



PENERAPAN ASAS ULTIMUM REMEDIUM DALAM TINDAK PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN (Studi Kasus Di Kanwil Djp Nusa Tenggara)

Regina Reshi Maharani Sofa^{1*}, Titin Nurfatlah²

^{1,2,3}Program Studi Ilmu Hukum, Fakultas Hukum, Ilmu Sosial, dan Ilmu Politik, Universitas Mataram, Indonesia

*Correspondence: Regina.maharani0911@gmail.com

ARTICLE HISTORY

Diterima: 5-3-2025

Direvisi: 26-3-2025

Publish: 31-3-2025

ABSTRAK

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui bagaimana penerapan asas tersebut dalam penegakan hukum perpajakan di daerah tersebut dan apa saja yang menjadi hambatan dalam penerapan asas *ultimum remedium* khususnya di Kanwil DJP Nusa Tenggara. Metode penelitian yang digunakan adalah metode penelitian empiris, yaitu penelitian yang dilakukan langsung di lapangan dengan menggunakan pendekatan perundang-undangan, pendekatan konseptual, dan pendekatan sosiologis. Jenis data yang digunakan meliputi data primer dan data sekunder. Hasil penelitian menunjukkan Penerapan asas *ultimum remedium* dalam penegakan hukum perpajakan di lingkungan Kanwil Direktorat Jenderal Pajak Nusa Tenggara dimulai dari tahap pengawasan, pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, penyidikan, dan penuntutan. Setiap tahapan tersebut, Direktorat Jenderal Pajak telah berusaha menerapkan asas *ultimum remedium* yang efektif untuk meningkatkan penerimaan negara dari sektor perpajakan. Namun, penerapan asas *ultimum remedium* ini masih belum optimal, dan tujuan untuk memulihkan kerugian pendapatan negara masih dianggap belum efisien. Hal ini disebabkan oleh adanya beberapa hambatan, baik yang bersifat internal maupun eksternal.

Kata Kunci: *Ultimum Remedium*, Tindak Pidana, Perpajakan.

ABSTRACT

The objective of this study is to examine the implementation of the ultimum remedium principle in the enforcement of tax law within the Nusa Tenggara Regional Office of the Directorate General of Taxes (DJP) and explore the challenges associated with its application. This research employs an empirical legal research method, which conducts direct field studies using legislative, conceptual, and sociological approaches. The data utilized include both primary and secondary sources. The findings indicate that the implementation of the ultimum remedium principle in tax law enforcement within the Nusa Tenggara Regional Office of the Directorate General of Taxes follows a structured process, beginning with supervision, tax audits, preliminary evidence examinations, investigations, and prosecutions. At each stage, the DJP has made efforts to apply the ultimum remedium principle effectively to enhance state revenue from the taxation sector. However, its implementation remains suboptimal, and the goal of restoring state revenue losses is still considered inefficient. This inefficiency is attributed to various obstacles, both internal and external in nature.

Keywords: *Ultimum Remedium Principle, Tax Crimes, Taxation*

1. Pendahuluan

Salah satu indikator yang dibutuhkan untuk pembangunan nasional berasal dari pendapatan pajak. Dalam hal ini, pengaturan tata cara perpajakan diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Dalam Undang-Undang tersebut menjelaskan bahwa pajak merupakan pungutan wajib kepada negara yang bersifat memaksa. Hal ini dikarenakan pajak merupakan salah satu sumber pendanaan terbesar untuk digunakan membiayai berbagai program dan layanan publik.¹ Namun, tidak semua wajib pajak memenuhi kewajibannya sesuai Undang-Undang. Menurut Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang selanjutnya dalam penulisan ini disingkat UU KUP mendefinisikan bahwa:

“Pajak merupakan kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan usaha yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.”²

Dari definisi pajak yang telah dijelaskan, dapat diketahui Pajak memiliki peran penting demi keberlangsungan negara. Pajak yang telah dibayarkan, nantinya akan dimasukkan ke dalam kas negara dan dipergunakan membiayai berbagai program dan layanan publik.³ Pada kenyataannya, tidak semua wajib pajak memenuhi kewajiban pajaknya sesuai dalam Undang-Undang perpajakan.⁴ Tidak hanya wajib pajak yang dapat dikenakan sanksi, tetapi pejabat pajak serta pihak ketiga itu sendiri dapat menghadapi sanksi atas tindakan mereka.⁵

Apabila wajib pajak yang memiliki kewajiban untuk membayar pajak namun wajib pajak tidak memenuhi kewajibannya maka wajib pajak dapat dikenakan baik sanksi administrasi, maupun pidana. Sanksi administrasi tersebut termasuk bunga, denda dan kenaikan.⁶ Namun, jika wajib pajak yang melanggar tersebut mengakibatkan kerugian pada pendapatan negara yang cukup serius, sehingga dapat mengancam fungsi utama pajak dan tidak bisa diselesaikan dengan sanksi administrasi, maka wajib pajak tersebut dapat dijatuhi hukuman pidana. Hukum tersebut bisa berupa kurungan, atau penjara, sebagaimana yang telah diatur dalam pasal 38, 39 dan 39A UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Pelaku tindak pidana pajak harus bertanggung jawab secara hukum. Jika wajib pajak tidak membayar pajak, mereka dapat dikenakan sanksi administrasi, seperti bunga, denda, dan kenaikan. Jika pelanggaran menyebabkan kerugian signifikan bagi pendapatan negara, sanksi pidana berupa kurungan atau penjara dapat dijatuhkan, sebagaimana diatur dalam pasal 38, 39, dan 39A UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Jika sanksi administrasi tidak efektif, sanksi pidana diberlakukan sebagai upaya terakhir (*ultimum remedium*) untuk mengembalikan kerugian negara, dengan fokus pada pengoptimalan pendapatan negara, bukan sekadar hukuman pidana.

¹ Chairil Anwar. (2013). *Manajemen Perpajakan*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, hlm 3.

²Indonesia, Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan, Pasal. 1.

³Didi Handono Syahputra D. (2024). “Peran Perpajakan dalam Perekonomian Indonesia: Tinjauan Sistem Perpajakan di Indonesia dan Dampaknya Terhadap Pertumbuhan Ekonomi”. *Jurnal Manajemen dan Bisnis Ekonomi*, hlm. 342

⁴Anggraeniko, L. S. (2020). “Analisis Asas *Ultimum Remedium*, Keadilan serta Konsekuensi Paksa dalam Pengaturan Perpajakan”. *Khazanah Hukum*, hlm.122-123.

⁵Bawole, G. Y. (2017). “Landasan Hukum Terhadap Kejahatan Di Bidang Perpajakan Yang Dilakukan Oleh Pejabat Pajak”. *Lex et Societatis*, hlm. 7.

⁶Simon Nahak. (2015). *Hukum Pidana Perpajakan*. Malang: Setara Press.

Ultimum remedium terlihat dalam pasal 8 dan Pasal 44B dalam Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara perpajakan. Pasal tersebut menjelaskan bahwa sanksi administrasi, berupa denda tambahan 100% - 300% dari pajak yang tidak dibayar, dapat menggantikan sanksi pidana. Hal ini menunjukkan bahwa *ultimum remedium* dalam hukum pajak benar-benar diterapkan untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak dan pendapatan negara.

Sanksi pidana digunakan sebagai *ultimum remedium* dalam kasus perpajakan dengan tujuan meningkatkan pendapatan negara yang berasal pada sektor pajak, pelaku tindak pidana harus dapat bertanggung jawab untuk mengembalikan kerugian negara yang disebabkan oleh perbuatannya, sehingga penerapan *ultimum remedium* lebih mengutamakan dari segi pendapatan negara. Dengan kata lain pengenaan pidana dalam bidang perpajakan bersifat *ultimum remedium* (sebagai upaya terakhir). Sedangkan, pengenaan sanksi administrasi pelaku tindak pidana di bidang perpajakan merupakan sanksi utama (*primum remedium*).⁷

Penelitian ini difokuskan untuk mengetahui bagaimana penerapan asas *ultimum remedium* dalam setiap penegakan hukum dibidang perpajakan khususnya di Kanwil DJP Nusa Tenggara, yang mencakup wilayah Nusa Tenggara Barat dan Nusa Tenggara Timur serta apa saja yang menjadi hambatan dari penerapan asas *ultimum remedium* di Kanwil DJP Nusa Tenggara. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui bagaimana penerapan asas tersebut dalam penegakan hukum perpajakan di daerah tersebut dan apa saja yang menjadi hambatan dalam penerapan asas *ultimum remedium* khususnya di Kanwil DJP Nusa Tenggara. Jenis penelitian yang digunakan oleh penyusun adalah penelitian hukum empiris yang bertujuan untuk mengkaji fenomena atau kondisi objek penelitian secara rinci. Hal ini dilakukan dengan cara mengumpulkan fakta dan bukti yang terjadi, seta mengembangkan rancangan yang sudah ada. Metode pendekatan yang digunakan yaitu pendekatan Perundang-Undangan (*Statute Approach*), pendekatan konseptual (*conseptual Approach*), pendekatan sosiologis (*sociological Approach*). Bahan hukum yang digunakan dalam penelitian ini bersumber dari peraturan perundang-undangan, literatur-literatur, serta bahan hukum lainnya. Teknik pengumpulan data yang digunakan yaitu wawancara. Serta analisis bahan hukum yang digunakan dalam penelitian menggunakan pendekatan kualitatif dengan metode deskriptif dan sistematis.

2. Metode

Dalam penelitian ini, Jenis penelitian yang digunakan yaitu hukum empiris dengan metode pendekatan Perundang-undangan (*statue approach*), pendekatan Konseptual (*conceptual approach*), pendekatan sosiologis (*sociological approach*). Jenis data terdiri dari data primer dan data sekunder. Sumber data dalam penelitian ini adalah bersumber dari data lapangan dan data kepustakaan. Teknik atau cara pengumpulan data yakni menggunakan teknik studi lapangan dengan melakukan wawancara, observasi, serta mengkaji berbagai peraturan perundang-undangan, literatur-literatur, dan bahan hukum lainnya. Analisis data dalam penelitian ini dilakukan dengan analisis deskriptif dan analisis sistematis.

3. Hasil dan Pembahasan

3.1 Penerapan Asas *Ultimum Remedium* Dalam Penegakan Tindak Pidana Perpajakan Di Lingkungan Kanwil Direktorat Jenderal Pajak Nusa Tenggara

⁷ Ruben Achmad (2016). "Aspek Hukum Pidana dalam Tindak Pidana Perpajakan". Jurnal Hukum Doctrinal 1(2), hlm 1.

3.1.1 Konsep Asas *Ultimum Remedium* Dalam Hukum Perpajakan

Dalam Undang-Undang Perpajakan dijelaskan bahwa jika Wajib Pajak tidak memenuhi kewajiban dalam membayar pajak maka sesuai dengan Undang-Undang yang berlaku Wajib Pajak dapat dikenakan sanksi, baik sanksi administrasi sebagai upaya awal (*Primum Remedium*) dan sanksi pidana sebagai upaya akhir (*Ultimum Remedium*). Pengenaan sanksi pidana sebagai *Ultimum Remedium* bertujuan agar penerimaan negara dari sektor perpajakan dapat lebih optimal.⁸

Tujuan utamanya adalah meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak serta menjaga kelancaran aliran penerimaan negara, dengan menekan wajib pajak agar lebih patuh, bukan hanya untuk memenjarakan, tetapi untuk kestabilan ekonomi dan penerimaan negara. Negara berwenang mengenakan sanksi kepada wajib pajak yang tidak memenuhi kewajiban perpajakan. Penerimaan pajak bertujuan untuk menyeimbangkan pengeluaran dan pendapatan serta membentuk surplus anggaran untuk melunasi utang atau defisit anggaran, menjadikan peran pajak sangat strategis.⁹

3.1.2 Penegakan Tindak Pidana Perpajakan Di Kanwil Djp Nusa Tenggara

Penerapan asas *ultimum remedium* dalam bidang perpajakan melewati beberapa tahapan dalam penegakan tindak pidananya, Kanwil Direktorat Jendral Pajak Nusra telah menerapkan sebagai berikut:

1. Tahap Pengawasan

Pada tahap pengawasan yang dilakukan oleh Kantor Pelayanan Pajak (KPP) dilakukan ketika wajib pajak melakukan pelaporan Surat Pemberitahuan (SPT), pengawasan ini memiliki tujuan agar wajib pajak melakukan tahapan - tahapan pelaporan Surat Pemberitahuan (SPT) dengan benar sesuai undang – undang perpajakan yang berlaku.

Kanwil Direktorat Jendral Pajak Nusra melakukan beberapa Bentuk kegiatan pengawasan kepatuhan Wajib Pajak Strategis yang dilakukan oleh *Account Representative* antara lain, analisis laporan keuangan untuk memantau kepatuhan material wajib pajak strategis, melaksanakan kunjungan (*visit*) untuk melakukan pemutakhiran data perpajakan, penerbitan surat teguran untuk mengingatkan wajib pajak agar segera melaksanakan kewajibannya, penerbitan Surat Tagihan Pajak apabila wajib pajak tidak patuh dalam melaksanakan kewajibannya, penggunaan aplikasi *Approweb* untuk melakukan pengawasan kepatuhan serta penggalian potensi pajak melalui modul-modul yang tersedia dalam aplikasi tersebut, dan penerbitan Surat Permintaan Penjelasan atas Data dan/atau Keterangan (SP2DK) untuk meminta klarifikasi atas data yang dilaporkan oleh Wajib Pajak.¹⁰

⁸ Nathan Thomas. (2024). “Penerapan Hukum Pidana Sebagai *Ultimum Remedium* Pada Kasus Perpajakan Pasca Undang -Undang No. 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan” Jurnal *Dinamika Hukum*, 15(2), hlm. 414

⁹ Emmilia Rusdiana. (2021). “Pemenuhan Perumusan dan Penyelenggaraan Hukum Pidana Pada Pelanggaran Pajak Demi Pencapaian Tujuan Peraturan Perundang-Undangan Perpajakan”. Jurnal *Suara Hukum*, 4(1), hlm. 52

¹⁰ Hasil wawancara dengan Bapak Irawan Eko Saputro selaku Kepala Bidang Pemeriksaan, Penagihan, Intelijen dan Penyidikan, 24 desember 2024, Kanwil DJP Nusra.

Surat Permintaan Penjelasan atas Data dan/atau Keterangan (SP2DK) ini disampaikan kepada Wajib Pajak oleh Kantor Pelayanan Pajak Pratama dengan tujuan untuk memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak untuk merespons adanya perbedaan data yang terdeteksi dalam pengawasan atas Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan yang telah disampaikan. Dalam hal ini, jika ditemukan ketidaksesuaian atau ketidakbenaran data, Wajib Pajak diminta untuk memberikan klarifikasi dan penjelasan atas perbedaan tersebut. Apabila Wajib Pajak mengakui adanya kesalahan atau ketidaksesuaian dalam pelaporan data, mereka diberikan kesempatan untuk melakukan pembetulan Surat Pemberitahuan (SPT) yang telah dilaporkan. Apabila wajib pajak menyadari adanya kesalahan dalam laporan data yang telah disampaikan, namun tidak menunjukkan niat baik untuk melakukan perbaikan atau pembetulan pada Surat Pemberitahuan (SPT) yang telah dilaporkan, maka *Account Representative* Pengawasan berhak untuk merekomendasikan dilakukannya pemeriksaan oleh pejabat pemeriksa pajak. Dalam hal ini, keputusan untuk melakukan pemeriksaan ini dapat diambil sebagai langkah untuk memastikan kepatuhan wajib pajak terhadap kewajiban perpajakannya, serta untuk mencegah potensi penyalahgunaan atau penghindaran pajak yang lebih lanjut.¹¹

2. Tahap Pemeriksaan

Selanjutnya pada tahap pemeriksaan, salah satu pemicu dilakukannya pemeriksaan adalah mengabaikan Surat Permintaan Penjelasan atas Data dan/atau Keterangan (SP2DK), SP2DK yang tidak ditanggapi dengan tepat dapat menimbulkan potensi untuk dilakukannya pemeriksaan pajak. Apabila terdapat wajib pajak yang menyadari adanya kesalahan dalam laporan data yang telah disampaikan, namun tidak menunjukkan niat baik untuk melakukan perbaikan atau pembetulan pada Surat Pemberitahuan maka akan dilakukan pemeriksaan pajak. Pemeriksaan sendiri adalah kegiatan untuk mencari serta mengolah data secara objektif dan profesional yang didasarkan pada standar pemeriksaan itu sendiri.¹²

Pemeriksaan pajak dimulai dengan diterbitkannya Surat Pemberitahuan pajak dan sebagai hasilnya Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan surat ketetapan pajak. Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan terdapat pajak yang kurang atau tidak dibayar kepada wajib pajak akan dikenakan sanksi administrasi berupa bunga sesuai dengan pasal 8 Undang-Undang No 28 Tahun 2007 Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara perpajakan. Pemeriksaan kepada wajib pajak dapat dilakukan dengan tujuan, yaitu pemeriksaan untuk menguji kepatuhan. Dalam proses pemeriksaan, wajib pajak secara mandiri dapat mengungkapkan apabila terdapat ketidakbenaran dalam Surat Pemberitahuan (SPT) yang disampaikan. Pengungkapan ketidakbenaran dapat dilakukan sepanjang Direktur Jenderal Pajak belum menyampaikan Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP)

¹¹ Hasil wawancara dengan Bapak Irawan Eko Saputro selaku Kepala Bidang Pemeriksaan, Penagihan, Intelijen dan Penyidikan, 24 desember 2024, Kanwil DJP Nusra.

¹² Alexander Thian. (2021). *Dasar-Dasar Perpajakan*. Yogyakarta: Andi, hlm 213

sebagaimana yang telah diatur dalam pasal 8 ayat (4) UU KUP yang berbunyi:

“Walaupun Direktur Jenderal Pajak telah melakukan pemeriksaan, dengan syarat Direktur Jenderal Pajak belum menerbitkan Surat Ketetapan Pajak, Wajib Pajak dengan kesadaran sendiri dapat mengungkapkan dalam laporan tersendiri tentang ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan yang telah disampaikan sesuai keadaan yang sebenarnya, yang dapat mengakibatkan:

1. pajak-pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih besar atau lebih kecil;
2. rugi berdasarkan ketentuan perpajakan menjadi lebih kecil atau lebih besar;
3. Jumlah harta menjadi lebih besar atau lebih kecil; atau
4. Jumlah modal menjadi lebih besar atau lebih kecil dan proses pemeriksaan tetap dilanjutkan.”¹³

Kesempatan yang diberikan kepada wajib pajak untuk melakukan pengungkapan ketidakbenaran merupakan bagian dari upaya penyelesaian secara administratif sebelum beralih ke langkah hukum yang lebih berat. Prinsip ini mengakui bahwa tidak setiap kesalahan atau kelalaian wajib pajak harus langsung disikapi dengan tindakan pemeriksaan bukti permulaan ataupun penyidikan yang dapat berujung pada proses pidana. Sebaliknya, melalui mekanisme pengungkapan ketidakbenaran, wajib pajak diberikan kesempatan untuk memperbaiki kesalahan atau ketidakbenaran yang mungkin terjadi, dengan tujuan utama mengembalikan kerugian negara tanpa harus menempuh jalur pidana.

3. Tahap Pemeriksaan Bukti Permulaan

Dimulai dari adanya dugaan tindak pidana perpajakan, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) Nusra berwenang untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan terhadap wajib pajak baik Wajib Pajak Orang Pribadi maupun Wajib Pajak Badan. Tindak pidana perpajakan ini berawal dari dugaan fiskus (pegawai Direktorat Jenderal Pajak/DJP) tentang kondisi/aktivitas wajib pajak yang diperoleh dari pemeriksaan bukti permulaan. Pemeriksaan Bukti Permulaan sesuai pasal 1 angka 27 UU KUP menyatakan:

“Pemeriksaan Bukti Permulaan adalah pemeriksaan yang dilakukan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan.”¹⁴

Bukti permulaan sendiri merupakan keadaan, perbuatan, dan/atau bukti berupa keterangan, tulisan, atau benda yang dapat memberikan petunjuk adanya dugaan kuat bahwa sedang atau telah terjadi suatu tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan oleh siapa saja yang dapat menimbulkan kerugian pada penerimaan negara.¹⁵

¹³ Indonesia, *Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara perpajakan*, Pasal 8.

¹⁴ Mardiasmo. (2023). *Perpajakan*. Yogyakarta: Andi, hlm. 30

¹⁵ Wienneta Aulia Hajar. (2023). *Sembilan Indikasi Tindak Pidana Pajak Pemicu Pemeriksaan Bukti Permulaan*, available from <https://www.konsultanpajaksurabaya.com/sembilan-indikasi-tindak-pidana-pajak-pemicu-pemeriksaan-bukti-permulaan#gsc.tab=0> [diakses pada 6 januari 2024].

Pemeriksaan bukti permulaan ini dilakukan oleh Penyidik Pengawai Negeri Sipil (PPNS) di lingkungan DJP yang tercantum pada Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan (SPPBP) atas dugaan wajib pajak yang dilakukan pada masa pajak, bagian tahun pajak, atau tahun pajak baik yang belum maupun telah diterbitkan surat ketetapan pajak. Pemeriksaan bukti permulaan dilaksanakan paling lama 12 bulan sejak penyampaian SPPBP ke wajib pajak yang sedang diperiksa.¹⁶

PPNS DJP akan melakukan analisis terhadap data dan informasi yang diperoleh baik secara fisik maupun digital dari wajib pajak maupun sumber informasi tepercaya dan resmi lainnya. PPNS DJP juga dapat melakukan klarifikasi kepada wajib pajak dan pemangku kepentingan wajib pajak seperti lawan transaksi atau pengurus badan usaha.

Bapak Irawan selaku Kepala Bidang PPIP mengungkapkan Ketika sedang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan, wajib pajak harus melakukan beberapa hal ini. Pertama, wajib pajak harus memberikan kesempatan kepada PPNS DJP untuk memasuki dan/atau memeriksa tempat atau ruangan tertentu, barang bergerak dan/atau barang tidak bergerak yang diduga atau patut diduga digunakan untuk menyimpan bahan bukti. Kedua, wajib pajak harus memberikan kesempatan kepada PPNS DJP untuk mengakses dan/atau mengunduh data elektronik. Ketiga, wajib pajak harus memperlihatkan dan/atau meminjamkan bahan bukti kepada PPNS DJP. Keempat, wajib pajak memberikan keterangan lisan dan/atau tertulis kepada PPNS. Terakhir, wajib pajak memberikan bantuan kepada PPNS DJP guna kelancaran pemeriksaan bukti permulaan.

Kegiatan pemeriksaan bukti permulaan akan menghasilkan Kertas Kerja Pemeriksaan dan Laporan Pemeriksaan Bukti Permulaan dengan beberapa opsi hasil antara lain dilanjutkan ke penyidikan apabila wajib pajak diindikasikan kuat melakukan tindak pidana perpajakan, wajib pajak melakukan pengungkapan ketidakbenaran kepada DJP atas dugaan yang dilakukan, dan penghentian pemeriksaan.¹⁷

Selanjutnya terkait mengenai pengungkapan ketidakbenaran yang dilakukan wajib pajak kepada DJP merupakan penerapan asas *ultimum remedium*, hal ini juga diperjelas dalam pasal 8 ayat (3) dan (3a) Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan menjelaskan bahwa:

Pasal 8 ayat (3) berbunyi:

“Walaupun telah dilakukan tindakan pemeriksaan bukti permulaan, Wajib Pajak dengan kemauan sendiri dapat mengungkapkan dengan pernyataan tertulis mengenai ketidakbenaran perbuatannya, yaitu sebagai berikut:

- a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
- b. Menyampaikan Surat Pemberitahuan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar. sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 atau Pasal 39 ayat (1) huruf c dan huruf d sepanjang dimulainya penyidikan belum diberitahukan

¹⁶ Hasil wawancara dengan Bapak Irawan Eko Saputro selaku Kepala Bidang Pemeriksaan, Penagihan, Intelijen dan Penyidikan, 24 desember 2024, Kanwil DJP Nusra.

¹⁷ Hasil wawancara dengan Bapak Irawan Eko Saputro selaku Kepala Bidang Pemeriksaan, Penagihan, Intelijen dan Penyidikan, 24 desember 2024, Kanwil DJP Nusra.

kepada Penuntut Umum melalui penyidik pejabat Polisi Negara Republik Indonesia.”¹⁸

Pasal 8 ayat (3a) berbunyi:

“Pengungkapan ketidakbenaran perbuatan sebagaimana dimaksud pada ayat (3) disertai pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar.”¹⁹

Pasal tersebut mengatur bahwa Wajib Pajak yang dengan kemauan sendiri dalam mengungkapkan kekeliruan atau ketidakbenaran dalam Surat Pemberitahuan (SPT) nya, serta bersedia melunasi pokok pajak terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% dari pajak yang kurang atau tidak dibayar, dapat terhindar dari langkah lebih lanjut berupa penyidikan. Dengan kata lain, kebijakan ini memberikan kesempatan bagi Wajib Pajak untuk menyelesaikan kewajiban perpajakannya tanpa perlu menunggu proses hukum pidana.

Penerapan asas *ultimum remedium* dalam konteks peraturan perpajakan mengandung pengertian bahwa tindakan penyidikan atau proses hukum yang lebih lanjut, seperti pidana, merupakan langkah terakhir yang diambil setelah seluruh upaya lain tidak dapat menyelesaikan persoalan secara efektif. Hal ini tercermin dalam pasal yang dimaksud, yang memberikan ruang bagi Wajib Pajak untuk mengungkapkan ketidakbenaran atau kekeliruan dalam pelaporan Surat Pemberitahuan (SPT) sebelum Surat Ketetapan Pajak (SKP) diterbitkan, meskipun pada saat yang sama, Wajib Pajak tengah menjalani pemeriksaan bukti permulaan terkait dugaan tindak pidana perpajakan.

4. Penyidikan

Penyidikan pajak adalah tahap lanjutan dalam pemeriksaan pajak yang dilakukan setelah ditemukan indikasi kuat adanya tindak pidana di bidang perpajakan. Proses penyidikan pajak ini bertujuan untuk mengumpulkan bukti lebih lanjut sehingga tindak pidana perpajakan yang diduga dapat dipastikan dan ditemukan pelakunya.

Penyidikan pajak dimulai ketika Direktorat Jenderal Pajak (DJP) menemukan indikasi kuat adanya tindak pidana perpajakan saat pemeriksaan awal. Setelah itu, Menteri Keuangan dapat menugaskan unit pemeriksa internal untuk menginvestigasi bukti permulaan. Proses ini bertujuan untuk memastikan bahwa dugaan tindak pidana pajak dapat diklarifikasi dan dikembangkan dengan bukti yang lebih mendalam.

Namun dalam tahap penyidikan Kanwil DJP Nusra menerapkan asas *Ultimum Remedium* yang terdapat dalam pasal 44B ayat (1). Menurut pasal tersebut, meskipun Wajib Pajak telah melalui proses penyidikan dan berkas perkara telah dinyatakan lengkap (P21), selama berkas belum dilimpahkan dari Kejaksaan ke Pengadilan Negeri, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan

¹⁸ Indonesia, *Undang Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan*, Pasal 8 Ayat (3).

¹⁹ Indonesia, *Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan*, Pasal 8 Ayat (3a).

demi kepentingan penerimaan negara. Dalam hal ini, diterapkan asas *ultimum remedium*, yang memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak untuk mencegah berlanjutnya proses hukum dari tahap penyidikan ke penuntutan.

5. Penuntutan

Setelah tahap penyidikan selesai, langkah berikutnya dalam proses peradilan pidana adalah pelimpahan perkara ke Kejaksaan untuk memulai proses penuntutan. Pelimpahan ini dilakukan ketika upaya penyelesaian secara administratif tidak memungkinkan lagi, sesuai dengan asas *ultimum remedium*.

Meski perkara telah diserahkan ke Kejaksaan, masih ada kemungkinan untuk menyelesaikannya melalui jalur administratif. Hal ini dapat dilakukan apabila Menteri Keuangan mengajukan permohonan kepada Jaksa Agung untuk menghentikan penyidikan, dengan pertimbangan untuk kepentingan penerimaan negara.

Penghentian penuntutan tersebut tentunya dilakukan setelah tercapai kesepakatan, di mana tersangka bersedia untuk membayar kerugian pajak yang terutang, beserta denda, sesuai dengan ketentuan dalam Pasal 44B Ayat (2a) Undang-Undang KUP.

“(2a) Dalam hal perkara pidana telah dilimpahkan ke pengadilan, terdakwa tetap dapat melunasi:

- a. kerugian pada pendapatan negara ditambah dengan sanksi administratif sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf a atau huruf b; atau
- b. Jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak ditambah dengan sanksi administratif sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf c.”²⁰

Pasal 44B Ayat (2b) berbunyi:

“Pelunasan sebagaimana dimaksud pada ayat (2a), menjadi pertimbangan untuk dituntut tanpa disertai penjatuhan pidana penjara.”²¹

Hal ini menunjukkan bahwa meskipun proses sudah memasuki tahap penuntutan, masih ada peluang untuk menyelesaikan perkara melalui mekanisme administratif. Sanksi administratif yang dimaksud meliputi denda sebesar satu kali jumlah kerugian pendapatan negara untuk tindak pidana yang dilakukan karena kealpaan (Pasal 38), tiga kali jumlah kerugian pendapatan negara untuk tindak pidana yang dilakukan dengan kesengajaan (Pasal 39), dan empat kali jumlah pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, atau bukti setoran pajak untuk tindak pidana yang tercantum dalam Pasal 39A.

Dalam proses peradilan pidana, tahapan penyidikan akan dilanjutkan ke tahap penuntutan yang dilakukan oleh Kejaksaan. Kejaksaan memiliki fungsi sebagai penuntut dan pelaksana putusan atau eksekutor. Untuk melaksanakan fungsinya, koordinasi antara penyidik dan jaksa penuntut umum sangat diperlukan. Berdasarkan penerapan asas *ultimum remedium* oleh Direktorat Jenderal Pajak Nusa Tenggara di atas, dapat disimpulkan

²⁰Indonesia, *Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan*, Pasal 44B Ayat (2a).

²¹Indonesia, *Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan*, Pasal 44B Ayat (2b).

bahwa sanksi pidana merupakan langkah terakhir yang diambil setelah upaya-upaya lain yang lebih efektif untuk mengembalikan kerugian negara dilakukan terlebih dahulu. Hal ini berkaitan erat dengan salah satu fungsi hukum pajak, yaitu fungsi budgeter, yang bertujuan untuk meningkatkan atau mengoptimalkan penerimaan negara melalui pajak sebagai sumber utama pendapatan negara.

3.1.3 Kualifikasi Terhadap Kealpaan Dan Kesengajaan Dalam Undang - Undang Perpajakan

Tindak pidana perpajakan adalah perbuatan atau tindakan Wajib Pajak karena kealpaannya atau kesengajaannya tidak memenuhi kewajiban perpajakan sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dan berdampak pada timbulnya kerugian pada pendapatan negara, maka dapat dikenakan sanksi pidana maupun sanksi administrasi. Tindakan tersebut dapat dibedakan menjadi 2 (dua) yaitu kealpaan (pelanggaran) dan kesengajaan (kejahatan). Unsur-unsur tindak pidana di bidang perpajakan diatur dalam pasal 38, 39 dan 39A UU KUP.²²

Tindak pidana perpajakan yang termasuk kealpaan diatur dalam pasal 38 Undang-Undang No 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang berbunyi:

“Setiap orang yang karena kealpaannya:

- a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
- b. menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dan perbuatan tersebut merupakan perbuatan setelah perbuatan yang pertama kali sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13A, didenda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun.”²³

Sedangkan Tindak Pidana perpajakan yang termasuk kesengajaan diatur dalam pasal 39 yang berbunyi:

(1) “Setiap orang yang dengan sengaja:

- a. tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
- b. menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
- c. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;
- d. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
- e. menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;

²² M. Rikhardus Joka. (2022). “Tindak Pidana Perpajakan Dalam Pelaporan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Menurut Undang- Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan”. Jurnal Hukum Kris, 1(2), hlm 93.

²³ Indonesia, Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara perpajakan, Pasal 38.

- f. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
 - g. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;
 - h. tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi on-line di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11); atau
 - i. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.
- (2) Pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan.
- (3) Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan.”²⁴

Tindak pidana perpajakan yang termasuk kesengajaan juga diatur dalam pasal 39A yang berbunyi:

“Setiap orang yang dengan sengaja:

- a. menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya; atau
- b. menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak

²⁴ Indonesia, *Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara perpajakan*, Pasal 39.

dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.”²⁵

Kualifikasi terhadap kejahatan dan pelanggaran yang berkaitan dengan sanksi pidana perpajakan sangat penting, mengingat dampak signifikan yang dapat timbul baik bagi individu maupun negara. Penerapan sanksi perpajakan tidak hanya terbatas pada hukuman pidana seperti kurungan, penjara, dan denda, tetapi juga melibatkan sanksi administrasi berupa pembayaran bunga, kenaikan dan denda administratif yang harus dibayar oleh wajib pajak. Sanksi administrasi umumnya diterapkan dalam konteks pelanggaran administratif, seperti keterlambatan dalam pembayaran pajak atau kesalahan dalam pelaporan yang tidak menyebabkan kerugian material yang signifikan. Di sisi lain, sanksi pidana perpajakan diberikan kepada pelaku tindak pidana perpajakan yang terbukti secara sah dan meyakinkan melakukan pelanggaran, yang disebabkan oleh kesengajaan (*dolus*).²⁶

Jika pelanggaran bersifat kelalaian atau kealpaan sesuai dengan pasal 38 Undang-Undang No 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, maka penyelesaiannya dimulai melalui tahap administrasi dengan pemberian denda hal ini diatur dalam ketentuan pasal 8 UU KUP. Apabila proses administrasi berjalan lancar, kasus tersebut tidak perlu dilanjutkan ke proses pidana. Sementara itu, untuk pelanggaran yang dilakukan dengan sengaja sesuai dengan pasal 39 dan 39A Undang-Undang No 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, penyelesaian secara administratif juga harus diupayakan terlebih dahulu. Dalam hal ini, penerapan sanksi pidana terhadap wajib pajak sesuai dengan penerapan asas *ultimum remedium*, yang lebih mengutamakan pemulihan kerugian negara dan pemasukan daripada menjatuhkan hukuman pidana kepada wajib pajak tersebut.

Penegakan hukum administratif dapat berhubungan dengan penegakan hukum pidana apabila dalam prosesnya ditemukan indikasi tindak pidana perpajakan. Penegakan hukum pidana dalam bidang perpajakan bertujuan untuk memberikan efek pencegahan atau ketakutan terhadap calon pelaku dan memberikan efek jera terhadap pelaku, yang pada akhirnya diharapkan dapat meningkatkan kepatuhan pajak dan mengoptimalkan penerimaan negara melalui pemulihan kerugian negara. Dalam proses penegakan hukum pidana, wajib pajak diberikan kesempatan untuk menghindari sanksi pidana atau langkah terakhir (*ultimum remedium*) pada berbagai tahapan, seperti pemeriksaan bukti permulaan, penyidikan, setelah penyerahan tanggung jawab tersangka dan barang bukti ke jaksa penuntut umum, serta dalam persidangan.²⁸

²⁵ Indonesia, *Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata cara perpajakan*, Pasal 39A.

²⁶ Ruben Achmad. (2016). “*Aspek Hukum Pidana Dalam Tindak Pidana Perpajakan*”, Jurnal Ilmu Hukum Magister Hukum Universitas Muhammadiyah Palembang, 1 (2), hlm. 13

²⁷ Agus Suharto. (2023). “*Solusi Mengatasi Dualitas Pengaturan Sanksi Administrasi Atau Sanksi Pidana Dalam Undang- Undang Ketentuan Umum Perpajakan*”. Jurnal Yuridis, 10 (1) hlm. 34.

²⁸ Fajar Triyanto. (2024). *Menilik Kekhususan Dalam Penegakan Hukum Pidana di Bidang Perpajakan*, available from <https://www.pajak.go.id/id/artikel/menilik-kekhususan-dalam-penegakan-hukum-pidana-di-bidang-perpajakan>, [diakses pada 26 desember 2024]

3.1.4 Peran Asas Ultimum Remedium Dalam Penegakan Hukum Perpajakan

Dalam konteks pemungutan pajak, terdapat dua fungsi yang dikenal, yaitu fungsi budgeter dan fungsi regulerend. Fungsi budgeter adalah fungsi utama yang mengarah pada peran pajak sebagai instrumen untuk mengumpulkan dana secara optimal dari masyarakat ke kas negara, sesuai dengan ketentuan dalam undang-undang perpajakan yang berlaku.²⁹ Sementara itu, fungsi regulerend adalah fungsi tambahan yang menggunakan pajak sebagai alat untuk mengatur masyarakat, baik dalam bidang ekonomi maupun politik, dengan tujuan tertentu.³⁰ Sebagai sumber utama penerimaan negara, pajak memiliki peran yang sangat besar, sehingga fungsi budgeter lebih diutamakan, meskipun fungsi regulerend tetap dipertimbangkan. Dalam kasus dugaan tindak pidana perpajakan, seharusnya penerapan asas ultimum remedium lebih diutamakan, dengan memberikan sanksi administrasi terlebih dahulu demi kepentingan penerimaan negara. Sanksi pidana baru diterapkan apabila upaya penegakan hukum lainnya telah tidak efektif atau tidak dapat lagi menyelesaikan masalah yang ada.

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan penyusun di Direktorat Jenderal Pajak wilayah Nusa Tenggara terkait Laporan Pemeriksaan Bukti Permulaan (LPBP) untuk periode 2022-2024, ditemukan bahwa terdapat penurunan kasus yang selesai pada pengenaan pasal 8 ayat 3 (tahap administrasi), dan terdapat peningkatan kasus tindak pidana di bidang perpajakan yang melibatkan wajib pajak, baik individu maupun badan usaha, berakhir pada tahap penyidikan dan penuntutan.

Tabel 1
Laporan Pemeriksaan Bukti Permulaan (LPBP) Pajak DJP Nusa Tenggara

Tahun pajak	Jumlah kasus	Penyelesaian LPBP		
		8 Ayat 3 (Administratif)	Penyidikan dan Penuntutan	Sumir
2022	13	10	2	1
2023	10	6	4	0
2024	11	3	7	0
Jumlah		19	13	2

Berdasarkan data kasus yang disajikan di atas, yang diperoleh melalui penelitian di Kanwil Direktorat Jenderal Nusa Tenggara, dapat dilihat bahwa terdapat peningkatan setiap tahunnya pada kasus tindak pidana perpajakan yang melibatkan wajib pajak, baik individu maupun badan usaha, selesai pada tahap penyidikan dan berlanjut hingga pengadilan, yang berujung pada penerapan sanksi pidana. Hal ini menunjukkan bahwa penerapan asas ultimum remedium belum sepenuhnya efektif, dan tujuan untuk memulihkan kerugian pada pendapatan negara masih belum tercapai secara optimal, karena terdapat beberapa kendala dalam pelaksanaan asas tersebut dalam penegakan hukum pidana perpajakan.

²⁹ Abdul Halim dkk. (2020). *Perpajakan Indonesia*, Jakarta Selatan: Salemba Empat, hlm. 4

³⁰ Retno Sari Dewi. (2020). “Pajak Penghasilan Pada Subjek Penghasilan Di Bawah Umur Melalui Media Sosial”, *Jurnal Ilmiah Hukum: AL-ISHLAH*, 23(2), hlm 187.

Penjatuhan sanksi pidana penjara tidak akan memberikan kontribusi terhadap penerimaan negara yang seharusnya dibayar oleh wajib pajak, malah justru akan menambah beban negara dalam hal penyediaan fasilitas penjara yang memadai dan pembiayaan para narapidana.

3.2 Hambatan Yang Timbul Dalam Penerapan Asas *Ultimum Remedium* Terhadap Penegakan Tindak Pidana Perpajakan Di Lingkungan Kanwil Direktorat Jenderal Pajak Nusa Tenggara

3.2.1 Faktor Penghambat Penerapan Asas *Ultimum Remedium* dalam Penegakan Hukum Pidana Perpajakan di Kanwil Direktorat Jenderal Pajak Nusa Tenggara.

Berdasarkan hasil penelitian penyusun di Kanwil Direktorat Jenderal Pajak Nusa Tenggara, terdapat beberapa hambatan yang muncul dalam penerapan asas *ultimum remedium* baik secara internal maupun eksternal:

a. Faktor Internal

- 1) Kurangnya Pengawasan Oleh Kantor Pelayanan Pajak Karena Jumlah Wajib Pajak Tidak Sebanding Dengan *Account Representative (AR)*.
Pengawasan Direktorat Jenderal Pajak bertujuan memastikan kepatuhan wajib pajak. Banyak wajib pajak yang kurang memahami peraturan, sehingga membutuhkan informasi mengenai hak dan kewajiban mereka. *Account Representative (AR)* memberikan konsultasi, pengawasan, dan bimbingan kepada wajib pajak untuk meningkatkan kepatuhan.
- 2) Terbatasnya Dana Operasional
Kendala keterbatasan anggaran ini, menghambat penyelidikan kasus perpajakan yang memerlukan biaya operasional signifikan. Pemerintah perlu meningkatkan alokasi anggaran untuk mendukung penanganan kasus perpajakan yang lebih efektif.
- 3) Keterbatasan akses terhadap informasi yang relevan
Penegak hukum sering kesulitan mendapatkan informasi terkait tindak pidana perpajakan karena kerahasiaan perusahaan atau hambatan administratif. Terbatasnya bukti dan kesulitan memperoleh kesaksian juga menjadi hambatan. Pemeriksaan bukti permulaan terkadang terkendala karena bukti yang tidak cukup atau sulit ditemukan.
- 4) Peraturan perundang-undangan perpajakan yang sering mengalami perubahan
Peraturan perpajakan yang sering berubah menimbulkan ketidakpastian dan kesulitan administratif bagi wajib pajak. Ketidakjelasan aturan serta perubahan cepat membuat wajib pajak kesulitan menyesuaikan diri, berdampak pada kepatuhan. Reformasi perpajakan diperlukan untuk menyederhanakan aturan, meningkatkan komunikasi, dan memastikan konsistensi kebijakan.

b. Faktor Eksternal

- 1) Kurangnya pengetahuan wajib pajak
Banyak wajib pajak kurang memahami peraturan perpajakan, seperti ketika membayar tunggakan pajak namun tidak melaporkan pembayaran tersebut. Akibatnya, Surat Teguran tetap diterbitkan meski sudah membayar. Untuk mengatasi ini, perlu adanya peningkatan pelayanan dan penyuluhan

perpajakan agar wajib pajak lebih sadar akan kewajiban mereka, melalui kantor penyuluhan pajak.

2) Wajib Pajak yang Tidak Menunjukkan Itikad Baik dan Tidak Bersikap Kooperatif Saat Dilakukan Pemeriksaan

Sistem self-assessment mengandalkan kejujuran wajib pajak dalam melaporkan dan membayar pajak, namun banyak yang tidak kooperatif saat pemeriksaan. Meskipun ada upaya pelayanan dan penyuluhan oleh petugas pajak, banyak wajib pajak yang tidak jujur dan mencoba mengurangi pajak yang harus dibayar. Jika pelanggaran terus berlanjut, pemeriksaan bukti permulaan dapat dilakukan.

4. Kesimpulan

4.1. Simpulan

Dari uraian hasil penelitian dan pembahasan dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Penerapan asas *ultimum remedium* dalam penegakan hukum perpajakan di Kanwil Direktorat Jenderal Pajak Nusa Tenggara diterapkan pada berbagai tahapan, mulai dari pengawasan, pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, penyidikan, hingga penuntutan. Direktorat Jenderal Pajak telah mengimplementasikan asas ini secara efektif untuk meningkatkan penerimaan negara dari sektor perpajakan. Hal ini dikarenakan mereka yang terlibat dalam tindak pidana perpajakan bertanggung jawab untuk mengganti kerugian negara akibat tindakan mereka. Asas *ultimum remedium* diterapkan dengan penekanan pada sanksi finansial, baik berupa denda administratif, denda sebagai pidana pokok, maupun denda pengganti pidana penjara atau kurungan. Dengan demikian, peningkatan penerimaan negara menjadi fokus utama dalam pelaksanaan Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan.
2. Hambatan yang muncul dalam penerapan asas *ultimum remedium* baik secara internal maupun eksternal. Dalam hambatan internal:
 - a. Kurangnya Pengawasan Oleh Kantor Pelayanan Pajak Karena Jumlah Wajib Pajak Tidak Sebanding Dengan *Account Representative*.
 - b. Terbatasnya Dana Operasional
 - c. Keterbatasan akses terhadap informasi yang relevan
 - d. Peraturan perundang-undangan perpajakan yang sering mengalami perubahanAdapun hambatan eksternal dalam penerapan asas *ultimum remedium* pada penegakan hukum perpajakan adalah sebagai berikut:
 - a. Kurangnya pengetahuan wajib pajak
 - b. Wajib Pajak yang Tidak Menunjukkan Itikad Baik dan Tidak Bersikap Kooperatif Saat Dilakukan Pemeriksaan

4.2. Saran

1. Untuk meningkatkan efektivitas penegakan hukum pidana perpajakan di lingkungan Kanwil Direktorat Jenderal Pajak Nusa Tenggara, sangat penting untuk memperkuat penerapan prinsip asas *ultimum remedium*. Hal ini dapat dilakukan dengan memberikan prioritas pada penyelesaian masalah perpajakan secara administratif sebelum mengambil langkah-langkah penegakan hukum pidana. Salah satu cara untuk mencapainya adalah dengan memperbaiki sistem peringatan bagi wajib pajak yang melanggar ketentuan perpajakan, memberikan kesempatan bagi mereka untuk memperbaiki kesalahan atau menyelesaikan kewajiban pajak yang tertunda tanpa

melalui jalur pidana. Dalam hal ini, penerapan sanksi pidana sebagai *ultimum remedium* harus tetap mempertahankan prinsip untuk memastikan kewajiban wajib pajak dalam mengganti atau memulihkan kerugian yang timbul pada pendapatan negara. Oleh karena itu, penting untuk merumuskan norma pemidanaan dan tanggung jawab pidana yang selaras dengan berbagai aspek, seperti penegakan hukum (*represif*), pencegahan (*preventif*), dan upaya untuk mengembalikan kerugian pada pendapatan negara (*restoratif*).

2. Penerapan asas *ultimum remedium* dalam penegakan hukum pidana perpajakan di lingkungan Kanwil Direktorat Jenderal Pajak Nusa Tenggara dapat menghadapi beberapa tantangan, seperti kurangnya pengetahuan wajib pajak dan keterbatasan akses terhadap informasi. Kekurangan dalam sumber daya manusia dan dana operasional dapat menghambat proses penyelidikan, pengumpulan bukti, dan penegakan hukum secara efektif. Untuk itu, diperlukan investasi dalam pengembangan sumber daya manusia, pelatihan, serta penyediaan dana operasional yang mendukung tugas penegakan hukum perpajakan. Selain itu, koordinasi yang kurang efektif antar berbagai unit dalam Direktorat Jenderal Pajak perlu ditingkatkan. Oleh karena itu, peningkatan koordinasi antar unit serta kerjasama yang lebih baik dengan lembaga penegak hukum lainnya sangat penting untuk memperkuat penegakan hukum perpajakan.

DAFTAR PUSTAKA

Buku:

- Abdul Halim dkk. (2020). *Perpajakan Indonesia*, Jakarta Selatan: Salemba Empat.
Alexander Thian. (2021). *Dasar-Dasar Perpajakan*. Yogyakarta: Andi.
Chairil Anwar. (2013). *Menejemen Perpajakan*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama.
Mardiasmo. (2023). *Perpajakan*. Yogyakarta: Andi.
Simon Nahak. (2015). *Hukum Pidana Perpajakan*. Malang: Setara Press.

Artikel Jurnal:

- Agus Suharto. (2023). “Solusi Mengatasi Dualitas Pengaturan Sanksi Administrasi Atau Sanksi Pidana Dalam Undang- Undang Ketentuan Umum Perpajakan”. *Jurnal Yuridis*.
Anggraeniko, L. S. (2020). “Analisis Asas *Ultimum Remedium*, Keadilan serta Konsekuensi Paksa dalam Pengaturan Perpajakan”. *Khazanah Hukum*.
Bawole, G. Y. (2017). “Landasan Hukum Terhadap Kejahatan Di Bidang Perpajakan Yang Dilakukan Oleh Pejabat Pajak”. *Lex et Societatis*.
Didi Handono Syahputra D. (2024). “Peran Perpajakan dalam Perekonomian Indonesia: Tinjauan Sistem Perpajakan di Indonesia dan Dampaknya Terhadap Pertumbuhan Ekonomi”. *Jurnal Manajemen dan Bisnis Ekonomi*.
Emmilia Rusdiana. (2021). “Pemenuhan Perumusan dan Penyelenggaraan Hukum Pidana Pada Pelanggaran Pajak Demi Pencapaian Tujuan Peraturan Perundang-Undangan Perpajakan”. *Jurnal Suara Hukum*.
M. Rikhardus Joka. (2022). “Tindak Pidana Perpajakan Dalam Pelaporan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Menurut Undang- Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan”. *Jurnal Hukum Kris*.

- Nathan Thomas. (2024). “Penerapan Hukum Pidana Sebagai *Ultimum Remedium* Pada Kasus Perpajakan Pasca Undang -Undang No. 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan” Jurnal Dinamika Hukum.
- Retno Sari Dewi. (2020). “Pajak Penghasilan Pada Subjek Penghasilan Di Bawah Umur Melalui Media Sosial”, Jurnal Ilmiah Hukum: AL-ISHLAH.
- Ruben Achmad. (2016). “Aspek Hukum Pidana Dalam Tindak Pidana Perpajakan”, Jurnal Ilmu Hukum Magister Hukum Universitas Muhammadiyah Palembang.

Internet:

- Fajar Triyanto. (2024). *Menilik Kekhususan Dalam Penegakan Hukum Pidana di Bidang Perpajakan*, available from <https://www.pajak.go.id/id/artikel/menilik-kekhususan-dalam-penegakan-hukum-pidana-di-bidang-perpajakan>, [diakses pada 26 desember 2024]
- Wienneta Aulia Hajar. (2023). *Sembilan Indikasi Tindak Pidana Pajak Pemicu Pemeriksaan Bukti Permulaan*, available from <https://www.konsultanpajaksurabaya.com/sembilan-indikasi-tindak-pidana-pajak-pemicu-pemeriksaan-bukti-permulaan#gsc.tab=0> [diakses pada 6 januari 2024].

Hasil Wawancara:

- Hasil wawancara dengan Bapak Irawan Eko Saputro selaku Kepala Bidang Pemeriksaan, Penagihan, Intelijen dan Penyidikan, 24 desember 2024, Kanwil DJP Nusra.