



DOI: <https://doi.org/10.38035/jihhp.v5i5>
<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

Mala Prohibita : Kriminalisasi Pelanggaran Pajak (Tantangan dan Harapan)

Aura Nur Maulida¹

¹ Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Jakarta, Indonesia, auramaulida38@gmail.com

Corresponding Author: auramaulida38@gmail.com

Abstract: *State revenue in the field of taxation is the main pillar of national development, so the state needs regulatory legislative instruments in the field of taxation. For the purpose of state revenue, the KUP Law contains criminal provisions as the ultimum remedium for tax compliance. Historically, tax is part of state administrative law, but because it has a central role for the public interest, the substitution of criminalization in tax law is a form of mala prohibita. Criminalization of tax violations is necessary to optimize the recovery of state revenue losses. After the criminalization of tax violations, challenges and expectations arise that are inseparable from the purpose of the formation of the KUP Law. Starting from the ambiguity of legal principles used in the criminalization process to the consistency of law enforcement options is the object of discussion in this study. This research uses juridical-dogmatic research method with conceptual, analytical and comparative approaches. The results of this study show that there are two types of tax criminalization clustering. First, negligence in Article 38 is categorized as an offense. Second, intentionality in Article 39 and Article 39A is categorized as a crime. Then, in the interest of state revenue, the latest amendment to the KUP Law offers an alternative to the settlement of tax crimes in the form of termination of investigation on the condition of paying administrative fines contained in Article 44B. This provision clarifies the position of the ultimum remedium of tax crimes in Indonesia. Challenges and hopes to optimize this criminalization process by reviewing the amount of tax fines so that it does not become a reason for the defendant to choose corporal punishment and strengthening the position of alternative criminal law options through Article 44B in order to optimize the recovery of state finances.*

Keywords: *Criminalization; Tax Crime; Ultimum Remedium*

Abstrak: Pendapatan negara di bidang perpajakan merupakan pilar utama pembangunan nasional, sehingga negara membutuhkan instrumen legislasi peraturan di bidang perpajakan. Demi tujuan pendapatan negara, UU KUP memuat ketentuan pidana sebagai *ultimum remedium* kepatuhan pajak. Secara historis, pajak adalah bagian dari hukum administrasi negara, namun karena memiliki peran sentral untuk kepentingan publik, maka substitusi kriminalisasi dalam hukum pajak adalah bentuk *mala prohibita*. Kriminalisasi pelanggaran pajak diperlukan guna mengoptimalkan pengembalian kerugian pendapatan negara. Pasca kriminalisasi pelanggaran pajak, timbul tantangan serta harapan yang tidak terlepas dari tujuan pembentukan UU KUP. Mulai dari *ambiguitas* prinsip hukum yang digunakan pada proses

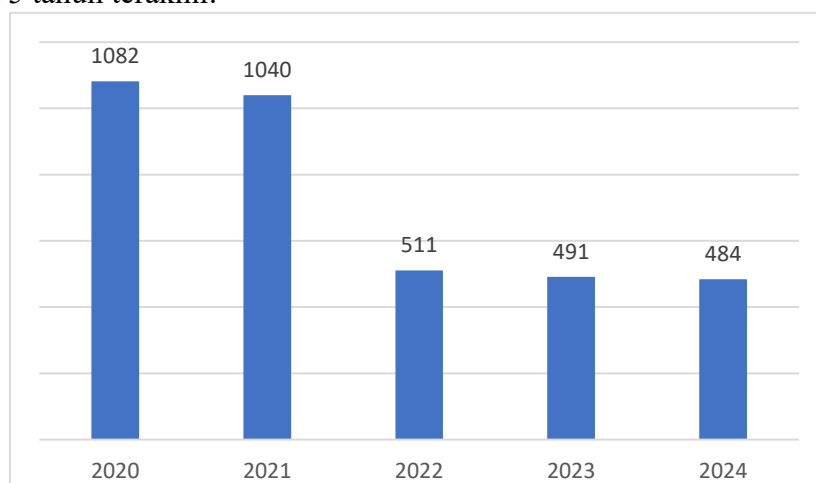
kriminalisasi hingga konsistensi pilihan penegakan hukum menjadi objek pembahasan pada penelitian ini. Penelitian ini menggunakan metode penelitian yuridis-dogmatik dengan pendekatan konseptual, analisis dan komparatif. Hasil dari penelitian ini menunjukkan terdapat dua jenis klasterisasi kriminalisasi perpajakan. Pertama, kealpaan pada yang diatur Pasal 38 dikategorikan sebagai pelanggaran. Kedua, kesengajaan pada Pasal 39 dan Pasal 39A dikategorikan sebagai kejahatan. Kemudian demi kepentingan penerimaan negara, perubahan terbaru UU KUP menawarkan alternatif penyelesaian tindak pidana perpajakan berupa penghentian penyidikan dengan syarat membayar denda administratif yang termuat pada Pasal 44B. Ketentuan ini memperjelas posisi *ultimum remedium* tindak pidana perpajakan di Indonesia. Tantangan dan harapan untuk mengoptimalkan proses kriminalisasi ini dengan meninjau kembali besaran denda pajak agar tidak menjadi alasan terdakwa untuk memilih pidana badan dan memperkuat posisi pilihan hukum pidana alternatif melalui Pasal 44B agar dapat mengoptimalkan pemulihan keuangan negara.

Kata Kunci: Kriminalisasi; Pidana Pajak *Ultimum Remedium*.

PENDAHULUAN

Eksistensi pemidanaan atau kriminalisasi dalam bidang hukum publik yang berkaitan dengan hajat hidup orang banyak adalah bentuk komitmen negara dalam memastikan kepatuhan dan tertib hukum. Pemikiran ini menjadi *ratio legis* adanya substitusi pidana dalam hukum administrasi negara yang berkaitan dengan cabang-cabang hukum bersifat vital utamanya untuk pembangunan dan pendapatan negara seperti hukum ekonomi dan hukum pajak. Fungsi vital pajak sebagai penyokong pembangunan nasional dapat ditelaah pada Postur Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) 2024. Proyeksi pendapatan negara disektor perpajakan sebesar Rp. 2.309.859.945.000.000,00 atau sekitar 82% dari total pendapatan negara. Pendapatan ini akan digunakan sebagai pembiayaan untuk mencapai tujuan negara sebagaimana amanat *Preamble* Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD NRI 1945).

Peranan hukum pajak yang sentral menjadikan supremasi hukum dengan memanfaatkan perpaduan sanksi administrasi dan sanksi pidana menjadi pilihan hukum yang tepat (Dedy Soetrisno,2016). Sanksi pidana berperan sebagai *ultimum remedium* ketika sanksi administrasi tidak berhasil menciptakan kepatuhan hukum pajak. Mendukung argumentasi tersebut, berikut ditampilkan grafik perkembangan sanksi pidana dibidang perpajakan pada rentang waktu 5 tahun terakhir.



Gambar 1. Diagram Perkembangan Putusan Kasus Pidana Pajak (2020-2024)

Sumber: Direktori Putusan Mahkamah Agung (Data Primer, Diolah)

Berdasarkan grafik diatas terlihat bahwa kasus-kasus pemindaan dibidang hukum pajak saat ini masih terus berjalan dan menjadi kebiasaan hukum, serta memberikan validasi eksistensi sanksi pidana. Walaupun jumlah kasus fluktuatif dan cenderung mengalami penurunan, namun hal ini membuktikan hukum pidana materiil dan formill dibidang perpajakan masih berjalan efektif.

Membedah pada aspek historis, hukum pajak merupakan bagian dari rumpun hukum administrasi negara yang mengatur upaya pengelolaan negara dalam konteks kepentingan hukum publik (Muhammad Djafar Saidi,2007). Hal tersebut secara *implisit* termuat dalam Konstitusi Pasal 23A UUD NRI 1945 yang menyatakan "*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang*". *Ratio decidendi* dari pasal tersebut menjadikan pajak sebagai sumber pendapatan utama negara yang memiliki sifat wajib untuk dipatuhi. Selain itu perkembangan hukum pajak menjadikan penegakan hukum pajak di pengadilan memerlukan *special power*. Sebagaimana menurut Trotabas yang menyatakan "*emphasised that the tax judge has a special power of creation, similarly as was the case with the administrative law or business law.*"(Mariola Lemonnier, 2017). Konsekwensi yuridisnya, hukum pajak memerlukan piranti hukum khusus yang mengatur penegakan hukum perpajakan nasional melalui kriminalisasi khusus atau pemidanaan khusus (Yoserwan, 2020).

Proses kriminalisasi secara teoritis terjadi oleh dua sebab yaitu *mala in se* dan *mala prohibita*. *Mala in se* adalah kriminalisasi terhadap Tindakan *unmoral* atau tidak bermoral seperti tindakan tercela di masyarakat, misalnya perzinahan. Sedangkan *mala prohibita* artinya tindakan yang dinyatakan pantas di kriminalisasikan karena melanggar hukum yang berkaitan dengan kepentingan umum (Hanafi Amrani, 2019). Berbeda dengan *mala in se*, tindakan-tindakan yang tergolong *mala prohibita* menekankan adanya akibat-akibat yang timbul atas tindakan itu terkhususnya merugikan kepentingan umum.

Karakteristik hukum pajak yang berkaitan erat dengan kepentingan publik (*public interest*) dibidang pendapatan negara, menjadikan kriminalisasi hukum pajak adalah bentuk *mala prohibita*. Konsekwensi hadirnya kriminalisasi tersebut menimbulkan pro dan kontra dalam penerapan hukumnya dimasyarakat. Untuk itu, demi menjamin adanya kepastian hukum dan nomokratisasi, maka kriminalisasi pelanggaran pajak turut diatur dalam piranti hukum pajak nasional yaitu Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan dan perubahannya (UU KUP). Secara normatif, kriminalisasi termuat pada Pasal 38, Pasal 39 dan Pasal 39A perubahan ketiga UU KUP (*Undang-Undang Tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983*). Tindakan-tindakan yang dapat dikenakan kriminalisasi ini pada dasarnya adalah *mal-administrasi* yang tidak dapat diselesaikan dengan hanya sanksi administrasi. Setiap klaster pidana pajak yang diatur dalam UU KUP memuat klausul "*sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara...*". Materi muatan hukum ini menegaskan bahwa kriminalisasi pelanggaran pajak hanya diberlakukan jika dapat mengakibatkan kerugian negara.

Proses nomokratisasi kriminalisasi hukum pajak ini tidak selalu berjalan dengan sempurna. Perubahan UU KUP dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 (UU HPP) selain membawa perbaikan hukum dengan memberikan payung hukum kriminalisasi pelanggaran pajak, jugamembawa kekaburan hukum batas-batas pemberlakuan hukum administrasi dan hukum pidana dalam pelanggaran pajak. Pasal 44B ayat 2a Perubahan UU KUP dalam Pasal 3 UU HPP menegaskan dalam hal perkara pidana pajak telah dilimpahkan ke pengadilan, terdakwa tetap masih dapat melunasi pajak terutang dan kerugian keuangan negara (UU Nomor 7 Tahun 2021). Jika pelunasan yang diberikan belum memenuhi kerugian negara, maka pembayaran yang dilakukan dapat diperhitungkan dalam pemberian sanksi pidana pajak.

Ketentuan ini bukan hanya menunjukkan eksistensi *ultimum remedium* namun memutus tali pilihan hukum yang telah di tempuh dengan mengutamakan administrasi

walaupun proses pemidanaan telah berjalan. Dilematik antara posisi hukum pajak ini menjadi *ratio legis* pembedahan pada aspek konseptual kriminalisasi pelanggaran perpajakan di Indonesia. Penelitian ini akan memberikan analisis komparatif beserta tantangan dan harapannya pada proses kriminalisasi pelanggaran pajak berdasarkan UU KUP.

Penelitian ini bersifat eksklusif dan belum ada penelitian lain yang secara khusus membahas objek penelitian ini. Namun, terdapat beberapa penelitian yang berkaitan seperti Article yang ditulis oleh Denny Irawan berjudul “*On One Continued Act in Tax Crime In Indonesia*” (Denny Irawan,2022). Hasil dari penelitian tersebut menunjukkan diperlukannya kepastian hukum pada penyidik tindak pidana pajak apabila terjadi pidana lanjutan atau *follow up crime*. Article jurnal yang di tulis oleh Ray A. Knight dengan judul “*Criminal Tax Fraud: An Analytical Review* (Ray A. Knight,1992). Hasil dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa hukum pidana memiliki urgensi untuk menjamin kepatuhan hukum pada proses pelanggaran administrasi di bidang perpajakan. Kedua penelitian tersebut memiliki keterkaitan namun berbeda objek bahasan dengan penelitian penulis yang berfokus pada instrument tantangan dan harapan/pejuang bagi proses kriminalisasi hukum pajak nasional. Penulis menggunakan pendekatan *doctrinal* dan studi konseptual dengan metode penelitian yuridis normative pada penelitian ini guna mendapatkan analisis komprehensif.

METODE

Penelitian ini menggunakan pendekatan yuridis-dogmatik, yaitu pendekatan yang memfokuskan kajiannya pada norma-norma hukum positif yang berlaku, khususnya dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). Penelitian yuridis-dogmatik ini bertujuan untuk menafsirkan, mengkaji, dan mengkonstruksi ketentuan-ketentuan hukum yang mengatur kriminalisasi dalam bidang perpajakan.

Pendekatan yang digunakan terdiri dari tiga jenis, yaitu:

1) Pendekatan Konseptual

Digunakan untuk memahami konsep-konsep dasar hukum pidana pajak, termasuk prinsip *ultimum remedium*, *mala prohibita*, serta rasionalitas di balik substitusi sanksi administratif dengan sanksi pidana.

2) Pendekatan Analisis

Digunakan untuk menganalisis norma hukum dalam Pasal 38, 39, 39A, dan 44B UU KUP, serta menelaah efektivitas aturan tersebut dalam mencapai tujuan pemulihan kerugian keuangan negara. Analisis dilakukan melalui telaah terhadap isi pasal, struktur hukumnya, dan dampaknya terhadap proses penegakan hukum.

3) Pendekatan Komparatif

Untuk memperkaya hasil analisis, penelitian ini juga membandingkan penerapan kriminalisasi perpajakan di Indonesia dengan praktik di negara lain yang memiliki sistem perpajakan dan hukum pidana yang serupa. Perbandingan ini dilakukan guna menilai efektivitas mekanisme penghentian penyidikan melalui pembayaran denda dan melihat kemungkinan penerapan praktik terbaik (*best practices*) di Indonesia.

Sumber data dalam penelitian ini adalah data sekunder yang terdiri atas:

- a) Bahan hukum primer, yaitu peraturan perundang-undangan seperti UU KUP, KUHP, dan peraturan pelaksana terkait.
- b) Bahan hukum sekunder, seperti literatur hukum, jurnal, buku, dan artikel ilmiah yang relevan.
- c) Bahan hukum tersier, seperti kamus hukum dan ensiklopedia hukum untuk menunjang definisi dan pengertian konsep.

HASIL DAN PEMBAHASAN

1) Konsep Mala Prohibita dalam Kriminalisasi Pelanggaran Pajak

a) Kriminalisasi pelanggaran pajak

Kriminalisasi merupakan suatu proses mengubah atau mengalihkan suatu perbuatan yang sebelumnya bukan merupakan tindak pidana menjadi tindak pidana. Konsekuensi yang timbul, pada proses kriminalisasi memerlukan sanksi, hal ini selaras dengan pendapat Persak yang menyatakan "*criminalism defining certain human conduct (acts or omissions) as criminal offences and usually assigning to them a certain range of criminal-law sanctions.*" (Nina Persak, 2007). Dengan demikian suatu tindakan akan dapat di kriminalisasi ketika terdapat sanksi pidana yang siap untuk dijatuhkan terhadap perbuatan tersebut. Namun, kehadiran kriminalisasi ini harus dibentuk dalam payung legislasi atau di berikan legalitas. Moeljatno menekankan bahwa perbuatan pidana memerlukan *criminal act* yang selaras dengan *principle of legality* (Marthen Tolle, 2014). Sehingga, tidak mungkin ada kriminalisasi tanpa proses legislasi yang menjadi batas hubungannya.

Santoso membagi karakteristik kriminalisasi menjadi enam bentuk yaitu *blameworthiness/penal value* (perbuatan tercela/jahat), *need* (kepentingan), *moderation* (moderasi), *inefficiency* (efisiensi), *control cost* (pertimbangan biaya) dan *the victim's interests* (kepentingan korban) (Topo Santoso, 2021). Keenam karakteristik tersebut di *reduce* dalam tiga prinsip yaitu *the penal value principle*, *the utility principle* dan *the humanity principle*. Prinsip-prinsip tersebut diibaratkan sebagai halang rintang bagi proses kriminalisasi yang menjadi batasan-batasan hukum pemberlakuan proses kriminalisasi.

Pada perkembangan hukumnya, proses kriminalisasi mengacu pada dua bentuk yaitu *mala in se* dan *mala prohibita*. *Mala in se* adalah bentuk kriminalisasi diberlakukan terhadap perbuatan yang tidak sesuai dengan norma sosial, etika, dan moral Masyarakat. Kriminalisasi pada tahap ini adalah bentuk *protes* Masyarakat terhadap suatu tindakan yang meresahkan, misalnya perzinahan, kumpul kebo, dan perbuatan asusila. Sedangkan *mala prohibita* artinya bentuk kriminalisasi terhadap tindakan yang melanggar hukum dan kepentingan publik sehingga perlu di tertibkan misalnya perpajakan dan retribusi (Hanafi Amrani, 2019). Berbeda dengan *mala in se* yang melanggar norma sosial, tindakan-tindakan yang tergolong *mala prohibita* mulanya bukan sebuah pelanggaran, namun adanya akibat-akibat yang timbul atas tindakan itu terkhususnya merugikan kepentingan umum maka perbuatan tersebut dapat di kriminalisasi.

Terhusus pada hukum pajak *lex specialis* diatur dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) yang diundangkan pada tanggal 31 Desember 1983. Ketentuan ini telah empat kali mengalami perubahan, terakhir kali melalui Pasal 3 UU HPP. Kriminalisasi pelanggaran pajak dimulai dengan temuan sengketa pajak ataupun ketidaktertiban pajak. Sengketa pajak adalah permasalahan yang timbul di bidang perpajakan antara wajib pajak dengan pejabat pajak sebagai akibat dikeluarkannya Keputusan.

Selain itu, dengan adanya ketentuan *self-assessment* saat ini menambah objek kriminalisasi pajak. Permasalahannya berupa perhitungan pajak yang menjadi titik sengketa yang mengakibatkan timbulnya pelanggaran hukum di bidang perpajakan dampaknya melibatkan dua pihak yaitu wajib pajak dan petugas pajak. Titik rawan penyimpangan terjadi saat wajib pajak yang tidak beritikad baik untuk membayar pajak sesuai dengan kewajibannya, sehingga peran Pengadilan Pajak sebagai jaminan atas kepastian jumlah pajak yang harus dibayarkan oleh para wajib pajak (Mudzakkir, 2011). Hadirnya Pengadilan Pajak dibawah Pengadilan Tata Usaha

Negara tidak cukup untuk menangani permasalahan dilingkup perpajakan. Sehingga penerapan sanksi administratif saja tidak mampu lagi menjadi satu-satunya sanksi, pelanggar pajak yang tidak menjalankan sanksi administrasi termasuk upaya melawan hukum dan harus dikriminalisasi.

Tindakan-tindakan yang semulanya berupa pelanggaran pajak yang dikategorikan menjadi tindak pidana pajak termuat pada ketentuan Pasal 38 dan Pasal 39 kemudian ditambahkan Pasal 39A pada (perubahan ketiga UU KUP) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 jo. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (perubahan ketiga). UU KUP membagi tindak pidana yang dilakukan oleh wajib pajak menjadi 2 jenis yaitu tindak pidana pelanggaran dan tindak pidana kejahatan (Bambang Waluyo, 1989). Tindak pidana pelanggaran diatur dalam Pasal 38 UU KUP jika tindakannya dilakukan bukan dengan suatu kesengajaan, tetapi hanya karena alpa/lalai, tidak berhati-hati atau tidak memperdulikan kewajibannya. Sedangkan kejahatan pajak termuat pada Pasal 39 dan Pasal 39A UU KUP yang menguraikan tindakan-tindakan yang lebih berat karena dilakukan dengan kesengajaan.

Dapat disimpulkan klasifikasi tindak pidana dibidang perpajakan berdasarkan sifat batinnya antara lain: (Rochim, 2010)

- a) Adanya unsur kealpaan (yaitu ketidaksengajaan, kelalaian, ketidakhati-hatian, kurang mengindahkan kewajibannya dalam perpajakan), hal ini sifatnya pelanggaran perpajakan (UU 28/2007).
- b) Adanya unsur kesengajaan (yaitu dengan sengaja melakukan pelanggaran atas ketentuan perundang-undangan perpajakan), hal ini sifatnya kejahatan perpajakan.

Selain itu, terdapat ketentuan penghentian penyidikan yang termuat pada Pasal 44B UU KUP. Pemberlakuan pasal ini membelikan peluang dalam bentuk permintaan Menteri Keuangan kepada Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan dalam jangka waktu paling lama 6 bulan sejak tanggal surat permintaan. Syarat pemberlakuan pasal ini wajib pajak harus melunasi utang pajak ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 4 kali jumlah utang pajak. Ketentuan ini semakin memperkuat argumentasi bahwa tujuan utama pemidanaan pada hukum pajak bukanlah pembalasan maupun pembinaan namun pengembalian kerugian negara.

Ketentuan ini telah mengalami perubahan berdasarkan Pasal 3 UU HPP. Jumlah pelunasan sanksi administratif untuk kepentingan penerimaan negara berupa penghentian penyidikan dibagi berdasarkan jenis pidananya pelanggaran atau kejahatan. Jika tersangka yang melanggar ketentuan Pasal 38 wajib melunasi kerugian pendapatan negara ditambah dengan denda sebesar 1 kali. Jika tersangka melanggar Pasal 39 sebesar 3 kali serta Pasal 39A sebesar 4 kali.

Penghentian perkara ini juga masih dapat diberlakukan walaupun telah dilimpahkan ke Pengadilan. Hal ini diatur dalam Pasal 44B ayat 2a Perubahan UU KUP. Jika terdakwa belum melunasi sanksi administratif secara utuh namun sebagian, maka pembayaran tersebut dapat dipertimbangkan oleh hakim dalam menjatuhkan sanksi pidana. Ketentuan ini semakin memperkuat cerminan bahwa instrumen hukum pidana adalah pilihan terakhir *ultimum remedium* jika upaya administratif tidak dapat lagi di tempuh.

- b) Dampak kriminalisasi pelanggaran pajak

Berdasarkan analisis sebelumnya, pelanggaran-pelanggaran pajak yang dikriminalisasi merupakan jenis tindakan *mala prohibita*, karena mengganggu kepentingan umum (Bambang Waluyo). Sehingga kriminalisasi berperan sebagai upaya *preventif* dan *represif* di bidang perpajakan. Setelah pemberlakuan kriminalisasi

ini, pendapatan pajak mengalami peningkatan. Penerimaan pajak sejak 1969-1993 sebesar Rp. 149,46 triliun, 1994-2000 sebesar Rp. 520,65 triliun, sementara 2001-2004 mencapai Rp. 778,112 triliun (Rochim). Hal ini membuktikan bahwa hadirnya UU KUP telah memberikan dampak positif terhadap penerimaan negara di bidang perpajakan. Selaras dengan tujuan adanya hukum pidana yaitu untuk menertibkan Masyarakat. Dengan kerugian negara yang berhasil di kembalikan dan ketertiban pembayaran pajak, maka tujuan pemidanaan pada delik perpajakan telah berjalan dengan efektif.

Selain itu, jika melihat perkembangan jumlah kasus pidana pajak setiap tahunnya telah mengalami penurunan yang signifikan. Dari tahun 2020-2024 pidana pajak telah berkurang hingga 60%. Hal ini secara konseptual selaras dengan pilar hukum pidana. Tiga pilar hukum pidana yaitu *legalitas*, kesalahan, dan pembalasan. Pembalasan dalam hukum pidana adalah manifestasi dari *non alio modo puniatur aliquis, quam secundum quod se habet condemnation*, bahwa seseorang tidak dapat dihukum dengan hukuman yang tidak sesuai dengan dampak perbuatannya (Zainal Arifin Mochta,2024). Sehingga telah terjadi pergeseran konsep, bukan hanya kerugian keuangan negara, namun juga pemberian efek jera pada pelaku tindak pidana pajak. Presentasi pemidanaan yang menurun menunjukkan efek jera Masyarakat untuk tidak mengulangi perbuatan yang sama.

Terbentuknya delik pajak sebagai suatu upaya kebijakan pemerintah dalam penyelamatan kerugian pendapatan negara tidak terlepas dari esensi *mala prohibita*, karena sifatnya berupa upaya, maka karakteristik *mala prohibita* dapat berubah (*not immutable*) artinya dalam ruang dan waktu tertentu, tindakan yang dikategorikan sebagai delik pajak tersebut dapat saja tidak lagi dianggap sebagai perbuatan jahat dan dilarang oleh peraturan perundang-undangan perpajakan (Rahmat Ibnu Wibowo,2022). Sehingga penentuan unsur delik perpajakan bersifat fleksibel, seiring perkembangan tindakan yang dikategorikan sebagai pelanggaran dan kejahatan pajak sewaktu-waktu dapat diubah oleh lembaga legislatif yang disesuaikan dengan tindakan serius apa saja yang berpotensi merugikan pendapatan negara, hal ini merupakan bagian dari politik hukum terbuka (*open legal policy*) dari pembentuk undang-undang (Titis Anindyajati,dkk,2015).

2) Tantangan Pasca Kriminalisasi Pelanggaran Pajak

Setelah adanya pengaturan khusus terhadap penegakan hukum pajak melalui UU KUP yang memuat kriminalisasi, stabilisasi penerimaan negara melalui pajak semakin membaik. Sesuai data Kementerian Keuangan Republik Indonesia menyatakan penerimaan pajak telah melampaui target yang direncanakan, sehingga pendapatan negara pada tahun 2022 yang berasal dari pajak sebesar Rp.1.717,8 triliun (Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 4 Januari 2023). Akan tetapi, disamping hal itu, terdapat pula data dari Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan yang mengemukakan sebanyak 3.680 dugaan tindak pidana perpajakan yang terjadi pada bulan Juli-Juni 2022, menjadi pidana awal pencucian uang (*money laundering*) (Monavia Ayu Rizaty,2022). Data ini merupakan awal perwujudan dari kendala dan hambatan pasca kriminalisasi pelanggaran pajak. Menurut penulis keberhasilan dalam penyelesaian tindak pidana perpajakan ini juga tergantung dengan sanksi pidana dan proses penegakan hukum yang konsisten. Penulis berpendapat bahwa ketentuan besaran sanksi pidana denda dan besaran denda administratif untuk penghentian penyidikan yang cukup besar tersebut yang akan berakibat pada kecenderungan penyelesaian yang tidak sesuai dengan tujuan penerimaan negara sebagaimana tujuan pemidanaannya.

Memberikan validasi terhadap pemikiran tersebut, berikut beberapa kasus pidana pajak yang mendapat putusan denda yang sangat tinggi dalam waktu penulisan yang

singkat meskipun dapat diganti dengan pidana badan. Contoh *pertama* yakni Putusan Nomor 662/Pid.Sus/2021/PN Jmb, terdakwa bersalah melakukan tindak pidana perpajakan yang termuat pada Pasal 39 ayat (1) huruf d UU KUP. Terdakwa terbukti menimbulkan kerugian pada pendapatan negara sebesar Rp. 272.774.391,- alhasil terdakwa dihukum untuk membayar denda sebesar 2 kali nilai kerugian pada pendapatan negara, sehingga totalnya sebesar $2 \times \text{Rp. } 272.774.391,- = \text{Rp. } 545.548.782,-$ dengan ketentuan harus dibayar dalam jangka waktu 1 bulan setelah perkara tersebut berkekuatan hukum tetap dan apabila terdakwa tidak membayar pidana denda tersebut, maka diganti dengan pidana kurungan selama 1 bulan (Putusan No. 662/Pid.Sus/2021/PN.Jmb).

Contoh *kedua* yakni Putusan Nomor 632/Pid.Sus/2022/ PN Bpp, terdakwa bersalah melakukan tindak pidana perpajakan yang termuat pada Pasal 39 ayat (1) huruf UU KUP. Terdakwa terbukti menimbulkan kerugian pada pendapatan negara sebesar Rp.1.406.300.330,- alhasil terdakwa dihukum untuk membayar denda sebesar $2 \times \text{Rp. } 1.406.300.330,- = \text{Rp. } 2.812.600.660,-$ dengan ketentuan harus dibayar dalam jangka waktu 1 bulan setelah perkara tersebut berkekuatan hukum tetap dan apabila terdakwa tidak membayar pidana denda tersebut, maka diganti dengan pidana kurungan selama 4 bulan (Putusan No. 632/Pid.Sus/2022/PN.Bpp).

Contoh ketiga yakni Putusan Nomor 632/Pid.Sus/2022/ PN Jkt.Sel, terdakwa bersalah melakukan tindak pidana perpajakan yang termuat pada Pasal 39A huruf a UU KUP. Terdakwa terbukti menimbulkan kerugian pada pendapatan negara sebesar Rp. Rp.10.118.552.357,- alhasil terdakwa dihukum untuk membayar denda sebesar $2 \times \text{Rp. } 10.118.552.357,- = \text{Rp. } 20.237.104.714,-$ dengan ketentuan harus dibayar dalam jangka waktu 1 bulan setelah perkara tersebut berkekuatan hukum tetap dan apabila terdakwa tidak membayar pidana denda tersebut, maka diganti dengan pidana kurungan selama 3 bulan (Putusan No. 582/Pid.Sus/2023/PN.Jkt. Sel).

Berdasarkan ketiga putusan pengadilan tersebut, terlihat bahwa pidana denda yang diberikan sangat tinggi dalam waktu pelunasan yang singkat sehingga terdakwa lebih memilih diganti dengan pidana badan. Pidana subsidair menjadi tidak sebanding dengan jumlah kerugian pendapatan negara yang ditimbulkan. Sehingga, seyogyanya jika memang tujuan utama perpajakan demi kepentingan penerimaan negara, maka menurut penulis besaran pidana denda serta denda administratif hendaknya diatur secara rasional. Karena yang paling utama adalah pengembalian kerugian negaranya. Kesenjangan antara alternatif pidana denda dan pidana badan dalam hal ini berupa pidana penjara dan pidana kurungan masih menjadi problematika juga, sehingga para pelaku tindak pidana akan menimbang-nimbang hukuman apa yang paling menguntungkan untuknya, tentu jika ujungnya hanya pidana *subsidair* berupa kurungan, maka terdakwa lebih memilih untuk dijatuhi pidana *subsidair* tanpa membayar pidana denda yang dibebankan kepadanya. Sama halnya mengenai besaran denda administratif untuk penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan, tersangka akan cenderung tidak menggunakan alternatif penyelesaian ini, sebab besaran denda administratif yang begitu besar.

Oleh karenanya, diperlukan restrukturisasi mengenai besaran jumlah pidana denda dan besaran denda administratif untuk penghentian penyidikan, jika fokus utamanya berupa penerimaan negara, maka penulis berpendapat penentuan besaran sanksinya hanya pada jumlah kerugian pendapatan negara saja, tidak perlu dibebankan jumlah besaran yang lebih dari itu mengingat sifat pidana pajak berbeda dengan pidana korupsi yang bukan berasal dari sengketa administratif, sehingga tujuan pemidanaannya harus menjadi konsentrasi yang utama.

3) Harapan Pasca Kriminalisasi Pelanggaran Pajak

Perkembangan konsep hukum terhadap UU KUP yang komprehensif membawa angin segar pada efisiensi kriminalisasi pelanggaran pajak. Salah satunya perubahan UU

KUP kini menjadi UU HPP (Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021) khususnya pada Pasal 44B (Pasal 44B UU 7/2021 HPP: (1)) yang memberikan alternatif penyelesaian perkara pidana perpajakan sebelum berkas perkara dilimpahkan ke pengadilan. bukti konkrit bahwa dalam memanfaatkan Pasal 44B ayat (1) dan ayat (2) lebih efisien daripada penyelesaian atas perkara yang telah dilimpahkan ke pengadilan, dapat dilihat pada data pemulihan kerugian pendapatan negara dengan pembayaran denda administratif penghentian penyidikan dan pembayaran pidana denda sebagai berikut:

Tabel 1. Pemulihan Kerugian Pendapatan Negara dengan Memanfaatkan Pasal 44B dan Pidana Denda yang Dibayar Terpidana tahun 2018-2020

Tahun	Pemulihan Kerugian pada Pendapatan Negara berdasarkan Pasal 44B	Pidana Denda Dibayar
2018	963.112.248	2.365.406.172
2019	33.477.886.538	778.890.699
2020	36.900.950.890	1.287.297.992
Total	71.341.949.676	4.431.594.863

Sumber: Direktorat Penegakan Hukum DJP.

Berdasarkan data pada tahun 2018-2020 (Andi Ulil Amri Burhan, 2021) tersebut, pemulihan pendapatan negara antara upaya alternatif penghentian penyidikan (Pasal 44B) dan upaya pidana denda yang terbayar menunjukkan perolehan terbesar ada pada alternatif penghentian penyidikan sesuai ketentuan Pasal 44B sebesar Rp. 71.341.949.676,- (Tujuh Puluh Satu Miliar Tiga Ratus Empat Puluh Satu Juta Sembilan Ratus Empat Puluh Sembilan Ribuan Enam Ratus Tujuh Puluh Enam Rupiah). Dibandingkan dengan pidana denda yang terbayarkan hanya sebesar Rp. 4.431.594.863,- (Empat Miliar Empat Ratus Tiga Puluh Satu Lima Ratus Sembilan Puluh Empat Ribuan Delapan Ratus Enam Puluh Tiga Ribuan Rupiah). Hal ini mencerminkan bahwa pemenuhan tujuan untuk kepentingan penerimaan negara dengan menggunakan alternatif penyelesaian penghentian penyidikan menghasilkan *mutual benefit* antara negara selaku penerima pungutan pajak dan wajib pajak yang tidak dibebankan pertanggungjawaban pidana di sidang pengadilan.

Hal ini tentu menjadi langkah *preventif* dalam memerangi tindak pidana perpajakan, harapannya wajib pajak akan lebih berhati-hati atas sistem *self-assessment* serta meminimalisir tindakan-tindakan yang jelas dilarang oleh UU KUP khususnya Pasal 38, 39, dan 39A. Tak hanya itu, besaran pidana denda dan denda administratif yang begitu tinggi akan menjadi pertimbangan wajib pajak untuk memilih tetap patuh atas kewajiban kenegaraannya.

KESIMPULAN

Tujuan pemidanaan secara klasik adalah kepastian hukum melalui legalitas, pembuktian adanya kesalahan, dan penghukuman serta pembinaan. Namun dalam konteks pidana pajak, tujuan pemidanaan diperluas dengan pengembalian kerugian negara. Demi pencapaian tujuan pidana perpajakan, maka hadirnya kriminalisasi melalui delik pidana berperan sebagai sarana terakhir dalam penegakan hukum pajak yang disebut dengan prinsip *ultimum remedium*. Kriminalisasi pelanggaran pajak termasuk pada *Mala Prohibita* dengan alasan kepentingan umum dan penerimaan negara. Terdapat 2 jenis tindak pidana perpajakan, khusus mengenai kealpaan pada Pasal 38 dikategorikan sebagai pelanggaran sedangkan mengenai kesengajaan pada Pasal 39 dan Pasal 39A dikategorikan sebagai kejahatan.

Tantangan dan Harapan bagi proses kriminalisasi pelanggaran pajak berkonsentrasi pada tujuan pemidanaannya. Demi kepentingan penerimaan negara, UU KUP menawarkan

alternatif penyelesaian tindak pidana perpajakan berupa penghentian penyidikan dengan syarat membayar denda administratif yang termuat pada Pasal 44B. Penentuan besaran pidana denda dan denda administratif untuk penghentian penyidikan yang besar, sehingga diperlukan restrukturisasi untuk merasionalkan pidana dendanya. Sanksi pidana berfokus pada penerimaan negara sebagai tujuan pemidanaannya. Harapan dengan adanya kriminalisasi pelanggaran pajak pasca terbentuknya UU KUP beserta perubahan-perubahannya, akan menjadi upaya preventif untuk meminimalisir tindak pidana perpajakan, sehingga wajib pajak semakin patuh pada kewajiban hukumnya.

REFERENSI

- A, Imron Rizki. "Self Assessment Sistem Sebagai Dasar Pungutan Pajak di Indonesia." *Jurnal Al-Adl* 11. No. 2 (2018). Hlm. 86.
- Abdurrachman, Hamidah. *Et al.* "Application of Ultimum Remedium Principles in Progressive Law Perspective." *International Journal of Criminology and Sociology* 10. No. 1 (2021). Hlm. 1013.
- Amrani, Hanafi. *Politik Pembaruan Hukum Pidana*. Yogyakarta: UII Press, 2019.
- Anindyajati, Titis, Irfan Nur Rachman dan Anak Agung Dian Onita. "Konstitusionalitas Norma Sanksi Pidana sebagai Ultimum Remedium dalam Pembentukan Perundang-undangan." *Jurnal Konstitusi* 12. No. 4 (2015). Hlm. 879.
- Bawazier, Fuad. "Reformasi Pajak Di Indonesia Tax Reform in Indonesia." *Jurnal Legislasi Indonesia* 8. No. 1 (2011). Hlm. 3.
- Burhan, Andi Ulil Amri. "Analisis Implementasi Kebijakan Pemulihan Kerugian Pada Pendapatan Negara Setelah Berlakunya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan." Tesis Magister Fakultas Ilmu Administrasi Universitas Indonesia, Jakarta, 2023.
- Desterbeck, Francis. "Ne Bis In Idem and Tax Offences." *Journal Eucrim* 2. No. 1 (2019). Hlm. 3.
- Erliyani, Rahmida. "The Essence of Primum Remedium Principle in The Enforcement of Environmental Criminal Law." *Jurnal of Law, Policy and Globalization* 64. No. 1 (2017). Hlm. 79.
- Hiariej, Edward Omar Syarif. "Asas Lex Specialis Systematis dan Hukum Pidana Pajak." *Jurnal Penelitian Hukum De Jure* 21. No. 1 (2021). Hlm. 4.
- Irawan, Denny. "On One Continued Act in Tax Crime in Indonesia." *Scientia Business Law Review (SBLR)* 1. No. 2 (2022), hlm 39.
- Kemenkeu. "Menkeu: Kinerja Penerimaan Negara Luar Biasa Dua Tahun Berturut-turut." Kementerian Keuangan Republik Indonesia. 4 Januari 2023. Tersedia pada <https://www.kemenkeu.go.id/informasi-publik/publikasi/berita-utama/Kinerja-Penerimaan-Negara-Luar-Biasa>. Diakses pada tanggal 21 Februari 2023.
- Lemonnier, Mariola. "Interpretation of The Tax Law in France. Selected Problems," *Financial Law Review University of Gdansk* 5. No. 3 (2017), hlm. 64.
- Luthan, Salman. "Asas dan Kriteria Kriminalisasi." *Jurnal Hukum* 1. No. 16 (2009). Hlm. 2.
- Marbun, Rocky. "Rekonstruksi Sistem Pidanaan dalam Undang-Undang Perpajakan Berdasarkan Konsep Ultimum Remidium." *Jurnal Konstitusi* 11. No. 3 (2014). Hlm. 547.
- Mudzakkir. "Pengaturan Hukum Pidana di Bidang Perpajakan dan Hubungannya dengan Hukum Pidana Umum dan Khusus." *Jurnal Legislasi Indonesia* 8. No. 1 (2011). Hlm. 46.
- Naibaho, Nathalina. "Rethinking the ultimum remedium principle to support justice and strong law enforcement institutions in environmental crimes." *The 1st Journal of Environmental Science and Sustainable Development Symposium* (2021). Hlm. 2.

- Naibaho, Nathalina. *Et al.* "Criministrative Law: Developments and Challenges in Indonesia." *Indonesia Law Review* 11. No. 1 (2021). Hlm. 2.
- Nuryadi, Deni. "Teori Hukum Progresif dan Penerapannya di Indonesia." *Jurnal Ilmiah Hukum* 1. No. 2 (2016). Hlm. 398.
- Pengadilan Negeri Balikpapan. Putusan No. 632/Pid.Sus/2022/PN Bpp. *RI melawan Faurus Hartono* (2022).
- Pengadilan Negeri Jakarta Selatan. Putusan No. 582/Pid.Sus/2023/PN Jkt. Sel. *RI melawan Hijrah Saputra* (2023).
- Pengadilan Negeri Jambi. Putusan No. 662/Pid.Sus/2021/PN.Jmb. *RI melawan Christin Elisa Br. Hutagalung* (2021).
- Rizaty, Monavia Ayu. "Ada 3.680 Dugaan Tindak Pidana Perpajakan pada Semester 1/2022." *DataIndonesia.id*. 3 Agustus 2022. Tersedia pada <https://dataindonesia.id/bursa-keuangan/detail/ada-3680-dugaan-tindak-pidana-perpajakan-pada-semester-i2022>. Diakses pada tanggal 21 Februari 2023.
- Rochim. *Modus Operandi Tindak Pidana Pajak*. Depok: Solusi Publishing, 2010.
- Saidi, Muhammad Djafar. *Pembaruan Hukum Pajak*. Jakarta: Raja Grafindo, 2007.
- Santoso, Topo. *Hukum Pidana Suatu Pengantar*. Depok: Raja Grafindo Persada, 2021.
- Saputra, Andi. "Prof Eddy: Istilah Kriminalisasi Salah Kaprah, Menyesatkan Publik." *Detiknews*. 13 Juni 2017. Tersedia pada <https://news.detik.com/berita/d-3528689/prof-eddy-istilah-kriminalisasi-salah-kaprah-menyebabkan-publik>. Diakses pada tanggal 7 Juli 2024.
- Schweigl, Michal Radvan dan Johan. "Penalties in Tax Law in Light of the Principle Ne Bis In Idem." *SSRN Journal* (2016). Hlm. 399-401.
- Soetrisno, Dedy. *Hakikat Sengketa Pajak, Karakteristik Pengadilan Pajak Fungsi Pengadilan Pajak*. Jakarta:Kencana, 2016.
- Undang-Undang Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan*. UU Nomor 7 Tahun 2021. LN Tahun 2021 No. 246 TLN No. 6736.
- Undang-Undang Tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*. UU Nomor 28 Tahun 2007. LN Tahun 2007 No. 85 TLN No. 4740.
- Waluyo, Bambang. *Tindak Pidana Perpajakan*. Jakarta: Pradnya Paramita, 1989.
- Wibowo, Rahmat Ibnu. "Peran Hakim terkait dengan Mala In Se versus Mala Prohibita, dalam Hukum Pidana." Kementerian Keuangan Republik Indonesia. 30 Juni 2022. Tersedia pada <https://www.djkn.kemenkeu.go.id/kpknl-palopo/baca-artikel/15198/Peran-Hakim-terkait-Dengan-Mala-In-Se-versus-Mala-Prohibita-Dalam-Hukum-Pidana.html>. Diakses pada tanggal 7 Juli 2024.
- Yoserwan. "Fungsi Sekunder Hukum Pidana dalam Penanggulangan Tindak Pidana Pidana Perpajakan." *Jurnal Penelitian Hukum DE JURE* 20. No. 2 (2020). Hlm. 166.