sulistiyono, “Batasan Dan Mekanisme Penerapan Sanksi Pidana Perpajakan Di Indonesia Dalam Perspektif Asas Ultimum Remedium,” *J. Huk. Statut.*, vol. 4, no. 3, pp. 144–157, 2025, doi: 10.35586/jhs.v4i3.11160.
- [14] Taufik and et al., “Analisis Yuridis Penerapan Asas Ultimum Remedium Guna Mewujudkan Kepastian Hukum Dalam Tindak Pidana Perpajakan,” *Leg. J. Perundang-undangan dan Huk. Pidana Islam*, vol. 11, no. 1, pp. 231–249, 2026, doi: 10.32505/legalite.v11i1.14757.
- [15] F. Hasan, “Konstruksi Penanganan Tindak Pidana Pajak dan Cukai: Dilema Antara Restorasi Fiskal melalui Denda Administratif dan Penerapan Tindak Pidana Pencucian Uang,” *Prosec. Law Rev.*, vol. 4, no. 1, pp. 1–14, 2026, [Online]. Available: <https://prolev.kejaksaan.go.id/kejaksaan/article/view/85>
- [16] S. Karina, Kahirani, and N. Mulyati, “Penerapan Asas Ultimum Remedium kepada Wajib Pajak Badan dalam Tindak Pidana Penggunaan Faktur Pajak Fiktif: Studi Putusan Nomor 77/Pid.Sus/2022/PT. JMB,” *Rewang Rencang J. Huk. Lex Gen.*, vol. 6, no. 8, pp. 1–20, 2025, doi: 10.56370/jhlg.v6i8.1814.
- [17] P. M. Hadjon, *Hukum Administrasi dan Good Governance*. Yogyakarta: Gadjah Mada University Press, 2022.