

**EKSISTENSI SANKSI PIDANA SEBAGAI *ULTIMUM REMEDIUM*
TERHADAP PELANGGARAN PAJAK RESTORAN DENGAN
PENGUNAAN TAPPING BOX
DI BANDAR LAMPUNG**

(Skripsi)

Oleh

MARISSA ARYSTA



**FAKULTAS HUKUM
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2022**

ABSTRAK

SANKSI PIDANA SEBAGAI *ULTIMUM REMEDIUM* DALAM PERKARA PAJAK RESTORAN DENGAN PENGGUNAAN TAPPING BOX DI BANDAR LAMPUNG

Oleh:

Marissa Arysta

Sanksi pidana sebagai *ultimum remedium* merupakan suatu asas dalam hukum pidana yang berfungsi sebagai upaya terakhir dalam hal penegakan hukum. Dalam kebijakan yang mengatur mengenai Undang-Undang (UU) perpajakan di Indonesia, definisi dari *ultimum remedium* sendiri tidak dijelaskan secara eksplisit, namun penerapan atas asas *ultimum remedium* di Indonesia telah muncul sejak masa reformasi pajak jilid pertama pada 1983 dan disampaikan secara implisit. Berhubung dengan perkara pajak restoran yang tidak mengoptimalkan penggunaan *tapping box* di Bandar Lampung sesuai dengan peraturan daerah kota Bandar Lampung Nomor 06 tahun 2018 (Sistem Pembayaran Pajak Daerah secara Elektronik [*E-Billing*]) telah mengatur penggunaan *tapping box* sebagai alat transaksi pajak. Mengakibatkan suatu opsi dimana sanksi administrasi dan sanksi pidana sebagai asas *ultimum remedium* bisa saling terlibat dalam kasus tersebut. Permasalahan yang akan diteliti yaitu pertama bagaimanakah penerapan sanksi pidana sebagai *ultimum remedium* dalam perkara pajak restoran dengan penggunaan *tapping box* dan mengapa sanksi pidana dalam perkara pajak restoran dengan penggunaan *tapping box* dapat dikatakan sebagai *ultimum remedium*.

Metode penelitian yang digunakan yaitu metode penelitian yuridis normatif dan yuridis empiris. Prosedur pengumpulan data dilakukan dengan studi kepustakaan dari sumber bahan hukum primer dan sekunder, merangkum beberapa catatan terhadap buku-buku peraturan perundang-undangan serta literatur lainnya dilakukan untuk mengumpulkan data, dan analisis bahan hukum dengan deskriptif kualitatif dengan menggunakan argumentasi hukum melalui wawancara secara langsung terhadap narasumber dalam penelitian ini yang terdiri dari Kepala BPPRD Kota Bandar Lampung, Dosen Bagian Hukum Pidana Fakultas Hukum Universitas Lampung serta Dosen Bagian Hukum Administrasi Fakultas Hukum Universitas Lampung.

Hasil penelitian dan pembahasan yang didapat mengenai kasus perkara yang penulis teliti ini ialah bahwa asas *ultimum remedium* berperan dalam proses penyelesaian perkara tersebut sebagai posisi upaya terakhir manakala jika sanksi administrasi tidak mampu untuk menyelesaikan kasus tersebut. Kasus pada bakso Son Haji Sony awalnya telah melewati berbagai proses dari penyelesaian

Marissa Arysta

sementara, surat peringatan dari BPPRD Bandar Lampung hingga penyegelan berlanjut dikarenakan tidak ada gubrisan dari pihak resto tersebut. Memungkinkan kasus ini akan berlanjut ke ranah pidana atau asas *ultimum remedium* sebagai upaya atau jalan terakhir ketika peringatan serta sanksi administrasi tidak mampu untuk menyelesaikan kasus tersebut. Namun pada akhirnya pihak resto menyetujui untuk melunasi pajak yang tidak dibayarkan serta denda sesuai dengan jumlah yang ditentukan oleh BPPRD kota Bandar Lampung. Oleh sebabnya kasus ini resmi terhenti hanya pada sanksi administrasi. Sanksi pidana sebagai *ultimum remedium* ini sudah semestinya menjadi sebuah hentakan sebagai penegakan hukum pada Wajib Pajak yang melanggar aturan perpajakan. Karena jika sudah menyentuh ranah pidana maka ancaman serta hukuman yang diberikan atas hukum akan lebih serius yang berujung akan memberikan efek jera terhadap pelanggar hukum tersebut.

Adapun saran yang dapat disampaikan dalam penelitian ini terkait dengan sanksi pidana sebagai *ultimum remedium* dalam perkara pajak restoran dengan penggunaan *tapping box* di Bandar Lampung adalah diharapkan Pemerintah daerah kota Bandar Lampung dalam bidang perpajakan selayaknya harus lebih mengoptimalkan pengawasan serta pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang menggunakan alat *tapping box* sebagai transaksi pajak pada restoran. Bertujuan agar Wajib Pajak dapat mematuhi dan melaksanakan sesuai aturan yang berlaku. Selain itu perlunya penegakan penerapan asas *ultimum remedium* di Bandar Lampung yang bertujuan agar Wajib Pajak dapat mengetahui fungsi *ultimum remedium* setelah sanksi administrasi tidak lagi dapat direalisasikan dengan baik oleh Wajib Pajak yang melanggar aturan.

Kata Kunci: *Ultimum Remedium*, Penerapan, Sanksi

**EKSISTENSI SANKSI PIDANA SEBAGAI *ULTIMUM REMEDIUM*
TERHADAP PELANGGARAN PAJAK RESTORAN DENGAN
PENGUNAAN *TAPPING BOX*
DI BANDAR LAMPUNG**

Skripsi

Oleh

MARISSA ARYSTA

Sebagai Salah Satu Syarat Untuk Mencapai Gelar

SARJANA HUKUM

Pada

Bagian Hukum Pidana

Fakultas Hukum Universitas Lampung



**FAKULTAS HUKUM
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG**

2022

Judul Skripsi

**EKSISTENSI SANKSI PIDANA SEBAGAI
ULTIMUM REMEDIUM TERHADAP
PELANGGARAN PAJAK RESTORAN
DENGAN PENGGUNAAN TAPPING BOX DI
BANDAR LAMPUNG**

Nama Mahasiswa

MARISSA ARYSTA

No. Pokok Mahasiswa

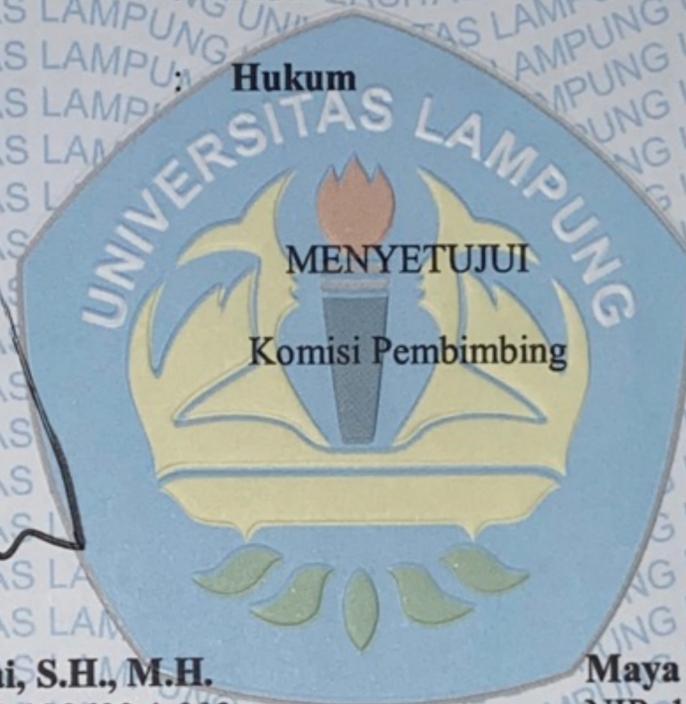
1842011014

Bagian

Pidana

Fakultas

Hukum



Dr. Eddy Rifai, S.H., M.H.
NIP. 19610912 198603 1 003

Maya Shafira, S.H., M.H.
NIP. 19770601 200501 2 002

Ketua Hukum Bagian Pidana,

Tri Andrisman, S.H., M.H.
NIP. 19611231 198903 1 023

MENGESAHKAN

1. Tim Penguji

Ketua

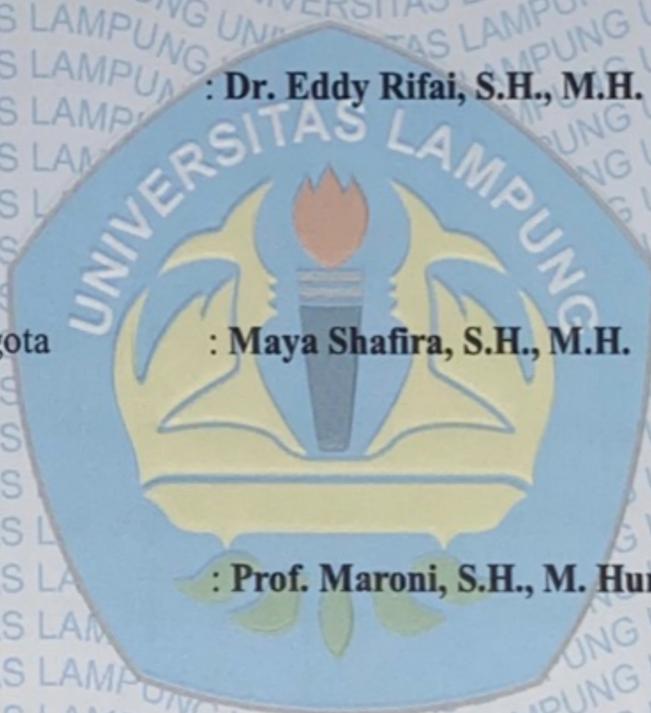
: Dr. Eddy Rifai, S.H., M.H.

Sekretaris/Anggota

: Maya Shafira, S.H., M.H.

Penguji Utama

: Prof. Maroni, S.H., M. Hum.



2. Dekan Fakultas Hukum Universitas Lampung



Dr. Muhammad Fakhri, S.H., M.S.

NIP. 19641218 198803 1 002

Tanggal Lulus Ujian Skripsi: 30 Juni 2022

SURAT PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Marissa Arysta
Nomor Pokok Mahasiswa : 1842011014
Bagian : Pidana
Fakultas : Hukum

Dengan ini menyatakan bahwa skripsi saya yang berjudul: **“Eksistensi Sanksi Pidana Sebagai *Ultimum Remedium* Terhadap Pelanggaran Pajak Restoran dengan Penggunaan *Tapping Box* di Bandar Lampung”** merupakan hasil karya saya sendiri. Semua hasil penulisan yang tertuang dalam skripsi ini telah mengikuti kaidah karya ilmiah Universitas Lampung. Apabila kemudian hari terbukti bahwa skripsi ini merupakan salinan atau dibuat oleh orang lain, kecuali disebutkan di dalam catatan kaki dan daftar pustaka. Maka saya siap menerima sanksi sesuai dengan ketentuan akademik yang berlaku.

Bandar Lampung, 20 Juli 2022



Marissa Arysta
NPM. 1842011014

RIWAYAT HIDUP



Penulis dilahirkan di Bandar Lampung pada tanggal 21 November 1999, sebagai anak kedua dari empat bersaudara, putri pasangan Bapak Hi. Muhammad Roni dan Ibu Hj. Yusiana Sanusi.

Penulis menyelesaikan Sekolah Dasar (SD) di SD 2 Palapa Bandar Lampung, diselesaikan pada tahun 2012, Sekolah Menengah Pertama (SMP) di SMPN 25 Bandar Lampung, diselesaikan pada tahun 2015 dan Sekolah Menengah Atas (SMA) di SMAS YP Unila Bandar Lampung, lulus pada tahun 2018. Penulis terdaftar sebagai Mahasiswa Fakultas Hukum Universitas Lampung pada tahun 2018. Pada tahun 2021 penulis melaksanakan KKN di Kelurahan Gotong Royong Kecamatan Tanjung Karang Pusat Kota Bandar Lampung.

MOTO

“Stay alive.”

(Marissa Arysta)

“Jangan engkau bersedih, sesungguhnya Allah bersama kita.”

(QS. At Taubah: 40)

“Kau dilahirkan untuk menjadi nyata, bukan untuk menjadi sempurna.”

(SUGA BTS)

“Tidak ada kesuksesan tanpa kerja keras. Tidak ada keberhasilan tanpa kebersamaan. Tidak ada kemudahan tanpa doa.”

(Ridwan Kamil)

PERSEMBAHAN



Dengan segala Puji Syukur Atas kehadiran Allah SWT
Atas rahmat hidayahnya yang telah memberikan kesempatan untuk menyelesaikan
skripsi ini dan segala kerendahan hati kupersembahkan kepada:

Kedua Orang Tuaku Tercinta

Bapak Muhammad Roni dan Mama Yusiana Sanusi

atas segala kasih sayang, cinta dan pengorbanan yang telah diberikan selama
membesarkan putri keduanya. Terima kasih atas perjuangan yang luar biasa serta
dukungan kepadaku dalam menjalani kehidupan di dunia serta selalu memberikan
doa restu yang selalu dihanturkan dan dipanjatkan kepada Allah SWT demi
keberhasilanku dan masa depanku. Semoga Allah senantiasa meridhoinya.

Aamiin.

Kakak pertama ku Eksa Arysta serta kedua adikku Galang Gymnastiar Arysta dan
Muhammad Richard Alparizi Arysta yang selalu memberikan doa, semangat dan
perhatian serta dukungan kepadaku.

Serta Bapak/Ibu dosen Fakultas Hukum Universitas Lampung, khususnya dosen
bagian hukum pidana.

Almamater tercinta Universitas Lampung
tempatku menuntut ilmu serta awal dari langkahku menuju kesuksesan.

Semoga Allah SWT senantiasa melimpahkan rahmat, nikmat, barokah dan
karunianya kepada kita semua di dunia dan akhirat. Aamiin.

SANWACANA

Alhamdulillahirabbil'amin, segala puji dan rasa syukur penulis haturkan kehadirat Allah SWT, sebab hanya dengan izin-Nya maka penulis dapat menyelesaikan skripsi yang berjudul **“EKSISTENSI SANKSI PIDANA SEBAGAI *ULTIMUM REMEDIUM* TERHADAP PELANGGARAN PAJAK RESTORAN DENGAN PENGGUNAAN *TAPPING BOX* DI BANDAR LAMPUNG.”** Skripsi ini disusun sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Sarjana Hukum pada Fakultas Hukum Universitas Lampung.

Penulis menyadari bahwa dalam penyusunan skripsi ini banyak mendapatkan bantuan serta bimbingan dan arahan dari berbagai pihak. oleh karenanya dalam kesempatan ini penulis ingin menyampaikan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada:

1. Bapak Prof. Dr. Karomani, M.S.i., selaku Rektor Universitas Lampung;
2. Bapak Dr. Muhammad Fakhri, S.H., M.S., selaku Dekan Fakultas Hukum Universitas Lampung;
3. Bapak Tri Andrisman, S.H., M.H., selaku Ketua Bagian Hukum Pidana Fakultas Hukum Universitas Lampung;
4. Bapak Dr. Ahmad Irzal Fardiansyah, S.H., M.H., selaku Sekretaris Bagian Hukum Pidana Fakultas Hukum Universitas Lampung;

5. Bapak Dr. Eddy Rifai, S.H., M.H., selaku pembimbing satu, atas bimbingan serta saran yang diberikan dalam proses penyusunan hingga selesainya skripsi ini;
6. Ibu Maya Shafira, S.H., M.H., selaku pembimbing dua, atas bimbingan serta saran yang diberikan dalam proses penyusunan hingga selesainya skripsi ini;
7. Bapak Prof. Maroni, S.H., M.Hum., selaku pembahas satu, atas kritik serta saran yang diberikan dalam proses perbaikan skripsi ini;
8. Ibu Dona Raisa, S.H., M.H., selaku pembahas dua, atas kritik serta saran yang diberikan dalam proses perbaikan skripsi ini;
9. Seluruh Bapak/Ibu dosen Fakultas Hukum Universitas Lampung, khususnya Bapak/Ibu bagian Hukum Pidana yang penuh dedikasi untuk memberikan ilmu yang bermanfaat serta bantuannya selama penulis menyelesaikan studi;
10. Seluruh staf dan karyawan Fakultas Hukum Universitas Lampung, khususnya pada bagian Hukum Pidana, Ibu As, Bang Ijal, Mba Tika yang selalu sedia membantu pemberkasan serta administrasi pada proses penyelesaian skripsi ini;
11. Bapak Idul Haji Atmoko selaku Kepala Bidang Perencanaan dan Ekstensifikasi BPPRD kota Bandar Lampung;
12. Teristimewa kepada kedua Orang Tuaku tercinta Bapak Muhammad Roni dan Mama Yusiana Sanusi atas segala kasih sayang serta pengorbanan yang besar selama membesarkan anak keduanya ini. Terima kasih atas dukungan penuh yang diberikan kepadaku dalam menjalankan hidup serta keberhasilan ku dalam setiap pencapaian hidup. Semoga Allah SWT. selalu memberikan kesehatan dan perlindungan-Nya;

13. Kepada kakak pertamaku Eksa Arysta serta kedua adikku Galang Gymnastiar Arysta dan Muhammad Richard Alparizi Arysta yang selalu memberikan doa dan semangat;
14. Keluarga besar dari Mama yang turut mendoakan dan memberikan dukungan;
15. Sahabat seperjuanganku Nadya Tri Andini, Hanna Putri Aulia, Ghea Maharani dan Indri Eka Yasami yang telah memberikan dukungan serta menemaniku selama proses penyelesaian skripsi ini, love u guys!;
16. Sahabat tersayangku Griselda Zerlinda dan Mutiara Dwi Reza Putri yang telah memberikan dukungan, membantu serta siap sedia mendengarkan keluh kesahku selama proses penyelesaian skripsi ini;
17. Harta Tahtaku teruntuk Adellia, Rani Meidianty dan Cahya Zila Asriani yang senantiasa memberikan dukungan dan semangat;
18. Keluarga 8 CM (Karina Nada R., Nissa Maharani, Mutiara Dwi R., Gilang Syach, Rafi Putra A., M. Almyradi Lihawa, dan M. Syaamil), atas dukungan dan semangat;
19. Sahabat baikku Ghina Permata, Patrisia Vanni, Permata Azzahra, Annisa Desfitrianti atas dukungan dan semangat;
20. Kakak tersayangku Siti Aidilha yang turut mendoakan dan memberikan semangat;
21. Teman humble-ku Salsabilla, Ghina Anastasia, Harum Amanda, dan Sherinca yang ikut serta membantu dalam proses penyelesaian skripsi;
22. Kakak kelas terbaikku Winda Setyorini yang senantiasa membantu memberikan informasi serta kritik dan saran dalam proses penyelesaian skripsi;

23. Terima kasih teruntuk penyemangatku BANGTAN (Kim Namjoon, Kim Seokjin, Min Yoongi, Jung Hoseok, Park Jimin, Kim Taehyung dan Jeon Jungkook) yang telah menemaniku menyelesaikan proses skripsi ini dengan iringan musik kalian;
24. Dan almamater tercintaku Universitas Lampung;
25. Serta semua pihak yang tidak dapat disebutkan satu persatu yang telah membantu memberikan pemikiran dan dukungan dalam menyelesaikan skripsi ini.

Akhir kata atas bantuan, dukungan serta doa dan semangat dari kalian, penulis hanya mampu mengucapkan permohonan maaf yang sebesar-besarnya apabila terdapat kesalahan dalam penulisan skripsi ini, semoga dapat bermanfaat serta menambah wawasan dan ilmu khususnya hukum pidana. Semoga Allah SWT. senantiasa memberikan kemuliaan dan berkah di dunia dan akhirat.

Bandar Lampung, 2022

Penulis,

Marissa Arysta

DAFTAR ISI

	Halaman
I. PENDAHULUAN	
A. Latar Belakang Masalah	2
B. Permasalahan dan Ruang Lingkup.....	4
C. Tujuan dan Kegunaan Penelitian.....	5
D. Kerangka Teoritis dan Konseptual.....	6
E. Sistematika Penulisan.....	13
II. TINJAUAN PUSTAKA	
A. Sanksi Pidana sebagai <i>Ultimum Remedium</i>	15
B. Asas <i>Ultimum Remedium</i> dalam Perpajakan.....	22
C. Aturan Undang-Undang dan Sanksi Perpajakan.....	25
D. Fungsi Sanksi Pidana dan Sanksi Administrasi Perpajakan.....	31
III. METODE PENELITIAN	
A. Pendekatan Masalah	37
B. Sumber dan Jenis Data	38
C. Penentuan Narasumber	39
D. Prosedur Pengumpulan dan Pengolahan Data.....	39
E. Analisis Data	40
IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	
A. Eksistensi Sanksi Pidana Sebagai <i>UltimumRemedium</i> Pada Penyelesaian Pelanggaran Pajak Restoran dengan Penggunaan <i>Tapping Box</i> di Bandar Lampung	41

B. Sanksi Pidana dalam Pelanggaran Pajak Restoran dengan Penggunaan <i>Tapping Box</i> Berstatus <i>Ultimum Remedium</i>	49
---	----

V. PENUTUP

A. Simpulan	73
B. Saran.....	75

DAFTAR PUSTAKA.....	77
----------------------------	-----------

I. PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Pajak Daerah adalah kontribusi wajib kepada Daerah yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan Daerah bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.¹

Pajak daerah dibagi menjadi 2 (dua) bagian, yakni pajak provinsi dan pajak kabupaten/kota. Pada pajak provinsi memiliki beberapa jenis pajak yakni Pajak Kendaraan Bermotor, Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor, Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor, Pajak Air Permukaan, Pajak Rokok. Sedangkan pajak kabupaten/kota terdiri dari Pajak Hotel, Pajak Restoran, Pajak Hiburan, Pajak Reklame, Pajak Penerangan Jalan, Pajak Mineral Bukan Logam dan Bantuan, Pajak Parkir, Pajak Air Tanah, dan lain sebagainya.²

Berkaitan dengan penelitian dalam skripsi penulis yang membahas mengenai sanksi pidana sebagai *ultimum remedium* dalam perkara pajak restoran dengan penggunaan *tapping box* di Bandar Lampung maka dari itu akan terfokuskan ke dalam pembahasan pajak kabupaten/kota yaitu pajak restoran.

¹ Mardiasmo, *Perpajakan Edisi Revisi*, Yogyakarta: Penerbit Andi. Kementerian Keuangan, 2016, hlm. 14.

² *Pajak Daerah: Pengertian, Ciri-Ciri, Jenis dan Tarifnya*, diakses dari <https://www.online-pajak.com/tentang-pajak-pribadi/pajak-daerah> pada Minggu, 10 Oktober 2021 pukul 12.00 WIB.

Pajak restoran merupakan jenis pajak kabupaten/kota yang memiliki potensial tinggi terhadap pajak daerah dibandingkan dengan jenis pajak kabupaten/kota lainnya. Hal tersebut dikarenakan mobilitas dan pertumbuhan pajak restoran yang cepat sehingga penggunaan restoran juga berkembang. Berdasarkan Undang-Undang Cipta Kerja Nomor 11 Tahun 2020 pada Pasal 114 Ayat (2) Tentang Pajak dan Retribusi Daerah (PDRD), pelayanan yang disediakan oleh restoran menjadi objek pajak restoran. Pelayanan yang disediakan restoran meliputi pelayanan penjualan makanan dan/atau minuman yang dikonsumsi oleh pembeli, baik dikonsumsi di tempat pelayanan maupun di tempat lain.

Pajak restoran dipungut pajak atas pelayanan yang disediakan oleh restoran, rumah makan, kafetaria, kantin, warung, dan semacamnya termasuk jasa boga atau catering. Umumnya, tarif pajak restoran ditetapkan sebesar 10%. Persentase tarif pajak restoran tersebut tidak jarang membuat banyak orang mengira pajak yang dikenakan ketika membeli makanan dan minuman di sebuah restoran dikategorikan sebagai PPN. Padahal, pajak restoran berbeda dengan PPN atau Pajak Pertambahan Nilai. Jika PPN dipungut oleh Pemerintah Pusat, dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak (DJP), sedangkan pajak restoran justru dipungut oleh Pemerintah Daerah (Pemda).

Berdasarkan pemaparan di atas, dapat dikatakan bahwa sebuah restoran yang memiliki omset di rata-rata tinggi sudah jelas akan dikenakan pajak restoran yang di bebankan kepada konsumen. Dalam hal ini pemerintah kota Bandar Lampung menerapkan sistem *e-billing* yang kemudian disediakan alat berupa transaksi elektronik perpajakan bernama *tapping box* guna melancarkan proses transaksi pada restoran. *Tapping box* merupakan perangkat yang dipasang di Wajib Pajak dan

digunakan sebagai pembandingan terhadap laporan omset yang dilaporkan secara online oleh Wajib Pajak.

Pengusaha restoran yang tidak membayar pajak restoran sesuai dengan apa yang telah dibayar oleh konsumen adalah Wajib Pajak yang tidak jujur dan tidak mematuhi hukum. Untuk alasan ini, diperlukan kebijakan dari pemerintah daerah untuk setidaknya mengurangi kebocoran pajak restoran yang merupakan kerugian bagi pajak daerah.

Beberapa kasus baru-baru ini terjadi pada bulan Juni 2021 yang dapat dijadikan suatu isu hukum yaitu pada restoran bakso Son Haji Sony yang telah dikabarkan tidak menerapkan pajak restoran dengan penggunaan *tapping box*. Dari informasi yang penulis dapatkan bahwa restoran tersebut hanya dikenakan denda saja sebagai peringatan namun tidak dikenakan pelanggaran dalam pidana secara tegas. Oleh sebabnya penulis ingin membahas mengenai eksistensi pidana sebagai *ultimum remedium*. Studi kasus pada analisis ini ialah Badan Pengelola Pajak dan Retribusi Daerah (BPPRD) Bandar Lampung.

Permasalahan dan Ruang Lingkup

1. Permasalahan

Berdasarkan uraian pada latar belakang maka penulis mengangkat permasalahan dalam penulisan skripsi ini sebagai berikut:

- a. Bagaimanakah eksistensi sanksi pidana sebagai *ultimum remedium* pada penyelesaian pelanggaran pajak restoran dengan penggunaan *tapping box* di Bandar Lampung?

- b. Mengapa sanksi pidana dalam pelanggaran pajak restoran dengan penggunaan *tapping box* berstatus *ultimum remedium*?

2. Ruang Lingkup

Ruang lingkup yang akan dibahas pada skripsi ini ialah berdasarkan ilmu hukum pidana yaitu mengenai sanksi pidana sebagai *ultimum remedium* dalam perkara pajak restoran dengan penggunaan *tapping box* di Bandar Lampung serta faktor-faktor yang menjadi penghambat pada fungsionalisasi pajak restoran dengan penggunaan *tapping box* faktor-faktor yang menjadi penghambat pada fungsionalisasi pajak restoran dengan penggunaan *tapping box*. Ruang lingkup lokasi penelitian adalah di wilayah hukum Bandar Lampung (Badan Pengelola Pajak dan Retribusi Daerah) dengan variabel *tapping box* pada beberapa restoran dan waktu penelitian dilakukan pada Tahun 2022.

B. Tujuan dan Kegunaan Penelitian

1. Tujuan Penelitian

Berdasarkan permasalahan yang dikemukakan di atas, maka tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut:

- a. Untuk mengetahui eksistensi sanksi pidana sebagai *ultimum remedium* pada penyelesaian pelanggaran pajak restoran dengan penggunaan *tapping box* di Bandar Lampung.
- b. Untuk mengetahui sanksi pidana dalam pelanggaran pajak restoran dengan penggunaan *tapping box* berstatus *ultimum remedium*.

2. Kegunaan Penelitian

Adapun kegunaan dari penelitian ini baik dari segi teoritis dan praktis adalah sebagai berikut:

a. Kegunaan Teoritis

Dimaksudkan untuk melampirkan serta mengembangkan ilmu hukum yang kemudian dapat dijadikan sebagai pengetahuan lebih lanjut mengenai sanksi pidana sebagai *ultimum remedium* dalam perkara pajak restoran dengan penggunaan *tapping box* serta peningkatan keterampilan menulis karya ilmiah.

b. Kegunaan Praktis

Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi pedoman atau acuan bagi penegak hukum, masyarakat, serta pihak-pihak terkait dalam sanksi pidana sebagai *ultimum remedium* dalam perkara pajak restoran dengan penggunaan *tapping box* di Bandar Lampung.

C. Kerangka Teoritis dan Konseptual

1. Kerangka Teoritis

Kerangka teoritis adalah konsep-konsep yang sebenarnya merupakan abstraksi dari hasil pemikiran atau kerangka acuan yang pada dasarnya yang bertujuan untuk mengadakan identifikasi terhadap dimensi-dimensi sosial yang dianggap relevan oleh peneliti.³ Berdasarkan pernyataan di atas maka kerangka teoritis yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

³ Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, Jakarta: UI Press: 1986, hlm. 124.

a. Fungsionalisasi Hukum Pidana

Fungsionalisasi hukum pidana pada hakekatnya adalah agar supaya hukum pidana dapat difungsikan atau dilaksanakan. Dalam kaitannya dengan penanggulangan tindak pidana di bidang perpajakan maka fungsionalisasi hukum pidana berarti upaya memfungsikan hukum pidana dalam menanggulangi tindak pidana di bidang perpajakan. Tindak pidana di bidang perpajakan merupakan delik yang rumit dan kompleks, mengingat banyaknya aturan aturan dan hal hal teknis di bidang perpajakan.

Fungsionalisasi hukum pidana tentu memiliki peran yang sangat signifikan dalam pengembangan pengaturan hukum. Tentunya dalam sanksi administrasi. Dikarenakan apabila sanksi administrasi tidak memadai atau tidak ampuh dalam suatu hukuman pelanggaran perpajakan, maka sanksi pidana dapat di fungsionalisasikan sebagai penegakan pengaturan hukum dan menjadi suatu kekuatan hukum yang adil. Dimana sanksi pidana tersebut dapat dikatakan suatu asas *ultimum remedium* yang demikian akan menjadi jalan terakhir disaat sanksi lain nya tidak berfungsi.

Hukum pidana atau sanksi pidana merupakan norma yang dibuat untuk membatasi perilaku manusia sehingga tidak melanggar hak asasi manusia dan kepentingan manusia lainnya. Dengan fungsi yang demikian, hukum pidana disatu pihak bersifat represif dan membatasi. Oleh sebab itu, lahir pemikiran agar penggunaan hukum pidana harus sedemikian rupa dibatasi sehingga tidak mendatangkan kerugian bagi masyarakat. Pemikiran tersebut menghendaki agar hukum pidana juga dibatasi sedemikian rupa sehingga dia baru dibutuhkan dan diterapkan kalau masyarakat benar-benar menghendaki. Pemikiran inilah yang kemudian melahirkan doktrin atau

asas fungsi sekunder hukum pidana. Dalam perkembangannya, fungsi sekunder juga dikemukakan dan disamakan dengan berbagai terminologi seperti, *ultima ratio* dan *last resort principle* atau *ultimum remedium*. Bahkan ini juga disamakan dengan asas subsidiaritas dan proporsionalitas.⁴

Keberadaan hukum pidana dalam kehidupan masyarakat merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari masyarakat itu sendiri. Norma hukum pidana dipandang sebagai salah satu norma yang dapat melindungi kehidupan moralitas masyarakat dan kepentingan masyarakat itu sendiri, yakni berupa ketertiban dan kedamaian. Salah satu fungsi hukum pidana adalah untuk memperkuat (*beschremiting*) terhadap aturan hukum dan sanksi bidang hukum lainnya seperti hukum perdata, hukum tata negara dan hukum administrasi negara yang ada. Hukum pidana juga diharapkan melindungi berbagai hak dan kepentingan masyarakat (*publik*) dalam bentuk memberikan sanksi pidana bagi pelakunya bagi orang yang dipandang merusak tatanan masyarakat.

Soedarto mengatakan:

“Fungsionalisasi Hukum pidana memuat aturan-aturan hukum yang mengikatkan kepada perbuatan-perbuatan yang memenuhi syarat tertentu suatu akibat yang berupa pidana.” Selanjutnya Soedarto menyatakan bahwa sejalan dengan pengertian hukum pidana, maka tidak terlepas dari KUHP yang memuat dua hal pokok”

Dua hal pokok itu ialah:

1. Memuat pelukisan dari perbuatan-perbuatan orang yang diancam pidana, artinya KUHP memuat syarat-syarat yang harus dipenuhi yang memungkinkan pengadilan menjatuhkan pidana. Jadi di sini seolah-olah negara menyatakan kepada umum dan

⁴ Humberto Avila. *Theory of Legal Principles*. Doordrecht, Netherland: Springer, 2007, hlm. 112

juga kepada para penegak hukum perbuatan-perbuatan apa yang dilarang dan siapa yang dapat dipidana.

2. KUHP menetapkan dan mengumumkan reaksi apa yang akan diterima oleh orang yang melakukan perbuatan yang dilarang itu.

Fungsionalisasi hukum pidana dalam arti yang objektif (*ius poenale*), yaitu hukum pidana dilihat dari aspek larangan berbuat, larangan mana disertai dengan ancaman pidana bagi siapa yang melanggar larangan tersebut (sama dengan dalam pengertian yang materiil). Hazewinkel Suringa menyatakan bahwa, *ius poenale* ini adalah sejumlah peraturan hukum yang mengandung larangan dan perintah atau keharusan yang terhadap pelanggarannya diancam dengan pidana bagi si pelanggarannya. Sedangkan hukum pidana dalam arti subjektif (*ius poeniendi*), dalam arti aturan yang berisi atau mengenai hak dan kewenangan Negara untuk :⁵

1. Menentukan larangan-larangan dalam upaya mencapai ketertiban umum.
2. Memberlakukan (sifat memaksanya) hukum pidana yang wujudnya dengan menjatuhkan pidana kepada si pelanggar larangan tersebut.
3. Menjalankan sanksi pidana yang telah dijatuhkan oleh Negara pada si pelanggar hukum pidana tadi.

b. Asas *Ultimum Remedium*

Asas *ultimum remedium* menentukan bahwa sanksi pidana adalah senjata pamungkas terakhir daripada sanksi-sanksi yang ada seperti sanksi administrasi dan perdata dalam hal penegakan hukum karena *ultimum remedium* merupakan bagian dari kebijakan legislasi. Penetapan dan penerapan sanksi pidana sebagai *ultimum*

⁵ Adami Chazawi, *Pelajaran Hukum Pidana*, Bagian 1, Stelse Pidana, Tindak Pidana, Teori-teori Pidanaan & Batas Berlakunya Hukum Pidana, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2002, hlm. 9-10.

remedium baru dilakukan setelah sanksi lain tidak dapat berfungsi. Dalam ilmu hukum pidana fungsi yang demikian disebut dengan fungsi sekunder atau subsider dari hukum pidana (*secondary or subsidiary function*).⁶

Sudikno Mertokusumo mengatakan:

“*ultimum remedium* sebagai upaya terakhir bahwa sanksi pidana hendaklah dapat digunakan apabila sanksi-sanksi yang lain, seperti sanksi administrasi atau perdata sudah tidak dapat memberikan efek jera bagi pelakunya. Ketentuan sanksi pidana dalam suatu undang-undang diberlakukan sebagai sanksi yang terakhir setelah sanksi administratif maupun sanksi perdata tidak dapat ditempuh lagi.”

Upaya ini ditujukan agar dalam proses penegakan hukum pidana yang cukup panjang (penyelidikan, penyidikan, penuntutan dan pemeriksaan di muka sidang pengadilan), korban maupun pelaku kejahatan dapat memperoleh keadilan dan memberikan kepastian hukum.

Asas *ultimum remedium* juga mengandung unsur tujuan agar penjatuhan sanksi pidana dapat diberikan kepada orang yang tepat dan berkeadilan, karena pelaku tindak pidana juga memiliki hak asasi manusia diantaranya hak untuk memperoleh keadilan, hak hidup, hak untuk memperbaiki diri, dan hak untuk hidup layak di tengah-tengah masyarakat. Adanya hak-hak asasi manusia inilah yang pada akhirnya memunculkan adanya asas *ultimum remedium* dalam penegakan hukum. Penerapan *ultimum remedium* ini harus diartikan sebagai upaya (jalan tengah) yang dapat menguntungkan bagi semua pihak (*win-win solution*), baik itu sebagai korban, sebagai pelaku maupun untuk kepentingan masyarakat luas.

Sajipto Rahardjo mengemukakan bahwa asas hukum bukanlah norma hukum konkret karena asas hukum adalah jiwanya norma hukum. Asas hukum dikatakan sebagai

⁶ Sudarto, *Hukum dan Hukum Pidana*, Alumni, Bandung, 1977, hlm. 30.

jiwanya norma hukum atau peraturan hukum karena merupakan dasar lahirnya peraturan hukum (ratio legis-nya peraturan hukum). Tepatnya pernyataan Sajipto Rahardjo bahwa pada akhirnya semua peraturan hukum harus dapat dikembalikan kepada asas hukumnya. Asas hukum adalah dasar-dasar umum yang terkandung dalam peraturan hukum dan dasar-dasar umum tersebut adalah merupakan yang mengandung nilai-nilai etis.⁷

Menurut para ahli, Faure, Oudijk, dan Schaffmeister menyatakan bahwa hukum pidana hanya diterapkan kepada seseorang yang melanggar hukum dengan tingkatan yang tergolong berat. Sanksi pidana atas pelanggaran yang dilakukan merupakan sanksi yang lebih berat dibandingkan dengan jenis sanksi lainnya. Maka dari itu, sanksi pidana hendaknya dapat diterapkan apabila jenis sanksi lainnya sudah tidak mampu untuk menyelesaikan permasalahan dari pelanggaran hukum yang dilakukan. Pemikiran lain yang mendukung doktrin *ultimum remedium* seperti dikemukakan oleh Roeslan Saleh yang mengatakan bahwa: “dalam semua teori, kembali pikiran kita bahwa kita harus berusaha sedikit mungkin kelakuan yang dinyatakan sebagai delik, dan jika tidak dapat dihindari lagi, suatu kelakuan harus ditetapkan sebagai perbuatan pidana, maka pidana yang minimlah yang ditetapkan sebagai optimal.”⁸

2. Konseptual

Konseptual adalah susunan berbagai konsep yang menjadi fokus pengamatan dalam melaksanakan penelitian.⁹ Dimana memiliki suatu hubungan atau keterkaitan

⁷ Sajipto Rahardjo dalam J.B Daliyo, *Pengantar Ilmu Hukum*, Jakarta: Prenhallindo, 2001, hlm. 88.

⁸ Sudarto, *Hukum dan Hukum Pidana*, Alumni, Bandung, 1977, hlm. 30.

⁹ Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, Jakarta: Rineka Cipta 2010, hlm. 103.

terhadap konsep-konsep khusus kumpulan dari arti yang berkaitan dengan istilah-istilah yang kemudian menjadi fakta logis dari landasan teori.

- a) *Ultimum Remedium* merupakan salah satu asas yang terdapat di dalam hukum pidana Indonesia yang mengatakan bahwa hukum pidana hendaklah dijadikan upaya terakhir dalam hal penegakan hukum.
- b) Sanksi Pidana merupakan suatu nestapa atau penderitaan yang ditimpahkan kepada seseorang yang bersalah melakukan perbuatan yang dilarang oleh hukum pidana, dengan adanya sanksi tersebut diharapkan orang tidak akan melakukan tindak pidana.¹⁰
- c) Pajak adalah prestasi yang dipaksakan sepihak oleh dan terutang kepada pengusaha (menurut norma-norma yang ditetapkannya secara umum) tanpa adanya kontraprestasi dan semata-mata digunakan untuk menutup pengeluaran-pengeluaran.
- d) Hukum Pidana adalah semua aturan-aturan hukum yang menentukan terhadap perbuatan-perbuatan apa yang seharusnya dijatuhi pidana dan apakah macamnya pidana itu.¹¹
- e) Pajak Daerah adalah kontribusi wajib kepada Daerah yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan Daerah bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.¹²

¹⁰ Mahrus Ali, “*Dasar-Dasar Hukum Pidana*”, Jakarta, 2015, hlm 194

¹¹ Tri Andrisman, *Asas dan Dasar Aturan Umum Hukum Pidana Indonesia serta Perkembangannya dalam Konsep KUHP 2013*, Bandar Lampung, 2013, hlm 06.

¹² Mardiasmo, *Perpajakan*, 2016, hlm. 14.

f) *Tapping Box* adalah perangkat yang dipasang di Wajib Pajak dan digunakan sebagai pembanding terhadap Laporan Omset yang dilaporkan secara online oleh Wajib Pajak.¹³

A. Sistematika Penulisan

Untuk mempermudah dan memahami skripsi ini secara keseluruhan, maka sistematika penulisannya sebagai berikut:

I. PENDAHULUAN

Bab ini merupakan pendahuluan penyusunan yang memuat latar belakang masalah, permasalahan dan ruang lingkup, tujuan dan kegunaan penulisan, kerangka teori dan konseptual serta menguraikan tentang sistematika penulisan.

II. TINJAUAN PUSTAKA

Bab ini menjelaskan mengenai tinjauan pustaka dari berbagai konsep atau kajian yang berhubungan dengan penyusunan skripsi dan diambil dari berbagai referensi atau bahan pustaka yang terdiri dari analisis tindak pidana penggelapan pajak restoran dalam penggunaan *tapping box*.

III. METODE PENELITIAN

Bab ini memuat tentang pendekatan masalah, sumber data dan jenis data, penentuan narasumber serta prosedur pengumpulan dan pengolahan data.

¹³ *Pengertian Tapping Box*, diakses dari kompas.com pada Minggu, 10 Oktober 2021, pukul 22.35 WIB.

IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Berisi deskripsi berupa penyajian dan pembahasan data yang telah didapat dari penelitian, terdiri dari deskripsi dan analisis mengenai analisis tindak pidana penggelapan pajak restoran dalam penggunaan *tapping box*.

V. PENUTUP

Berisi simpulan umum yang didasarkan pada hasil analisis dan pembahasan penelitian serta berbagai saran sesuai dengan permasalahan yang ditujukan kepada pihak-pihak yang terkait dengan penelitian.

II. TINJAUAN PUSTAKA

A. Eksistensi Sanksi Pidana sebagai *Ultimum Remedium*

Hukum pidana Indonesia pada dasarnya menganut mekanisme *ultimum remedium* yang dapat diartikan bahwa pengaturan sanksi pidana diposisikan sebagai sanksi terakhir. Dalam suatu Undang-Undang hendaknya sanksi yang diatur pertama kali adalah sanksi administratif atau sanksi perdata. Sedangkan untuk sanksi pidana diatur atau diletakkan sebagai bentuk penerapan sanksi terakhir. Dapat diartikan bahwa apabila sanksi administratif dan sanksi perdata belum mencukupi untuk dapat memulihkan kembali ketertiban dan keseimbangannya dalam masyarakat, maka baru dikenakan sanksi pidana sebagai *ultimum remedium* atau “obat terakhir”. Seperti yang telah dikemukakan bahwa “Setelah adanya penetapan sanksi administrasi, maka sanksi pidananya tidak dikenakan. Dalam istilah prinsip hukum pidana dikenal dengan asas *ultimum remedium*.”¹⁴

Penegakan hukum pajak dalam suatu sanksi dilakukan dengan penegakan hukum administrasi dan penegakan hukum pidana. Tentunya diantara keduanya memiliki fungsi yang berbeda namun memiliki tujuan yang sama. Substansi pada penegakan hukum sangat memegang peranan penting sebagai pedoman perilaku bagi aparat dan

¹⁴ Eddy Rifai, *Penetapan Sanksi Administrasi*, Bandar Lampung, 2021.

masyarakat. Substansi atau ketentuan yang baik adalah ketentuan yang jelas, lengkap serta adil dalam masyarakat.

Menurut Tjahjono sanksi pajak adalah suatu tindakan yang diberikan kepada Wajib Pajak ataupun pejabat yang berhubungan dengan pajak yang melakukan pelanggaran baik secara sengaja maupun karena alpa. Sanksi perpajakan merupakan jaminan bahwa ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan akan dipatuhi. Dengan kata lain, sanksi perpajakan merupakan alat pencegah agar Wajib Pajak tidak melanggar norma perpajakan.

Penegakan hukum administrasi (*handhaving van het bestuursrecht*) merupakan bagian dari kewenangan pemerintah. Selanjutnya mengenai pengertian daripada sanksi administrasi dalam pajak ialah alat kekuasaan publik yang digunakan oleh penguasa sebagai reaksi atas ketidak patuhan terhadap norma hukum yang berlaku yang bersifatnya administratif. Dalam pengertian sempit, administrasi perpajakan merupakan penatausahaan dan pelayanan atas hal-hak dan kewajiban-kewajiban pembayaran pajak, sedangkan dalam pengertian luas administrasi perpajakan dipandang sebagai sistem dan lembaga.¹⁵

Sanksi pidana dalam perpajakan berupa penderitaan atau siksaan dalam hal pelanggaran pajak. Pengenaan sanksi pidana tidak menghilangkan kewenangan untuk menagih pajak yang masih terutang. Ancaman terhadap pelanggaran suatu norma perpajakan ada yang diancam dengan sanksi administrasi saja, ada yang diancam

¹⁵ Gunadi, Reformasi Administrasi Perpajakan dalam Rangka Kontribusi Menuju Good Governance.”, Jakarta, 2004, dikutip dari Wirawan B. Ilyas, Fakultas Hukum Universitas Al Azhar Jakarta.

dengan sanksi pidana saja, dan ada pula yang diancam dengan sanksi administrasi dan sanksi pidana

Hukum pidana termasuk juga ke dalam hukum pidana perpajakan pasalnya selalu memberikan derita dan kesusahan tersendiri bagi yang dijatuhkan sanksi pidana, karena hal tersebut sanksi pidana jarang digunakan. Pidana juga berperan sebagai hukum pembantu bagi hukum administrasi maupun hukum perdata, yang memiliki arti bahwa hukum pidana turut membantu, namun juga tetap dijadikan sebagai sarana terakhir yang digunakan. Namun sayangnya, persoalan makna dari *ultimum remedium* itu sendiri masih dianggap belum jelas dalam norma yang mengatur mengenai perpajakan dan seharusnya dapat disempurnakan kedepannya agar memberikan kepastian dan keadilan dalam hukum, khususnya hukum dalam perpajakan.

Dalil *ultimum remedium* ini, diperlukan untuk mempertimbangkan dahulu penggunaan sanksi lain sebelum sanksi pidana yang keras dan tajam dijatuhkan, apabila fungsi hukum lainnya kurang maka baru dipergunakan hukum pidana. Berkaitan dengan karakteristik hukum pidana dalam konteks *ultimum remedium* ini bahwa penegakan hukum pidana dengan sanksi yang keras dan tajam tetap harus diusahakan agar sedapat mungkin mengurangi penderitaan bagi pelaku.

Selain dikenal dalam hukum pidana, istilah *ultimum remedium* ini juga dikenal dalam hukum penyelesaian sengketa. Sebagaimana yang pernah dikatakan oleh Frans Hendra Winarta: “Secara konvensional, penyelesaian sengketa dalam dunia bisnis, seperti dalam perdagangan, perbankan, proyek pertambangan, minyak dan gas, energi, infrastruktur, dan sebagainya biasanya dilakukan melalui proses litigasi.

Dalam proses litigasi menempatkan para pihak saling berlawanan satu sama lain, selain itu penyelesaian sengketa secara litigasi merupakan sarana akhir (*ultimum remedium*) setelah alternatif penyelesaian sengketa lain tidak membuahkan hasil.”¹⁶

Norma-norma atau kaidah-kaidah dalam bidang hukum tata negara dan hukum tata usaha negara harus pertama-tama ditanggapi dengan sanksi administrasi, begitu pula norma-norma dalam bidang hukum perdata pertama-tama harus ditanggapi dengan sanksi perdata. Hanya, apabila sanksi administrasi dan sanksi perdata ini belum mencukupi untuk mencapai tujuan meluruskan neraca kemasyarakatan, maka baru diadakan juga sanksi pidana sebagai pamungkas (terakhir) atau *ultimum remedium*.¹⁷

Penerapan *ultimum remedium* dalam penjatuhan sanksi pidana oleh hakim dapat mengakomodasi kepentingan pelaku tindak pidana, setiap kegiatan yang mengacu kepada penerapan prinsip penjatuhan pidana penjara sebagai upaya terakhir (*ultimum remedium*) tersebut sangat mendukung pelaku tindak pidana, karena sebelum sanksi pidana yang keras dijatuhkan, penggunaan sanksi lain seperti sanksi administrasi dan sanksi perdata didahulukan sehingga ketika fungsi sanksi-sanksi hukum tersebut kurang, baru dikenakan sanksi pidana. Namun melihat sisi lainnya melalui pendapat Van Bemmelen bahwa penerapan *ultimum remedium* ini harus diartikan “upaya” (*middel*), bukanlah sebagai alat untuk memulihkan ketidakadilan atau untuk memulihkan kerugian, melainkan upaya untuk memulihkan keadaan yang tidak tenteram di dalam masyarakat, yang apabila tidak dilakukan sesuatu terhadap ketidakadilan itu, dapat menyebabkan orang main hakim sendiri.

¹⁶ Frans Hendra Winarta, *Hukum Penyelesaian Sengketa*, 2012, hlm. 1-2.

¹⁷ Wirjono Prodjodikoro, *Asas-Asas Hukum Pidana di Indonesia*, 2012, hlm. 17.

Sifat sanksi pidana sebagai ialah sebagai senjata pamungkas atau *ultimum remedium* jika dibandingkan dengan sanksi perdata atau sanksi administrasi. Sifat ini sudah menimbulkan kecenderungan untuk menghemat dalam mengadakan sanksi pidana. Jadi, dari sini kita ketahui bahwa *ultimum remedium* merupakan istilah yang menggambarkan suatu sifat sanksi pidana.¹⁸

Sering dikatakan bahwa pidana merupakan *ultimum remedium* atau obat terakhir. Tetapi tidak demikian halnya dalam “penuntutan pidana”. Penuntutan pidana tidak mesti berakhir dengan penjatuhan pidana. Penuntutan pidana ternyata bermanfaat pula untuk menyelesaikan pelanggaran hukum pidana. Dengan penyelesaian di luar acara pengadilan atau apa yang disebut dengan transaksi antara penuntut umum dan pelanggar (sekarang dikenal dengan diversifikasi atau restorative justice), baik dengan syarat maupun tanpa syarat, maka dapatlah diselesaikan suatu pelanggaran hukum pidana.¹⁹

Pilihan antara sanksi administratif dengan sanksi pidana juga dapat didasarkan pertimbangan *ultimum remedium*. Dalam konteks ini, penegakan hukum pidana dapat diterapkan sebagai alternatif dari penegakan hukum administrasi. Pada sisi lain, penegakan hukum pidana dapat pula secara kumulasi (bersama-sama) dengan penegakan hukum administrasi. Terakhir, penegakan hukum pidana dapat diterapkan secara sekuensial, dalam arti penegakan hukum pidana dilakukan setelah penegakan hukum administrasi tidak efektif. Dalam hal terakhir ini lah penegakan hukum pidana dapat dikatakan sebagai *ultimum remedium*.

¹⁸ Wirjono, *Ibid*, hlm. 50.

¹⁹ Eddy Rifai, Nurul Purna Mahardika dan Arini Weronica, *Kajian Tentang Asas Ultimum Remedium dalam Hukum Administrasi Bersanksi Pidana Penegakan Hukum Covid-19*, 2021, Artikel Ilmiah Monograf Fakultas Hukum Unila.

Pertama-tama, sanksi administratif dan pidana diletakkan dalam kerangka pilihan. Dalam hal ini, penentuan pilihan sanksi didasarkan pada dua pertanyaan, yaitu apakah pelanggaran dapat diperbaiki dan apakah akibat perbuatan dapat dipulihkan. Jika jawabannya tidak, maka sanksinya adalah pidana; sedangkan jika iya, maka sanksinya adalah administratif.²⁰

UUPPLH merumuskan *ultimum remedium* pada ayat kedua Pasal 100 dan Pasal 114. Dalam Pasal 100 Ayat (2) dinyatakan bahwa sanksi pidana dijatuhkan hanya jika “sanksi administratif yang telah dijatuhkan tidak dipatuhi”.²¹ Sedangkan, dalam Pasal 114 dinyatakan bahwa “Setiap penanggung jawab usaha dan/atau kegiatan yang tidak melaksanakan paksaan pemerintah dipidana dengan pidana penjara paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp1.000.000.000,00 (satu miliar rupiah).”²²

Menurut Jansen, pilihan sanksi administratif dan sanksi pidana perlu didasarkan pada beberapa pertimbangan berikut ini.²³

- 1) Hukum pidana diterapkan jika sanksi berupa ancaman hukuman pemenjaraan atau penghilangan kebebasan lebih diinginkan dibandingkan dengan sanksi pidana. Penentuan sanksi mana yang diinginkan, apakah sanksi pidana atau sanksi lainnya, ditentukan oleh beberapa faktor, termasuk apakah tingkat

²⁰ N. Struikma, J. de Ridder, dan H.B. Winter, “De Effectiviteit van Bestuurlijke en Strafrechtelijke Milieuhandhaving”, Wetenschappelijk Onderzoeken Documentatiecentrum, 2007, tersedia dalam: <https://www.wodc.nl/binaries/ob253-volledige-tekst_tcm28-68270.pdf>, diakses pada Oktober 2018.

²¹ UU No. 32 Tahun 2009, Ps. 100 Ayat (2).

²² UU No. 32 Tahun 2009, Ps. 114.

²³ *Ibid.*, hal. 344-348.

- keseriusan dari pelanggaran dan tingkat penjeratan menurut pandangan masyarakat.
- 2) Penegakan hukum pidana dianggap penting jika dianggap sanksi yang diperlukan adalah sanksi yang menghukum (*punitive sanctions*).
 - 3) Sanksi yang diinginkan adalah yang bersifat memulihkan (*reparatoir*), maka sanksi yang lebih tepat adalah sanksi administratif. Akan tetapi, jika sanksi memulihkan ini sangat berkaitan erat dengan sanksi pidana, maka lebih baik menerapkan sanksi tersebut dalam ranah hukum pidana.
 - 4) Pelanggaran norma terjadi atas hukum publik selalu melibatkan kekerasan atau kerugian pada individu, maka penegakan hukum pidana menjadi lebih dimungkinkan. Dalam hal ini, perlu diperhatikan bahwa pengaturan khusus mengenai ganti kerugian dapat terjadi dalam hukum pidana atau perdata, tetapi tidak memungkinkan di dalam hukum administrasi negara.
 - 5) Pelanggaran yang terjadi adalah pelanggaran serius, maka penegakan hukum pidana lebih bisa diterapkan. Ukuran dari keseriusan ini bisa bersifat subjektif, dan tergantung dari beberapa faktor seperti sifat dari pelanggaran, persepsi tentang kemungkinan berulangnya pelanggaran, niat yang mendasari pelanggaran, atau keinginan penegak hukum untuk melindungi nilai-nilai yang dianggap fundamental dari adanya pelanggaran.
 - 6) Penjatuhan sanksi semakin memerlukan proses pengambilan keputusan oleh pihak ketiga secara terbuka, yaitu pengadilan, maka sanksi pidana semakin lebih diutamakan dibandingkan dengan sanksi administratif. Sebaliknya, penegakan hukum administratif diberlakukan apabila tidak diperlukan adanya keterlibatan kejaksaan dan lembaga peradilan dalam penjatuhan sanksi.

- 7) Apabila pemerintah pusat menginginkan adanya penegakan hukum yang lebih seragam, sehingga perbedaan lokalitas kurang diinginkan, maka penegakan hukum pidana menjadi lebih dimungkinkan dibandingkan dengan penegakan hukum administratif.
- 8) Penegakan hukum pidana lebih dikehendaki dibandingkan dengan penegakan hukum administratif, jika dibutuhkan adanya penggunaan daya paksa yang berdampak luas (*far-reaching coercive measures*) dan kekuasaan untuk melakukan investigasi (*investigative power*). Penggunaan daya paksa yang sangat luas dapat berimplikasi pada pelanggaran hak asasi, dan karenanya perlu diawasi oleh sebuah badan yang khusus dibuat untuk itu, yaitu sistem peradilan pidana. Sebaliknya, sanksi administratif, seperti denda administratif, diberlakukan jika tidak diperlukan adanya pengerahan daya paksa yang berdampak luas (*far reaching coercive measures*), dan kekuasaan pengadilan tidak dibutuhkan untuk pengambilan keputusan penjatuhan sanksi. Kesembilan, kadang kala penegakan hukum hanya mungkin efektif apabila dilakukan melalui penegakan hukum pidana, sehingga penegakan hukum administratif tidaklah tepat untuk diberlakukan.

B. Asas *Ultimum Remedium* dalam Perpajakan

Asas hukum *ultimum remedium* sangat melekat dalam sistem hukum pidana perpajakan di seluruh dunia. Negara yang menerapkan sistem hukum Eropa Kontinental dan Anglo-Saxon sama-sama menganut prinsip *ultimum remedium*. Beberapa ahli di bidang hukum pidana berpendapat hukum pidana merupakan *ultimum remedium*. Artinya, hukum pidana menjadi jalan terakhir dan tidak boleh digunakan pada tahapan awal penegakan hukum.

Faure, Oudijk, dan Schaffmeister mengemukakan bahwa hukum pidana hanya diterapkan kepada seseorang yang melanggar hukum dengan tingkatan berat. Sanksi pidana atas pelanggaran yang dilakukan tersebut lebih berat daripada jenis sanksi lainnya. Oleh karena itu, sanksi hukum pidana sebaiknya diterapkan jika jenis sanksi lainnya tidak mampu menyelesaikan permasalahan pelanggaran hukum.

Bemmelen menyatakan pidana dan proses pidana harus dipandang tidak hanya sebagai sarana untuk perbaikan pelanggaran hukum yang dilakukan. Hukum pidana dianggap sebagai sarana untuk mengembalikan keadaan seperti semula. Oleh karena itu, penggunaan hukum pidana harus dijadikan sarana terakhir (*ultimum remedium*) dan harus dibatasi penggunaannya.

Ultimum remedium tidak hanya suatu istilah, tetapi juga merupakan suatu asas hukum. Mengenai asas hukum, dapat dikatakan bahwa asas hukum sifatnya abstrak.²⁴ Karena sifatnya itu, asas hukum pada umumnya tidak dituangkan dalam bentuk peraturan atau pasal yang konkrit, seperti:

- 1) *Point d'interet point d'action* (siapa yang mempunyai kepentingan hukum dapat mengajukan gugatan);
- 2) *Restitutio in integrum* (pengembalian kepada keadaan semula);
- 3) *In dubio pro reo* (dalam hal keragu-raguan hakim harus memutuskan sedemikian hingga menguntungkan terdakwa);
- 4) *Res judicata pro veritate habetur* (apa yang diputus hakim harus dianggap benar);
- 5) Setiap orang dianggap tahu akan undang-undang;

²⁴ Sudikno, *Ibid*, hlm. 7.

6) Perlindungan terhadap pihak ketiga yang beritikad baik.

Adapun faktor yang harus dipertimbangkan agar tetap menjaga asas *ultimum remedium* sebagai sifat dari hukum pidana antara lain:

- 1) Tidak menggunakan hukum pidana dengan emosional.
- 2) Tidak menggunakan hukum pidana jika korban atau kerugian belum jelas.
- 3) Tidak menggunakan hukum pidana apabila biaya pemidanaan lebih besar dari kerugian atas tindak pidana yang dilakukan
- 4) Tidak menggunakan hukum pidana apabila pemberian pidana dikira belum dapat efektif.

Asas *ultimum remedium* dapat diterapkan dengan diaturnya Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 07 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Penjelasan tersebut dapat dilihat dalam Pasal 44B ayat (1) UU No. 07 Tahun 2021 yaitu untuk kepentingan penerimaan Negara atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan. Pasal *a quo* mengatur atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan. Penghentian penyidikan tersebut dapat dilakukan sepanjang perkara pidana tersebut belum dilimpahkan ke pengadilan. Dalam masa pandemi *Covid-19* ini juga, para ahli hukum pajak telah sepakat terkait dengan asas *ultimum remedium*, bahwa pajak bukan bertujuan untuk memidana Wajib Pajak, tetapi lebih kepada menghimpun perolehan pajak bagi keperluan negara, termasuk juga untuk keperluan Pemulihan Ekonomi Nasional (PEN).

C. Aturan Undang-Undang dan Sanksi Perpajakan

Pembahasan mengenai pajak tentu tidak terlepas dari masalah hak dan kewajiban yang dimiliki wajib pajak. Hal ini didasarkan bahwa wajib pajak adalah subjek hukum yang memiliki hak dan kewajiban dalam perhubungan hukum di bidang perpajakan.²⁵ Terhadap pelaksanaan ketentuan-ketentuan undang-undang di bidang perpajakan, wajib pajak mempunyai beberapa kewajiban yang harus dipenuhi. Jika wajib pajak tidak memenuhi kewajiban yang oleh undang-undang diletakkan kepada wajib pajak maka terhadap wajib pajak dapat dipaksa memenuhi kewajiban dengan berbagai cara. Paksaan ada yang berupa paksaan administratif yang letaknya di bidang hukum administrasi negara seperti denda administratif atau surat paksa, tetapi ada pula paksaan di bidang hukum pidana. Kewajiban yang dianggap serius diancam dengan sanksi pidana.

Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan Negara maupun daerah diatur dalam Undang-Undang. Undang-Undang perpajakan diatur dalam Undang-Undang Nomor 07 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

Ada beberapa aspek pengaturan pajak yang harus diatur dalam UU itu sendiri, yaitu:

- a. Kepastian hukum sistem perpajakan yang menentukan objek, subjek pajak mengidentifikasi basis perpajakan, tarif, dan administrasi perpajakan.
- b. Dasar kewenangan pemungutan pajak oleh pemerintah yang mencakup bestuur. Dalam menjalankan UU ada pembagian kewenangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Kemudian *regelgeving* yaitu adanya ada pembagian

²⁵ Muhamamad Djafar Saidi & Eka Merdekawati Djafar., *Kejahatan Di Bidang Perpajakan*, (Jakarta:Raja Grafindo Persada, 2011), hlm. 33.

kewenangan dalam pemungutan pajak. Serta *rechtspraak* yaitu pemerintah harus melaksanakan upaya administrasi apabila ada masyarakat yang mengajukan gugatan administratif terhadap Surat Ketetapan Pajak (SKP).

- c. Memiliki hubungan hukum antara wajib pajak dan pemungutnya sehingga memberi hak dan kewajiban antara negara dan masyarakat.
- d. Penegakan hukum dengan penerapan sanksi administrasi dan pidana yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 07 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

Undang-Undang Nomor 07 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan pada Pasal 44B Ayat (2) mengatur mengenai Penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dilakukan setelah Wajib Pajak atau tersangka melunasi:

- a) kerugian pada pendapatan Negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 ditambah dengan sanksi administratif berupa denda sebesar 1 (satu) kali jumlah kerugian pada pendapatan Negara.
- b) kerugian pada pendapatan Negara sebagaimana dimaksud dalam pasal 39 ditambah dengan sanksi administratif berupa denda sebesar 3 (tiga) kali jumlah kerugian pada pendapatan Negara.
- c) jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak sebagaimana dimaksud dalam pasal 39A ditambah dengan sanksi administratif berupa denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.

Selain itu diatur pula dalam peraturan daerah kota Bandar Lampung Nomor 06 tahun 2018 (Sistem Pembayaran Pajak Daerah secara Elektronik [*E-Billing*]) telah mengatur penggunaan *tapping box* sebagai alat transaksi pajak. Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya bahwasannya tindak pidana pajak telah diatur dalam Pasal 16 Ayat (1) dan (2):

- 1) Wajib Pajak yang melanggar ketentuan sebagaimana tercantum dalam Pasal 12 Ayat (1) huruf b dan Ayat (3) dikenakan pidana kurungan paling lama 3 (tiga) bulan atau denda paling banyak Rp 50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah).
- 2) Tindak pidana sebagaimana dimaksud pada Ayat (1) adalah pelanggaran. Mungkin hal ini masih terkesan rancu dikarenakan pembahasannya masih berhubungan dengan hukum administrasi juga. Pada hal ini bermunculan berbagai spekulasi-spekulasi yang berbeda. Apakah permasalahan ini termasuk hukum publik atau hukum privat. Pilihan antara hukum publik atau hukum privat dapat pula dikaitkan dengan pilihan antara regulasi di satu sisi dan pertanggungjawaban perdata di sisi lain. Dalam hal ini, regulasi dianggap sepadan dengan hukum publik, sedangkan pertanggungjawaban perdata sepadan dengan hukum privat. Di samping itu, pilihan di atas juga dapat dikaitkan dengan pilihan antara penegakan hukum secara publik (*public enforcement*) di satu sisi dan penegakan hukum secara privat (*private enforcement*) di sisi lain.

Secara umum, dapat diasumsikan bahwa penegakan hukum secara publik akan mengandalkan sanksi pidana atau sanksi administratif, sedangkan penegakan hukum secara publik akan mengandalkan pertanggungjawaban perdata. Dalam menentukan apakah penegakan hukum akan dilakukan oleh penegak hukum

publik melalui sarana hukum publik, baik administrasi maupun pidana, atau oleh individu privat melalui sarana hukum privat (perdata) perlu diperhatikan beberapa hal. Pertama, pelaku yang dengan sengaja menimbulkan bahaya akan berupaya menutupi perbuatannya untuk menghindar dari pertanggungjawaban, sehingga diperlukan biaya yang cukup tinggi untuk dapat mengungkapkan perbuatan tersebut. Pihak pemerintah memiliki sumber dana lebih besar dibandingkan dengan individu, sehingga penegakan hukum publik oleh pemerintah akan lebih baik dibandingkan dengan penegakan hukum oleh individu.

Sanksi perpajakan adalah Jaminan bahwa ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan (norma perpajakan) akan dituruti, ditaati, dipatuhi, atau bisa dengan kata lain sanksi perpajakan merupakan alat pencegah (preventif) agar Wajib Pajak tidak melanggar norma perpajakan.²⁶ Undang-Undang Perpajakan Indonesia menyantumkan ada dua macam sanksi perpajakan, yaitu sanksi administrasi dan sanksi pidana.

Mengetahui sistem perpajakan yang telah terorganisir dalam kehidupan masyarakat guna mencapai tujuan keadilan bagi masyarakat, tentu telah diatur dalam perundang-undangan di bidang perpajakan. Tidak hanya sistem dan tata cara perpajakan saja yang diatur, melainkan diatur pula mengenai sanksi pada bidang perpajakan. Adanya ketentuan sanksi ini guna mencegah terjadinya perbuatan-perbuatan yang melanggar ketentuan-ketentuan yang berlaku di Undang-Undang, baik dilakukan oleh wajib pajak, petugas pajak maupun pihak ketiga. Banyak sekali oknum dari wajib pajak,

²⁶ Mardiasmo, *Perpajakan (Sanksi Perpajakan)*, ed. 19, Penerbit Andi, Yogyakarta, 2018, hlm. 62.

petugas pajak maupun pihak ketiga yang melakukan tindak kejahatan yang tidak kasat mata. Artinya permainan pengelolaan uang pajak yang dilakukan secara diam-diam.

Berdasarkan pemaparan diatas terdapat 2 (dua) sanksi dalam bidang perpajakan yakni sanksi administrasi dan sanksi pidana. Sanksi administrasi merupakan pembayaran kerugian kepada negara, khususnya yang merupakan denda, bunga dan kenaikan. Sedangkan sanksi pidana merupakan suatu alat terakhir pada kuasa hukum yang digunakan fiscus agar norma hukum dipatuhi. Sanksi pidana merupakan wewenang pengadilan pidana dan dijatuhkan oleh hakim pidana, bila hakim mempunyai keyakinan bahwa pelaku benar-benar terbukti bersalah melakukan tindak pidana. UU KUP menyatakan bahwa pada dasarnya, pengenaan sanksi pidana merupakan upaya terakhir untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak. Namun, pemerintah masih memberikan keringanan dalam pemberlakuan sanksi pidana dalam pajak, yaitu bagi Wajib Pajak yang baru pertama kali melanggar ketentuan Pasal 38 UU KUB tidak dikenai sanksi pidana, tetapi dikenai sanksi administrasi. Pelanggaran Pasal 38 UU KUP adalah tidak menyampaikan SPT atau menyampaikan SPT tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.²⁷

Hukum pidana diterapkan karena adanya tindak pelanggaran dan tindak kejahatan. Sehubungan dengan itu, di bidang perpajakan, tindak pelanggaran disebut dengan kealpaan, yaitu tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan kewajiban pajak sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

²⁷ Muqodim, *Perpajakan, Buku Kesatu*, (Yogyakarta: UI Press dan Ekonisia, 1999), hlm. 33.

Sedangkan tindak kejahatan adalah tindakan dengan sengaja tidak mengindahkan kewajiban pajak sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.²⁸ Meski dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, tindak pidana di bidang perpajakan tidak dapat dituntut setelah jangka waktu 10 (sepuluh) tahun terlampaui. Jangka waktu ini dihitung sejak saat terutangnya pajak, berakhirnya masa pajak, berakhirnya bagian tahun pajak, atau berakhirnya tahun pajak yang bersangkutan.

Penetapan jangka waktu 10 (sepuluh) tahun ini disesuaikan dengan daluarsa penyimpanan dokumen- dokumen perpajakan yang dijadikan dasar penghitungan jumlah pajak yang terutang, yaitu selama 10 (sepuluh) tahun. Dalam UU Perpajakan Indonesia, ketentuan mengenai sanksi pidana pada intinya diatur dalam Bab VIII UU KUP sebagai hukum pajak format. Namun, dalam UU Perpajakan lainnya, dapat juga diatur sanksi pidana. Sanksi pidana biasanya disertai dengan sanksi administrasi berupa denda, walaupun tidak selalu ada.²⁹

Sanksi administratif dan pidana diletakkan dalam kerangka pilihan. Dalam hal ini, penentuan pilihan sanksi didasarkan pada dua pertanyaan, yaitu apakah pelanggaran dapat diperbaiki dan apakah akibat perbuatan dapat dipulihkan. Jika jawabannya tidak, maka sanksinya adalah pidana; sedangkan jika iya, maka sanksinya adalah administratif. Jika jawaban dari pertanyaan tersebut di atas mengarah pada penjatuhan sanksi administratif, maka perlu pula diajukan pertanyaan lanjutan, yaitu apakah masih perlu sanksi administratif tersebut ditambahkan dengan sanksi pidana.

²⁸ Soemitro, Rochmat, *Pajak Bumi dan Bangunan*, (Bandung: PT. Eresco, 1989), hlm. 55.

²⁹ Amirudin, S.H., M.Hum, *Pengantar Metode Penelitian Hukum*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2004, hlm. 30.

Pendeknya, dalam kondisi apa sanksi administratif dapat dijatuhkan bersama-sama dengan sanksi pidana. Untuk menjawab pertanyaan ini, dapat diajukan alternatif empat pertanyaan. Pertama, apakah permasalahan penggelapan pajak restoran (*tapping box*) merupakan masalah yang serius? Kedua, apakah terdapat keuntungan ekonomi bagi pelanggar dalam usahanya? Ketiga, apakah pelanggaran direncanakan atau dilakukan berulang? Keempat, apakah perbuatan dilakukan dengan sengaja? Jika jawaban dari pertanyaan tersebut adalah “iya”, maka sanksinya adalah pidana dan dapat dijatuhkan bersama-sama dengan sanksi administratif. Tetapi jika jawabannya adalah “tidak”, maka sanksi yang dapat dijatuhkan hanyalah sanksi administratif.

Sanksi administratif yang telah dijatuhkan tersebut masih perlu diajukan pertanyaan terakhir, yaitu apakah sanksi atau penegakan hukum administratif yang dilakukan telah berjalan secara efektif. Jika jawabannya iya, maka sanksi administratif telah cukup menjadi satu-satunya sanksi yang dijatuhkan. Tetapi jika jawabannya tidak, berarti penegakan hukum administrasi tidak efektif, sehingga setelah sanksi dijatuhkan sanksi administratif masih dimungkinkan pula dijatuhkan sanksi pidana.

D. Fungsi Sanksi Pidana dan Sanksi Administrasi dalam Perpajakan

Di Indonesia secara umum dikenal dengan adanya sanksi pidana dan sanksi administrasi dalam perpajakan. Dalam hukum pidana sanksi hukum disebut hukuman. Pelanggaran dalam bidang perpajakan berakibat pengenaan sanksi pajak. Sanksi pajak dapat diancamkan atau diberikan kepada Wajib Pajak, pejabat pajak hingga pihak ketiga yang melakukan pelanggaran atau kejahatan.

a. Sanksi Pidana

Pidana adalah penderitaan yang sengaja dibebankan kepada orang yang melakukan perbuatan yang memenuhi syarat-syarat tertentu.³⁰ Sedangkan, menurut Roeslan Saleh (dalam Muladi dan Barda Nawawi Arief) menyatakan: “Pidana adalah reaksi atas delik, dan ini berwujud suatu nestapa yang dengan sengaja ditimpakan kepada pembuat delik itu.”³¹

Tujuan hukum/sanksi pidana ialah untuk melindungi kepentingan orang perseorangan atau hak asasi manusia dan masyarakat. Tujuan hukum pidana di Indonesia harus sesuai dengan falsafah Pancasila yang mampu membawa kepentingan yang adil bagi seluruh warga negara. Dengan demikian hukum pidana di Indonesia adalah mengayomi seluruh rakyat Indonesia. Tujuan hukum pidana dibagi menjadi 2 (dua), yaitu :

1. Tujuan hukum pidana sebagai hukum Sanksi.

Tujuan ini bersifat konseptual atau filsafati yang bertujuan member dasar adanya sanksi pidana. Jenis bentuk dan sanksi pidana dan sekaligus sebagai parameter dalam menyelesaikan pelanggaran pidana. Tujuan ini biasanya tidak tertulis dalam pasal hukum pidana tapi bisa dibaca dari semua ketentuan hukum pidana atau dalam penjelasan umum.

2. Tujuan dalam penjatuhan sanksi pidana terhadap orang yang melanggar hukum pidana.

Tujuan ini bercorak pragmatik dengan ukuran yang jelas dan konkret yang relevan dengan problem yang muncul akibat adanya pelanggaran hukum pidana dan

³⁰ Sudarto. Hukum Pidana I. Yayasan Sudarto Fak. Hukum Undip. Semarang. 1990. hlm. 22.

³¹ Op.Cit. Muladi dan Barda Nawawi Arief. 1998. hlm. 2.

orang yang melakukan pelanggaran hukum pidana. Tujuan ini merupakan perwujudan dari tujuan pertama.

Tindak pidana perpajakan merupakan perbuatan melawan hukum yang dilakukan oleh wajib pajak (individu dan badan) yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara di sektor pajak, yang dapat dikelompokkan menjadi 2 (dua) bagian yaitu kealpaan (pelanggaran) dan kesengajaan (kejahatan). Pasal 43 ayat (1) UU KUP menetapkan bahwa selain dilakukan oleh pembayar pajak (plagen atau dader), tindak pidana perpajakan dapat melibatkan penyerta (*deelderling*) seperti wakil, kuasa atau pegawai pembayar pajak atau pihak lain yang menyuruh melakukan (*doen plager atau midedader*), yang turut serta melakukan (*medeplegen atau mededader*), yang menganjurkan (*uitlokker*), atau yang membantu melakukan tindak pidana perpajakan (*medeplichtige*), hal ini dimaksudkan dalam rangka meminta pertanggungjawaban pelaku.³²

Sanksi pidana juga mengancam pihak yang melakukan pelanggaran atau kesalahan. Hukum pidana diterapkan karena terindikasi adanya tindak pelanggaran (ketidaksengajaan) ataupun tindak kejahatan (kesengajaan) dalam pembayaran pajak. Pelanggaran atau kesalahan berat yang dilakukan dapat menimbulkan kerugian bagi negara. Pelanggaran dan kejahatan tersebut dapat berupa ketidakbenaran data, penyembunyian data, pemalsuan data hingga tidak menyetorkan pajak. Sanksi pidana adalah langkah terakhir pemerintah sebagai upaya penegakan kepatuhan membayar pajak. Adapun macam-macam sanksi pidana dalam perpajakan adalah sebagai berikut:

³² Hadi Irawan, *Pengantar Perpajakan*, (Malang: Bayu Media, 2003, Hlm. 10.

1. Denda Pidana

Sanksi pajak berupa denda pidana diberikan kepada Wajib Pajak, petugas pajak bahkan pihak ketiga yang melakukan tindak pelanggaran. Besaran denda pidana sesuai dengan tindak pelanggaran yang dilakukan oleh berbagai pihak di atas sehingga menimbulkan kerugian bagi negara.

2. Pidana Kurungan

Sanksi pajak berupa pidana kurungan diberikan kepada Wajib Pajak, petugas pajak bahkan pihak ketiga yang melakukan tindak pelanggaran. Pidana kurungan sebagai pengganti jika pelanggar tidak sanggup memenuhi denda pidana yang dikenakan.

3. Pidana Penjara

Sanksi pajak berupa pidana penjara diberikan kepada pihak yang melakukan tindak kejahatan. Pidana penjara diancamkan kepada Wajib Pajak ataupun petugas pajak yang melakukan tindak kejahatan yang merugikan negara. Berbeda dengan denda pidana dan pidana kurungan, pidana penjara tidak diancamkan kepada pihak ketiga.

Berbagai sanksi di atas telah ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku. Sebagai upaya agar tidak mendapar sanksi pajak adalah menyampaikan informasi dan data yang berkaitan tentang pajak dengan sebenar-benarnya. Sebab ketidakjujuran dalam pelaporan atau pembayaran pajak akan menimbulkan kerugian negara. Selain itu untuk menghindari berbagai kesalahan anda bisa meminta bantuan kepada pihak ketiga yang lebih mengerti tentang peraturan perundang-undangan. Pihak ketiga dapat membantu memutuskan data dan informasi mana saja yang dibutuhkan dalam pelaporan dan pembayaran pajak.

b. Sanksi Administrasi

Sanksi administratif dalam pajak adalah pembayaran kerugian yang ditimbulkan Wajib Pajak kepada negara. Pembayaran kerugian tersebut dapat berupa denda, bunga dan kenaikan bayar. Sanksi yang dikenakan sesuai jenis pelanggaran atau kesalahan yang dilakukan oleh Wajib Pajak. Berikut penjelasan sanksi administrasi berupa denda, bunga dan kenaikan. Adapun macam-macam sanksi pidana dalam perpajakan adalah sebagai berikut:

1. Denda

sanksi pajak berupa denda diberikan kepada Wajib Pajak yang melakukan pelanggaran atau kesalahan dalam pelaporan pajak. Besaran denda yang dikenakan juga bervariasi sesuai dengan kategori atau jenis pajak yang dilaporkan. Pelanggaran tersebut misalnya terlambat melaporkan SPT Masa PPh hingga SPT PPN.

2. Bunga

Sanksi pajak berupa bunga diberikan kepada Wajib Pajak yang melakukan pelanggaran atau kesalahan dalam pembayaran pajak. Besaran bunga yang dikenakan ditentukan per bulan sesuai dengan pelanggaran yang dilakukan. Pelanggaran tersebut misalnya terlambat membayar pajak atau kurang membayar pajak.

3. Kenaikan

Sanksi pajak berupa kenaikan diberikan kepada Wajib Pajak yang melakukan pelanggaran atau kesalahan dalam pemberian informasi yang digunakan dalam penghitungan besaran pembayaran pajak. Sanksi kenaikan membuat Wajib

Pajak harus membayar pajak dengan jumlah yang berlipat ganda dari aslinya.

Sanksi kenaikan menjadi sanksi yang ditakuti oleh Wajib Pajak.

Sanksi administratif diterapkan umumnya untuk mengupayakan “kepatuhan” dari subyek yang dikenakan karena sanksi administratif umumnya diberikan secara bertingkat mulai dari teguran lisan, teguran tertulis dan seterusnya sampai dengan denda dan pencabutan izin. Dalam pelaksanaan sanksi administratif selain prosesnya relatif lebih mudah dan cepat juga perolehan atas denda tersebut bisa langsung masuk ke kas daerah sehingga dapat menjadi salah satu sumber pendapatan daerah. Walaupun demikian, peneanaan sanksi baik itu pidana atau administratif merupakan alternatif terakhir jika permasalahan atau persoalan tidak bisa dipecahkan dengan pendekatan persuasif. Jika pun harus memilih maka perlu diperhatikan mengenai kekurangan dan kelebihan dari masing-masing sanksi sehingga peneanaan sanksi tetap berpegang pada prinsip keadilan.

III. METODE PENELITIAN

A. Pendekatan Masalah

Pendekatan masalah merupakan proses pemecahan atau penyelesaian masalah melalui tahap-tahap yang telah ditentukan sehingga mencapai tujuan penelitian.³³ Pada pembahasan dalam penelitian ini, penulis menggunakan pendekatan masalah yaitu pendekatan secara yuridis normatif dan pendekatan yuridis empiris.

Pendekatan yuridis normatif merupakan pendekatan masalah dengan didasarkan pada peraturan perundang-undangan, teori serta konsep yang berhubungan dengan penelitian yang akan dilakukan. Pendekatan tersebut dilakukan dengan cara melihat dan mempelajari kaidah-kaidah, norma-norma, aturan-aturan, yang erat hubungannya dengan penulisan penelitian ini.

Penulis menggunakan pendekatan metode penelitian yuridis empiris, yaitu dengan memperoleh data dari suatu sumber pengetahuan yang diperoleh dari observasi atau percobaan. Bukti empiris adalah informasi yang membenarkan suatu kepercayaan dalam kebenaran atau kebohongan suatu klaim empiris.

³³ Abdulkadir Muhammad, *Hukum Dan Penelitian Hukum*, (Bandung: Citra Aditya Bakti, 2008), hlm. 112.

B. Sumber dan Jenis Data

Sumber dan jenis data dalam penulisan skripsi ini diperoleh dari sumber data sekunder yaitu data yang diperoleh seorang peneliti secara tidak langsung dari sumbernya (objek penelitian) tetapi melalui sumber lain.³⁴ data dalam penulisan skripsi ini diperoleh dari 3 (tiga) bahan hukum sebagai berikut:

- a. Bahan hukum primer adalah data yang dikumpulkan melalui pihak pertama, biasanya dapat melalui wawancara, jejak dan lain-lain.
- b. Bahan hukum sekunder yaitu data yang diperoleh dengan menelusuri literatur-literatur maupun peraturan-peraturan dan norma-norma yang berhubungan dengan masalah yang akan dibahas dalam skripsi ini. Bahan hukum sekunder ini memberikan penjelasan mengenai bahan hukum primer seperti hasil penelitian dan pendapat para pakar hukum. Terdapat beberapa bahan hukum primer antara lain:
 - 1) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1946 jo Undang-Undang Nomor 73 Tahun 1958 Tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP).
 - 2) Undang-undang Nomor 8 Tahun 1981 Tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP).
 - 3) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Pasal 113 UU Cipta Kerja Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
 - 4) Undang-Undang Cipta Kerja Nomor 11 Tahun 2020 pada Pasal 114 Ayat (2) Tentang Pajak dan Retribusi Daerah (PDRD).
 - 5) Peraturan Daerah Kota Bandar Lampung Nomor 6 Tahun 2018 Tentang Sistem Pembayaran Pajak Daerah Secara Elektronik (E-Billing).

³⁴ Suteki dan Galang Taufani, *Metodologi Penelitian Hukum (Filsafat, Teori Dan Praktik)*, (Depok: Rajagrafindo Persada, 2020), Depok, hlm. 215.

- c. Bahan hukum tersier adalah berupa komplementer untuk bahan hukum sekunder dan tersier contohnya adalah kamus hukum (*black's law dictionary*), indeks dan bibliografi.³⁵

C. Penentuan Narasumber

Narasumber adalah seseorang yang memberikan informasi yang diinginkan dan dapat memberikan tanggapan terhadap informasi yang diberikan. Adapun narasumber dalam penelitian ini ialah sebagai berikut:

1. Kepala BPPRD Kota Bandar Lampung	1 orang
2. Dosen Bagian Hukum Pidana Fakultas Hukum Unila	1 orang
3. Dosen Bagian Hukum Administrasi Negara	1 orang
<hr/>	
Jumlah	3 orang

D. Prosedur Pengumpulan dan Pengolahan Data

1. Pengumpulan Data

Studi kepustakaan adalah sumber utama penelitian ini karena penelitian ini memusatkan pada data sekunder. Bahan-bahan kepustakaan yang berupa bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder dikumpulkan, diteliti dan di telaah untuk disaripatikan berdasarkan judul skripsi.

³⁵ Suteki dan Galang Taufani, *Metodologi Penelitian Hukum (Filsafat, Teori Dan Praktik)*, (Depok: Rajagrafindo Persada, 2020), Depok, hlm. 216.

2. Pengolahan Data

Setelah melakukan pengumpulan data, selanjutnya dilakukan pengolahan data lapangan atau data empiris, sehingga data yang diperoleh dapat mempermudah permasalahan yang diteliti. Pengolahan data meliputi tahapan sebagai berikut:

- a) Identifikasi data, yaitu data yang didapatkan dari penelitian diperiksa dan diteiti kembali untuk mengetahui apakah data yang didapat itu sudah sesuai dengan pokok bahasan penelitian ini. Sehingga dapat terhindar dari kesalahan data.
- b) Klasifikasi data, menghubungkan data-data yang diperoleh sehingga menghasilkan suatu uraian yang kemudian dapat ditarik kesimpulan.
- c) *Sistematisasi*, yaitu proses penyusunan dan penempatan sesuai dengan pokok permasalahan secara sistematis sehingga memudahkan analisis data.

E. Analisis Data

Analisis terhadap data yang diperoleh dilakukan dengan cara analisis kualitatif yaitu analisis yang dilakukan secara deskriptif yaitu penggambaran argumentasi dari data yang diperoleh didalam penelitian. Dari hasil analisis tersebut dilanjutkan dengan menarik simpulan secara induktif yaitu metode yang digunakan dalam berpikir dengan bertolak dari hal-hal khusus ke umum.³⁶

³⁶ Febri Endra, *Pengantar Pedoman Metodologi penelitian: (Statistika Praktis)*, (Sidoarjo: Zifatama, 2017), hlm. 6.

V. PENUTUP

A. Simpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan maka dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Penerapan Asas *Ultimum Remedium* dalam Perkara Pajak Restoran dengan Penggunaan *Tapping Box* di Bandar Lampung mengandung suatu fungsionalisasi hukum pidana yang pada hakekatnya adalah agar supaya hukum pidana dapat difungsikan atau dilaksanakan. Dalam kaitannya dengan penanggulangan tindak pidana di bidang perpajakan maka fungsionalisasi hukum pidana berarti upaya memfungsikan hukum pidana dalam menanggulangi tindak pidana di bidang perpajakan. Tindak pidana di bidang perpajakan merupakan delik yang rumit dan kompleks, mengingat banyaknya aturan aturan dan hal hal teknis di bidang perpajakan.

Asas *ultimum remedium* berperan dalam proses penyelesaian perkara tersebut sebagai posisi upaya terakhir manakala jika sanksi administrasi tidak mampu untuk menyelesaikan kasus tersebut. Kasus pada bakso Son Haji Sony awalnya telah melewati berbagai proses dari penyegelan sementara, surat peringatan dari BPPRD Bandar Lampung hingga penyegelan berlanjut dikarenakan tidak ada gubrisan dari pihak resto tersebut. Memungkinkan kasus ini akan berlanjut ke

ranah pidana atau asas *ultimum remedium* sebagai upaya atau jalan terakhir ketika peringatan serta sanksi administrasi tidak mampu untuk menyelesaikan kasus tersebut. Namun pada akhirnya pihak resto menyetujui untuk melunasi pajak yang tidak dibayarkan serta denda sesuai dengan jumlah yang ditentukan oleh BPPRD kota Bandar Lampung. Oleh sebabnya kasus ini resmi terhenti hanya pada sanksi administrasi. Sanksi pidana sebagai *ultimum remedium* ini sudah semestinya menjadi sebuah hentakan sebagai penegakan hukum pada Wajib Pajak yang melanggar aturan perpajakan. Karena jika sudah menyentuh ranah pidana maka ancaman serta hukuman yang diberikan atas hukum akan lebih serius yang berujung akan memberikan efek jera terhadap pelanggar hukum tersebut.

2. Sanksi pidana sebagai *ultimum remedium* merupakan sarana terakhir atau obat terakhir atas perbuatan yang dilakukan oleh pelaku tindak pidana.⁶⁷ Dengan kata lain, bahwa pemberian sanksi pidana tersebut jangan menjadi obat yang lebih jahat dari suatu penyakit. Prinsip *ultimum remedium* ini intinya menjadikan sanksi pidana sebagai upaya terakhir dalam penegakan hukum pajak. Secara faktual sanksi pidana sebagai *ultimum remedium* dalam perpajakan umumnya telah menjadi hal lumrah di kalangan hukum pidana Indonesia.

Secara umum, sanksi perpajakan terbagi menjadi dua, yakni sanksi administrasi dan sanksi pidana. Kedua jenis sanksi tersebut ditentukan berdasarkan pada derajat kesalahan. Sanksi administrasi dikenakan terhadap kesalahan atau pelanggaran yang tergolong ringan dan mudah dideteksi. Dalam hal ini, sanksi

⁶⁷ Titis Anindyajati, 2015, “Konstitusionalitas Norma Sanksi Pidana sebagai *Ultimum Remedium* dalam Pembentukan Peraturan Perundang-undangan”, *Jurnal Konstitusi*, Vol. 12, No. 6, Desember 2015, hlm. 882.

administrasi memiliki standar pembuktian yang lebih rendah sehingga hukuman dapat dijatuhkan lebih konsisten dan dapat diprediksi. Sementara itu, sanksi pidana dikenakan terhadap pelanggaran atau kejahatan pajak yang serius atau bersifat berat.

B. Saran

Berdasarkan kesimpulan di atas, maka penulis dapat memberikan saran, sebagai berikut:

1. Pemerintah daerah kota Bandar Lampung dalam bidang perpajakan selayaknya harus lebih mengoptimalkan pengawasan serta pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang menggunakan alat *tapping box* sebagai transaksi pajak pada restoran. Bertujuan agar Wajib Pajak dapat mematuhi dan melaksanakan sesuai aturan yang berlaku. Tidak bersikap curang maupun semena-mena terhadap sanksi pajak daerah.
2. Perlunya penegakan penerapan asas *ultimum remedium* di Bandar Lampung yang bertujuan agar Wajib Pajak dapat mengetahui fungsi *ultimum remedium* setelah sanksi administrasi tidak lagi dapat direalisasikan dengan baik oleh Wajib Pajak yang melanggar aturan. Sampai saat ini masyarakat masih tabu akan asas *ultimum remedium*, yang dimana mereka masih dapat menyepelekan sanksi hukum yang ada. Padahal asas *ultimum remedium* ini merupakan sanksi yang cukup keras dibandingkan dengan sanksi administrasi dalam hukum pidana Indonesia. Jika sekiranya nanti akan ada kasus perkara mengenai perpajakan, asas *ultimum remedium* ini hendaklah di terapkan apabila sanksi administrasi tidak dapat berfungsi dengan baik atau dapat

disebut asas *ultimum remedium* sebagai jalan terakhir dalam sanksi hukum pidana.

DAFTAR PUSTAKA

A. Buku

- Amirudin. 2004. *Pengantar Metode Penelitian Hukum*. Jakarta : Raja Grafindo Persada.
- Andrisman, Tri. 2013. *Asas dan Dasar Aturan Umum Hukum Pidana Indonesia serta Perkembangannya dalam Konsep KUHP*. Bandar Lampung.
- Baskoro, Wahyu. 2009. *Kamus Lengkap Bahasa Indonesia*. Jakarta : Setia Kawan
- Jansen, Oswald. 2013. "Country Analysis: The Netherlands." Dalam Oswald Jansen (Ed.), *Administrative Sanctions in the European Union*. Cambridge: Intersentia.
- Soekanto, Soerjono. 1986. *Pengantar Penelitian Hukum*, Jakarta : UI Press.
- Suparmi, Niniek. 2007. *Eksistensi Pidana Denda Dalam Sistem Pidana dan Pemidanaan*, Jakarta : Sinar Grafika.
- Winarta, Frans Hendra. 2012. *Hukum Penyelesaian Sengketa*. Jakarta: Sinar Grafika.

B. Peraturan Perundang-Undangan

- Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHP). Yogyakarta: Bhafana Publishing, 2016.
- Undang-Undang Republik Indonesia No. 28 Tahun 2009 tentang perubahan ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- Peraturan Undang-Undang KUP 2007 Pasal 39 Ayat (1) tentang Kesengajaan Wajib Pajak memberikan Bukti Palsu/tidak Menyeteror Pajak yang Telah Dipotong.

Peraturan Daerah Kota Bandar Lampung Nomor 6 Tahun 2018 tentang Sistem Pembayaran Pajak Daerah Secara Elektronik (*E-Billing*).

C. Jurnal/Skripsi

Dwiyatmoko Pujiwidodo, 2016, "Persepsi Sanksi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi." *Jurnal Online Insan Akuntan*, Vol.1, No.1.

Eddy Rifai, Nurul Purna Mahardika dan Arini Weronica, 2021, Kajian Tentang Asas Ultimum Remedium dalam Hukum Administrasi Bersanksi Pidana Penegakan Hukum Covid-19, *Artikel Ilmiah Monograf Fakultas Hukum Unila*.

Mudzakkir, 2021, "Pengaturan Hukum Pidana di Bidang Perpajakan dan Hubungannya dengan Hukum Pidana Umum dan Khusus." *Jurnal Ilmiah Kebijakan Hukum*, Vol. 15, No. 3.

Shavell, Steven. "Liability for Harm versus Regulation of Safety." *Journal of Legal Studies*, Vol. 13, hlm. 357-374.

Sulistiyana Lewasari, 2019, "Pengaruh Pajak Hotel, Pajak Restoran dan Pajak Hiburan Terhadap Pendapatan Asli Daerah Kota Bandar Lampung Menurut Perspektif Ekonomi Islam", *Jurnal Universitas Islam Raden Intan Lampung*.

_____. "The Optimal Structure of Law Enforcement." *The Journal of Law and Economics*, Vol. 36:1, hlm. 255-287.

Made Satria Wibawa Nugraha, 2018, "Pemberian Sanksi Pidana Sebagai Ultimum Remedium dalam Undang-Undang." *Jurnal Ilmu Hukum Kertha Wicara*, Vol. 07, No. 02.

Elwi Danil, 2020, "Penerapan Prinsip Ultimum Remedium Terhadap Tindak Pidana Administrasi." *Jurnal Mahupuki*, Vol. 1 No. 1.

D. Sumber Lain/Internet

http://eprints.undip.ac.id/43419/1/08_MUKHAROROH.pdf

<https://www.google.co.id/amp/s/m.lampost.co/amp/usut-penyeleweng-pajak-daerah.html>

<https://news.ddtc.co.id/tak-operasikan-tapping-box-pengawas-pajak-ingatkan-sanksi-30487>

<https://news.ddtc.co.id/berupaya-kurangi-setoran-hotel--restoran-matikan-tapping-box-13414>

<https://www.google.co.id/amp/s/lampung.tribunnews.com/amp/2021/06/10/pemkot-bandar-lampung-rugi-ratusan-juta-akibat-4-restoran-tak-bayar-pajak>

<https://media.neliti.com/media/publications/114380-ID-kebijakan-hukum-pidana-dalam-penanggulan.pdf>

<https://ojs.unima1.ac.id/reusam/article/download/1957/1110>

<https://www.pajakku.com/read/60efe15358d6727b1651ad6a/Asas-Ultimum-Remedium-dalam-Perpajakan>

<https://konsultanpajak-surabaya.com/index.php?/jenisjenis-sanksi-pajak>

<https://jdih.babelprov.go.id/content/potensi-sanksi-pidana-dan-administratif-dalam-peraturan->

<https://atpetsi.or.id/apa-itu-asas-ultimum-remedium>

<https://www.neliti.com/publications/14269/asas-ultimum-remedium-dalam-penerapan-sanksi-pidana-terhadap-tindak-pidana-perpa>

<https://ortax.org/mengenal-asas-ultimum-remedium-dan-implementasinya-pada-uu-hpp>

<http://jurnal.unissula.ac.id/index.php/PH/article/download/1431/1104>