

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 menyatakan bahwa tujuan pendirian Pemerintah Negara Republik Indonesia termasuk melindungi segenap bangsa Indonesia dan memajukan kesejahteraan umum. Pernyataan tersebut menunjukkan bahwa Indonesia menganut konsep Negara kesejahteraan (*welfare state*). Negara kesejahteraan (*welfare state*) adalah Negara dengan konsep pemerintahan yang mengambil peran penting dalam perlindungan dan pengutamaan kesejahteraan ekonomi dan sosial warga negaranya.¹ Untuk mewujudkan Negara kesejahteraan Pemerintah membutuhkan pembiayaan yang sebagian besar dibiayai dengan pajak yang dipungut dari rakyat. Penerimaan pajak sangat berperan penting dalam penyelenggaraan pemerintahan sehingga Oliver Wendell Holmes seorang Hakim Mahkamah Agung Amerika Serikat tahun 1902-1932, yang dikutip Charles Adams dalam bukunya "*For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization*", mengatakan bahwa pajak adalah apa yang kita bayar untuk peradaban. Holmes menjelaskan alasan ia bangga membayar pajak yaitu karena "*with them I buy civilization*"² (dengan pajak saya mendapatkan peradaban). Jauh sebelum Holmes, Marcus Tullius Cicero

¹Wikipedia, "Welfare State", *Wikipedia*, https://id.wikipedia.org/wiki/Negara_kesejahteraan (31 Juli 2024; 17:58)

²Charles Adam, 1999, *For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization*, Second Edition, Madison Books, Maryland, UK, hal.367.

seorang filsuf berkebangsaan Italia yang hidup antara tahun 106 BC-43 BC juga menegaskan bahwa pajak (*revenue*) merupakan “*the sinews of the state*”³ (urat nadi negara).

Apa yang dikatakan Holmes dan Cicero memberikan gambaran terhadap pentingnya pajak bagi perkembangan peradaban yang bahkan dikatakan oleh Cicero dikatakan sebagai urat nadi Negara. Namun demikian, Charles Adams mengingatkan bahwa pajak dapat memiliki kekuatan yang besar untuk menggerakkan banyak orang karena pembayar pajak yang marah (*angry taxpayers*) dapat menjadi ancaman bagi Pemerintah yang menerapkan pajak secara semena-mena.⁴ Adams memberikan similaritas antara *tax collector* (petugas pajak) dan *robbers* (perampokan) yang pada prinsipnya tentang *taking the money* (memungut uang). Dengan mengutip pendapat Thomas Cooley, Adams menegaskan bahwa yang membedakan pajak dengan pungutan lainnya adalah pajak didasarkan pada undang-undang sehingga pungutan tanpa undang-undang bukanlah pajak.⁵ Dari uraian pendapat ahli-ahli tentang perpajakan di atas dapat dipahami bahwa pajak sangat penting bagi penyelenggaraan Negara karena dari pajak diperoleh pendanaan untuk menyelenggarakan suatu pemerintahan. Artinya, dalam penyelenggaraan Negara keberadaan pajak menjadi suatu keniscayaan. Namun demikian, para ahli juga mengingatkan bahwa pemungutan pajak kepada warga Negara harus

³Stephen Smith, 2015, *Taxation, A Very Short Introduction*, Oxford University Press, Oxford, UK, hal.2.

⁴Charles Adam, *op. cit.*, hal. xxi.

⁵*Ibid*, hal.291.

dilakukan berdasarkan undang-undang karena pada dasarnya pajak adalah mengambil hak atau harta kekayaan dari warga Negara. Jika pemungutan tersebut tidak didasarkan pada undang-undang yang telah disepakati oleh Negara dan warganya maka pemungutan tersebut melanggar hak warga Negara dan pemungutan tersebut tidak bedanya dengan perampokan.

Gagasan pengaturan pemungutan pajak di Indonesia diatur dalam undang-undang mengemuka pada saat sidang panitia kecil Badan Penyelidik Usaha-Usaha Persiapan Kemerdekaan Indonesia–Panitia Persiapan Kemerdekaan Indonesia (BPUPKI–PPKI) tahun 1945 sehingga dalam Konstitusi Negara Republik Indonesia dinyatakan bahwa pajak haruslah berdasarkan undang-undang. Hal ini secara *expressive verbis* dinyatakan dalam Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945 bahwa “*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan Negara diatur dengan undang-undang*”. Perintah konstitusi tersebut kemudian dijabarkan ke dalam undang-undang perpajakan yang pada tahun 1983 mengalami reformasi perpajakan dengan diundangkannya Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, dan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah. Undang-undang tersebut terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Konsideran dalam undang-undang perpajakan antara lain menyebutkan bahwa pajak sebagai salah satu perwujudan kewajiban kenegaraan dalam pembiayaan

Negara dan pembangunan nasional sehingga sistem perpajakan harus mampu meningkatkan penerimaan Negara. Oleh karena itu, sistem perpajakan tersebut harus mampu memberikan keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum sehingga reformasi perpajakan berlangsung terus menerus hingga saat ini dalam suatu tatanan hukum pajak.

Dalam konteks doktrin, E. Utrecht memasukkan hukum pajak ke dalam hukum administrasi Negara.⁶ Jika dilihat dari isinya, hukum pajak pada prinsipnya mengatur bagaimana Negara melalui organ-organnya melakukan pemungutan pajak dari masyarakat sehingga tepat kiranya pendapat E. Utrecht yang membagi hukum pajak ke dalam hukum administrasi Negara. Meskipun hukum pajak merupakan hukum administrasi Negara, dalam undang-undang perpajakan juga memuat ketentuan pidana. Pemahaman untuk mengetahui mengapa ada pidana dalam pajak, dapat dimengerti bahwa pidana pajak merupakan politik hukum (*legal policy*) pembentuk undang-undang, yakni kebijakan yang dihadapkan pada pilihan penilaian dan pemilihan berbagai macam alternatif. Barda Nawawi menguatkan pendapat tersebut dengan menyatakan bahwa masalah penggunaan hukum/sanksi pidana dalam hukum administrasi pada hakikatnya termasuk bagian dari “kebijakan hukum pidana” (*penal policy*)⁷. Ketika membahas masalah penghukuman, menurut Sudarto terkait dengan politik kriminal yaitu usaha yang rasional dari masyarakat untuk

⁶E. Utrecht, 1966, *Pengantar Dalam Hukum Indonesia*, Cetakan ke-9, PT Penerbit Universitas, Jakarta, hal.350.

⁷Barda Nawawi Arief, 2018, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, Penerbit PT Citra Aditya Bakti, Bandung, hal. 14.

menanggulangi kejahatan yang mencakup kegiatan pembentukan undang-undang pidana, aktivitas dari kepolisian, kejaksaan, pengadilan, dan aparat eksekusi, di samping usaha-usaha yang tidak menggunakan (hukum) pidana.⁸ Ketentuan pidana dalam hukum administrasi diperlukan seperti yang disampaikan Herbert L. Packer yang dikutip oleh Maroni sebagai berikut:

- a. Sanksi pidana sangatlah diperlukan, kita tidak dapat hidup, sekarang maupun di masa yang akan datang, tanpa pidana;
- b. Sanksi pidana merupakan alat atau sarana terbaik yang tersedia, yang kita miliki untuk menghadapi bahaya-bahaya besar dan segera serta untuk menghadapi ancaman-ancaman dari bahaya;
- c. Sanksi pidana suatu ketika merupakan “penjamin utama atau terbaik”, dan suatu ketika merupakan “pengancam yang utama” dari kebebasan manusia. Ia merupakan penjamin apabila digunakan secara cermat dan secara manusiawi; ia merupakan pengancam, apabila digunakan secara sembarangan dan secara paksa.⁹

Barda Nawawi berpendapat bahwa sanksi pidana dalam hukum administrasi merupakan hukum pidana di bidang pelanggaran hukum administrasi (*administrative penal law*),¹⁰ hukum pidana dipinjam sebagai hukum pembantu (*hulprecht*) bagi hukum administrasi. Jika dihubungkan

⁸Sudarto, 2019, *Kapita Selekta Hukum Pidana*, Cetakan Kedua, Penerbit PT Alumni, Bandung, hal.73.

⁹Maroni, 2015, *Pengantar Hukum Pidana Administrasi*, Penerbit CV Anugrah Utama Raharja, Bandar Lampung, hal.117.

¹⁰Barda Nawawi Arief, *loc. cit.*

dengan konsideran undang-undang perpajakan yang antara lain pajak dibentuk untuk meningkatkan penerimaan Negara dalam membiayai Negara dan pembangunan nasional, pengaturan pidana dalam hukum pajak ditujukan untuk melindungi kepentingan Negara berupa penerimaan Negara. Hal ini dapat dipahami dari penjelasan Eddy O.S. Hiariej bahwa fungsi hukum pidana salah satunya adalah untuk melindungi kepentingan Negara.¹¹ Hiariej juga menjelaskan bahwa tujuan hukum pidana menurut aliran modern mendasarkan pada tiga pijakan yaitu pertama, memerangi kejahatan, kedua memperhatikan ilmu lain, dan ketiga *ultimum remedium*.¹² Selain itu, Muladi secara spesifik menyatakan bahwa telah terjadi pergeseran dalam fungsi ppidanaan dalam tindak pidana di bidang perekonomian, yakni dari pendekatan tradisional (*fundamental approach*) ke arah pendekatan kemanfaatan (*utilitarian approach*). Fungsi hukum pidana tidak hanya diarahkan pada kesalahan individual dalam rangka menjaga perasaan moral masyarakat, tetapi juga diarahkan kepada perlindungan *public order* yang direkayasa dengan kebutuhan pembangunan tertentu. Kepentingan Negara dan masyarakat ternyata mulai ditonjolkan untuk melengkapi dampak yang dianggap hanya bersifat individual.¹³ Menurut Sudarto, hukum pidana fiscal dan hukum pidana ekonomi sebenarnya hukum administratif, dan apabila ada segi hukum pidananya, itupun bersifat khas, ialah bersifat administratif. Kekhususan dari

¹¹Eddy O.S. Hiariej, 2016, *Prinsip-Prinsip Hukum Pidana*, Edisi Revisi, Penerbit Cahaya Atma Pustaka, Yogyakarta, hal.35.

¹²*Ibid*, hlm.31.

¹³Muladi, 2007, *Bunga Rampai Hukum Pidana*, Cetakan ke-2, Penerbit PT Alumni, Bandung, hal. 15-16.

hukum pidana fiscal dan hukum pidana ekonomi dapat dilihat pada adanya ketentuan mengenai dapat dipidana suatu perbuatan, ketentuan tentang pidana dan tindakan, dan mengenai dapat dituntutnya perbuatan. Penyimpangan-penyimpangan dari ketentuan umum inilah yang merupakan tanda ciri dari hukum pidana khusus.¹⁴ Melihat uraian-uraian di atas, dalam penegakan hukum administrasi perpajakan diperlukan adanya hukum pidana di bidang perpajakan tatkala hukum administrasi perpajakan tidak berjalan. Pidana di bidang perpajakan dengan perangkatnya menjadi alat untuk menegakan hukum administrasi pajak. Dengan ppidanaan yang dapat berujung pada pidana yang menjerakan pelaku pidana diharapkan meningkatkan kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan sehingga pendapatan Negara menjadi meningkat. Sejalan dengan hal tersebut Anshari Ritonga menyatakan bahwa meskipun ppidanaan pajak dapat merugikan Negara karena harus mengeluarkan biaya untuk ppidanaan namun ppidanaan pajak diperlukan untuk memberikan rasa keadilan bagi wajib pajak patuh. Wajib pajak patuh merasa diperlakukan adil apabila terhadap wajib pajak yang tidak patuh yang melakukan tindak pidana pajak dikenakan sanksi pidana sehingga dalam undang-undang pajak perlu diatur mengenai ppidanaan pajak.

Hukum pidana di bidang perpajakan ini merupakan hukum pidana khusus eksternal karena bukan merupakan hukum pidana dan sifat pidananya *ultimum remedium*. Lebih jauh Eddie Hiariej menyatakan secara asas

¹⁴Sudarto, *op. cit.*, hal.62.

preferensi pidana di bidang perpajakan tergolong sebagai *lex specialis systematis* karena ketentuan formil dan materielnya menyimpangi ketentuan dalam pidana umum dan juga *adressat* pidana di bidang perpajakan bersifat khusus yaitu wajib pajak dan pegawai pajak.¹⁵ Kedua hukum tersebut tujuan akhirnya adalah penerimaan Negara. Tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan oleh setiap orang dikenakan sanksi pidana penjara paling singkat enam bulan sampai dengan paling lama enam tahun dan denda sebesar paling sedikit satu sampai dengan paling banyak enam kali pajak yang terutang yang kurang dibayar atau dari nilai yang tercantum dalam faktur pajak atau surat setoran pajak. Yang dimaksud dengan “setiap orang” adalah orang perorangan (*naturalijk person*) ataupun badan (*recht person*). Pengenaan sanksi pidana penjara dan pidana denda bersifat alternatif untuk pidana dengan unsur kealpaan (*culpa*) serta bersifat kumulatif untuk pidana dengan unsur kesengajaan (*dolus*). Pendapat Hiariej selaras dengan pendapat Sudarto yang mengkualifikasikan pidana pajak sebagai pidana khusus (*ius singular, ius speciale*) karena memuat delik-delik untuk kelompok orang tertentu atau berhubungan dengan perbuatan tertentu.¹⁶

Penerapan sanksi pidana bagi kejahatan pajak juga diterapkan di berbagai Negara. Dari artikel yang ditulis oleh Muhamad Wildan di DDTC

¹⁵Edward Omar Sharif Hiariej, “Asas *Lex Specialis Systematis* dan Hukum Pidana Pajak”, Jurnal Penelitian Hukum De Jure, Volume 21 Nomor 1, (Maret 2021).

¹⁶Sudarto, *op. cit.*, hal. 63-64.

News, mencontohkan beberapa Negara yang menerapkan sanksi pidana terhadap kejahatan pajak yaitu:

1. Amerika Serikat

Setiap orang yang secara sengaja melakukan praktik pengelakan pajak bisa dikenai hukuman pidana penjara hingga lima tahun dan/atau denda maksimal sebesar US\$250,000. Khusus atas *legal person* atau badan hukum, sanksi pidana yang dikenakan adalah denda yang mencapai US\$500,000.

2. Argentina

Pengelakan pajak di Argentina bisa dikenai sanksi pidana minimal selama dua tahun dan paling lama hingga enam tahun. Pengelakan pajak yang tergolong parah dengan nilai pengelakan di atas ARS15 juta diancam sanksi pidana penjara selama 3,5 tahun hingga sembilan tahun.

3. Perancis

Setiap orang yang melakukan penggelapan pajak diancam sanksi pidana penjara minimal selama lima tahun dan denda sebesar dua kali lipat dari jumlah pajak yang terutang yang kurang dibayar. Sanksi pidana penjara juga dapat ditingkatkan menjadi maksimal hingga tujuh tahun penjara.

4. Jerman

Setiap orang yang melakukan praktik penggelapan pajak yang serius (*serious tax evasion*) dengan sengaja mengecilkan pajak yang terutang dalam jumlah besar diancam sanksi pidana penjara selama enam bulan hingga sepuluh tahun.

5. Islandia

Setiap orang yang melakukan praktik pengelakan pajak diancam denda minimal dua kali lipat dari pajak yang kurang dibayar. Hukuman maksimal bagi pelaku pengelakan pajak adalah denda sebesar sepuluh kali lipat dari pajak yang kurang dibayar dan hukuman penjara selama enam tahun.

6. Korea Selatan

Setiap orang yang melakukan pengelakan pajak diancam sanksi pidana penjara selama kurang dari tiga tahun atau denda sebesar tiga kali lipat dari pajak yang kurang dibayar. Bila pengelakan pajak yang dilakukan mencapai lebih dari KRW500 juta dalam setahun, tersangka diancam sanksi pidana penjara untuk jangka waktu yang tidak dibatasi dan denda sebesar lima kali lipat dari pajak yang tidak dibayar.

7. Jepang

Pengelakan pajak di Jepang diancam sanksi pidana penjara dan/atau denda sebesar JPY10 juta, denda yang dikenakan sebesar pajak yang kurang dibayar.¹⁷

Secara normatif, ketentuan pidana pajak diatur dalam Bab VIII Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana terakhir diubah dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, yang selanjutnya

¹⁷Muhamad Wildan, 2021, Begini Sanksi Denda dan Penjara Bagi Pengemplang Pajak di Negara Lain, Diakses pada 25 Januari 2022 dari <https://news.ddtc.co.id/begini-sanksi-denda-dan-penjara-bagi-pengemplang-pajak-di-negara-lain-30922>

akan disebut Undang-Undang KUP. Undang-Undang KUP tersebut menurut Rochmat Soemitro termasuk ke dalam hukum pajak formil yang digunakan untuk mendukung atau melaksanakan hukum pajak materiel.¹⁸ Selain mengatur ketentuan pidana, Undang-Undang KUP juga mengatur penyelesaian pidana tanpa harus melalui putusan pengadilan atau dikenal dengan istilah *afdoening buiten process* yang oleh J. Remmelink dijabarkan sebagai penyelesaian perkara di luar proses peradilan.¹⁹ Prinsip *ultimum remedium* nampaknya memberikan dasar bagi perumus undang-undang perpajakan berdasarkan pengalamannya untuk tidak semena-mena memidana pembayar pajak karena kepentingan hukum yang dilindungi oleh undang-undang perpajakan yang pada prinsipnya adalah menghimpun penerimaan Negara. Terlebih Charles Adams sudah mengingatkan potensi pajak yang mampu menggerakkan kekuatan besar terhadap pembayar pajak yang marah karena ketentuan perpajakan yang dianggap tidak adil atau semena-mena. Oleh karena itu, jika terjadi penerimaan Negara yang hilang akibat perbuatan wajib pajak, upaya pemulihan kerugian atas hilangnya penerimaan tersebut menjadi hal yang utama daripada pemidanaan. Upaya inilah yang dalam beberapa doktrin didasarkan pada prinsip *restorative justice*.

Undang-Undang KUP pada hakikatnya menganut prinsip *ultimum remedium* dalam menangani perkara pidana pajak yang diwujudkan dalam

¹⁸Rochmat Soemitro, 1988, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, PT Eresco, Bandung, hal. 7.

¹⁹Jan Remmelink, 2014, *Hukum Pidana: Komentar atas Pasal-Pasal Terpenting dari Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Belanda dan Padanannya dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Indonesia*, PT. Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, hal. 442.

Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 44B Undang-Undang KUP. Jika terjadi perkara pidana pajak, Pasal 8 ayat (3) jo Pasal 8 ayat (3a) undang-undang *a quo* memberikan norma untuk menyelesaikan perkara pidana pajak dengan cara mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya dengan membayar pokok pajak dan sanksi administratif berupa denda sebesar 100% dari jumlah pajak yang kurang dibayar. Namun demikian, ketentuan tersebut hanya terbatas untuk perbuatan-perbuatan yang diatur dalam Pasal 38 atau Pasal 39 ayat (1) huruf c dan huruf d Undang-Undang *a quo* dan perkara pidana tersebut masih dalam tahap pemeriksaan bukti permulaan sampai dengan mulainya penyidikan belum diberitahukan kepada penuntut umum melalui penyidik pejabat Polisi Negara Republik Indonesia. Demikian pula Pasal 44B Undang-Undang *a quo* memberikan jaminan untuk menyelesaikan perkara pidana pajak dengan menghentikan penyidikan setelah wajib pajak atau tersangka melunasi kerugian pada pendapatan Negara ditambah dengan sanksi administratif berupa denda sebesar satu kali sampai dengan empat kali kerugian pada pendapatan Negara sebelum perkara dilimpahkan ke pengadilan. Bahkan di tingkat pemeriksaan di pengadilan, apabila terdakwa melunasi kerugian pada pendapatan Negara ditambah dengan sanksi administratif berupa denda sebesar satu kali sampai dengan empat kali kerugian pada pendapatan Negara, akan dipertimbangkan untuk dituntut tanpa disertai penjatuhan pidana penjara.

Selanjutnya, ketika perkara pidana pajak telah diputus oleh hakim di pengadilan, terdakwa secara normatif berdasarkan Undang-Undang KUP akan dijatuhi pidana pokok berupa pidana penjara dan denda yang merupakan

kelipatan dari pajak yang tidak dibayar oleh terpidana. Dalam hal ini, terpidana dijatuhi pemidanaan denda yang besarnya melebihi pajak yang diambilnya. Kondisi ini mengakibatkan terpidana tidak memiliki kemampuan membayar pidana denda yang dijatuhkan sehingga bertentangan dengan Pasal 80 ayat (1) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang KUHP yang menyatakan bahwa “Dalam menjatuhkan pidana denda, hakim wajib mempertimbangkan kemampuan terdakwa dengan memperhatikan penghasilan dan pengeluaran terdakwa secara nyata”.²⁰ Pengenaan pidana denda dalam Undang-Undang KUP tersebut menyimpangi adagium hukum *culpa poena par esto* maupun doktrin “*let the punishment fit the criminal*” yang termuat dalam Naskah Akademik RUU KUHP. Dalam naskah akademik tersebut dinyatakan bahwa asas-asas penerapan pidana denda antara lain (1) terdakwa memperoleh sejumlah uang dari kejahatan yang dilakukan; (2) pidana denda dapat menunjang usaha pencegahan kejahatan dan perbaikan terpidana; (3) terdakwa akan mampu membayar denda perbaikan terpidana tersebut tidak menghambat terdakwa dalam rangka membayar ganti rugi perbaikan kepada korban tindak pidananya.²¹ Selain itu struktur pidana denda tersebut tidak memperhatikan kepentingan korban yaitu Negara karena mengabaikan upaya pemulihan kerugian pada pendapatan Negara sebagaimana prinsip keadilan restoratif.

²⁰Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2023, *Kitab Undang-Undang Hukum Pidana*, 2 Januari 2023, Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 1, Jakarta

²¹Pemerintah Republik Indonesia, *Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP)*, 2023, Penerbit PIDI, Jakarta, hal.55.

Untuk mendukung prolegomena di atas, penulis melakukan penelitian awal terhadap jumlah perkara pidana pajak yang telah dilakukan penyidikan oleh Direktorat Jenderal Pajak dan yang telah mendapatkan putusan pengadilan berdasarkan data sekunder dari Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak tahun 2018 sampai dengan tahun 2022. Pemilihan data sekunder dari tahun 2018 sampai dengan tahun 2022 didasarkan atas kebaruan perkembangan penanganan perkara pidana pajak. Data sekunder tersebut menurut penulis sudah cukup memberikan gambaran tentang pokok permasalahan yang akan penulis tuangkan ke dalam rumusan permasalahan. Data mengenai penanganan perkara pidana pajak tersebut disajikan dalam tabel berikut:

Tabel 1.1.
Kinerja Penyidikan Pajak Tahun 2018 s.d. 2022²²

No	Uraian	Jumlah				
		2018	2019	2020	2021	2022
1	Penerbitan Surat Perintah Penyidikan	146	176	253	210	233
2	Berkas diserahkan ke Kejaksaan					
	a. Berkas Perkara Dinyatakan Lengkap (P-21)	127	144	95	93	98
	b. Kerugian Pada Pendapatan Negara*	Rp1.271,00	Rp2.124,60	Rp575,30	Rp1.165,30	Rp727,76
3	Berkas Perkara Sudah Divonis					
	a. Terdakwa telah divonis	68	98	103	85	76
	b. Kerugian Pada Pendapatan Negara*	Rp958,10	Rp1.900,70	Rp921,90	Rp1.926,10	Rp279,40
	c. Denda*	Rp1.970,60	Rp3.880,70	Rp1.770,30	Rp3.820,70	Rp513,20

*dalam miliar rupiah

Tabel di atas memberikan gambaran nilai kerugian pada pendapatan Negara yang diakibatkan oleh tindak pidana pajak. Meskipun Undang-Undang KUP tidak mendefinisikan tentang kerugian pada pendapatan Negara, namun dari delik pidana pajak dapat dimaknai bahwa kerugian pada pendapatan Negara adalah hilangnya penerimaan Negara dari sektor perpajakan. Pendapatan Negara dalam APBN berasal dari penerimaan utang, hibah, dan

²²Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2018 s.d. 2022 (diolah)

pajak namun Undang-Undang KUP hanya mengatur penerimaan Negara dari pajak sehingga yang dimaksud pendapatan dalam Undang-Undang KUP adalah penerimaan dari sektor perpajakan. Pajak yang dimaksud dalam undang-undang perpajakan meliputi Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai, Pajak Bumi dan Bangunan, serta Bea Meterai. Nilai yang menjadi kerugian pada pendapatan Negara untuk pasal 38 dan pasal 39 Undang-Undang KUP adalah jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar atau jumlah pajak yang tidak seharusnya dikembalikan, sedangkan untuk pasal 39A Undang-Undang KUP adalah jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.

Kerugian pada pendapatan Negara pada tahap penyidikan berdasarkan prinsip *ultimum remedium* secara normatif dapat dipulihkan ketika tersangka melakukan penghentian penyidikan atau terdakwa melakukan pelunasan kerugian pada pendapatan Negara dalam persidangan sebagaimana diatur dalam Pasal 44B Undang-Undang KUP. Apabila *ultimum remedium* tidak terlaksana, maka pemidanaan merupakan alternatif terakhir penyelesaian perkara sehingga pemulihan kerugian pada pendapatan Negara diperoleh melalui pidana denda dalam putusan pengadilan. Namun, pengenaan denda baik dalam rangka *ultimum remedium* maupun pidana denda ketika perkara telah diputus oleh pengadilan yang diatur dalam Undang-Undang KUP tidak mempertimbangkan pemulihan kerugian pada pendapatan Negara karena denda yang dikenakan jauh lebih besar dari pada manfaat (*proceed of crime*) yang diperoleh terpidana. Hal tersebut tercermin dalam penelitian Rudi

Margono²³ tahun 2021 yang bersumber dari Direktorat Eksekusi, Upaya Luar Biasa, dan Eksaminasi pada Jaksa Agung Muda Bidang Tindak Pidana Khusus Kejaksaan Agung RI bahwa sampai dengan tahun 2018 dari pidana denda putusan 34 perkara pidana di bidang perpajakan yang dibayar sekitar 2,3 miliar rupiah sedangkan yang tidak dibayar sekitar 1 triliun rupiah atau hanya sebesar 0,23% dari nilai pidana denda yang diputus pengadilan.

Fakta hilangnya kerugian pada pendapatan Negara yang tidak dapat dipulihkan pada saat suatu perkara pidana pajak yang telah mendapatkan putusan pengadilan pidana justru mengabaikan kepentingan Negara terhadap pemulihan kerugian pada pendapatan Negara sehingga akibat dari tindak pidana pajak tidak dapat direstorasi. Untuk mencari solusi terhadap fakta-fakta di atas diperlukan kajian secara komprehensif tentang pemidanaan pajak. Prinsip *restorative justice* (keadilan restoratif) menjadi pijakan kajian dalam menyelesaikan pokok permasalahan yang akan penulis tuangkan ke dalam rumusan permasalahan. Berbeda dengan pemidanaan dalam retributif yang menekankan pada pembalasan kepada pelaku tindak pidana dengan cara penghukuman (*punishment*), dalam keadilan restoratif lebih menekankan pada pertanggungjawaban pelaku pidana atas tindak pidana yang dilakukannya. Salah satu yang menjadi perhatian dalam keadilan restoratif adalah korban yang menderita akibat terjadinya tindak pidana. Melalui sistem keadilan restoratif pencegahan dan pemulihan kerugian pada pendapatan Negara

²³Rudi Margono, 2021, *Urgensi Perampasan Aset sebagai Pidana Tambahan dalam Tindak Pidana Perpajakan untuk Penguatan Pidana Denda Guna Upaya Pengembalian Kerugian pada Pendapatan Negara*, Penerbit Kota Tua, Malang, hal. 11.

menjadi perhatian yang utama karena dalam keadilan restoratif pelaku pidana bertanggung jawab atas akibat dari tindak pidana yang dialami korban sehingga pelaku pidana harus memulihkannya seperti sebelum terjadinya tindak pidana. Dalam tindak pidana pajak yang menjadi korban adalah Negara dan akibat yang diderita korban adalah hilangnya pendapatan Negara. Dengan demikian, sesuai dengan prinsip keadilan restoratif akibat pidana tersebut yaitu kerugian pada pendapatan Negara harus dapat dikembalikan atau dipulihkan kepada Negara oleh pelaku tindak pidana.

Ketentuan pidana dalam Undang-Undang KUP memuat susunan ketentuan-ketentuan sanksi pidana pajak yang mengatur lamanya pidana penjara dan besarnya pidana denda yang dikenakan kepada pelaku pidana pajak. Dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia cara sesuatu disusun atau dibangun dimaknai sebagai struktur sehingga susunan aturan mengenai sanksi pidana pajak dapat dimaknai sebagai struktur sanksi pidana pajak. Sanksi pidana pajak terdiri dari sanksi pidana penjara dan sanksi pidana denda yang tersusun dalam struktur masing-masing. Seperti telah dijelaskan di atas struktur sanksi pidana pajak tidak mempertimbangkan efektivitas pengenaan pidana denda untuk tujuan pemulihan kerugian pada pendapatan Negara. Hal ini akibat pidana denda dikenakan atas dasar kerugian pada pendapatan Negara yang dilipatkan sehingga terpidana tidak mempunyai kemampuan untuk membayar pidana denda tersebut karena jumlah denda yang dikenakan melebihi hasil pidana (*proceed of crime*) yang diperolehnya. Oleh karena itu, struktur sanksi pidana dalam Undang-Undang KUP perlu dilakukan perbaikan untuk

memenuhi tujuan pemidanaan pajak dalam rangka pemulihan kerugian pada pendapatan Negara. Perbaikan struktur sanksi pidana dimaksud tidak mengubah ketentuan sanksi pidana yang sudah ada atau membuat ketentuan sanksi pidana yang baru tetapi hanya memperbaiki atau menata kembali struktur sanksi yang sudah ada secara parsial. Penataan kembali dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia merupakan makna dari restrukturisasi. Barda Nawawi Arief memaknai restrukturisasi lebih khusus dikaitkan dengan rumusan delik, yaitu restrukturisasi mengandung arti “penataan kembali” yang bersifat parsial, pada umumnya hanya mengatur delik khusus/tertentu, masih terikat pada sistem induk yang sudah tidak utuh, hanya merupakan “sub-sistem”, tidak membangun/merekonstruksi “sistem hukum pidana”.²⁴ Dengan pertimbangan-pertimbangan tersebut di atas, penulis tertarik melakukan penelitian dalam disertasi ini dengan judul **“RESTRUKTURISASI SANKSI PIDANA DALAM UNDANG-UNDANG KUP UNTUK PEMULIHAN KERUGIAN PADA PENDAPATAN NEGARA”**

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang di atas, rumusan masalah yang dibahas dalam disertasi ini adalah:

1. Bagaimana pengaturan sanksi pidana pajak dalam Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan?

²⁴Barda Nawawi Arief, 2017, *Tujuan dan Pedoman Pemidanaan (Perspektif Pembaharuan dan Perbandingan Hukum Pidana)*, Cetakan Ke-7, Penerbit Pustaka Magister, Semarang, hal. 1.

2. Bagaimana pelaksanaan pengenaan sanksi pidana pajak dalam Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan dan dampaknya terhadap pemulihan kerugian pada pendapatan negara?
3. Bagaimana pengaturan sanksi pidana pajak dalam Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan yang dapat mendukung pemulihan kerugian pada pendapatan negara?

1.3. Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian merupakan bentuk pernyataan dari rumusan permasalahan mengenai ruang lingkup dan kegiatan yang akan dilakukan berdasarkan permasalahan yang telah dirumuskan sehingga tujuan penelitian harus terkait dengan isi rumusan permasalahan penelitian.²⁵ Tujuan penelitian hukum menurut Soerjono Soekanto secara umum adalah:

1. Mendapatkan pengetahuan tentang gejala hukum sehingga dapat merumuskan masalah dan memperoleh pengetahuan yang lebih mendalam mengenai suatu gejala hukum sehingga dapat merumuskan hipotesa;
2. Untuk menggambarkan secara lengkap aspek-aspek hukum dari suatu keadaan, perilaku pribadi, perilaku kelompok tanpa didahului hipotesa (akan tetapi harus ada masalah);
3. Mendapatkan keterangan tentang frekuensi peristiwa hukum dan memperoleh data mengenai hubungan antara suatu gejala hukum dengan gejala lain (yang biasanya berlandaskan hipotesa);
4. Menguji hipotesa yang berisikan hubungan-hubungan sebab-akibat (harus didasarkan pada hipotesa).²⁶

²⁵Suteki dan Galang Taufani, 2018, *Metodologi Penelitian Hukum (Filsafat, Teori, dan Praktik)*, Penerbit PT Rajagrafindo Persada, Depok, hlm. 205.

²⁶Soerjono Soekanto, 2021, *Pengantar Penelitian Hukum*, Penerbit UI-Press, Jakarta, hlm. 49.

John W. Creswell menjelaskan tujuan penelitian kualitatif (*qualitative purpose statement*) pada umumnya mencakup informasi tentang fenomena utama (*central phenomenon*) yang dieksplorasi dalam penelitian, partisipan penelitian, dan lokasi penelitian.²⁷

Melihat penjelasan di atas, tujuan penelitian harus dapat dijelaskan sehingga dapat diketahui maksud dari penelitian. Tujuan penelitian harus mengandung subjek, objek, dan fenomena penelitian. Sesuai latar belakang dan rumusan masalah tersebut pada bagian sebelumnya, tujuan penelitian disertai ini adalah:

1. Mengetahui dan menganalisis penerapan sanksi pidana pajak di Indonesia terhadap kepentingan penerimaan negara;
2. Mengetahui kemampuan hukum pidana pajak di Indonesia dalam mengembalikan akibat dari tindak pidana pajak di Indonesia;
3. Menganalisis landasan filosofis terhadap norma hukum pidana pajak yang mampu menjaga kepentingan penerimaan negara;
4. Mengetahui dan menganalisis prospek gagasan penerapan uang pengganti dan restrukturisasi pengenaan pidana denda dalam hukum pidana pajak demi menjaga kepentingan penerimaan Negara.

²⁷John W. Creswell, 2016, *Research Design Pendekatan Metode Kualitatif, Kuantitatif, dan Campuran*, Cetakan I, Penerbit Pustaka Pelajar, Yogyakarta, hlm. 164.

1.4. Manfaat Penelitian

Perkembangan hukum senantiasa akan terjadi dan tidak akan pernah berhenti karena lingkungan yang melingkupi hukum selalu berubah dan perubahan adalah suatu keniscayaan. Hukum tidak dapat berdiri sendiri tapi selalu berinteraksi dengan bidang-bidang lain seperti politik, ekonomi, sosial, dan budaya sehingga hukum akan selalu dipengaruhi bidang-bidang tersebut. Hukum yang kaku yang tidak dapat mengikuti perubahan akan kehilangan manfaat karena tidak sesuai dengan kondisi atau bahkan tidak diterima masyarakat sehingga tidak berdaya guna. Oleh sebab itu, hukum harus dapat menyesuaikan perubahan dan perkembangan lingkungan yang membentuk dan menggunakan hukum tersebut. Menurut Philippe Nonet dan Philip Selznick, model hukum responsif, hukum yang baik seharusnya menawarkan sesuatu yang lebih dari pada sekedar prosedural. Hukum yang baik harus berkompeten dan juga adil; hukum semacam itu seharusnya mengenali keinginan publik dan punya komitmen bagi terciptanya keadilan substantif.²⁸

Penelitian-penelitian hukum diharapkan dapat memberikan masukan terhadap perubahan hukum baik dari segi teoretis maupun praktis sehingga perubahan hukum didasarkan pada dasar teori yang kuat dan dapat dijalankan sesuai dengan perkembangan masyarakat yang terjadi. Dalam hal demikian,

²⁸Philippe Nonet dan Philip Selznick, 2015, *Hukum Responsif (Law and Society in Transition: Toward Responsive Law)*, Cetakan IX, Terjemahan: Raisul Muttaqien, Penerbit Nusa Media, Bandung, hlm. 85.

penelitian akan memberikan manfaat. Adapun manfaat penelitian dalam disertasi ini adalah:

1. Secara teoretis dapat memberikan sumbangan pemikiran terhadap telaah teoretis eksistensi hukum pidana di bidang perpajakan dalam rangka pengembangan hukum berbasis keadilan restoratif. Telaah teoretis dilakukan terhadap teori pemidanaan pajak dan pengenaan sanksi pidana pajak untuk tujuan pemulihan kerugian pada pendapatan negara;
2. Secara praktis dapat memberikan masukan bagi Lembaga Eksekutif dan Legislatif untuk lebih mengedepankan prinsip keadilan restoratif dalam penegakan hukum pajak mengingat pajak pada prinsipnya bertujuan untuk meningkatkan penerimaan negara;
3. Secara praktis juga dapat memberikan wawasan kepada hakim atas penjatuhannya sanksi pidana pajak.

1.5. Keaslian/Orisinalitas Penelitian

Keaslian dan orisinalitas penelitian merupakan hal yang sangat penting dalam penelitian karena merupakan pernyataan dari peneliti bahwa penelitian yang dilakukan merupakan hasil dan usaha sendiri. Plagiarisme bagi seorang peneliti merupakan kejahatan akademik, seperti yang dikatakan Agus Wahyudi yang dikutip Henry Soelistyo, bahwa plagiarisme adalah tindakan mencuri gagasan, kata-kata kalimat atau hasil penelitian orang lain dan menjadikannya seolah-olah sebagai karyanya sendiri.²⁹ Plagiarisme berarti tidak menghargai

²⁹Henry Soelistyo, 2022, *Plagiarisme: Pelanggaran Hak Cipta dan Etika*, Cetakan ke-9, Penerbit PT Kanisius, Yogyakarta, hal. 37.

karya ilmiah orang lain karena hasil karya dari usaha dan kerja keras orang lain diakui sebagai karya sendiri tanpa melakukan usaha sama sekali. Plagiarisme juga tidak bermanfaat terhadap pengembangan ilmu karena tidak terdapat hal baru dari hasil penelitiannya. Menurut Henry Soelistyo, untuk karya tulis atau buku bentuk plagiarisme yang relevan adalah tipe dua dan tiga, yaitu plagiarisme kata demi kata dan plagiarisme sumber.³⁰ Plagiarisme kata demi kata ketika kutipan karya orang lain kata demi kata tanpa menyebut sumbernya dan skala kutipannya sangat substansial sehingga seluruh gagasan atau ide penulis terambil seluruhnya. Plagiarisme sumber jika kutipan tidak menyebutkan referensi secara lengkap dan jelas. Lebih jauh, Pemerintah juga memandang plagiarisme merupakan kejahatan yang dituangkan dalam ketentuan pidana sebagaimana dimaksud Pasal 70 Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2003 tentang Sistem Pendidikan Nasional bahwa “Lulusan yang karya ilmiah yang digunakannya untuk mendapatkan gelar akademik, profesi, atau vokasi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 25 ayat (2) terbukti merupakan jiplakan dipidana dengan pidana penjara paling lama sepuluh tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp1.000.000.000 (satu miliar rupiah)”.³¹ Untuk mencegah plagiarisme, Henry Soelistyo menjelaskan teknis pengaturannya dengan dua cara. Pertama, pada setiap karya ilmiah yang dihasilkan di lingkungan perguruan tinggi harus dilampirkan pernyataan yang ditandatangani oleh penyusun bahwa karya ilmiah tersebut bebas plagiat.

³⁰Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2003, *Sistem Pendidikan Nasional*, 8 Juli 2003, Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4301, Jakarta

³¹Henry Soelistyo, *op. cit.*, hal. 25.

Apabila di kemudian hari terbukti terdapat plagiat dalam karya ilmiah tersebut, maka penyusun bersedia menerima sanksi sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Kedua, pimpinan perguruan tinggi wajib mengunggah secara elektronik semua karya ilmiah mahasiswa, dosen, peneliti, ataupun tenaga kependidikan yang telah dilampiri pernyataan melalui portal Garuda (Garba Rujukan Digital) sebagai titik akses terhadap karya ilmiah mahasiswa, dosen, peneliti, ataupun tenaga kependidikan Indonesia, atau portal lain yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pendidikan Tinggi.³² Melihat uraian-uraian tentang plagiarisme di atas, maka sangatlah perlu seorang peneliti menyatakan keaslian penelitiannya sebagai tanggung jawab dan bukti kejujuran hasil penelitiannya.

Untuk menguji keaslian dan orisinalitas penelitian ini penulis telah melakukan pencarian melalui media internet dengan mesin pencari google dan perpustakaan. Dalam pencarian tersebut tidak ditemukan penelitian dengan judul yang sama. Penulis menemukan beberapa tulisan disertasi dan buku dengan objek penelitian yang mirip dengan objek penelitian ini namun dengan perspektif dan metode penelitian yang berbeda. Penulis menyampaikan secara ringkas sebagian disertasi dan buku dengan objek penelitian yang mirip dengan penelitian ini sebagai berikut:

³²Ibid, hal. 119.

1. Buku Asep N. Mulyana Penerbit Rajagrafindo Persada³³

Dalam bukunya yang berjudul “*Sanksi Pajak Berbasis Penerimaan Negara*”, Asep meneliti tentang sanksi pajak yang tidak memiliki parameter pengenaannya sehingga tidak secara tegas membedakan antara pelanggaran administrasi pajak dengan tindak pidana di bidang perpajakan. Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah yuridis normatif terhadap data sekunder putusan pidana di bidang perpajakan pada Kanwil DJP Jawa Barat I di Bandung tahun 2009-2011.

Dalam penelitiannya Asep mengajukan rumusan masalah sebagai berikut:

- a. Bagaimana tolok ukur atau parameter penggunaan sanksi pidana di bidang perpajakan terhadap WP yang diduga melakukan pelanggaran dan penyimpangan di bidang perpajakan?
- b. Bagaimana konsep sanksi pidana di bidang perpajakan yang ideal sehingga dapat meningkatkan penerimaan negara?

Dalam kesimpulannya, Asep menyatakan bahwa belum terdapat parameter yang dapat secara tegas mengklasifikasikan suatu perbuatan sebagai pelanggaran administrasi atau pidana pajak. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penggunaan sanksi terhadap tindak pidana di bidang perpajakan selama ini tidak berimplikasi positif terhadap penerimaan

³³Asep N. Mulyana, 2020, *Sanksi Pajak Berbasis Penerimaan Negara*, Edisi Revisi, Penerbit PT Rajagrafindo Persada, Depok.

Negara. Penelitian yang dilakukan penulis mengelaborasi hasil penelitian ini dengan melakukan penelitian terhadap penyebab sanksi pidana pajak tidak berimplikasi positif terhadap penerimaan Negara dari sisi pengaturan sanksi pidana pajak dan memberikan alternatif solusi. Penelitian Asep menggunakan data sekunder putusan pidana di bidang perpajakan pada Kanwil DJP Jawa Barat I di Bandung tahun 2009-2011, sedangkan penulis menggunakan data-data sekunder secara nasional dari instansi-instansi terkait dan data-data empiris hasil kuesioner yang meliputi responden seluruh Indonesia. Perbedaan yang lain, hasil penelitian yang dilakukan penulis memberikan saran rumusan sanksi pidana pajak mendatang (*ius constituendum*) untuk sanksi pidana pajak dalam putusan pengadilan dan penyelesaian pidana pajak di luar peradilan.

2. Disertasi Rudi Margono Fakultas Hukum Universitas Brawijaya³⁴

Judul disertasi “*Urgensi Perampasan Aset sebagai Pidana Tambahan dalam Tindak Pidana Perpajakan untuk Penguatan Pidana Denda Guna Upaya Pengembalian Kerugian pada Pendapatan Negara*”. Dalam penelitian tersebut Rudi Margono membahas pentingnya kewenangan jaksa untuk melakukan penyitaan dan perampasan harta terpidana dalam hal terpidana tidak membayar denda paling lama dalam waktu satu bulan sesudah putusan pengadilan memperoleh kekuatan hukum

³⁴Rudi Margono, 2021, *Urgensi Perampasan Aset sebagai Pidana Tambahan dalam Tindak Pidana Perpajakan untuk Penguatan Pidana Denda Guna Upaya Pengembalian Kerugian pada Pendapatan Negara*, Penerbit Kota Tua, Malang.

tetap. Kewenangan tersebut diperlukan dalam upaya pengembalian kerugian pada pendapatan Negara. Terdapat kesamaan objek penelitian Rudi Margono dan penelitian yang dilakukan penulis yaitu terkait dengan pemulihan kerugian pada pendapatan Negara dalam pemidanaan pajak. Objek penelitian Rudi Margono mengenai peningkatan eksekusi pidana denda pajak dengan memberikan kewenangan kepada jaksa untuk menyita, merampas, dan melakukan eksekusi atas harta kekayaan terpidana, sedangkan penelitian yang dilakukan penulis berfokus pada pengenaan sanksi pidana denda yang lebih optimal sehingga terpidana mempunyai kemampuan untuk membayar pidana denda. Pengujian penelitian yang digunakan dalam penelitian juga berbeda, penelitian yang dilakukan penulis melakukan pengujian atas efektivitas sanksi pidana terhadap pemulihan kerugian Negara dari tahun 2019 sampai dengan 2023 sedangkan penelitian Rudi Margono hanya untuk tahun 2018. Kedua penelitian ini saling melengkapi dalam rangka upaya peningkatan efektivitas sanksi pidana denda pajak dalam pemulihan kerugian pendapatan Negara akibat pidana pajak. Penelitian yang dilakukan penulis mengambil beberapa data dalam disertasi Rudi Margono untuk keperluan analisis efektivitas sanksi pidana pajak.

3. Disertasi Boy Jackson Situmorang Fakultas Hukum Universitas Pelita Harapan³⁵

Boy melakukan penelitian dalam disertasinya yang berjudul “*Rekonstruksi Sanksi Pidana dalam Kebijakan Perizinan Pertambangan Mineral dan Batubara yang Berorientasi pada Keadilan Ekologis*”. Boy melihat permasalahan dalam tata kelola pertambangan mineral di Indonesia yang timbul karena adanya kelemahan dalam pengaturan Pasal 162 dan Pasal 165 Undang-Undang Pertambangan. Disertasi ini menggunakan metode penelitian hukum normatif yang didukung dengan metode analisis keekonomian hukum (*economic analysis of law*).

Disertasi ini memiliki objek dan metode yang sama dengan penelitian yang dilakukan penulis yaitu terkait dengan sanksi pidana dengan menggunakan metode analisis keekonomian hukum (*economic analysis of law*). Yang berbeda adalah penulis melakukan penelitian terhadap restrukturisasi sanksi pidana pajak karena perubahan regulasi yang diusulkan hanya terkait struktur sanksi pidana tanpa mengubah konstruksi sanksi pidananya secara menyeluruh sedangkan penelitian Boy membahas mengenai rekonstruksi sanksi pidana. Sanksi pidana yang menjadi objek penelitian juga berbeda, Boy meneliti sanksi pidana terkait Kebijakan Perizinan Pertambangan Mineral dan Batubara sedangkan penelitian yang

³⁵Boy Jackson Situmorang, Disertasi: *Rekonstruksi Sanksi Pidana dalam Kebijakan Perizinan Pertambangan Mineral dan Batubara yang Berorientasi pada Keadilan Ekologis*, (Jakarta: Universitas Pelita Harapan, 2023).

dilakukan penulis terkait sanksi pidana pajak. Selain itu dalam melakukan analisis dengan metode analisis keekonomian hukum, penulis menggunakan data-data empiris yang diperoleh melalui survei, wawancara, dan data sekunder dari instansi terkait, sedangkan penelitian Boy lebih banyak menggunakan penelitian pustaka dan regulasi di bidang pengelolaan pertambangan.

4. Disertasi Abdul Basir Fakultas Hukum Universitas Jayabaya³⁶

Objek penelitian Abdul Basir pada tahun 2021 dengan judul “*Ultimum Remedium dalam Tindak Pidana Pajak Wajib Pajak Badan dan Upaya Pengembalian Kerugian pada Pendapatan Negara*” terkait dengan implementasi *ultimum remedium* dalam pemidanaan pajak. Penelitian Abdul Basir menyimpulkan bahwa:

- (1) penjatuhan sanksi pidana dalam tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan dengan pidana penjara dan pidana denda kepada pengurus tanpa memberikan tanggung jawab untuk mengembalikan atau memulihkan kerugian pada pendapatan Negara adalah bertentangan dengan prinsip keadilan sosial John Rawl;
- (2) upaya pengembalian kerugian pada pendapatan Negara adalah dalam rangka mewujudkan keadilan sosial dan kesejahteraan umum yang merupakan tugas dan tanggung jawab Negara, maka pemidanaan dan

³⁶Abdul Basir, Disertasi: “*Ultimum Remedium dalam Tindak Pidana Pajak Wajib Pajak Badan dan Upaya Pengembalian Kerugian pada Pendapatan Negara*”, (Jakarta: Universitas Jayabaya, 2021).

pertanggungjawaban pidana terhadap tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak Badan harus bersifat integratif, selain untuk penegakan hukum (represif), pencegahan (preventif) dan juga untuk upaya pengembalian kerugian pada pendapatan Negara (restoratif), yaitu kepada pengurus dijatuhi pidana penjara dan kepada Wajib Pajak Badan dikenakan pidana denda dan/atau pidana tambahan berupa tindakan lain atau yang lebih dikenal dengan formula *double track system*.³⁷

Abdul Basir menyoroti bahwa pidanaan terhadap korporasi belum dilakukan secara efektif sehingga tidak memberikan dampak terhadap pemulihan kerugian pada pendapatan Negara. Situasi ini bertentangan dengan prinsip keadilan dari John Rawl akibat terganggunya distribusi pendapatan atau kekayaan dari masyarakat yang mampu kepada masyarakat tidak mampu. Atas permasalahan tersebut Abdul Basir mengusulkan penyelesaian dengan menerapkan sistem *double track* yaitu pidana penjara kepada pengurus korporasi dan pidana denda terhadap korporasi. Dengan skema sanksi pidana tersebut diharapkan pidanaan pajak dapat memenuhi tujuan penegakan hukum (represif), pencegahan (preventif), dan pemulihan kerugian pada pendapatan Negara (restoratif).

Terdapat kesamaan objek penelitian Abdul Basir dengan penelitian yang dilakukan penulis yaitu tentang efektivitas pidanaan pajak terhadap

³⁷*Ibid.*, hal.v.

pemulihan kerugian pada pendapatan Negara. Penelitian Abdul Basir sangat spesifik dengan meneliti pelaksanaan *ultimum remedium* dalam tindak pidana pajak yang dilakukan oleh korporasi sedangkan penelitian ini meneliti sanksi pidana pajak ketika *ultimum remedium* tidak tercapai dengan subyek yang tidak terbatas pada korporasi. Metode penelitian yang digunakan oleh Abdul Basir juga berbeda dengan metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini.

1.6. Sistematika Penulisan

Materi disertasi ini disajikan dalam sistematika penulisan sebagai berikut:

Bab I. Pendahuluan

Dalam bab ini akan dibahas mengenai latar belakang dilakukannya penelitian. Penelitian ini diawali dengan keprihatinan penulis terhadap tingkat pemulihan kerugian pada pendapatan Negara dari hasil penanganan pidana pajak. Pembayaran pidana denda pajak selama lima tahun sampai dengan tahun 2020 tercatat hanya sebesar 0,23% dari jumlah pidana denda yang diputus oleh hakim. Hal ini sangat kontradiktif dengan fungsi perpajakan yang bertujuan untuk mengumpulkan penerimaan Negara. Masalah tersebut timbul akibat penanganan pidana pajak lebih mempertimbangkan pemenjaraan dibanding pemulihan kerugian Negara. Sebab

yang lain adalah struktur sanksi pidana denda tidak berbasis pada tujuan pemulihan kerugian pada pendapatan Negara karena pidana denda ditentukan berlipat-lipat dari pajak yang diperoleh pelaku pidana pajak yang mengakibatkan terpidana pajak tidak mempunyai kemampuan untuk membayar (*ability to pay*) pidana denda.

Bab II. Tinjauan Pustaka

Sebagai batu uji penulis menggunakan teori tujuan hukum yaitu keadilan, kepastian hukum, dan kemanfaatan karena penulis beranggapan jika pemidanaan tidak adil dan tidak memberikan kepastian hukum serta kemanfaatan maka pemidanaan akan kehilangan maknanya dan lambat laun akan ditinggalkan. Selain itu, penulis juga mendasarkan pada asas keadilan yang restoratif untuk menguji bahwa pemidanaan pajak dapat memulihkan kerugian pada pendapatan Negara akibat terjadinya tindak pidana pajak. Dengan pulihnya kerugian pada pendapatan Negara maka penerimaan Negara kembali pada kondisi sebelum terjadinya tindak pidana pajak. Untuk membatasi ruang lingkup penelitian, penulis melakukan penelitian dalam konteks perpajakan yang mendasarkan pada teori pidana, teori perpajakan, skema keadilan restoratif serta memperhatikan penggunaan metode analisis keekonomian

hukum yang secara bersama-sama membentuk landasan konseptual penelitian ini.

Bab III. Metodologi Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian yuridis-normatif dengan menggunakan metode bauran antara metode kualitatif dan kuantitatif (*mixed method*). Penggunaan *mixed method* dimaksudkan agar penelitian ini memperoleh data yang valid, objektif, reliable, dan lebih menyeluruh. Data-data diperoleh dari data primer, sekunder, dan tersier yang berhubungan dengan hukum serta non-hukum. Sumber perolehan data-data tersebut dari undang-undang, buku, jurnal, data statistik, *indepht interview* kepada beberapa *key informant*, dan hasil kuesioner terhadap responden-responden. Penelitian pustaka dapat memberikan gambaran teoretis tentang pidana dan ppidanaan, sedangkan data empiris menggambarkan fakta yang sebenarnya terjadi. Data-data ini akan digunakan untuk melakukan pembahasan dan analisis.

Bab IV. Pembahasan dan Analisis

Pembahasan dan analisis dilakukan terhadap norma yang berlaku (*ius constitutum*), bagaimana norma itu dilaksanakan (*ius operatum*), dan seharusnya norma dibuat (*ius constituendum*) untuk mencapai kemanfaatan hukum.

Pembahasan norma yang berlaku meliputi pembahasan sistematika dan struktur sanksi pidana pajak, tata cara pemidanaan apakah telah sesuai dengan teori-teori pidana dan kelaziman pengenaan sanksi pidana serta beberapa pengaturan lain yang terkait. Pembahasan pelaksanaan norma menganalisis fakta-fakta empiris sehubungan dengan realisasi penanganan pidana pajak oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk lima tahun terakhir dikaitkan dengan norma yang berlaku. Kemudian, pembahasan struktur sanksi pidana pajak yang seharusnya diberlakukan, menganalisis struktur sanksi pidana pajak yang dapat mendukung tujuan pemidanaan pajak yaitu meningkatkan kepatuhan wajib pajak dan memulihkan kerugian pada pendapatan Negara akibat tindak pidana pajak.

Bab V. Penutup

Bab penutup berisikan simpulan dari hasil penelitian yang sudah dilakukan pembahasan dan analisis serta saran-saran perbaikan. Simpulan akan merangkum keseluruhan bab-bab sebelumnya sesuai dengan rumusan masalah yang telah ditentukan berkaitan dengan *ius constitutum*, *ius operatum*, dan *ius constituendum*. Saran berisikan rekomendasi perbaikan regulasi tentang rumusan sanksi pidana pajak mendatang (*ius constituendum*) yang lebih efektif untuk memulihkan kerugian

pada pendapatan Negara dan menimbulkan efek jera untuk pencegahan. Perbaikan rumusan sanksi pidana tidak mengubah regulasi secara keseluruhan tetapi hanya meliputi regulasi terkait sanksi pidana pajak dalam putusan pengadilan dan penyelesaian pidana pajak di luar peradilan.

