JIHHP: Jurnal Ilmu Hukum, Humaniora dan Politik
E-ISSN: 2747-1993
P-ISSN: 2747-2000
https://dinastirev.org/JIHHP dinasti.info@gmail.com +62 811 7404 455

DOI: https://doi.org/10.38035/jihhp.v6i6
https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/
Received: 10 Agustus 2026 | **Revised**: 25 September 2026 | **Accepted**: 4 Oktober 2026

Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak dalam Penegakan Hukum Pidana Perpajakan Pasca Berlakunya KUHP Nasional

Romi Hendra,[1] Moh. Saleh[2]
[1]Universitas Narotama, Surabaya, Indonesia, romihendra71@gmail.com
[2]Universitas Narotama, Surabaya, Indonesia, saleh.nwa@gmail.com

Corresponding Author: romihendra71@gmail.com

Abstract: *This study aims to analyze the normative conflict between tax criminal provisions under Law Number 7 of 2021 concerning the Harmonization of Tax Regulations (HPP Law) and Law Number 1 of 2023 concerning the Criminal Code (National Criminal Code), as well as to formulate a reconstruction of legal protection for Taxpayers based on the principles of legal certainty and ultimum remedium. This study employs a normative-empirical legal research method to examine the inconsistency between the administrative approach adopted by the HPP Law, particularly Article 44B, which prioritizes the recovery of state revenue losses, and the codified criminal law approach embodied in the National Criminal Code. The findings demonstrate that such inconsistency may result in dual standards of law enforcement, legal uncertainty, and an increased risk of maladministration in the enforcement of tax criminal law. The reconstruction of legal protection for Taxpayers is pursued by reaffirming the position of tax administrative law as lex specialis, optimizing the application of the ultimum remedium principle in a measurable and transparent manner, and strengthening external oversight mechanisms to ensure the protection of Taxpayers' constitutional rights.*

Keywords: *Conflict of Norms, Legal Protection, Taxpayer, Ultimum Remedium.*

Abstrak: Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis konstruksi konflik norma antara ketentuan pidana perpajakan dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) dan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP Nasional), serta merumuskan rekonstruksi perlindungan hukum bagi Wajib Pajak berdasarkan prinsip kepastian hukum dan *ultimum remedium*. Penelitian ini menggunakan metode penelitian hukum normatif-empiris dengan mengkaji ketidakselarasan antara pendekatan administratif dalam UU HPP, khususnya melalui Pasal 44B yang mengedepankan pemulihan kerugian pada pendapatan negara, dan pendekatan kodifikasi hukum pidana dalam KUHP Nasional. Hasil penelitian menunjukkan bahwa ketidakselarasan tersebut berpotensi menimbulkan dualisme standar penegakan hukum, ketidakpastian hukum, serta meningkatkan risiko maladministrasi dalam proses penegakan hukum pidana perpajakan. Rekonstruksi perlindungan hukum bagi Wajib Pajak dilakukan dengan menegaskan kedudukan hukum administrasi perpajakan sebagai *lex specialis*,

mengoptimalkan penerapan prinsip *ultimum remedium* secara terukur dan transparan, serta memperkuat mekanisme pengawasan eksternal guna menjamin perlindungan terhadap hak-hak konstitusional Wajib Pajak.

Kata Kunci: Konflik Norma, Perlindungan Hukum, Wajib Pajak, *Ultimum Remedium*.

PENDAHULUAN

Pajak merupakan instrumen fundamental dalam penyelenggaraan negara sekaligus salah satu sumber utama pembiayaan pembangunan nasional. Melalui pajak, negara memperoleh sumber penerimaan yang digunakan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan, pelayanan publik, pembangunan infrastruktur, serta pemenuhan berbagai kebutuhan masyarakat. Oleh karena itu, pemungutan pajak pada hakikatnya tidak semata-mata merupakan hubungan fiskal antara negara dan Wajib Pajak, tetapi juga merupakan bagian dari mekanisme konstitusional dalam mewujudkan tujuan negara. Dalam perspektif negara hukum (*rechtstaat*), kewenangan negara untuk memungut pajak tidak dapat dijalankan secara absolut, melainkan harus didasarkan pada hukum, dilakukan secara proporsional, serta disertai jaminan terhadap kepastian hukum dan perlindungan hak-hak Wajib Pajak.

Konsekuensi dari kedudukan pajak sebagai instrumen publik tersebut adalah adanya kebutuhan untuk membangun sistem hukum perpajakan yang tidak hanya efektif dalam menjamin penerimaan negara, tetapi juga mampu memberikan batas yang jelas antara pelanggaran administratif dan tindak pidana perpajakan. Pembedaan tersebut menjadi penting karena penggunaan instrumen hukum pidana terhadap Wajib Pajak membawa konsekuensi yang jauh lebih serius dibandingkan dengan penerapan sanksi administratif. Hukum pidana pada dasarnya mengandung sifat *ultimum remedium*, sehingga penggunaannya harus ditempatkan sebagai sarana terakhir apabila instrumen hukum lain tidak lagi memadai untuk mencapai tujuan penegakan hukum. Dalam konteks perpajakan, prinsip tersebut memperoleh relevansi yang lebih kuat karena tujuan utama penegakan hukum pajak pada dasarnya bukan semata-mata menghukum Wajib Pajak, melainkan memastikan kepatuhan dan mengamankan penerimaan negara.

Perkembangan pengaturan hukum perpajakan di Indonesia menunjukkan adanya kecenderungan untuk memperkuat pendekatan tersebut. Salah satu perkembangan penting ditandai dengan lahirnya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP). Undang-undang ini tidak hanya melakukan harmonisasi terhadap berbagai ketentuan perpajakan, tetapi juga memperkenalkan konstruksi penegakan hukum yang memberikan ruang lebih besar bagi penyelesaian melalui mekanisme administratif. Salah satu ketentuan yang relevan adalah Pasal 44B UU HPP yang memberikan kewenangan kepada Menteri Keuangan untuk meminta Jaksa Agung menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan untuk kepentingan penerimaan negara, dengan persyaratan pembayaran jumlah tertentu yang ditentukan oleh undang-undang. Konstruksi tersebut memperlihatkan bahwa hukum pidana perpajakan tidak semata-mata diarahkan pada penghukuman pelaku, tetapi juga ditempatkan sebagai instrumen yang dapat dikesampingkan apabila tujuan perlindungan kepentingan fiskal negara dapat dicapai melalui mekanisme pembayaran dan sanksi administratif.

Konstruksi demikian pada dasarnya memperlihatkan karakter khusus hukum perpajakan sebagai bidang hukum yang memiliki orientasi berbeda dari hukum pidana umum. Dalam hukum pidana umum, tindak pidana pada prinsipnya dipandang sebagai perbuatan yang menyerang kepentingan hukum yang harus dipertanggungjawabkan melalui mekanisme pemidanaan. Sementara itu, dalam hukum perpajakan, pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan juga berkaitan erat dengan kepentingan fiskal negara, sehingga pemulihan

penerimaan negara memiliki posisi yang sangat penting. Dengan demikian, keberadaan Pasal 44B UU HPP dapat dipahami sebagai manifestasi pendekatan *ultimum remedium*, yaitu menempatkan hukum pidana bukan sebagai instrumen pertama, melainkan sebagai sarana terakhir setelah mekanisme administratif tidak mampu mencapai tujuan penegakan hukum perpajakan.

Persoalan kemudian muncul dengan diberlakukannya Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP Nasional). Kehadiran KUHP Nasional merupakan tonggak penting dalam pembaruan hukum pidana Indonesia karena membawa orientasi baru dalam sistem pemidanaan nasional, antara lain melalui penguatan prinsip keseimbangan, keadilan korektif, keadilan restoratif, perlindungan hak asasi manusia, serta pengaturan yang lebih sistematis mengenai pertanggungjawaban pidana dan pemidanaan. KUHP Nasional sekaligus menegaskan arah kodifikasi hukum pidana nasional yang diharapkan menjadi kerangka umum bagi seluruh sistem hukum pidana di Indonesia.

Keberadaan KUHP Nasional dalam waktu yang berdekatan dengan berlakunya UU HPP menimbulkan persoalan mengenai hubungan antara hukum pidana umum dan hukum pidana khusus, termasuk hukum pidana perpajakan. Persoalan tersebut menjadi semakin relevan ketika terdapat perbedaan pendekatan antara kedua rezim hukum. UU HPP membangun mekanisme khusus yang memungkinkan penghentian penyidikan melalui pemenuhan kewajiban pembayaran tertentu demi kepentingan penerimaan negara, sedangkan KUHP Nasional sebagai kodifikasi hukum pidana nasional membawa konsepsi umum mengenai tindak pidana, pertanggungjawaban pidana, dan pemidanaan. Pertanyaan hukumnya kemudian bukan sekadar apakah kedua undang-undang tersebut sama-sama mengatur aspek pidana, melainkan bagaimana menentukan norma mana yang harus diterapkan ketika terdapat perbedaan orientasi, mekanisme, atau konsekuensi hukum terhadap suatu perbuatan yang sama.

Persoalan tersebut berpotensi melahirkan apa yang secara doktrinal dapat disebut sebagai *conflict of norms*. Konflik norma tidak selalu harus dipahami sebagai pertentangan tekstual secara langsung antara dua ketentuan. Konflik dapat pula muncul ketika dua rezim hukum memberikan konstruksi, mekanisme, atau konsekuensi hukum yang berbeda terhadap objek pengaturan yang berkaitan. Dalam konteks tindak pidana perpajakan, perbedaan tersebut berpotensi menimbulkan persoalan dalam menentukan batas antara penerapan hukum administrasi perpajakan dan hukum pidana, terutama ketika aparat penegak hukum memiliki kewenangan untuk memilih atau menentukan mekanisme penyelesaian suatu pelanggaran perpajakan.

Kondisi tersebut menjadi semakin problematis apabila tidak tersedia parameter yang jelas mengenai kapan mekanisme administratif harus didahulukan, kapan penyidikan pidana dapat dilakukan, dan dalam kondisi apa penghentian penyidikan berdasarkan Pasal 44B UU HPP dapat diterapkan. Ketidakjelasan parameter tersebut berpotensi menghasilkan disparitas dalam praktik penegakan hukum. Wajib Pajak yang berada dalam kondisi hukum yang relatif sama dapat menghadapi perlakuan yang berbeda bergantung pada penafsiran dan kebijakan aparat yang menangani perkara. Dalam perspektif negara hukum, keadaan demikian berpotensi bertentangan dengan prinsip kepastian hukum karena subjek hukum tidak memperoleh ukuran yang cukup jelas mengenai konsekuensi hukum dari suatu perbuatan.

Persoalan tersebut juga berkaitan erat dengan perlindungan terhadap hak-hak Wajib Pajak. Penegakan hukum pidana perpajakan memiliki karakteristik khusus karena proses pemeriksaan dan penyidikan dapat memberikan dampak yang signifikan terhadap kedudukan hukum, reputasi, kegiatan usaha, serta keberlangsungan bisnis Wajib Pajak. Apabila hukum pidana digunakan tanpa parameter yang jelas dan tanpa terlebih dahulu mengoptimalkan mekanisme administratif, maka terdapat risiko terjadinya kriminalisasi terhadap persoalan yang sesungguhnya masih dapat diselesaikan melalui mekanisme administrasi perpajakan.

Sebaliknya, apabila mekanisme administratif digunakan secara terlalu luas tanpa ukuran yang objektif, maka dapat muncul persoalan lain berupa ketidakseragaman penegakan hukum dan potensi perlakuan istimewa terhadap Wajib Pajak tertentu.

Penerapan prinsip *ultimum remedium* dalam hukum perpajakan tidak dapat dipahami semata-mata sebagai pilihan untuk menghentikan proses pidana setelah Wajib Pajak membayar sejumlah uang kepada negara. Prinsip tersebut harus ditempatkan sebagai bagian dari desain penegakan hukum yang memiliki parameter objektif, transparan, proporsional, dan dapat diawasi. *Ultimum remedium* mensyaratkan adanya rasionalitas dalam menentukan kapan hukum pidana diperlukan dan kapan instrumen administratif telah cukup untuk mencapai tujuan hukum. Oleh karena itu, mekanisme penghentian penyidikan sebagaimana diatur dalam Pasal 44B UU HPP perlu ditempatkan dalam kerangka yang lebih luas, yaitu keseimbangan antara kepentingan penerimaan negara, efektivitas penegakan hukum, dan perlindungan terhadap hak-hak Wajib Pajak.

Selain persoalan kepastian hukum, ketidakjelasan relasi antara UU HPP dan KUHP Nasional juga berpotensi menimbulkan *legal risk* bagi dunia usaha dan iklim investasi. Kepastian mengenai konsekuensi hukum dari pelaksanaan kewajiban perpajakan merupakan salah satu faktor penting dalam menentukan keberanian pelaku usaha melakukan investasi dan mengembangkan kegiatan ekonominya. Sistem perpajakan yang efektif memang harus mampu memberikan daya paksa terhadap Wajib Pajak yang dengan sengaja melakukan pelanggaran, tetapi pada saat yang sama harus mampu membedakan secara tegas antara *tax avoidance*, kesalahan administratif, kelalaian, dan tindak pidana perpajakan yang memang layak dikenai sanksi pidana. Ketidakjelasan batas tersebut dapat meningkatkan risiko hukum bagi pelaku usaha dan pada akhirnya memengaruhi iklim investasi serta kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) Wajib Pajak.

Pada titik inilah persoalan maladministrasi juga menjadi relevan. Ketika kewenangan dalam proses penegakan hukum perpajakan tidak disertai parameter yang transparan dan terukur, terdapat potensi penggunaan kewenangan secara tidak konsisten, baik dalam menentukan dilanjutkan atau dihentikannya penyidikan maupun dalam menentukan perlakuan terhadap Wajib Pajak. Kondisi tersebut tidak hanya merupakan persoalan teknis penegakan hukum, tetapi juga menyangkut prinsip pemerintahan yang baik, akuntabilitas, transparansi, dan larangan penyalahgunaan kewenangan. Oleh sebab itu, perlindungan hukum terhadap Wajib Pajak tidak cukup hanya dibangun melalui norma substantif, tetapi juga harus mencakup mekanisme prosedural dan pengawasan terhadap penggunaan kewenangan oleh aparat penegak hukum.

Dalam konteks tersebut, diperlukan konstruksi hukum yang mampu mensinergikan keberadaan hukum administrasi perpajakan dengan hukum pidana nasional. Salah satu titik pijaknya adalah penerapan asas *lex specialis derogat legi generali*, yang memungkinkan ketentuan khusus dalam UU HPP tetap memiliki kedudukan sebagai rezim khusus sepanjang mengatur secara spesifik mengenai tindak pidana perpajakan dan mekanisme penegakannya. Namun, penerapan asas tersebut tidak dapat dilakukan secara otomatis. Harus terlebih dahulu dianalisis ruang lingkup kekhususan UU HPP, hubungan normatifnya dengan KUHP Nasional, serta sejauh mana ketentuan umum dalam KUHP Nasional dapat berlaku terhadap tindak pidana perpajakan tanpa menghilangkan karakter khusus hukum perpajakan.

Pada saat yang sama, rekonstruksi perlindungan hukum bagi Wajib Pajak perlu diarahkan pada pembentukan sistem penegakan hukum yang menempatkan pemidanaan secara proporsional. Pemidanaan seharusnya tidak menjadi respons pertama terhadap setiap pelanggaran perpajakan, tetapi digunakan ketika instrumen administratif tidak memadai atau ketika perbuatan yang dilakukan memiliki tingkat kesalahan dan dampak yang secara objektif membenarkan penggunaan hukum pidana. Dengan pendekatan demikian, kepentingan negara

dalam mengamankan penerimaan pajak tetap terlindungi, sementara hak Wajib Pajak untuk memperoleh kepastian, keadilan, dan perlakuan hukum yang proporsional juga tetap terjamin.

Berdasarkan uraian tersebut, rumusan masalah penelitian ini adalah: 1. Apa konstruksi konflik norma antara ketentuan pidana perpajakan dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan dan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana dalam penegakan hukum pidana perpajakan? 2. Apa rekonstruksi perlindungan hukum bagi Wajib Pajak dalam menghadapi konflik norma tersebut berdasarkan prinsip kepastian hukum dan ultimum remedium?

METODE

Jenis penelitian ini adalah penelitian hukum normatif, disebut penelitian hukum normatif, manakala objek kajiannya adalah murni normatif hukum, sehingga tidak dimungkinkan untuk menggunakan metode-metode penelitian sosial pada umumnya. Dikatakan demikian karena data penelitian yang digunakan adalah data sekunder yang terdiri dari bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, dan bahan hukum tersier. Ketiga bahan hukum tersebut kemudian dianalisis secara kualitatif. (Solikin, 2021). Adapun tujuan dari penelitian ini adalah untuk memahami perbuatan yang seperti apa yang masuk dalam kategori Obstruction of Justiice dan memahami bagaimana pengaturannya dalam peraturan positif di Indonesia, dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana khususnya dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana yang baru Nomor 1 Tahun 2023. Penelitian mengenai tindak pidana Obstruction of Justiice dapat memberikan manfaat dalam pengetahuan hukum dan memberikan masukan kepada apparat penegak hukum dalam menegakkan hukum khususnya berkaitan dengan pengaturan terbaru.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Konstruksi Konflik Norma Antara UU HPP dan KUHP Nasional Dalam Penegakan Hukum Pidana Perpajakan

Konstruksi konflik norma antara Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) dan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP Nasional) perlu ditempatkan terlebih dahulu dalam konteks hubungan antara hukum pidana umum dan hukum pidana khusus. Persoalan hukumnya bukan semata-mata karena kedua undang-undang tersebut sama-sama memuat konsekuensi pidana, melainkan karena keduanya bekerja dalam satu sistem hukum nasional dengan karakter, tujuan, dan ruang lingkup pengaturan yang berbeda. UU HPP mempertahankan konstruksi tindak pidana perpajakan sebagai *lex specialis* yang berkaitan erat dengan kewajiban fiskal, penerimaan negara, serta mekanisme administrasi perpajakan. Sementara itu, KUHP Nasional merupakan kodifikasi hukum pidana nasional yang menyediakan kerangka umum mengenai asas legalitas, tindak pidana, pertanggungjawaban pidana, pemidanaan, dan berlakunya ketentuan pidana.

Oleh karena itu, titik persoalan pertama terletak pada pertanyaan apakah kehadiran KUHP Nasional sebagai kodifikasi hukum pidana nasional secara otomatis mengesampingkan ketentuan pidana perpajakan dalam UU HPP. Jawabannya tidak dapat diberikan secara afirmatif. KUHP Nasional tidak dapat serta-merta diposisikan sebagai *lex posterior* yang menghapus seluruh ketentuan pidana dalam undang-undang khusus. Hal tersebut dapat dilihat dari Pasal 622 UU Nomor 1 Tahun 2023 yang secara eksplisit menentukan ketentuan-ketentuan dalam berbagai undang-undang khusus yang dicabut atau disesuaikan akibat berlakunya KUHP Nasional. UU KUP sebagai rezim utama tindak pidana perpajakan tidak termasuk dalam daftar ketentuan pidana khusus yang dicabut oleh Pasal 622 tersebut. Dengan demikian, secara yuridis-formal, ketentuan pidana perpajakan tetap memiliki keberlakuan sebagai hukum khusus.

Persoalan kemudian bergeser dari persoalan keberlakuan norma menjadi persoalan hubungan dan penerapan norma. KUHP Nasional tetap memiliki posisi penting karena Buku Kesatu memuat ketentuan umum hukum pidana nasional. Pasal 1 ayat (1) KUHP Nasional menegaskan asas legalitas dengan menentukan bahwa tidak ada suatu perbuatan yang dapat dikenai sanksi pidana dan/atau tindakan kecuali berdasarkan peraturan pidana yang telah ada sebelum perbuatan dilakukan. Ketentuan tersebut memperkuat prinsip *nullum crimen, nulla poena sine lege* sekaligus memberikan batas terhadap kewenangan negara dalam melakukan kriminalisasi dan pemidanaan. Pasal 12 KUHP Nasional selanjutnya memberikan konstruksi mengenai tindak pidana sebagai perbuatan yang diancam dengan sanksi pidana dan/atau tindakan serta mensyaratkan sifat melawan hukum atau pertentangan dengan hukum yang hidup dalam masyarakat. Dengan demikian, KUHP Nasional menyediakan kerangka umum yang harus diperhatikan dalam memahami pertanggungjawaban pidana, termasuk ketika tindak pidana tersebut diatur di luar KUHP.

Di sinilah muncul persoalan teoritis mengenai hubungan antara aturan umum (*general criminal law*) dan aturan khusus (*special criminal law*). Ketentuan pidana perpajakan tidak dapat dilepaskan dari prinsip-prinsip umum hukum pidana, tetapi pada saat yang sama memiliki karakteristik khusus yang dibentuk untuk menjawab kebutuhan penegakan hukum di bidang perpajakan. Kekhususan tersebut terlihat dari rumusan tindak pidana, subjek yang dapat dimintai pertanggungjawaban, mekanisme penyidikan, kewenangan Penyidik Pegawai Negeri Sipil pada Direktorat Jenderal Pajak, serta mekanisme penghentian penyidikan demi kepentingan penerimaan negara. Dengan demikian, keberadaan KUHP Nasional tidak menghilangkan sifat khusus UU HPP, tetapi menimbulkan kebutuhan untuk menentukan batas berlakunya hukum pidana umum dan hukum pidana khusus.

Konstruksi tersebut dapat dianalisis melalui asas *lex specialis derogat legi generali*. Asas ini pada dasarnya mengandung makna bahwa ketentuan yang bersifat khusus mengesampingkan ketentuan yang bersifat umum apabila kedua ketentuan tersebut mengatur objek hukum yang sama dan terdapat pertentangan dalam penerapannya. Dalam konteks perpajakan, UU HPP memiliki karakter khusus karena mengatur secara spesifik mengenai tindak pidana di bidang perpajakan, termasuk unsur delik, sanksi, kewenangan penyidikan, serta mekanisme penyelesaian perkara melalui pembayaran kerugian pada pendapatan negara dan sanksi administratif. Oleh karena itu, sepanjang menyangkut kekhususan tersebut, ketentuan UU HPP memiliki alasan yuridis untuk tetap dipertahankan sebagai *lex specialis* terhadap ketentuan umum KUHP Nasional.

Namun demikian, asas *lex specialis* tidak boleh digunakan secara simplistis untuk menyatakan bahwa seluruh ketentuan KUHP Nasional tidak berlaku terhadap tindak pidana perpajakan. Kekhususan suatu undang-undang hanya berlaku pada ruang lingkup yang memang secara khusus diatur. Dalam hal UU HPP tidak mengatur suatu persoalan tertentu, ketentuan umum dalam KUHP Nasional dapat berfungsi sebagai *general framework* sepanjang tidak bertentangan dengan ketentuan khusus dalam UU HPP. Dengan demikian, hubungan kedua rezim tersebut lebih tepat dikonstruksikan sebagai hubungan komplementer antara hukum pidana umum dan hukum pidana khusus, bukan hubungan saling meniadakan.

Persoalan konflik norma justru menjadi lebih nyata ketika dibandingkan dengan Pasal 44B UU HPP. Pasal tersebut memberikan mekanisme khusus dalam penegakan hukum pidana perpajakan yang tidak dikenal dalam hukum pidana umum. Untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dalam kondisi yang ditentukan oleh undang-undang. Penghentian tersebut tidak bersifat bebas, melainkan dikaitkan dengan kewajiban Wajib Pajak atau tersangka untuk melunasi kerugian pada pendapatan negara beserta sanksi administratif yang ditentukan berdasarkan jenis tindak pidananya. Dalam konstruksi yang berlaku, Pasal

44B membedakan konsekuensi berdasarkan tindak pidana yang berkaitan dengan Pasal 38, Pasal 39, dan Pasal 39A UU KUP.

Mekanisme tersebut menunjukkan karakter hukum pidana perpajakan yang berbeda dari pola pemidanaan konvensional. Tujuan utama yang hendak dicapai bukan semata-mata menjatuhkan pidana kepada pelaku, tetapi juga memastikan bahwa kerugian pada pendapatan negara dapat dipulihkan. Bahkan Direktorat Jenderal Pajak menjelaskan bahwa Pasal 44B merupakan bentuk perluasan penerapan *ultimum remedium* karena mekanisme tersebut memungkinkan penghentian penyidikan dengan pembayaran kewajiban tertentu, dan dalam perkembangan UU HPP penerapan pendekatan tersebut diperluas sampai tahap persidangan.

Dalam perspektif kebijakan hukum pidana, mekanisme tersebut dapat dikonstruksikan sebagai bentuk depenalisasi terbatas atau setidaknya sebagai pembatasan penggunaan pidana melalui mekanisme penyelesaian yang berorientasi pada pemulihan. Artinya, suatu perbuatan yang secara normatif telah dikualifikasikan sebagai tindak pidana tetap tidak serta-merta harus berakhir pada pemidanaan apabila kepentingan hukum yang hendak dilindungi, khususnya kepentingan fiskal negara, dapat dipulihkan melalui mekanisme yang ditentukan undang-undang. Di sinilah doktrin *ultimum remedium* memperoleh posisi sentral.

Secara doktrinal, *ultimum remedium* mengandung gagasan bahwa hukum pidana merupakan sarana terakhir karena sanksi pidana merupakan bentuk intervensi negara yang paling keras terhadap kebebasan dan hak seseorang. Barda Nawawi Arief menempatkan kebijakan hukum pidana sebagai bagian dari *criminal policy*, sehingga penggunaan hukum pidana harus mempertimbangkan efektivitas, proporsionalitas, dan kemampuan sarana hukum lain dalam mencapai tujuan yang hendak diwujudkan. Pandangan tersebut sejalan dengan konstruksi yang telah digunakan dalam tesis ini, bahwa pemidanaan harus ditempatkan sebagai pilihan terakhir, mencegah *overcriminalization*, serta mempertimbangkan keseimbangan antara kepentingan negara dan perlindungan hak individu.

Dalam konteks hukum perpajakan, doktrin tersebut memiliki karakter yang lebih spesifik. Pelanggaran pajak pada satu sisi merupakan perbuatan yang dapat mengurangi penerimaan negara, tetapi pada sisi lain tidak setiap ketidakpatuhan terhadap kewajiban perpajakan memiliki tingkat kesalahan dan kualitas perbuatan yang sama. UU KUP sendiri membedakan perbuatan karena kealpaan dan perbuatan karena kesengajaan. Pasal 38 UU KUP pada pokoknya mengatur perbuatan karena kealpaan yang mengakibatkan kerugian pada pendapatan negara, sedangkan Pasal 39 mengatur perbuatan yang dilakukan dengan sengaja. Pasal 39A selanjutnya mengatur perbuatan tertentu yang berkaitan dengan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak. Struktur tersebut menunjukkan bahwa hukum pidana perpajakan sejak awal telah dibangun dengan gradasi kesalahan dan karakter delik yang berbeda.

Pasal 44B kemudian memberikan konsekuensi khusus terhadap masing-masing kelompok tindak pidana tersebut. Untuk tindak pidana Pasal 38, pembayaran kerugian pada pendapatan negara disertai sanksi administratif berupa denda tertentu dapat menjadi dasar penghentian penyidikan. Untuk tindak pidana Pasal 39, persyaratannya lebih berat, sedangkan terhadap Pasal 39A terdapat konstruksi pembayaran yang dikaitkan dengan jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan, bukti pemotongan, dan/atau bukti setoran pajak. Struktur demikian memperlihatkan adanya diferensiasi respons hukum berdasarkan kualitas perbuatan dan tingkat kepentingan fiskal yang dilindungi.

Dengan demikian, konflik norma antara UU HPP dan KUHP Nasional tidak tepat dikonstruksikan sebagai pertentangan sederhana antara "administrasi" versus "pidana". Konflik yang lebih substantif adalah konflik antara desain khusus penegakan hukum pidana perpajakan yang berorientasi pada pemulihan dan kerangka umum hukum pidana nasional yang menekankan prinsip-prinsip pertanggungjawaban pidana. Pada titik ini, perlu dilakukan harmonisasi sistemik agar prinsip-prinsip umum KUHP Nasional tetap berlaku sebagai dasar

pertanggungjawaban pidana, sementara mekanisme khusus dalam UU HPP tetap berlaku sepanjang berkaitan dengan karakteristik khusus tindak pidana perpajakan.

Persoalan berikutnya adalah asas *lex posterior derogat legi priori*. KUHP Nasional diundangkan pada tahun 2023, sedangkan UU HPP diundangkan pada tahun 2021. Secara temporal, KUHP Nasional memang lebih baru. Akan tetapi, asas *lex posterior* tidak dapat secara otomatis digunakan untuk menyatakan bahwa KUHP Nasional mengesampingkan UU HPP. Doktrin *lex posterior* pada dasarnya bekerja apabila dua norma yang memiliki kedudukan setara mengatur materi yang sama dan terdapat ketidakselarasan yang tidak dapat didamaikan. Dalam hal norma baru tidak secara eksplisit mencabut norma lama dan norma lama merupakan ketentuan khusus, maka pendekatan *lex posterior* harus dibaca bersama dengan *lex specialis*. Tesis ini sendiri telah menempatkan ketiga asas—*lex superior*, *lex specialis*, dan *lex posterior*—sebagai instrumen penyelesaian konflik norma yang penerapannya tidak otomatis, tetapi harus mempertimbangkan hierarki, ruang lingkup, tujuan, dan sistem hukum secara keseluruhan.

Dengan menggunakan pendekatan tersebut, terdapat alasan yang kuat untuk menempatkan UU HPP sebagai *lex specialis* dalam hal-hal yang secara spesifik berkaitan dengan tindak pidana perpajakan. Sebaliknya, KUHP Nasional tetap berlaku sebagai kerangka umum sepanjang UU HPP tidak mengatur secara khusus atau sepanjang penerapan ketentuan umum tersebut tidak bertentangan dengan karakter khusus hukum perpajakan. Konstruksi ini sekaligus mencegah penggunaan *lex posterior* secara berlebihan yang dapat menyebabkan seluruh ketentuan pidana sektoral dianggap kehilangan keberlakuannya hanya karena KUHP Nasional diundangkan kemudian.

Persoalan konflik norma menjadi semakin kompleks apabila dikaitkan dengan asas legalitas dan kepastian hukum. Pasal 1 ayat (1) KUHP Nasional menegaskan bahwa pemidanaan harus memiliki dasar hukum yang telah ada sebelum perbuatan dilakukan. Prinsip tersebut menuntut agar subjek hukum dapat mengetahui secara wajar perbuatan apa yang dilarang, kapan suatu perbuatan dikualifikasikan sebagai tindak pidana, dan konsekuensi hukum apa yang mungkin timbul. Dalam konteks perpajakan, kepastian tersebut menjadi penting karena satu perbuatan dapat berada pada spektrum administratif maupun pidana tergantung pada unsur kesalahan, akibat, dan konstruksi delik yang terpenuhi.

Apabila aparat penegak hukum tidak memiliki parameter yang jelas mengenai hubungan antara mekanisme administrasi perpajakan dan mekanisme pidana, maka timbul persoalan *legal uncertainty*. Wajib Pajak dapat menghadapi ketidakpastian apakah suatu persoalan akan diselesaikan melalui pembetulan kewajiban pajak dan sanksi administrasi, melalui mekanisme penghentian penyidikan berdasarkan Pasal 44B, atau tetap dilanjutkan sampai proses penuntutan dan pemeriksaan di pengadilan. Kondisi semacam ini berpotensi bertentangan dengan prinsip kepastian hukum yang dijamin oleh Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945. Dalam tesis ini, hubungan antara kepastian hukum dan perlindungan Wajib Pajak juga telah ditempatkan sebagai konsekuensi dari prinsip negara hukum sebagaimana Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945.

Pada tahap ini, persoalan konflik norma juga berkelindan dengan konflik kewenangan. Pasal 44 UU KUP memberikan kewenangan khusus kepada PPNS di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak untuk melakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Dengan demikian, penyidikan tindak pidana perpajakan memiliki rezim institusional tersendiri. Ketika kewenangan tersebut bertemu dengan kerangka hukum pidana umum KUHP Nasional dan hukum acara pidana, dibutuhkan batas yang jelas mengenai siapa yang berwenang melakukan tindakan tertentu, berdasarkan norma apa kewenangan tersebut digunakan, serta bagaimana mekanisme pengawasan terhadap penggunaan kewenangan tersebut.

Kewenangan khusus tersebut menjadi semakin penting karena Pasal 44B melibatkan lebih dari satu institusi. Menteri Keuangan mempunyai posisi dalam mengajukan permintaan

penghentian penyidikan, sedangkan Jaksa Agung memiliki kewenangan untuk menghentikan penyidikan berdasarkan permintaan tersebut dan setelah persyaratan yang ditentukan undang-undang dipenuhi. Dengan demikian, Pasal 44B pada dasarnya bukanlah mekanisme penghentian penyidikan yang semata-mata berada di tangan penyidik pajak. Ia merupakan mekanisme hukum khusus yang melibatkan relasi kewenangan administratif-fiskal dan kewenangan penegakan hukum pidana. Justru karena melibatkan beberapa institusi tersebut, diperlukan parameter yang objektif agar tidak terjadi penggunaan kewenangan secara selektif.

Di sinilah teori kewenangan dan penyalahgunaan wewenang menjadi relevan. Dalam perspektif hukum administrasi, kewenangan bukanlah kekuasaan yang bebas, melainkan kekuasaan yang diberikan untuk tujuan tertentu dan harus digunakan sesuai batas-batas yang ditentukan oleh hukum. Philipus M. Hadjon menempatkan perlindungan hukum sebagai instrumen untuk mencegah tindakan pemerintah yang sewenang-wenang dan memastikan bahwa penggunaan kewenangan berada dalam koridor legalitas dan akuntabilitas.

Apabila diskresi atau kewenangan dalam pelaksanaan Pasal 44B digunakan tanpa parameter yang objektif, maka persoalannya tidak lagi sekadar konflik norma, tetapi dapat berkembang menjadi maladministrasi. Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2008 tentang Ombudsman Republik Indonesia mendefinisikan maladministrasi sebagai perilaku atau perbuatan melawan hukum, melampaui kewenangan, menggunakan kewenangan untuk tujuan lain dari tujuan pemberian kewenangan, termasuk kelalaian atau pengabaian kewajiban hukum dalam penyelenggaraan pelayanan publik yang menimbulkan kerugian materiil dan/atau immateriil. Konsep ini memiliki relevansi langsung terhadap penelitian karena tesis telah mengidentifikasi potensi maladministrasi sebagai akibat dari tidak jelasnya standar pelaksanaan kewenangan dalam proses penyidikan.

Dari perspektif tersebut, konflik norma antara UU HPP dan KUHP Nasional dapat dipetakan sekurang-kurangnya ke dalam empat lapisan konflik.

Pertama, konflik pada tingkat orientasi kebijakan hukum. UU HPP menempatkan kepentingan penerimaan negara dan pemulihan kerugian pada pendapatan negara sebagai salah satu pertimbangan utama dalam penegakan hukum pidana perpajakan. KUHP Nasional, sebagai hukum pidana umum, membangun sistem pertanggungjawaban dan pemidanaan berdasarkan prinsip-prinsip umum hukum pidana nasional. Perbedaan orientasi ini tidak otomatis merupakan konflik normatif, tetapi dapat menjadi konflik kebijakan ketika aparat harus menentukan apakah suatu perkara harus didorong menuju pemidanaan atau diarahkan pada pemulihan melalui mekanisme khusus.

Kedua, konflik pada tingkat konsekuensi hukum. Pasal 44B UU HPP membuka kemungkinan penghentian penyidikan setelah persyaratan pembayaran tertentu dipenuhi. Dengan demikian, terdapat jalur penyelesaian khusus yang mengakibatkan proses pidana tidak dilanjutkan. Karakter seperti ini berbeda dari konstruksi umum pemidanaan yang menempatkan terbuktinya tindak pidana dan pertanggungjawaban pelaku sebagai dasar untuk menjatuhkan pidana. Oleh karena itu, perlu ditentukan bagaimana mekanisme khusus Pasal 44B diposisikan dalam kerangka umum KUHP Nasional.

Ketiga, konflik pada tingkat penerapan asas. UU HPP merepresentasikan penerapan *ultimum remedium* dalam hukum pidana perpajakan, sedangkan KUHP Nasional menyediakan kerangka umum mengenai tindak pidana dan pertanggungjawaban pidana. Konflik muncul apabila *ultimum remedium* tidak diperlakukan sebagai kebijakan khusus dalam hukum pajak, tetapi justru dipahami berbeda oleh aparat dalam proses penyidikan. Akibatnya, standar penegakan dapat berbeda antara satu perkara dengan perkara lainnya.

Keempat, konflik pada tingkat kewenangan dan prosedur. Pasal 44 dan Pasal 44B UU KUP/UU HPP memberikan desain khusus mengenai penyidikan tindak pidana perpajakan dan penghentian penyidikan. Ketika ketentuan tersebut diterapkan dalam sistem hukum pidana nasional yang telah diperbarui melalui KUHP Nasional dan hukum acara pidana yang baru,

diperlukan sinkronisasi mengenai kewenangan, prosedur, standar pembuktian, serta perlindungan hak tersangka atau Wajib Pajak.

Dengan demikian, konstruksi konflik norma yang hendak dibangun dalam penelitian ini bukanlah bahwa KUHP Nasional telah menghapus UU HPP, melainkan bahwa terdapat potensi disharmoni normatif dan konflik penerapan antara norma umum hukum pidana nasional dengan rezim khusus pidana perpajakan. Hal ini penting karena penelitian yang langsung menyatakan adanya konflik norma tanpa terlebih dahulu menguji keberlakuan masing-masing norma akan menghadapi kelemahan metodologis. Konflik norma baru dapat dikatakan terjadi apabila dua norma yang sama-sama berlaku mengatur objek yang sama, memiliki konsekuensi yang tidak dapat dipadukan, dan tidak tersedia mekanisme harmonisasi yang dapat mempertemukan keduanya.

Dalam konteks tersebut, teori Stufenbau des Recht dari Hans Kelsen tetap relevan, tetapi penggunaannya perlu ditempatkan secara tepat. Teori Kelsen menekankan bahwa hukum merupakan sistem norma yang tersusun secara berjenjang dan keberlakuan norma ditentukan oleh norma yang lebih tinggi. Akan tetapi, persoalan UU HPP dan KUHP Nasional bukan terutama persoalan *lex superior*, karena keduanya berada pada tingkat undang-undang yang sama. Oleh karena itu, teori Kelsen lebih tepat digunakan untuk menjelaskan tuntutan koherensi dan konsistensi sistem hukum, bukan untuk menyatakan bahwa KUHP Nasional lebih tinggi kedudukannya daripada UU HPP. Tesis ini sendiri telah menggunakan teori Kelsen untuk menjelaskan bahwa ketika dua norma dalam satu sistem mengatur objek yang sama dengan konsekuensi berbeda, dapat muncul ambiguitas dalam penerapan hukum.

Konsekuensinya, instrumen penyelesaian konflik yang lebih relevan adalah *lex specialis derogat legi generali* dan, secara terbatas, *lex posterior derogat legi priori*. *Lex posterior* tidak boleh digunakan secara otomatis hanya karena KUHP Nasional lebih baru. Sebaliknya, perlu diperiksa apakah pembentuk undang-undang memang bermaksud menggantikan rezim pidana perpajakan. Tidak adanya UU KUP dalam daftar pencabutan Pasal 622 UU 1/2023 merupakan indikator penting bahwa rezim pidana perpajakan tetap dipertahankan sebagai hukum khusus.

Dengan konstruksi tersebut, dapat dirumuskan prinsip harmonisasi fungsional: KUHP Nasional berlaku sebagai *general criminal framework*, sedangkan UU HPP/KUP tetap berlaku sebagai *special criminal regime* dalam bidang perpajakan. KUHP Nasional memberikan prinsip-prinsip umum mengenai legalitas, pertanggungjawaban pidana, subjek pidana, kesalahan, dan pemidanaan; sedangkan UU HPP memberikan pengaturan khusus mengenai jenis tindak pidana perpajakan, kewenangan penyidikan, dan mekanisme pemulihan penerimaan negara melalui Pasal 44B.

Konstruksi tersebut sekaligus memberikan dasar yang lebih kuat untuk menjelaskan kedudukan Pasal 44B sebagai instrumen *ultimum remedium*. Mekanisme tersebut tidak seharusnya dipahami sebagai pemberian kewenangan absolut kepada otoritas fiskal untuk "membeli" penghentian perkara pidana, melainkan sebagai mekanisme khusus yang dibentuk pembentuk undang-undang untuk mencapai keseimbangan antara kepentingan penegakan hukum dan kepentingan pemulihan penerimaan negara. Karena merupakan pengecualian terhadap pola penegakan pidana konvensional, penerapannya harus didasarkan pada syarat, prosedur, dan parameter yang jelas serta dapat diuji secara hukum.

Dengan demikian, titik kritis penelitian bukan sekadar apakah Pasal 44B memberikan kewenangan penghentian penyidikan, tetapi bagaimana kewenangan tersebut harus digunakan dalam kerangka negara hukum agar tidak berubah menjadi diskresi yang tidak terkendali. Setiap kewenangan harus memiliki tujuan, batas, prosedur, dan mekanisme pertanggungjawaban. Tanpa keempat unsur tersebut, mekanisme *ultimum remedium* justru dapat menghasilkan problem baru berupa ketidakpastian, disparitas perlakuan, dan potensi maladministrasi.

Pada akhirnya, konstruksi konflik norma antara UU HPP dan KUHP Nasional dapat dipahami sebagai persoalan harmonisasi antara hukum pidana umum dan hukum pidana khusus, dengan tiga prinsip utama. Pertama, UU HPP tetap merupakan *lex specialis* dalam penegakan tindak pidana perpajakan sepanjang mengatur secara khusus mengenai substansi dan mekanisme penegakan hukum perpajakan. Kedua, KUHP Nasional tetap menjadi kerangka umum hukum pidana yang mengisi aspek-aspek yang tidak diatur secara khusus dalam UU HPP sepanjang penerapannya tidak bertentangan dengan karakter khusus hukum pajak. Ketiga, Pasal 44B harus ditafsirkan sebagai manifestasi *ultimum remedium* yang pelaksanaannya harus tunduk pada prinsip legalitas, kepastian hukum, proporsionalitas, akuntabilitas, serta pengawasan terhadap kemungkinan penyalahgunaan kewenangan.

Dengan konstruksi tersebut, persoalan konflik norma tidak berhenti pada pertanyaan norma mana yang harus didahulukan, tetapi berkembang menjadi pertanyaan yang lebih substantif, yaitu bagaimana kedua rezim hukum tersebut dapat ditempatkan secara proporsional dalam satu sistem penegakan hukum pidana perpajakan. Jawaban terhadap persoalan tersebut menjadi penting karena tujuan penegakan hukum perpajakan tidak dapat direduksi menjadi penghukuman pelaku semata. Penegakan hukum harus sekaligus menjamin penerimaan negara, kepatuhan Wajib Pajak, kepastian hukum, perlindungan hak, dan pencegahan penyalahgunaan kewenangan. Dengan demikian, harmonisasi antara UU HPP dan KUHP Nasional harus diarahkan pada terbentuknya sistem penegakan hukum yang efektif terhadap pelanggaran, tetapi tetap membatasi kriminalisasi dan diskresi secara proporsional.

Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Berdasarkan Prinsip Kepastian Hukum Dan Ultimum Remedium

Rekonstruksi perlindungan hukum bagi Wajib Pajak merupakan konsekuensi logis dari adanya persoalan normatif dalam hubungan antara rezim hukum perpajakan dan hukum pidana nasional. Perlindungan hukum tidak cukup dimaknai sebagai pemberian hak kepada Wajib Pajak setelah terjadi tindakan penegakan hukum, tetapi harus dibangun sebagai suatu sistem yang mampu mencegah terjadinya tindakan yang sewenang-wenang sejak tahap awal pemeriksaan, penyidikan, sampai dengan penyelesaian perkara. Dalam perspektif negara hukum, penggunaan kewenangan oleh organ pemerintahan maupun aparat penegak hukum harus senantiasa didasarkan pada hukum, memiliki tujuan yang jelas, dilakukan secara proporsional, serta dapat dipertanggungjawabkan secara hukum. Oleh karena itu, rekonstruksi perlindungan hukum dalam penegakan hukum pidana perpajakan harus diarahkan pada terciptanya keseimbangan antara kepentingan negara dalam mengamankan penerimaan pajak dan kepentingan Wajib Pajak untuk memperoleh kepastian, keadilan, serta perlakuan hukum yang proporsional.

Philipus M. Hadjon membedakan perlindungan hukum ke dalam perlindungan hukum preventif dan perlindungan hukum represif. Perlindungan hukum preventif memberikan kesempatan kepada warga negara untuk mencegah terjadinya sengketa atau tindakan pemerintahan yang merugikan sebelum keputusan atau tindakan tersebut menimbulkan akibat hukum yang lebih jauh. Sementara itu, perlindungan hukum represif diberikan setelah terjadi sengketa atau pelanggaran hukum melalui mekanisme penyelesaian dan pengujian terhadap tindakan pemerintah. Konsepsi tersebut memiliki relevansi yang kuat dalam penegakan hukum perpajakan karena hubungan antara negara dan Wajib Pajak pada dasarnya merupakan hubungan hukum yang menempatkan negara sebagai pemegang kewenangan publik sekaligus Wajib Pajak sebagai subjek hukum yang memiliki hak dan kewajiban. Oleh karena itu, perlu tersedia mekanisme perlindungan baik sebelum maupun setelah penggunaan kewenangan penegakan hukum. Tesis ini sendiri menempatkan perlindungan preventif dan represif sebagai dua instrumen yang harus berjalan secara berimbang dalam memberikan perlindungan terhadap Wajib Pajak.

Rekonstruksi pertama diarahkan pada penegasan kedudukan hukum pidana perpajakan sebagai rezim hukum khusus (*lex specialis*) dalam sistem hukum pidana nasional. Penegasan tersebut diperlukan untuk mencegah terjadinya perluasan penerapan ketentuan hukum pidana umum terhadap tindak pidana perpajakan yang sesungguhnya telah memiliki pengaturan khusus dalam UU KUP sebagaimana telah diubah melalui UU HPP. Kedudukan sebagai *lex specialis* bukan berarti hukum pidana perpajakan terlepas dari prinsip-prinsip umum hukum pidana nasional, melainkan bahwa ketentuan khusus perpajakan harus menjadi rujukan utama sepanjang menyangkut objek, unsur tindak pidana, kewenangan penyidikan, dan mekanisme penyelesaian yang secara spesifik telah diatur oleh peraturan perundang-undangan perpajakan.

Konstruksi tersebut penting untuk menjaga konsistensi antara UU HPP dan KUHP Nasional. KUHP Nasional tetap berfungsi sebagai kerangka umum hukum pidana, sedangkan UU HPP/KUP berfungsi sebagai rezim khusus yang mengatur karakteristik tindak pidana perpajakan. Dengan konstruksi demikian, keberadaan KUHP Nasional tidak diposisikan sebagai norma yang secara otomatis mengesampingkan mekanisme khusus dalam hukum perpajakan. Sebaliknya, ketentuan umum KUHP Nasional harus diterapkan secara sistemik dan harmonis sepanjang tidak bertentangan dengan karakter khusus hukum perpajakan. Hal ini sejalan dengan prinsip *lex specialis derogat legi generali* yang memberikan ruang bagi keberlakuan norma khusus terhadap norma umum dalam hal keduanya mengatur objek yang sama.

Rekonstruksi kedua diarahkan pada penguatan prinsip *ultimum remedium* dalam setiap tahapan penegakan hukum pidana perpajakan. Prinsip ini harus ditempatkan bukan hanya sebagai doktrin teoritis, tetapi sebagai parameter operasional dalam menentukan kapan instrumen pidana dapat digunakan terhadap Wajib Pajak. Hukum pidana sebagai *ultimum remedium* mengandung konsekuensi bahwa pemidanaan tidak boleh menjadi respons pertama terhadap setiap bentuk ketidakpatuhan perpajakan. Penggunaan instrumen pidana harus mempertimbangkan apakah tujuan penegakan hukum masih dapat dicapai melalui instrumen administrasi perpajakan, khususnya ketika kepentingan yang hendak dipulihkan adalah penerimaan negara.

Dalam konteks tersebut, Pasal 44B UU KUP sebagaimana diubah melalui UU HPP mempunyai posisi strategis. Ketentuan tersebut memberikan mekanisme penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan untuk kepentingan penerimaan negara dengan persyaratan tertentu. Dengan demikian, pembentuk undang-undang secara eksplisit telah memberikan ruang bagi penyelesaian yang berorientasi pada pemulihan penerimaan negara daripada semata-mata penghukuman. Mekanisme tersebut harus dipahami sebagai instrumen *ultimum remedium* yang dirancang secara khusus dalam hukum perpajakan. Oleh sebab itu, pelaksanaannya harus ditempatkan dalam kerangka yang menjamin transparansi, konsistensi, proporsionalitas, dan kesetaraan perlakuan terhadap Wajib Pajak. Kajian yang digunakan dalam tesis ini juga menunjukkan bahwa Pasal 44B UU HPP memperluas penerapan prinsip *ultimum remedium* dalam penyelesaian tindak pidana perpajakan.

Namun demikian, *ultimum remedium* tidak boleh diterjemahkan sebagai kewenangan bebas untuk memilih antara melanjutkan atau menghentikan proses pidana. Prinsip tersebut justru harus menghasilkan pembatasan terhadap diskresi. Setiap keputusan mengenai penggunaan instrumen pidana atau penghentian penyidikan harus dapat ditelusuri dasar hukumnya, alasan objektifnya, dan parameter yang digunakan. Dengan demikian, rekonstruksi perlindungan hukum harus mengubah *ultimum remedium* dari sekadar asas deklaratif menjadi asas operasional yang memiliki indikator dan prosedur yang dapat diuji.

Atas dasar itu, rekonstruksi ketiga perlu diarahkan pada pembentukan parameter objektif dan terukur dalam penerapan Pasal 44B UU HPP. Parameter tersebut sekurang-kurangnya harus mempertimbangkan jenis dan karakter tindak pidana, tingkat kesalahan pelaku, besarnya dampak terhadap penerimaan negara, tingkat kepatuhan Wajib Pajak, tindakan perbaikan yang

telah dilakukan, serta kemungkinan pemulihan penerimaan negara melalui mekanisme administratif. Parameter tersebut diperlukan untuk mencegah agar keputusan mengenai penghentian atau kelanjutan penyidikan tidak semata-mata bergantung pada penilaian subjektif aparat.

Dengan demikian, diperlukan suatu Standard Operating Procedure (SOP) yang bersifat transparan, akuntabel, dan terukur dalam pelaksanaan kewenangan penyidikan dan penghentian penyidikan. SOP tersebut bukan sekadar instrumen administratif internal, tetapi harus berfungsi sebagai instrumen pembatasan kewenangan. Setiap tahap penggunaan kewenangan harus memiliki dasar, prosedur, tenggat waktu, pejabat yang bertanggung jawab, serta mekanisme pencatatan dan pengawasan. Dengan cara demikian, Wajib Pajak memperoleh kepastian mengenai prosedur yang akan dihadapinya dan aparat memperoleh standar yang jelas dalam menjalankan kewenangannya.

Rekonstruksi keempat berkaitan dengan penguatan perlindungan hukum preventif bagi Wajib Pajak. Perlindungan preventif harus diberikan sejak tahap sebelum perkara ditingkatkan menjadi proses pidana. Dalam konteks ini, perlu diperjelas batas antara sengketa atau pelanggaran administratif dengan tindak pidana perpajakan. Tidak setiap perbedaan perhitungan, keterlambatan, kesalahan administrasi, atau ketidaklengkapan dokumen dapat serta-merta dikonstruksikan sebagai tindak pidana. Kualifikasi pidana harus didasarkan pada terpenuhinya unsur delik dan kesalahan sebagaimana ditentukan oleh undang-undang.

Perlindungan preventif tersebut juga harus diwujudkan melalui hak Wajib Pajak untuk memperoleh informasi yang jelas mengenai status dan dasar hukum proses penegakan hukum yang dikenakan terhadapnya. Wajib Pajak harus mengetahui apakah dirinya sedang berada dalam tahap pemeriksaan, penyidikan, atau proses penyelesaian berdasarkan Pasal 44B. Transparansi status hukum menjadi penting karena ketidakjelasan mengenai posisi hukum seseorang dapat menciptakan ketidakpastian dan membuka ruang penggunaan kewenangan secara tidak proporsional.

Rekonstruksi kelima adalah penguatan mekanisme keberatan dan pengujian terhadap tindakan penegakan hukum. Dalam hal terdapat perbedaan antara Wajib Pajak dan otoritas perpajakan mengenai pemenuhan kewajiban pajak, penyelesaian administratif harus tetap memperoleh ruang yang memadai sebelum instrumen pidana digunakan, sepanjang perbuatan tersebut belum memenuhi karakteristik tindak pidana yang secara tegas ditentukan undang-undang. Hal ini tidak berarti bahwa setiap perkara pidana harus selalu didahului oleh proses administratif, karena terdapat tindak pidana perpajakan yang sejak awal memang memiliki karakter kriminal yang kuat. Yang diperlukan adalah parameter yang membedakan secara objektif perkara yang masih layak diselesaikan secara administratif dari perkara yang memang harus diproses secara pidana.

Dengan demikian, prinsip *ultimum remedium* tidak boleh dipahami sebagai kewajiban mutlak untuk selalu mendahulukan administrasi dalam semua perkara perpajakan, melainkan sebagai prinsip proporsionalitas dalam menentukan kebutuhan penggunaan hukum pidana. Apabila unsur tindak pidana telah terpenuhi dan kepentingan hukum yang dilindungi menuntut respons pidana, maka penegakan hukum pidana tetap harus dilakukan. Sebaliknya, apabila tujuan utama penegakan hukum masih dapat dicapai melalui pemulihan penerimaan negara dan instrumen administratif yang tersedia, maka penggunaan hukum pidana harus dipertimbangkan secara hati-hati.

Rekonstruksi keenam diarahkan pada penguatan perlindungan hukum represif. Ketika Wajib Pajak menilai bahwa tindakan penyidikan atau keputusan yang diambil oleh pejabat perpajakan telah melampaui kewenangan, menyimpang dari prosedur, atau dilakukan secara tidak proporsional, harus tersedia mekanisme pengujian yang efektif. Perlindungan represif tersebut merupakan konsekuensi dari prinsip negara hukum karena kewenangan publik tidak

boleh bersifat *unreviewable*. Setiap tindakan yang berpotensi merugikan hak Wajib Pajak harus memiliki kemungkinan untuk diuji berdasarkan hukum.

Dalam konteks tersebut, pengawasan eksternal memiliki arti penting. Pengawasan internal tetap diperlukan untuk memastikan kepatuhan terhadap standar organisasi, tetapi pengawasan eksternal dibutuhkan untuk memberikan perspektif independen terhadap penggunaan kewenangan. Ombudsman Republik Indonesia dapat memainkan fungsi penting ketika terdapat dugaan maladministrasi dalam pelayanan publik dan pelaksanaan kewenangan administratif. Hal ini sejalan dengan konstruksi penelitian yang menempatkan kewenangan yang luas tanpa mekanisme pengawasan yang memadai sebagai salah satu faktor yang dapat meningkatkan risiko maladministrasi.

Namun, penguatan Ombudsman perlu ditempatkan secara proporsional. Ombudsman bukan lembaga yang menggantikan fungsi penyidik, penuntut umum, maupun pengadilan. Perannya berada pada ranah pengawasan terhadap penyelenggaraan pelayanan publik dan dugaan maladministrasi. Oleh karena itu, penguatan peran Ombudsman dalam konteks penelitian ini lebih tepat diarahkan pada pengawasan terhadap kepatuhan prosedural dan tata kelola kewenangan, bukan pada intervensi terhadap independensi proses penegakan hukum pidana.

Rekonstruksi ketujuh adalah pembangunan mekanisme akuntabilitas terhadap penggunaan diskresi dalam penegakan hukum perpajakan. Diskresi dalam hukum administrasi pada prinsipnya dibutuhkan untuk menghadapi keadaan konkret yang tidak selalu dapat diselesaikan secara mekanis berdasarkan norma tertulis. Akan tetapi, diskresi tidak identik dengan kebebasan tanpa batas. Penggunaan diskresi harus tetap berada dalam koridor tujuan pemberian kewenangan, asas pemerintahan yang baik, proporsionalitas, dan larangan penyalahgunaan wewenang. Dalam konteks Pasal 44B, setiap keputusan yang berkaitan dengan penghentian penyidikan harus memiliki *reasoning* yang dapat dipertanggungjawabkan secara administratif dan hukum.

Kebutuhan tersebut menjadi semakin penting karena keputusan dalam proses penegakan hukum perpajakan dapat memberikan konsekuensi yang sangat besar terhadap Wajib Pajak, terutama badan usaha. Proses pidana dapat berdampak terhadap reputasi perusahaan, hubungan kontraktual, akses pembiayaan, kepercayaan investor, serta keberlangsungan kegiatan usaha. Oleh sebab itu, penggunaan instrumen pidana harus memperhatikan prinsip proporsionalitas, yaitu adanya keseimbangan antara tingkat pelanggaran, kepentingan penerimaan negara, kepentingan penegakan hukum, dan dampak tindakan negara terhadap Wajib Pajak.

Rekonstruksi kedelapan adalah pembangunan sistem perlindungan hukum yang menjamin kesetaraan perlakuan terhadap Wajib Pajak. Parameter penerapan Pasal 44B harus bersifat umum dan dapat diterapkan terhadap setiap Wajib Pajak dalam kondisi yang secara hukum sebanding. Hal ini penting untuk mencegah terjadinya *selective enforcement*, yaitu keadaan ketika hukum diterapkan secara berbeda terhadap subjek hukum yang berada dalam situasi yang relatif sama. Kesetaraan perlakuan merupakan bagian integral dari kepastian hukum karena kepastian tidak hanya berkaitan dengan kemampuan mengetahui isi norma, tetapi juga dengan adanya ekspektasi bahwa norma tersebut diterapkan secara konsisten.

Dari keseluruhan konstruksi tersebut, perlindungan hukum bagi Wajib Pajak dapat dibangun dalam suatu model perlindungan hukum berlapis. Lapisan pertama adalah perlindungan preventif melalui kejelasan norma, pembatasan diskresi, parameter objektif, transparansi prosedur, dan pemberian informasi kepada Wajib Pajak. Lapisan kedua adalah perlindungan administratif melalui mekanisme keberatan, koreksi, dan penyelesaian sengketa sesuai dengan rezim perpajakan. Lapisan ketiga adalah perlindungan prosedural dalam proses penyidikan melalui kepastian status hukum, pemenuhan hak-hak Wajib Pajak atau tersangka, serta pengawasan terhadap tindakan penyidik. Lapisan keempat adalah perlindungan represif melalui mekanisme pengujian terhadap tindakan atau keputusan yang dianggap melanggar

hukum. Lapisan kelima adalah pengawasan eksternal melalui lembaga yang berwenang, termasuk Ombudsman dalam konteks maladministrasi.

Dengan model tersebut, prinsip kepastian hukum dan *ultimum remedium* tidak lagi ditempatkan sebagai dua konsep yang berdiri sendiri. Keduanya harus dipertautkan dalam suatu desain perlindungan hukum yang koheren. Kepastian hukum memberikan batas terhadap penggunaan kewenangan, sedangkan *ultimum remedium* memberikan batas terhadap penggunaan hukum pidana. Kepastian hukum memastikan bahwa Wajib Pajak mengetahui dasar, prosedur, dan konsekuensi hukum yang dihadapinya; sementara *ultimum remedium* memastikan bahwa instrumen pidana hanya digunakan ketika benar-benar diperlukan dan proporsional.

Dengan demikian, rekonstruksi perlindungan hukum bagi Wajib Pajak tidak diarahkan untuk mengurangi efektivitas penegakan hukum perpajakan, melainkan justru untuk membangun penegakan hukum yang lebih legitimate, konsisten, dan dapat dipertanggungjawabkan. Perlindungan Wajib Pajak tidak boleh dipertentangkan dengan kepentingan penerimaan negara. Keduanya merupakan dua kepentingan yang harus ditempatkan dalam keseimbangan konstitusional. Negara membutuhkan pajak untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan, tetapi dalam negara hukum, kepentingan fiskal tersebut tetap harus diwujudkan melalui kewenangan yang dibatasi oleh hukum.

Atas dasar itu, rekonstruksi yang ditawarkan dalam penelitian ini dapat dirumuskan dalam tiga arah utama, yaitu rekonstruksi normatif, rekonstruksi prosedural, dan rekonstruksi kelembagaan. Rekonstruksi normatif dilakukan dengan menegaskan kedudukan UU HPP/KUP sebagai *lex specialis* dalam tindak pidana perpajakan dan menempatkan Pasal 44B sebagai instrumen *ultimum remedium* yang memiliki parameter penerapan yang jelas. Rekonstruksi prosedural dilakukan melalui penyusunan SOP yang transparan, standar objektif dalam menentukan kelanjutan atau penghentian penyidikan, serta penguatan hak Wajib Pajak untuk memperoleh informasi dan menguji tindakan yang merugikan haknya. Sementara itu, rekonstruksi kelembagaan dilakukan melalui penguatan pengawasan internal dan eksternal terhadap penggunaan kewenangan, termasuk pengawasan terhadap potensi maladministrasi.

Dengan konstruksi tersebut, perlindungan hukum bagi Wajib Pajak tidak lagi bersifat reaktif setelah proses pidana berlangsung, tetapi dibangun sejak awal sebagai bagian integral dari desain penegakan hukum perpajakan. Model demikian sekaligus menempatkan hukum pidana pada posisi yang proporsional: cukup kuat untuk memberikan efek jera terhadap pelanggaran perpajakan yang serius, tetapi cukup terbatas untuk mencegah kriminalisasi terhadap persoalan yang masih dapat diselesaikan melalui mekanisme administratif. Pada akhirnya, keseimbangan antara kepentingan fiskal negara dan perlindungan hak Wajib Pajak hanya dapat dicapai apabila penegakan hukum perpajakan dibangun di atas prinsip legalitas, kepastian hukum, proporsionalitas, *lex specialis*, *ultimum remedium*, akuntabilitas, dan pengawasan yang efektif.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan mengenai perlindungan hukum terhadap korban penipuan dalam perjanjian jual beli online berdasarkan hukum positif Indonesia, dapat dirumuskan dua kesimpulan sebagai berikut:

1) Konstruksi konflik norma antara UU HPP dan KUHP Nasional terletak pada perbedaan karakter antara rezim pidana perpajakan sebagai *lex specialis* dan hukum pidana umum dalam KUHP Nasional. Konflik tersebut terutama berkaitan dengan penerapan *ultimum remedium*, mekanisme penghentian penyidikan berdasarkan Pasal 44B UU HPP, serta penerapan asas *lex specialis* dan *lex posterior*. UU HPP tetap berkedudukan sebagai hukum khusus sepanjang mengatur secara spesifik tindak pidana perpajakan,

sedangkan KUHP Nasional berlaku sebagai kerangka umum hukum pidana sepanjang tidak diatur secara khusus dalam UU HPP.

2) Rekonstruksi perlindungan hukum bagi Wajib Pajak dilakukan melalui tiga aspek, yaitu rekonstruksi normatif dengan menegaskan kedudukan UU HPP sebagai *lex specialis* dan Pasal 44B sebagai instrumen *ultimum remedium*; rekonstruksi prosedural melalui parameter objektif, SOP yang transparan, dan kepastian prosedur penghentian atau kelanjutan penyidikan; serta rekonstruksi kelembagaan melalui penguatan pengawasan internal dan eksternal untuk mencegah maladministrasi. Rekonstruksi tersebut diarahkan untuk menyeimbangkan kepentingan penerimaan negara dengan kepastian hukum, proporsionalitas, dan perlindungan hak Wajib Pajak.

REFERENSI

Afdal, Zikdri. "Analisis Yuridis Kepailitan BUMN Persero Dikaitkan dengan Prinsip Perlindungan Hak-hak Kreditur." *JOM Fakultas Hukum Universitas Riau* 7, no. 1 (2020).

Akram, Muhammad, Sabir Alwy, dan Andi Tenri Famauri. "Pertimbangan Hakim Terhadap Pernyataan Kepailitan Badan Usaha Milik Negara (BUMN)." *Jurnal Kewarganegaraan* 6, no. 4 (2022): 6957–6966.

Anhar, A. R. M., dan K. Nasution. "Kedudukan Kreditor Terhadap Kepailitan Pada Badan Usaha Milik Negara yang Berbentuk Perseroan Terbatas: Permasalahan pada Badan Usaha Milik Negara PT. Industri Gelas (Persero)." *Future Academia: The Journal of Multidisciplinary Research on Scientific and Advanced* 2, no. 3 (2024): 200–217.

Asshiddiqie, Jimly. *Pengantar Ilmu Hukum Tata Negara*. Depok: Rajawali Pers, 2019.

Bastari, Rudy Gunawan, Amir Junaidi, dan Femmy Silaswaty Faried. "Implementasi Asas *Ultimum Remedium* dalam Penegakan Hukum Pidana di Bidang Perpajakan." *Jurnal Bevinding* 1, no. 2 (2023).

Hadjon, Philipus M. *Perlindungan Hukum bagi Rakyat di Indonesia*. Surabaya: PT Bina Ilmu, 1987.

Hutauruk, Bina Yumanto, dan Paruhum Aurora Sotarduga Hutauruk. "Ultimum Remedium dalam Hukum Pidana Pajak: Teori dan Praktik." *Scientax: Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia* 4, no. 1 (2022).

Indrati, Maria Farida. *Ilmu Perundang-undangan: Jenis, Fungsi, dan Materi Muatan*. Edisi Revisi. Yogyakarta: Kanisius, 2020.

Kelsen, Hans. *General Theory of Law and State*. Translated by Anders Wedberg. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1945.

Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia. Putusan Nomor 83/PUU-XXI/2023**.**

Marzuki, Peter Mahmud. *Penelitian Hukum*. Edisi Revisi. Jakarta: Kencana, 2021.

Nathan Thomas. "Penerapan Hukum Pidana sebagai *Ultimum Remedium* pada Kasus Perpajakan Pasca Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021." *Dinamika Hukum* (2024).

Pasmawati. "Asas *Ultimum Remedium* dalam Penegakan Hukum Pidana Perpajakan." *Lex Scientia Law Review* (2025).

Putra, dkk. "Harmonisasi Hukum Administrasi Negara dalam Mewujudkan Kepastian Hukum." *Jurnal Hukum dan Pembangunan*.

Rahardjo, Satjipto. *Ilmu Hukum*. Bandung: PT Citra Aditya Bakti, 2014.

Rahmadi, Takdir. *Hukum Lingkungan di Indonesia*. Edisi Kedua. Jakarta: Rajawali Pers, 2020.

Retnani, dkk. "Kepastian Hukum dalam Penegakan Hukum Perpajakan di Indonesia." *Jurnal Pajak Indonesia*.

Soekanto, Soerjono, dan Sri Mamudji. *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*. Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2015.

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.
Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja.
Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022.
Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.
Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2025 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana.
Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan.
Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.
Undang-Undang Nomor 37 Tahun 2008 tentang Ombudsman Republik Indonesia.
Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3262), sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.