

PENERAPAN ASAS LEX SPECIALIS SYSTEMATIS DALAM HUKUM PIDANA PAJAK UNTUK MENJAMIN KEPASTIAN HUKUM

Applying the Lex Specialis Systematis Principle in Tax Criminal Law to Ensure Legal Certainty

Eli Saat^{1*}, Dewi Iryani², Gradios Nyoman Tio Rae³

^{1,2,3} Magister Hukum, Universitas Bung Karno, Jakarta, Indonesia

*Email: elisaat88@gmail.com

Abstract

This study examines the application of the lex specialis systematis principle in Indonesian tax criminal law from the perspective of legal certainty. The issue remains important because tax criminal enforcement does not only concern punishment, but also the relationship between state revenue protection, administrative compliance, investigation authority, and the rights of taxpayers. This research uses a normative legal method with statutory, conceptual, and case approaches. The analysis is built on Article 23A of the 1945 Constitution, the Criminal Code framework on the relationship between general and special criminal law, the Law on General Provisions and Tax Procedures together with its major amendments, the Anti-Corruption Law, the Banking Law, and the Anti-Money Laundering Law. The findings show that tax criminal law has the characteristics of lex specialis systematis because it forms an integrated and self-contained enforcement structure, including specific norms on obligations, sanctions, investigation, and recovery of state revenue. However, legal certainty is still weakened by overlapping legal regimes, the absence of operational criteria distinguishing administrative violations from criminal acts, and inconsistent coordination among enforcement institutions. Therefore, stronger certainty requires harmonized legal interpretation, measurable thresholds for criminal enforcement, specialist institutional coordination, and more consistent judicial guidance in tax criminal cases.

Keywords: Tax Criminal Law; Lex Specialis Systematis; Legal Certainty; Tax Enforcement; Special Criminal Law

Abstrak

Penelitian ini mengkaji penerapan asas *lex specialis systematis* dalam hukum pidana pajak Indonesia dari sudut pandang kepastian hukum. Persoalan ini tetap penting karena penegakan pidana pajak tidak hanya menyangkut pemidanaan, tetapi juga hubungan antara perlindungan penerimaan negara, kepatuhan administratif, kewenangan penyidikan, dan hak wajib pajak. Penelitian ini menggunakan metode hukum normatif dengan pendekatan perundang-undangan, konseptual, dan kasus. Analisis dibangun di atas Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, kerangka Kitab Undang-Undang Hukum Pidana mengenai relasi hukum pidana umum dan khusus, Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan beserta perubahan pentingnya, Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, Undang-Undang Perbankan, dan Undang-Undang Tindak Pidana Pencucian Uang. Hasil penelitian menunjukkan bahwa hukum pidana pajak memiliki ciri *lex specialis systematis* karena membentuk struktur penegakan yang terintegrasi dan tertutup, termasuk norma khusus mengenai kewajiban, sanksi, penyidikan, dan pemulihan penerimaan negara. Namun, kepastian hukum masih dilemahkan oleh tumpang tindih rezim hukum, belum adanya kriteria operasional yang tegas untuk membedakan pelanggaran administratif dan

tindak pidana, serta koordinasi antarlembaga penegak hukum yang belum konsisten. Karena itu, penguatan kepastian hukum menuntut harmonisasi penafsiran hukum, ambang ukur yang terukur untuk penegakan pidana, koordinasi kelembagaan yang bersifat spesialis, dan pedoman putusan yang lebih konsisten dalam perkara pidana pajak.

Kata Kunci: Hukum Pidana Pajak; Lex Specialis Systematis; Kepastian Hukum; Penegakan Pajak; Hukum Pidana Khusus

1. Pendahuluan

Pajak merupakan salah satu instrumen utama pembiayaan negara, sehingga keberadaan norma perpajakan tidak dapat dipisahkan dari kepentingan penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan nasional.¹ Di dalam negara hukum, legitimasi pemungutan pajak bertumpu pada dasar konstitusional bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara harus diatur dengan undang-undang.² Karena itu, setiap pelanggaran di bidang perpajakan tidak hanya dipandang sebagai ketidakpatuhan administratif, tetapi juga dapat berkembang menjadi persoalan hukum pidana ketika perbuatan tersebut merugikan pendapatan negara atau dilakukan dengan kesengajaan yang serius.

Dalam praktik, hukum pidana pajak menempati posisi yang khas. Ia memang berada dalam rumpun hukum pidana, tetapi tidak dibangun dengan logika yang sepenuhnya sama dengan hukum pidana umum. Pengaturan dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan membentuk satu sistem tersendiri yang memuat kewajiban, tata cara pemeriksaan, sanksi administrasi, penyidikan, sampai ketentuan pidana.³ Kekhasan itu melahirkan pertanyaan penting: apakah hukum pidana pajak harus selalu dibaca sebagai *lex specialis systematis* yang mendahului hukum pidana umum dan rezim pidana khusus lain yang beririsan.

Pertanyaan tersebut menjadi relevan karena penegakan pidana pajak di Indonesia masih menghadapi benturan dengan berbagai undang-undang lain, terutama Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, Undang-Undang Perbankan, dan Undang-Undang Tindak Pidana Pencucian Uang.⁴ Pada titik inilah persoalan kepastian hukum muncul. Aparat penegak hukum dapat berbeda pandangan mengenai apakah suatu kasus cukup diselesaikan melalui koreksi administrasi dan pembayaran kerugian negara, atau harus segera dibawa ke jalur pidana, bahkan ke rezim korupsi atau pencucian uang.

Masalah kepastian hukum juga tidak berhenti pada pilihan rezim hukum. Ketidakpastian muncul pula pada batas antara pelanggaran administratif dan tindak pidana, pada standar pembuktian, serta pada pembagian kewenangan antara Penyidik Pegawai Negeri Sipil pajak, Kepolisian, Kejaksaan, dan lembaga lain yang terkait.⁵ Apabila batas-batas tersebut tidak dijelaskan secara operasional, hukum pidana pajak berisiko diterapkan secara

¹Rochmat Soemitro, *Pajak Penghasilan* (Bandung: Refika Offset, 1985).

²Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Pasal 23A.

³Adrian Sutedi, *Hukum Pidana Pajak* (Jakarta: Sinar Grafika, 2016); Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah, khususnya melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

⁴Eddy O.S. Hiarij, *Prinsip-Prinsip Hukum Pidana* (Yogyakarta: Cahaya Atma Pustaka, 2016); Sutan Remy Sjahdeini, *Pertanggungjawaban Pidana dalam Hukum Pajak* (Jakarta: Kencana, 2014).

⁵Erwin Siregar, *Hukum Pidana dalam Sistem Perpajakan Indonesia* (Bandung: Alumni, 2015); Jan Michiel Otto, *Rule of Law, Rechtsstaat and Legal Certainty* (Leiden: Leiden University Press, 2002).

tidak seragam, terlalu represif, atau sebaliknya terlalu mudah dikesampingkan.

Berdasarkan latar belakang tersebut, artikel ini membahas dua rumusan masalah. Pertama, mengapa hukum pidana pajak layak diposisikan sebagai *lex specialis systematis*. Kedua, bagaimana model penguatan kepastian hukum dalam penerapan asas tersebut agar penegakan pidana pajak tetap efektif melindungi penerimaan negara tanpa mengorbankan konsistensi dan keadilan.

2. Metode Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif yang menganalisis hukum sebagai sistem norma yang saling berhubungan. Pendekatan yang digunakan meliputi pendekatan perundang-undangan, pendekatan konseptual, dan pendekatan kasus. Pendekatan perundang-undangan dipakai untuk menelaah kerangka hukum pidana umum dan hukum pidana pajak, termasuk hubungan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dengan undang-undang lain yang berpotensi beririsan. Pendekatan konseptual digunakan untuk mengkaji asas *lex specialis systematis*, kepastian hukum, *ultimum remedium*, dan perlindungan penerimaan negara. Adapun pendekatan kasus dipakai untuk membaca kecenderungan masalah penegakan ketika perkara perpajakan bersinggungan dengan korupsi, kerahasiaan perbankan, atau pencucian uang.⁶

Bahan hukum primer dan sekunder dianalisis secara kualitatif. Analisis tidak berhenti pada inventarisasi norma, tetapi diarahkan pada penilaian apakah struktur hukum yang tersedia telah cukup memberikan kepastian mengenai prioritas rezim hukum, kewenangan penegakan, serta indikator yang membedakan pelanggaran administratif dari tindak pidana pajak.

3. Hasil dan Pembahasan

3.1 Hukum Pidana Pajak sebagai *Lex Specialis Systematis*

Secara teoritis, asas *lex specialis* bekerja ketika dua aturan mengatur perbuatan yang sama, tetapi salah satunya memiliki ruang lingkup yang lebih khusus. Dalam hukum pidana Indonesia, dasar umum mengenai hubungan antara aturan umum dan aturan khusus dapat ditelusuri dari pengaturan tentang berlakunya ketentuan pidana khusus di luar kodifikasi umum.⁷ Namun, dalam praktik modern, persoalan sering tidak sesederhana benturan antara aturan umum dan aturan khusus. Yang berhadapan justru beberapa rezim khusus sekaligus. Dari sinilah berkembang pengertian *lex specialis systematis*, yakni kekhususan yang lahir bukan hanya dari satu pasal, tetapi dari satu sistem hukum yang utuh.

Hiariej merumuskan tiga parameter yang dapat dipakai untuk menilai apakah suatu undang-undang pidana khusus benar-benar memenuhi kualifikasi sebagai *lex specialis systematis*: ketentuan pidana materilnya menyimpang dari hukum pidana umum, ketentuan formilnya menyimpang dari hukum acara pidana umum, dan adresat atau subjek hukumnya bersifat khusus.⁸ Tiga parameter ini penting karena membantu memisahkan hukum

⁶Ronny Hanitijo Soemitro, *Metodologi Penelitian Hukum dan Jurimetri* (Jakarta: Ghalia Indonesia, 1990); Johnny Ibrahim, *Teori dan Metode Penelitian Hukum Normatif* (Malang: Bayumedia Publishing, 2007).

⁷Andi Hamzah, *Asas-Asas Hukum Pidana* (Jakarta: Rineka Cipta, 2008); Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1946 tentang Peraturan Hukum Pidana.

⁸Edward Omar Sharif Hiariej, "Asas *Lex Specialis Systematis* dan Hukum Pidana Pajak," *Jurnal Penelitian Hukum De Jure*, Vol. 21, No. 1 (2021): 1–12, <https://doi.org/10.30641/dejure.2021.V21.001-012>.

pidana pajak dari sekadar rezim pidana sektoral biasa. Dengan ukuran itu, pembahasan mengenai prioritas hukum tidak berhenti pada slogan “aturan khusus mengesampingkan aturan umum,” tetapi bergerak ke pemeriksaan yang lebih sistematis mengenai struktur norma dan subjek hukum yang diaturnya.

Hukum pidana pajak memenuhi ciri tersebut. Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak hanya memuat larangan dan ancaman pidana, tetapi membangun satu rantai penegakan yang dimulai dari kewajiban pelaporan, pemeriksaan, penetapan, penagihan, sanksi administrasi, sampai penyidikan pidana.⁹ Dengan struktur itu, hukum pidana pajak tidak dapat dipisahkan dari logika sistem perpajakan yang bertumpu pada kepatuhan, koreksi, dan pemulihan penerimaan negara. Pidanaan tetap dimungkinkan, tetapi ia ditempatkan dalam kerangka yang lebih luas daripada sekadar pembalasan.

Karakter sistematis itu juga terlihat dari orientasinya. Berbeda dengan hukum pidana umum yang berfokus pada perlindungan ketertiban sosial secara luas, hukum pidana pajak diarahkan pada perlindungan kepentingan fiskal negara dan keteraturan administrasi perpajakan.¹⁰ Karena itu, banyak ketentuan pidana pajak dibangun di atas pelanggaran kewajiban administratif, seperti tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan, menyampaikan keterangan tidak benar, atau tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut. Sifat ini menunjukkan bahwa pidana pajak memiliki hubungan yang sangat erat dengan tata kelola administrasi perpajakan.

Penguatan penting dari literatur khusus menunjukkan bahwa hukum pidana pajak juga layak dibaca sebagai *ius singular* atau hukum khusus yang bernuansa ekonomis-finansial dan tidak dapat begitu saja disamakan dengan tindak pidana umum lain.¹¹ Titik tekan ini berguna karena memperlihatkan bahwa kekhususan hukum pidana pajak bukan sekadar soal lokasi pengaturannya di luar KUHP, tetapi juga soal watak pengaturannya yang dibangun untuk menjaga penerimaan negara melalui rezim administrasi yang diberi sanksi pidana.

Kekhususan sistematis itu akan hilang apabila hukum pidana pajak diperlakukan hanya sebagai lampiran dari hukum pidana umum. Di dalam sistem perpajakan, urutan antara pemeriksaan, pengungkapan data, penetapan kekurangan pajak, penagihan, dan tindakan pidana merupakan bagian dari desain kelembagaan yang sengaja dibangun untuk menjaga dua tujuan sekaligus: menegakkan kepatuhan dan memulihkan penerimaan negara. Jika urutan tersebut dilompati tanpa alasan yang dapat dipertanggungjawabkan, maka kepastian hukum menjadi terganggu karena wajib pajak tidak lagi dapat memprediksi kapan koreksi administratif masih dimungkinkan dan kapan negara menganggap perbuatannya telah masuk ke kualitas kriminal.

Hubungan tersebut menjelaskan mengapa prinsip *ultimum remedium* sering dilekatkan pada hukum pidana pajak. Negara pada dasarnya berkepentingan agar pajak yang terutang dibayar dan penerimaan negara dipulihkan secepat mungkin. Jalur pidana diposisikan sebagai sarana yang digunakan ketika pelanggaran telah melewati batas tertentu, dilakukan dengan kesengajaan, atau menunjukkan kualitas perbuatan yang

⁹Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan; Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

¹⁰Sutedi, *Hukum Pidana Pajak*; Erwin Siregar, *Hukum Pidana dalam Sistem Perpajakan Indonesia*.

¹¹Hiariej, “Asas Lex Specialis Systematis dan Hukum Pidana Pajak.”

tidak lagi memadai ditangani melalui mekanisme administratif biasa.¹² Dengan demikian, kekhususan hukum pidana pajak tidak hanya bersumber dari rumusan deliknya, tetapi juga dari filosofi penegakannya.

Namun, penelitian Yumanto dan Hutauruk menunjukkan bahwa pembicaraan mengenai *ultimum remedium* dalam pidana pajak tidak sesederhana mendahulukan administrasi lalu menunda pidana. Mereka menyoroti adanya ambiguitas antara asas, rumusan norma konkret, dan praktik penegakan, termasuk karena tidak adanya hukum acara yang benar-benar ketat sebagai *rules of adjudication* untuk operasionalisasi pidana pajak.¹³ Catatan ini penting karena menjelaskan mengapa frasa *ultimum remedium* sering dipakai, tetapi dalam praktik batas penerapannya tetap diperdebatkan.

Atas dasar itu, menempatkan hukum pidana pajak sebagai *lex specialis systematis* merupakan posisi yang logis. Penegakan pidana pajak tidak seharusnya langsung ditarik ke rezim pidana umum hanya karena sama-sama berbicara tentang kerugian negara, dokumen, atau aliran dana. Selama inti persoalannya adalah pelanggaran kewajiban perpajakan yang telah diatur secara khusus beserta tata cara penindakannya, titik berangkat analisis harus tetap berada dalam sistem hukum perpajakan terlebih dahulu.

3.2 Masalah Kepastian Hukum dalam Penerapan Asas

Walaupun dasar sistematisnya kuat, kepastian hukum dalam penerapan asas tersebut belum sepenuhnya mapan. Salah satu sumber utama masalah adalah benturan antara Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dengan Undang-Undang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. Ketika kerugian pendapatan negara dipahami secara langsung sebagai kerugian keuangan negara, muncul kecenderungan untuk menarik kasus perpajakan ke rezim korupsi tanpa terlebih dahulu menguji karakter khusus hubungan perpajakannya.¹⁴ Padahal, tidak setiap pelanggaran pajak otomatis kehilangan sifatnya sebagai perkara perpajakan.

Studi kasus atas Putusan No.95/Pid.Sus-TPK/2021/PN.Smg menguatkan persoalan tersebut. Nana Rosita Sari dan Fahmy Asyhari berpendapat bahwa dalam perkara itu penerapan undang-undang korupsi tidak tepat karena pelaku berada dalam posisi sebagai wajib pajak, sehingga ketentuan pidana perpajakan seharusnya diuji lebih dahulu, terutama dari unsur kesengajaan, subjek hukum, dan domain kerugian yang masih berada dalam ranah perpajakan.¹⁵ Di sini terlihat bahwa benturan rezim hukum tidak cukup diselesaikan dengan melihat sama ada atau tidak ada kerugian negara, tetapi harus dianalisis melalui *actus reus*, *mens rea*, tujuan pembentukan undang-undang, dan siapa adresat utama dari norma yang dilanggar.

Persoalan serupa muncul dalam hubungan dengan Undang-Undang Perbankan dan Undang-Undang Tindak Pidana Pencucian Uang. Pemeriksaan dan penyidikan pajak sering membutuhkan akses terhadap data keuangan untuk membuktikan kebenaran pelaporan,

¹²Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Teori-Teori dan Kebijakan Pidana* (Bandung: Alumni, 1992); Hiariej, *Prinsip-Prinsip Hukum Pidana*.

¹³Bina Yumanto dan Paruhum Aurora Sotarduga Hutauruk, "Ultimum Remedium dalam Hukum Pidana Pajak: Teori dan Praktik," *Scientax*, Vol. 4, No. 1 (2022): 107–149.

¹⁴Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001; Sutan Remy Sjahdeini, *Pertanggungjawaban Pidana dalam Hukum Pajak*.

¹⁵Nana Rosita Sari dan Fahmy Asyhari, "Analisa Yuridis Terhadap Asas Lex Specialis Systematis dalam Tindak Pidana Perpajakan (Studi Kasus Putusan No.95/Pid.Sus-TPK/2021/PN.Smg Atas Nama Asri Murwani)," *Jurnal Hukum dan Pembangunan Ekonomi*, Vol. 10, No. 2 (2022).

aliran dana, atau pemanfaatan identitas badan usaha.¹⁶ Namun, ketika rezim keterbukaan data, kerahasiaan bank, dan pembuktian pidana khusus tidak diharmonisasikan secara jelas, aparat menghadapi ruang tafsir yang terlalu lebar. Akibatnya, kepastian hukum bagi negara maupun wajib pajak sama-sama melemah.

Di sisi lain, negara juga menghadapi risiko yang berlawanan: jika semua persoalan pajak diperlakukan terlalu longgar sebagai pelanggaran administratif, maka hukum pidana pajak kehilangan fungsi korektif dan daya cegahannya. Di sinilah kepastian hukum tidak boleh dipahami hanya sebagai perlindungan terhadap wajib pajak, tetapi juga sebagai kejelasan bagi negara dalam menentukan respons yang proporsional. Kepastian hukum menuntut agar wajib pajak yang beritikad baik tidak dikriminalisasi, tetapi juga agar penyalahgunaan skema badan usaha, dokumen palsu, atau rekayasa transaksi tidak dibiarkan berlindung di balik jargon kepatuhan administratif.

Masalah berikutnya adalah belum adanya ukuran operasional yang konsisten untuk membedakan pelanggaran administratif dari tindak pidana pajak. Dalam praktik, perbedaan antara kealpaan, kekeliruan administratif, penghindaran pajak yang agresif, dan penggelapan pajak yang disengaja tidak selalu dinilai dengan ukuran yang sama.¹⁷ Jika aparat tidak memiliki indikator objektif, maka keputusan untuk menempuh jalur pidana mudah dipengaruhi oleh interpretasi yang tidak seragam.

Ketidakteraturan itu makin terasa pada pembuktian. Karena kewajiban perpajakan sangat bergantung pada dokumen, pencatatan, rekening, dan transaksi usaha, maka pergeseran dari ranah administratif ke ranah pidana harus diikuti oleh penjelasan yang kuat mengenai unsur kesengajaan, pola penyamaran, atau bentuk perlawanan terhadap proses pemeriksaan. Tanpa standar pembuktian yang dibangun secara hati-hati, penegakan pidana pajak dapat tergelincir menjadi sekadar pemidanaan atas kesalahan administrasi yang sebenarnya masih dapat diperbaiki melalui koreksi dan pembayaran.

Masalah ini menjadi lebih nyata karena hukum pidana pajak selama ini bekerja di antara dua medan sekaligus: prosedur administrasi perpajakan dan mekanisme pemidanaan. Yumanto dan Hutauruk menunjukkan bahwa ambiguitas muncul justru karena hubungan antara sanksi administratif dan sanksi pidana belum selalu dijelaskan dengan ketat dalam praktik, sehingga diskresi penegak hukum dapat menjadi terlalu luas.¹⁸ Artinya, penguatan kepastian hukum tidak cukup hanya dengan memperberat ancaman pidana, tetapi juga harus memperjelas titik transisi dari koreksi administratif menuju penyidikan pidana.

Selain itu, pembagian kewenangan antarlembaga penegak hukum juga dapat mengaburkan kepastian hukum. Penyidikan perkara pidana pajak melibatkan Penyidik Pegawai Negeri Sipil pajak, tetapi pada tahap yang lebih luas ia dapat bersinggungan dengan Kepolisian, Kejaksaan, bahkan lembaga lain yang bergerak dalam penelusuran aset dan transaksi keuangan.¹⁹ Tanpa pedoman koordinasi yang jelas, satu perkara dapat dibaca dengan pendekatan yang berbeda-beda, sehingga rezim hukum yang diterapkan menjadi tidak stabil.

¹⁶Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1998 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1992 tentang Perbankan; Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang.

¹⁷Rimsky K. Judisseno, *Pajak dan Strategi Bisnis: Suatu Tinjauan tentang Kepastian Hukum dan Penerapan Akuntansi di Indonesia* (Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2005); Mulyodiwarno Nuryadi, *Menakar Kesetaraan Hak dan Kewajiban Perpajakan di Indonesia* (Depok: Rajawali Pers, 2018).

¹⁸Yumanto dan Hutauruk, "Ultimum Remedium dalam Hukum Pidana Pajak: Teori dan Praktik."

¹⁹Teguh Prasetyo, *Sistem Peradilan Pidana di Indonesia* (Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2015).

Inkonsistensi itu berpengaruh langsung terhadap kepastian hukum dalam arti yang lebih luas. Otto menempatkan kejelasan norma, konsistensi penerapan, kepatuhan aparat, dan prediktabilitas putusan sebagai unsur pokok kepastian hukum.²⁰ Jika rezim hukum yang dipakai berubah-ubah, maka wajib pajak sulit memprediksi konsekuensi hukumnya, aparat sulit menjaga keseragaman penegakan, dan pengadilan tidak mempunyai basis yang cukup kuat untuk menghasilkan putusan yang stabil.

3.3 Model Penguatan Kepastian Hukum

Untuk memperkuat kepastian hukum, langkah pertama yang diperlukan adalah penegasan bahwa hukum pidana pajak menjadi titik awal analisis ketika inti perkaranya menyangkut pelanggaran kewajiban perpajakan. Penegasan ini tidak berarti menutup kemungkinan penerapan undang-undang lain, tetapi menempatkan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagai rezim utama yang harus diuji terlebih dahulu sebelum perkara ditarik ke rezim pidana khusus lain.²¹

Langkah kedua adalah merumuskan indikator operasional yang membedakan ranah administratif dan ranah pidana. Parameter itu setidaknya perlu mencakup tingkat kesengajaan, penggunaan dokumen palsu atau rekayasa transaksi, pengulangan perbuatan, besarnya kerugian negara, serta sikap kooperatif atau tidak kooperatif dari wajib pajak selama proses pemeriksaan dan penagihan. Dengan indikator demikian, jalur pidana tidak dipakai terlalu dini, tetapi juga tidak kehilangan daya paksa ketika pelanggaran memang telah mencapai kualitas kriminal.

Dalam konteks ini, ketentuan seperti ruang pengungkapan ketidakbenaran secara sukarela sebelum penyidikan, pelunasan kekurangan pajak, dan pengenaan denda administratif tidak boleh dipahami sebagai kelonggaran tanpa batas, tetapi sebagai bagian dari desain hukum yang memang membedakan antara kepatuhan yang masih dapat dipulihkan dan pelanggaran yang harus dipidana.²² Justru dari sinilah *ultimum remedium* memperoleh arti praktisnya: pidana dipakai ketika instrumen administratif tidak lagi cukup atau ketika kualitas perbuatannya menunjukkan penipuan yang sadar dan terstruktur.

Langkah ketiga adalah memperkuat koordinasi kelembagaan yang bersifat spesialis. Perkara pidana pajak menuntut kemampuan membaca laporan keuangan, transaksi, struktur badan usaha, dan rekam jejak kepatuhan yang tidak selalu mudah dipahami dengan pendekatan pidana umum semata. Karena itu, penguatan peran penyidik pajak, forum koordinasi dengan Kepolisian dan Kejaksaan, serta peningkatan kapasitas hakim dalam perkara perpajakan menjadi sangat penting agar asas *lex specialis systematis* tidak berhenti sebagai dalil teoritis.²³

Langkah ini perlu ditopang pula oleh kewajiban dokumentasi alasan penegakan. Setiap keputusan untuk menaikkan perkara dari koreksi administratif ke penyidikan pidana semestinya dibangun di atas catatan yang dapat diaudit: apa bentuk pelanggarannya, di mana letak kesengajaannya, mengapa instrumen administratif tidak lagi memadai, dan bagaimana hubungan perbuatan itu dengan kerugian pendapatan negara. Dengan pola

²⁰Otto, *Rule of Law, Rechtsstaat and Legal Certainty*.

²¹Jimly Asshiddiqie, *Konstitusi dan Konstitusionalisme Indonesia* (Jakarta: Sinar Grafika, 2010); Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum: Suatu Pengantar* (Yogyakarta: Liberty, 2010).

²²Sari dan Asyhari, "Analisa Yuridis Terhadap Asas Lex Specialis Systematis dalam Tindak Pidana Perpajakan"; Hiariej, "Asas Lex Specialis Systematis dan Hukum Pidana Pajak."

²³Teguh Prasetyo, *Sistem Peradilan Pidana di Indonesia*; Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Teori-Teori dan Kebijakan Pidana*.

demikian, kepastian hukum tidak hanya hidup dalam undang-undang, tetapi juga dalam jejak argumentasi institusi penegak hukum.

Langkah keempat adalah membangun konsistensi putusan. Dalam bidang perpajakan, kepastian hukum tidak cukup dijaga dengan undang-undang tertulis jika putusan pengadilan tetap bergerak terlalu jauh satu sama lain. Karena itu, penyusunan pedoman penanganan perkara atau pola argumentasi yang lebih seragam penting untuk menegaskan kapan hukum pidana pajak didahulukan, kapan undang-undang lain dapat masuk, dan bagaimana hubungan antara pemulihan penerimaan negara dengan pemidanaan dibangun secara proporsional.

Penguatan serupa juga ditunjukkan oleh kajian Miftahul Jannah yang menekankan tiga tolok ukur utama *lex specialis systematis*: penyimpangan materiil dari KUHP, penyimpangan formil dari KUHP, dan kekhususan adresat. Dari sudut ini, tindak pidana korupsi dan tindak pidana perbankan dapat sama-sama menyimpang dari rezim umum, tetapi belum tentu memenuhi ukuran yang sama dengan hukum pidana pajak karena adresatnya tidak dibatasi secara setajam rezim perpajakan.²⁴ Argumen ini menolong untuk menjaga agar diskursus *lex specialis systematis* tidak dipakai terlalu longgar terhadap semua undang-undang sektoral yang memiliki sanksi pidana.

Pada akhirnya, penguatan kepastian hukum dalam pidana pajak harus berangkat dari kesadaran bahwa kepentingan fiskal negara dan perlindungan hak wajib pajak bukan dua hal yang saling meniadakan. Justru keduanya saling membutuhkan. Negara memerlukan sistem yang tegas agar penerimaan tidak bocor melalui penyalahgunaan aturan, sedangkan wajib pajak memerlukan sistem yang terukur agar sanksi pidana tidak diterapkan secara impulsif. Asas *lex specialis systematis* menjadi berguna hanya jika ia mampu menjaga keseimbangan tersebut dalam praktik penegakan sehari-hari.

Model ini penting karena kepastian hukum dalam pidana pajak tidak hanya melindungi wajib pajak dari penegakan yang sewenang-wenang, tetapi juga melindungi negara dari penegakan yang tidak efektif. Sistem yang terlalu mudah melompat ke rezim pidana lain akan mengaburkan kekhususan hukum perpajakan, sedangkan sistem yang terlalu longgar akan melemahkan daya paksa hukum pajak itu sendiri. Keseimbangan antara dua kepentingan inilah yang harus dijaga oleh penerapan asas *lex specialis systematis*.

4. Penutup

4.1 Kesimpulan

Hukum pidana pajak layak diposisikan sebagai *lex specialis systematis* karena ia tidak hanya memuat delik khusus, tetapi juga membangun sistem penegakan yang utuh dan terintegrasi dalam kerangka hukum perpajakan. Kekhususannya tampak pada orientasi perlindungan terhadap penerimaan negara, keterkaitannya dengan kewajiban administratif, dan penggunaan pemidanaan sebagai bagian dari struktur penegakan yang lebih luas.

Namun, kepastian hukum dalam penerapan asas tersebut masih menghadapi hambatan nyata. Hambatan itu antara lain berupa benturan dengan rezim korupsi, perbankan, dan pencucian uang, belum tegasnya ukuran yang membedakan pelanggaran administratif dan tindak pidana pajak, serta koordinasi antarlembaga penegak hukum yang belum

²⁴Miftahul Jannah, "Analisis Yuridis Penerapan Konsep Asas Lex Specialis Sytematis dalam Tindak Pidana Perpajakan," *Journal of Contemporary Law Studies*, Vol. 2, No. 2 (2024): 141–158, <https://doi.org/10.47134/lawstudies.v2i2.2291>.

sepenuhnya konsisten. Karena itu, penguatan kepastian hukum harus diarahkan pada penerapan prioritas rezim perpajakan, penyusunan indikator operasional penegakan pidana, penguatan koordinasi spesialis, dan konsistensi putusan pengadilan.

4.2 Saran

Pemerintah dan pembentuk regulasi perlu memperjelas hubungan antara Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dengan undang-undang pidana khusus lain yang sering beririsan, agar aparat memiliki dasar yang lebih tegas dalam menentukan rezim hukum yang digunakan. Di samping itu, diperlukan pedoman yang operasional mengenai indikator kapan pelanggaran perpajakan cukup diselesaikan secara administratif dan kapan ia harus ditingkatkan ke proses pidana.

Bagi aparat penegak hukum, penguatan kepastian hukum menuntut koordinasi yang lebih terukur dan berbasis spesialisasi. Penyidik pajak, Kepolisian, Kejaksaan, dan hakim perlu bekerja di atas parameter yang sama mengenai sifat khusus pidana pajak, pembuktian perkara, dan tujuan pemulihan penerimaan negara. Dengan demikian, asas *lex specialis systematis* dapat berfungsi bukan hanya sebagai konsep teoritis, tetapi sebagai pedoman nyata dalam penegakan hukum pidana pajak di Indonesia.

Daftar Pustaka

- Asshiddiqie, J. (2010). *Konstitusi dan konstitusionalisme indonesia*. Sinar Grafika.
- Hamzah, A. (2008). *Asas-asas hukum pidana*. Rineka Cipta.
- Hiariej, E. O. S. (2016). *Prinsip-prinsip hukum pidana*. Cahaya Atma Pustaka.
- Hiariej, E. O. S. (2021). Asas *lex specialis systematis* dan hukum pidana pajak. *Jurnal Penelitian Hukum De Jure*, 21(1), 1–12. <https://doi.org/10.30641/dejure.2021.V21.001-012>
- Ibrahim, J. (2007). *Teori dan metode penelitian hukum normatif*. Bayumedia Publishing.
- Jannah, M. (2024). Analisis yuridis penerapan konsep asas *lex specialis sytematis* dalam tindak pidana perpajakan. *Journal of Contemporary Law Studies*, 2(2), 141–158. <https://doi.org/10.47134/lawstudies.v2i2.2291>
- Judisseno, R. K. (2005). *Pajak dan strategi bisnis: Suatu tinjauan tentang kepastian hukum dan penerapan akuntansi di indonesia*. Gramedia Pustaka Utama.
- Mertokusumo, S. (2010). *Mengenal hukum: Suatu pengantar*. Liberty.
- Muladi & Arief, B. N. (1992). *Teori-teori dan kebijakan pidana*. Alumni.
- Nuryadi, M. (2018). *Menakar kesetaraan hak dan kewajiban perpajakan di indonesia*. Rajawali Pers.
- Otto, J. M. (2002). *Rule of law, rechtsstaat and legal certainty*. Leiden University Press.
- Prasetyo, T. (2015). *Sistem peradilan pidana di indonesia*. Pustaka Pelajar.
- Sari, N. R., & Asyhari, F. (2022). Analisa yuridis terhadap asas *lex specialis systematis* dalam tindak pidana perpajakan (studi kasus putusan no.95/pid.sus-tpk/2021/pn.smg atas nama asri murwani). *Jurnal Hukum dan Pembangunan Ekonomi*, 10(2), 268–281.
- Siregar, E. (2015). *Hukum pidana dalam sistem perpajakan indonesia*. Alumni.
- Sjahdeini, S. R. (2014). *Pertanggungjawaban pidana dalam hukum pajak*. Kencana.
- Soemitro, R. (1985). *Pajak penghasilan*. Refika Offset.
- Soemitro, R. H. (1990). *Metodologi penelitian hukum dan jurimetri*. Ghalia Indonesia.

Sutedi, A. (2016). *Hukum pidana pajak*. Sinar Grafika.

Yumanto, B., & Hutauruk, P. A. S. (2022). Ultimum remedium dalam hukum pidana pajak: Teori dan praktik. *Scientax*, 4(1), 107–149.

Peraturan Perundang-Undangan

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. (1945).

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1946 tentang Peraturan Hukum Pidana. (1946).

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. (1983).

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. (2007).

Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. (2021).

Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. (1999).

Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi. (2001).

Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1998 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1992 tentang Perbankan. (1998).

Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang. (2010).