

Analisis Yuridis Terhadap Norma Penghentian Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan

Dani Rahmat ^{a✉}, Diding Rahmat ^b,

^{ab} Faculty Of Law, Air Marshal Suryadarma University

Article Info	Abstract
Corresponding E-Mail: ✉ppns.djp676@gmail.com History: Submitted: 23 August, 2026 Revised: 28 September, 2026 Accepted: 11 October, 2026 Keyword: <i>Penghentian Penyidikan, Tindak Pidana Perpajakan, Ultimum Remedium, Harmonisasi Norma</i>	<i>Penelitian ini menganalisis norma penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 44B Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) dengan fokus pada kesesuaian norma tersebut terhadap prinsip kebijakan pemidanaan dan tujuan penegakan hukum pajak. Kajian dilakukan melalui pendekatan yuridis normatif dengan menelaah peraturan perundang-undangan serta asas hukum yang relevan. Penelitian ini mengkaji isu atau masalah hukum berkaitan dengan kesenjangan hukum yang berfokus pada lingkup dan materi atas hukum yang dikonsepkan sebagai norma atau kaidah positif dengan objek kajian berupa hukum tertulis. Oleh karena itu penelitian ini menggunakan metodologi penelitian hukum normatif atau doktriner. Hasil penelitian menunjukkan adanya kesenjangan antara syarat administratif penghentian penyidikan dengan ancaman pidana dalam Pasal 38, Pasal 39, dan Pasal 39A, sehingga menimbulkan kecenderungan Wajib Pajak memilih jalur persidangan karena dianggap lebih ringan. Kondisi ini melemahkan efektivitas hukum pidana pajak yang seharusnya bersifat ultimum remedium. Penelitian ini menawarkan gagasan harmonisasi norma sebagai bentuk pembaruan hukum agar lebih proporsional, berkeadilan, serta mampu mengoptimalkan fungsi pajak sebagai instrumen pembangunan dan perlindungan hukum.</i>



I. Pendahuluan

Pajak adalah denyut nadi keuangan negara, sumber utama penerimaan yang menopang jalannya pemerintahan sekaligus pembangunan nasional. Pajak adalah fondasi yang memungkinkan negara untuk berdikari dalam menyelenggarakan pemerintahan, membiayai kebutuhan rakyat, dan mengelola negaranya tanpa adanya ketergantungan pada asing¹. Lebih dari sekadar kewajiban konstitusional, pajak merupakan bentuk partisipasi aktif masyarakat dalam menjaga keberlangsungan negara. Oleh karena itu, keberhasilan sistem perpajakan tidak hanya bergantung pada kepatuhan Wajib Pajak, tetapi juga pada kepastian hukum yang melandasi setiap norma dan sanksi yang diatur.

Sistem *self-assessment* membuka peluang Wajib Pajak untuk tidak memenuhi kewajiban perpajakannya dengan benar, suatu ketidakpatuhan yang dapat berupa pelanggaran administratif atau bahkan tindak pidana. Prof. Gunadi secara tegas menyebutkan bahwa terdapat dua jenis pelanggaran kewajiban perpajakan, yaitu pelanggaran administrasi yang diselesaikan (baca: ditangani) secara administrasi dan pelanggaran pidana yang diselesaikan dengan penuntutan dan sanksi pidana².

Tindak pidana di bidang perpajakan tidak sekadar merugikan masyarakat karena hilangnya potensi pendapatan negara untuk kepentingan umum, tetapi juga menciptakan ketidakadilan bagi Wajib Pajak yang telah taat karena harus berkompetisi dengan Wajib Pajak yang tidak membayar pajak sebagaimana mestinya³. Dengan demikian, korban dari tindak pidana pajak adalah negara dan masyarakat umum.

Pemberantasan tindak pidana pajak dapat dilihat sebagai upaya strategis untuk mengamankan keuangan negara sekaligus memberikan kepastian hukum⁴. Mengingat peran vitalnya, penegakan hukum pidana di bidang perpajakan memiliki karakteristik yang unik dibandingkan dengan hukum pidana umum. Dalam hukum pidana pajak, tujuan utama penegakan hukum bukanlah semata-mata menghukum pelaku, melainkan untuk memulihkan kerugian pada pendapatan negara. Demikianlah hukum pidana pajak dikatakan sebagai bersifat *Ultimum Remedium*. Mekanisme

¹ Rudy Gunawan Bastari, et.al., "Restoratif Justice Sebagai Wujud Pelaksanaan Azas Ultimum Remidium Di Dalam Tindak Pidana Perpajakan", *Prosiding Universitas Islam Batik Surakarta*, Vol. 33, 2022, p. 172–81.

² Gunadi, *Panduan Komprehensif Ketentuan Umum Perpajakan*, Jakarta: MUC Consulting Group, 2017, p. 516.

³ OECD, *Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes dan Other Financial Crimes - Third Edition*, Paris: OECD Publishing, 2017, p. 6

⁴ Rudy Gunawan Bastari, et.al., op.cit, p. 172–181.

penyelesaian perkara pidana di bidang perpajakan di luar pengadilan saat ini diatur dalam ketentuan Pasal 44B dalam Pasal 2 angka 16 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (selanjutnya disebut Undang-Undang KUP).

Namun demikian, penelitian Wahyu Widodo dan Rizki Piet Darmawan (2024), menunjukkan bahwa dari total penyelesaian penyidikan yang dilakukan antara tahun 2017 sampai dengan 2021, hanya sebesar 4,44% yang diselesaikan melalui opsi pemulihan penerimaan negara sebagaimana diatur dalam Pasal 44B⁵. Angka ini mencerminkan bagaimana mekanisme penyelesaian perkara pidana di bidang perpajakan di luar pengadilan belum berjalan sesuai yang diharapkan.

Kondisi ini dapat diakibatkan karena adanya kesenjangan norma yang mengatur penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana diatur Pasal 44B dengan ketentuan yang mengatur ancaman pidana denda dalam ketentuan pidana material di bidang perpajakan di mana syarat administratif penghentian penyidikan justru lebih berat dibandingkan ancaman pidana itu sendiri. Hal ini menjadikannya sebuah kekaburan norma tentang tujuan pemidanaan di bidang perpajakan. Akibatnya, Wajib Pajak yang rasional cenderung memilih jalur persidangan pengadilan karena dianggap lebih ringan atau dapat diharapkan mendapatkan hukuman yang lebih ringan, padahal hukum pidana pajak seharusnya menjadi *Ultimum Remedium* di mana konsekuensi penyelesaian di luar pengadilan seharusnya lebih ringan di banding penyelesaian perkara sampai di sidang pengadilan. Situasi ini tentulah melemahkan efektivitas penegakan hukum pidana pajak.

Isu kesenjangan norma ini hendaklah dipandang bukan sekadar kelemahan sistem, melainkan sebagai peluang pembaruan hukum yang tidak sekedar memperbaiki kekurangan, melainkan menghadirkan sistem yang lebih berkeadilan, proporsional, dan mampu mengoptimalkan fungsi pajak sebagai instrumen pembangunan sekaligus perlindungan hukum. Berdasarkan uraian di atas, penelitian ini berfokus pada dua permasalahan pokok.

Pertama, bagaimana norma penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 44B Undang-Undang KUP. Kedua, bagaimana kesesuaian norma penghentian penyidikan tindak

⁵ Wahyu Widodo dan Rizki Piet Darmawan, "Optimal Tax Investigation Based On The Recovery Of State Revenue Losses", *Journal of Tax Law dan Policy*, Vol. 3, No. 3, 2024, p.1–15.

pidana perpajakan dengan prinsip kebijakan pemidanaan serta tujuan penegakan hukum pidana di bidang perpajakan.

Tujuan penelitian ini adalah untuk menggambarkan pengaturan penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 44B, sekaligus menggambarkan bagaimana kesesuaian norma penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan dengan prinsip kebijakan pemidanaan serta tujuan penegakan hukum pajak dalam sistem hukum nasional. Dari sisi akademis, penelitian ini diharapkan dapat memperkaya kajian akademik di bidang Hukum Pidana Khusus terkait upaya harmonisasi norma untuk mencapai kepastian hukum serta efektivitas Penegakan Hukum Pidana di Bidang Perpajakan. Terdapat beberapa penelitian terdahulu yang telah melakukan kajian terkait pidana di bidang perpajakan di Indonesia. Penelitian Denny Irawan (2024) berangkat dari konsep *Restorative Justice* yang menunjukkan bahwa mengatur ancaman pidana penjara dan pidana denda terhadap pelanggaran kewajiban perpajakan memiliki struktur sanksi yang cukup berat, namun belum secara penuh memperhatikan efektivitas, proporsionalitas, dan tujuan pemulihan terhadap kerugian negara⁶. Sementara itu, penelitian Muhammad Rizky Subardy, Ismansyah dan Khairani (2023) berfokus norma Pasal 44C KUP tentang pidana denda yang tidak boleh diganti pidana badan atau pidana kurungan⁷. Adapun jurnal yang ditulis Agus Puji Priyono dan Antonia Intarti (2019) bertajuk “Penegakkan Hukum Sanksi Pidana Perpajakan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2019 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Dikaitkan Dengan Asas *Ultimum Remedium*” berfokus pada analisis komparasi perbuatan yang dirumuskan sebagai delik pidana dan pelanggaran administrasi⁸.

Kebaruan penelitian ini terletak pada fokus analisis yuridis terhadap ketentuan Pasal 44B yang tidak melihatnya sebagai penerapan konsep *Restorative Justice* seraya menyandingkannya dengan tujuan pemidanaan di bidang perpajakan yang tercermin dalam ketentuan pidana material

⁶ Denny Irawan, “Rekonstruksi Sanksi Pidana Di Bidang Perpajakan Di Indonesia: Suatu Telaah Prinsip *Restorative Justice*”, *Scientia Business Law Review*, Vol. 3, No. 2, 2024, <https://doi.org/10.56282/sblr.v3i2.576>.

⁷ Muhammad Rizky Subardy, et.al., “Efektivitas KUP Dalam Memulihkan Kerugian Pendapatan Negara Akibat Tindak Pidana Administratif Perpajakan”, *Unes Law Review*, Vol. 6, No. 1, September 2023: p. 14–28, <https://doi.org/10.31933/unesrev.v6i1>.

⁸ Agus Puji Priyono dan Antonia Intarti, “Penegakkan Hukum Sanksi Pidana Perpajakan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2019 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Dikaitkan Dengan Asas *Ultimum Remedium*”, *Wacana Paramarta Jurnal Ilmu Hukum* Vol. 18, No. 1, Februari 2019, <https://doi.org/10.32816/paramarta.v18i1.62>.

perpajakan yang untuk lebih menyederhanakan kajian, dicontohkan dengan ketentuan Pasal 39A berikut pedoman pemidanaan sebagaimana diatur dalam KUHP Nasional. Pendekatan ini juga dapat memberikan dimensi baru dalam memahami perilaku rasional Tersangka sebagai Wajib Pajak, sekaligus menawarkan gagasan harmonisasi norma sebagai peluang pembaruan hukum. Dengan demikian, penelitian ini tidak hanya mendeskripsikan kekaburan norma, tetapi juga memberikan solusi konkret berupa rekomendasi pembentukan hukum (*rechtsvorming; penal reform*) untuk memperkuat kepastian hukum dan efektivitas sistem perpajakan.

II. Metode Penelitian

Penelitian ini mengkaji isu atau masalah hukum berkaitan dengan kesenjangan hukum yang berfokus pada lingkup dan materi atas hukum yang dikonsepkan sebagai norma atau kaidah positif dengan objek kajian berupa hukum tertulis. Oleh karena itu penelitian ini menggunakan metodologi penelitian hukum normatif atau doktriner⁹. Telaah yuridis normatif dalam penelitian ini menggunakan pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dan pendekatan konseptual (*conseptual approach*)¹⁰. Penelitian dilakukan dengan menelaah peraturan perundang-undangan yang bersangkutan dengan isu hukum yang sedang diteliti yang kemudian disandingkan dengan pengertian, terminologi, dan asas-asas hukum yang relevan. Adapun teknik pengumpulan data dilakukan dengan studi literatur atau kepustakaan dan analisis substansi pada bahan hukum. Penelitian ini bersifat deskriptif dengan cara analisis yang dilakukan melalui alur logika yang berawal dari premis normatif yang diyakini bersifat *self-evident* berupa norma hukum, konsekuensi logis dihubungkan dengan asas dan teori hukum yang bermuara pada kesimpulan yang dilakukan secara deskriptif analitis.

⁹ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Jakarta: Kencana Prenada Media Group, 2010, p. 35.

¹⁰ Johny Ibrahim, *Teori Dan Metode Penelitian Hukum Normatif*, Malang: Bayumedia Publishing, 2007, p. 76 dan 310.

III. Hasil Penelitian dan Pembahasan

A. Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan

Hukum Pidana secara sederhana ditakrif sebagai norma hukum yang disertai ancaman hukuman pidana (*straf*) atas pelanggarannya¹¹. Keterkaitan Hukum Pajak dengan Hukum Pidana dapat disandarkan pada pernyataan Prof. Sudarto, SH (1977) yang mengemukakan bahwa pidana adalah salah satu sanksi dari sekian sanksi yang bertujuan untuk menegakkan berlakunya norma¹². Hukum Pidana berada dan menyertai norma-norma dalam salah satu atau lebih dari tiga bidang hukum lainnya, yaitu Hukum Perdata, Hukum Tata Negara Dan Hukum Tata Usaha Atau Administrasi Negara¹³. Hukum Pajak bukanlah hukum yang terpisah sama sekali dengan bidang hukum lainnya, namun saling memiliki keterkaitan¹⁴. Sebagai hukum administrasi, Hukum Pajak ditakrif sebagai keseluruhan peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat¹⁵. Hukum pidana di dalam undang-undang administrasi (*ordeningsstrafrecht*) dimaksudkan untuk menjaga agar undang-undang administrasi tersebut dapat dilaksanakan dengan tertib¹⁶.

Secara garis besar, norma pidana dalam Hukum Pajak terdiri atas dua aspek, yaitu Hukum Pidana Formal dan Hukum Pidana Material. Hukum Pidana Formal dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang (disebut Undang-Undang KUP) termuat dalam ketentuan yang mengatur mengenai tata cara, prosedur, serta mekanisme penegakan hukum pidana pajak, di antaranya Pasal 8 ayat (3) dan (3a), Pasal 40, Pasal 43A, Pasal 44, serta Pasal 44A hingga Pasal 44D. Selain tata cara yang diatur dalam pasal-pasal ini, pelaksanaan pemidanaan di bidang perpajakan dilakukan berdasarkan ketentuan KUHAP.

¹¹ Wirjono Prodjodikoro, *Asas-Asas Hukum Pidana Di Indonesia*, Bandung: Refika Aditama, 2014, p. 3 dan 13.

¹² Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Teori-Teori Dan Kebijakan Pidana*, Bandung: Alumni, 2010, p. 89.

¹³ Wirjono Prodjodikoro, *op.cit*, p. 31 dan 32.

¹⁴ Dewi Kania Sugiharti et al., *Hukum Pajak*, Bandung: PT Remaja Rosdakarya, 2021, p. 22-23.

¹⁵ *Ibid*.

¹⁶ Faisal, *Politik Hukum Pidana*, Tangerang: Rangkang Education, 2020, p. 77.

Adapun Hukum Pidana Material dalam Undang-Undang KUP berisi perumusan delik dan ancaman pidana atas perbuatan tertentu yang dikualifikasikan sebagai tindak pidana perpajakan. Norma tersebut antara lain terdapat dalam Pasal 38, Pasal 39, Pasal 39A, Pasal 41, Pasal 41A, Pasal 41B, Pasal 41C, dan Pasal 43.

Pasal 1 angka 8 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 Tahun 2025 mentakrif Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (atau disingkat Tindak Pidana Perpajakan; Tindak Pidana Pajak) sebagai perbuatan yang diancam dengan sanksi pidana sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang Pajak Bumi dan Bangunan, Undang-Undang Bea Meterai, Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, dan Undang-Undang Akses Informasi Keuangan untuk Kepentingan Perpajakan. Tindak Pidana Pajak sebagaimana dirumuskan Pasal 1 angka 8 Peraturan Menteri Keuangan tersebut merupakan definisi luas yang mengacu pada perbuatan orang atau badan yang dilakukan dalam sistem pemungutan pajak yang dapat mengakibatkan kerugian pada pendapatan negara atau berdampak negatif dalam keberhasilan pemungutan pajak. Ia mencakup *norm-addresaat* yang bukan saja karena statusnya sebagai Subjek Pajak atau Wajib Pajak (memiliki NPWP) serta mencakup perbuatannya yang juga tidak terkait dengan kewajibannya untuk melakukan pembayaran pajak.

Dalam arti sempit, istilah Tindak Pidana mengacu pada suatu perbuatan yang terkait dengan kewajiban pembayaran pajak yang diatur oleh ketentuan pidana dengan adresat Subjek Pajak atau Wajib Pajak yang dikenakan kewajiban untuk melakukan pembayaran pajak tersebut. Definisi sempit ini setara dengan istilah penggelapan pajak (*tax evasion*) dan penipuan pajak (*tax fraud*). Dalam perspektif aspek motivasi pelaku (*offender motivations*), *Economic Crime* seperti penggelapan pajak sebagai Tindak pidana perpajakan dalam arti sempit, dipahami sebagai semua bentuk pelanggaran di mana individu atau sekelompok orang dengan sengaja bertindak secara ilegal untuk mendapatkan keuntungan finansial¹⁷. Secara kualitatif, dampak negatif tindak pidana pajak adalah mengurangi pendapatan negara dan kemampuan pembelanjaan pemerintah untuk sektor publik.

Adapun untuk penyederhanaan pembahasan, penelitian ini mengambil satu ketentuan pidana material di bidang perpajakan, yaitu Pasal 39A dalam Pasal I angka 51 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983

¹⁷ Hanafi Amrani, *Hukum Pidana Ekonomi*, Yogyakarta: UII Press, 2021, p. 34.

tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang juncto Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2026 tentang Penyesuaian Pidana (selanjutnya juga disebut Undang-Undang KUP).

B. Ancaman Pidana dalam Ketentuan Pasal 39A pasca Undang-Undang Penyesuaian Pidana

Pasal 39A Undang-Undang KUP secara spesifik mengatur larangan praktik manipulasi dokumen perpajakan yang sering kali menjadi modus operandi dalam kejahatan perpajakan yang lebih terorganisir dan berdampak signifikan terhadap kebocoran penerimaan negara.

Dalam sistem hukum pidana kontemporer, terdapat prinsip bahwa penerapan Hukum Pidana harus dilakukan secara terukur dan proporsional¹⁸. Asas Proporsionalitas menjadi prinsip fundamental dalam hukum yang berfungsi mengendalikan penerapan norma agar selaras dengan tujuan hukum itu sendiri, yaitu menciptakan keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum. Konsep ini menuntut keseimbangan antara tujuan hukum dan sarana yang digunakan untuk mencapainya. Dengan demikian, setiap pembatasan hak, penjatuhan sanksi, atau pemberlakuan kewajiban harus proporsional sesuai dengan tingkat kepentingan yang dilindungi. Adapun dalam konteks keadilan substantif Asas Proporsionalitas mengambil bentuk standar rasionalitas universal untuk keseimbangan kepentingan yang adil yang dibentuk oleh moral dan rasio untuk membenarkan tanggung jawab kekuasaan legislatif dan administratif (hukum)¹⁹.

Sebelum berlakunya Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2026 tentang Penyesuaian Pidana, sanksi yang diatur dalam Pasal 39A ini bersifat kumulatif dan mengandung ancaman pidana minimum khusus berupa pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak yang tercantum dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau

¹⁸ Bertholomeus Dwiputra, "Kohabitasi Sebagai Perbuatan Pidana Dalam KUHP Baru: Analisis Yuridis terhadap Prinsip Proporsionalitas Dalam Hukum Pidana", *Dinamika Jurnal Ilmiah Ilmu Hukum* Vol. 31, No. 2, 2025, <https://jim.unisma.ac.id/index.php/jdh/article/view/28428/21515>.

¹⁹ Talya Ucaryilmaz, "The Principle of Proportionality in Modern *Ius Gentium*", *Utrecht Journal of International dan European Law* Vol. 36, No. 1, 2021, p. 14–32, <https://doi.org/10.5334/ujiel.529>.

bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah yang tercantum dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.

Tabel 1. Perbandingan Rumusan Delik Pasal 39A huruf a UU KUP

Sebelum berlaku UU No. 1 Tahun 2026	Setelah berlaku UU No. 1 Tahun 2026
Setiap orang yang dengan sengaja: i. menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya; atau ii. menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.	Setiap orang yang dengan sengaja: a. menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya; atau b. menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak dipidana dengan pidana penjara paling lama 6 (enam) tahun dan/atau denda paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.

Sumber : Hasil Pengolahan Data, 2026.

Selaras dengan konsep dan norma Pasal 39A di atas, sebelum berlakunya UU Penyesuaian Pidana, hakim dapat menjatuhkan pidana minimum khusus berupa denda sebanyak 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau

bukti setoran pajak. Hal ini dapat terlihat dalam contoh Putusan Pengadilan Cibinong Nomor 320/Pid.Sus/2021/PN Cbi, Putusan Pengadilan Jakarta Selatan Nomor 360/Pid.Sus/2021/PN JKT.SEL, dan Putusan Kasasi Mahkamah Agung Nomor 4217 K/Pid.Sus/2020.

Tabel 2. Contoh Putusan Pengadilan atas Perkara Pasal 39A

Putusan	Kerugian Negara (Rp)	Pidana Denda yang Dijatuhkan (Rp)	Ket.
Putusan PN Cibinong Nomor 320/Pid.Sus/2021/PN Cbi	30.201.740.332	60.403.480.664	2 kali
Putusan PN Jakarta Selatan 360/Pid.Sus/2021/PN JKT.SEL	2.936.516.050	5.873.032.100	2 kali
Putusan Kasasi Mahkamah Agung Nomor 4217 K/Pid.Sus/2020	98.059.726.832	196.119.453.664	2 kali

Sumber : Hasil Pengolahan Data, 2026.

Dalam gagasan keadilan distributif dan korektif, asas Proporsionalitas telah menjadi norma positif berdasarkan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang KUHP yang juga mengikat ketentuan pidana di luar KUHP. Secara spesifik asas ini terkandung dalam ketentuan Pasal 54 KUHP yang mewajibkan hakim untuk antara lain mempertimbangan dan memperhatikan: aspek kesalahan pelaku, motif dan tujuan, serta pengaruh tindak pidana terhadap masyarakat (dampak yang ditimbulkan).

Ketentuan dalam KUHP dan Undang-Undang Penyesuaian Pidana di atas, berkesesuaian dengan Asas Penanganan Perkara Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 2 Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025 tentang Pedoman Penanganan Perkara Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. Asas-asas tersebut mencakup keadilan, kemanfaatan, kepastian hukum, proporsionalitas, transparansi, dan akuntabilitas.

Secara otentik menurut memori Penjelasan Pasal 613 KUHP ayat (1) dan Pasal VII Angka 52 UU Penyesuaian Pidana, Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang KUP sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir

dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang merupakan salah satu dari Undang-Undang administratif yang bersanksi pidana. Oleh karena itu KUP terikat kewajiban untuk menyesuaikan norma pidananya dengan ketentuan Buku Kesatu KUHP sebagaimana diatur di Pasal 613 ayat (1) KUHP jo. Pasal VII Angka 52 UU Penyesuaian Pidana.

Menurut ketentuan Pasal 613 KUHP ayat (2) jo. Pasal VII Angka 52 UU Penyesuaian Pidana, penyesuaian ketentuan pidana ini diatur dengan Undang-Undang yang dalam hal ini kemudian diatur dalam ketentuan Pasal I ayat (1), yang menghapus ketentuan ancaman pidana minimum khusus dan Pasal II ayat (5) huruf a mengubah ketentuan ancaman pidana secara kumulatif dengan pidana penjara dan denda menjadi kumulatif alternatif. Dengan demikian bunyi rumusan delik berikut ancaman pidana terkait delik Pasal 39 dan Pasal 39A adalah sebagaimana tertulis dalam Lampiran I Nomor Urut 52 UU Penyesuaian Pidana yang tidak lagi memuat ancaman denda minimum khusus dan bentuk ancaman pidana badan (penjara) dan denda menjadi bersifat alternatif kumulatif ("dan/atau") tidak lagi kumulatif ("dan").

Dengan tidak terkandung lagi ancaman pidana minimum khusus, maka penjatuhan pidana atas delik Pasal 39A tidak lagi terikat ketentuan Pasal 80 ayat (2) KUHP sehingga pidana denda yang dijatuhkan wajib berdasarkan pertimbangan sebagaimana diatur dalam Pasal 80 ayat (1) KUHP yaitu aspek kemampuan Terdakwa dengan memperhatikan penghasilan dan pengeluaran terdakwa secara nyata. Senada dengan itu, Pasal 57 KUHP mengatur untuk mengutamakan penjatuhan pidana pokok yang lebih ringan terhadap Tindak Pidana diancam dengan pidana pokok secara alternatif sepanjang sesuai dan dapat menunjang tercapainya tujuan pembedaan. Tidak adanya ketentuan pidana minimum khusus pasca berlakunya Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2026 tentang Penyesuaian Pidana dapat menjadi preseden bahwa pidana denda yang dijatuhkan oleh hakim dapat berjumlah kurang dari 2 (dua) kali kerugian negara.

Tabel 3. Ancaman Pidana Minimum Khusus Pasal 39A UU KUP

Jenis Pidana Minimum Khusus (kumulatif)	Sebelum berlaku UU No. 1 Tahun 2026	Setelah berlaku UU No. 1 Tahun 2026
Penjara	2 (dua) tahun	Tidak ada ada penjara minimum khusus

Jenis Pidana Minimun Khusus (kumulatif)	Sebelum berlaku UU No. 1 Tahun 2026	Setelah berlaku UU No. 1 Tahun 2026
Denda	2 (dua) kali jumlah pajak	Tidak ada ada denda minimum khusus

Sumber : Hasil Pengolahan Data, 2026.

C. Mekanisme Penyelesaian Perkara Tindak Pidana di Bidang Perpajakan Di Luar Pengadilan Berupa Penghentian Penyidikan

Sebagai sebuah kebijakan (*penal policy*), tujuan dari menetapkan suatu sanksi pidana tidak dapat dilepaskan dari tujuan politik kriminal (*criminal policy*) dalam arti keseluruhannya yaitu perlindungan masyarakat untuk mencapai kesejahteraan²⁰. Kebijakan kriminal merupakan usaha rasional dari masyarakat untuk mencegah dan mengadakan reaksi terhadap kejahatan sebagai konsekuensi logis atas sebuah masalah kebijakan, oleh karenanya penggunaan Hukum Pidana sebenarnya tidak merupakan suatu keharusan²¹.

Hukum Pidana merupakan jalan terakhir (*the last resort; ultimum remedium*) untuk mencegah perbuatan-perbuatan terlarang, dalam arti hukum pidana ditempatkan sebagai *preventive interpretation* yang tidak digunakan apabila cara-cara non-penal mampu mencegah perbuatan yang dilarang atau bahkan lebih baik²². Hukum Pidana sebagai *Ultimum Remedium* digunakan dalam praktik peradilan untuk menanggulangi kejahatan, apabila tidak ada upaya hukum lain yang dapat dan mampu mengatasi suatu kejahatan²³. Kecaman akan pelaku kejahatan inilah kemudian menjadikan Hukum Pidana disebut sebagai 'hukum pamungkas' ketika bidang hukum lainnya tidak mampu memberikan dampak signifikan terhadap penanggulangan pelanggaran hukum di masyarakat²⁴. Demikianlah Hukum Pidana tidak digunakan untuk mengatur suatu

²⁰ Edi Setiadi dan Kristian, *Sistem Peradilan Pidana Terpadu Dan Sistem Penegakan Hukum Di Indonesia*, Jakarta: Prenada Media, 2019, p. 8.

²¹ Hanafi Amrani, op.cit, p. 119.

²² Douglas Husak, "Applying Ultima Ratio: A Skeptical Assessment", *Ohio State Journal of Criminal Law*, 2005, p. 536., <http://hdl.handle.net/1811/72873>.

²³ Hanafi Amrani, op.cit, p. 19.

²⁴ Ibid. p. 36.

perbuatan yang secara efektif masih dapat diatur oleh bidang hukum yang lain²⁵. Oleh karena itu, konsep sanksi pidana berfungsi sebagai subsidiaritas dan merupakan kebijakan sosial terakhir di dalam menanggulangi kejahatan (*ultima ratio of social policy*)²⁶.

Hakim Agung Kamar Pidana Mahkamah Agung (MA), Sigit Triyono, mengemukakan bahwa tindak pidana perpajakan pada dasarnya dirancang sebagai alat untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak (*compliance-oriented*) dan memaksimalkan penerimaan negara (*collecting more*). Oleh karena itu, hukum pidana perpajakan menggunakan pendekatan Hukum Pidana Administratif (*Administratif Penal Law*). Dalam konteks ini, ancaman pidana berfungsi sebagai sarana untuk menegakkan hukum administrasi perpajakan. Konsekuensinya, penjatuhan hukuman pidana merupakan pilihan terakhir (*Ultimum Remedium*)²⁷.

Panitera Muda Pidana Khusus MA, Sudharmawatiningsih, menuturkan bahwa pengaturan sanksi pidana dalam regulasi perpajakan merupakan komponen esensial dari politik hukum di sektor perpajakan. Konstruksi ini ditujukan untuk memelihara kepatuhan Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban pembayaran pajak, dengan secara eksplisit mengadopsi pendekatan hukum pidana administratif (*Administratif Penal Law*). Pilihan metodologis ini dianggap selaras dengan filosofi perpajakan, yang berorientasi pada fungsi utama untuk mengumpulkan penerimaan pajak sebagai sumber pendanaan vital bagi Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN)²⁸. Masih menurut Sudharmawatiningsih, *Asas Ultimum Remedium* secara sederhana diartikan bahwa dalam penanganan perkara pidana pajak terdapat pilihan lain (*way out*) untuk menghindari ppidanaan dengan cara mengajukan permohonan penghentian penyidikan dengan membayar Kerugian pada Pendapatan Negara (KpPN) beserta sanksi denda administratifnya.

Demikianlah Hukum Pidana Pajak mengusung konsep *Ultimum Remedium* pada tataran implementasi kebijakan kriminalisasi, di mana penjatuhan hukuman pidana merupakan langkah terakhir dan tidak

²⁵ C.M.V.Clarkson, *Understaning Criminal Law (2nd Ed.)*, London: Sweet & Maxwell, 1998, p. 202.

²⁶ Mahrus Ali, *Overcriminalization: Teori, Dampak & Pencegahan*, Yogyakarta: FH UII Press, 2019, p. 40.

²⁷ Sigit Triyono, "Penanganan Perkara Pidana Di Bidang Perpajakan" (*powerpoint presentation*) Pelatihan Bersama APH Dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, Bandung 20 Oktober 2025.

²⁸ Sudharmawatiningsih, "Penegakan Hukum Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan" (*powerpoint presentation*) Pelatihan Bersama APH Dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, Bandung 22 Oktober 2025.

dilakukan sepanjang kerugian pada pendapatan negara telah dipulihkan sesuai peraturan perundangan yang berlaku, yaitu Pasal 8 ayat (3) dan ayat (3a) Undang-Undang KUP yang mengatur mekanisme penghentian Pemeriksaan Bukti Permulaan (Pra-Penyidikan) dan Pasal 44B yang mengatur mekanisme penghentian Penyidikan. Ketentuan Pasal 44B ayat (1) Undang-Undang KUP berbunyi:

"Untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan."

D. Analisis Kesesuaian Norma Penghentian Penyidikan Tindak Pidana Perpajakan Dengan Tujuan Pemidanaan

Untuk menempuh penyelesaian perkara di luar pengadilan berupa penghentian penyidikan atas perkara tindak pidana di bidang perpajakan (dalam hal ini dicontohkan dengan delik Pasal 39A), ketentuan Pasal 44B mensyaratkan adanya pembayaran pokok pajak ditambah sanksi denda sebanyak 4 (empat) kali atau total sebanyak 5 (lima) kali jumlah pajak yang wajib dibayarkan oleh Tersangka. Selengkapnya ketentuan Pasal 44B ayat (2) Undang-Undang KUP berbunyi:

"Penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dilakukan setelah Wajib Pajak atau tersangka melunasi:

- i. kerugian pada pendapatan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 ditambah dengan sanksi administratif berupa denda sebesar 1 (satu) kali jumlah kerugian pada pendapatan negara;*
- ii. kerugian pada pendapatan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 ditambah dengan sanksi administratif berupa denda sebesar 3 (tiga) kali jumlah kerugian pada pendapatan negara; atau*
- iii. jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39A ditambah dengan sanksi administratif berupa denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak."*

Jika disandingkan antara ketentuan syarat penghentian penyidikan dalam ketentuan Pasal 44B ayat (2) dengan besaran ancaman pidana dalam

ketentuan Pasal 39A maka terlihat bahwa mekanisme penghentian penyidikan tidak memberikan insentif atau manfaat bagi Tersangka karena mengandung syarat yang tidak sejalan dengan prinsip proporsionalitas sebagaimana tercermin dalam rumusan Pasal 39A dalam Pasal I angka 51 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang *juncto* Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2026 tentang Penyesuaian Pidana serta tidak sejalan dengan pedoman pemidanaan sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 57 dan Pasal 80 KUHP serta Pasal 2 Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025 tentang Pedoman Penanganan Perkara Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

Tabel 4. Perbandingan Syarat Pembayaran Pasal 44B dan Ancaman Pidana Denda Pasal 39A

Syarat Pembayaran Pasal 44B (Penghentian Penyidikan)	Ancaman Pidana minimum khusus Denda Pasal 39A UU KUP Sebelum berlaku UU No. 1 Tahun 2026 (Vonis)	Ancaman Pidana Denda Pasal 39A UU KUP Setelah berlaku UU No. 1 Tahun 2026
5 kali	2 kali	Tidak ada ketentuan minimum khusus

Sumber : Hasil Pengolahan Data, 2026.

Perbandingan norma yang diatur dalam ketentuan Pasal 39A dan Pasal 44B mencerminkan ketidakjelasan tujuan pemidanaan (*unclear penal policy*) apakah perumus Undang-Undang KUP berkehendak untuk menghukum secara adil dan proporsional atas pelanggaran pidana di bidang perpajakan atau mendorong pemulihan kerugian pada pendapatan negara? Akibatnya, terjadi ambiguitas antara *punishment* dan *forgiveness*. Ketimpangan angka ini menimbulkan paradoks hukum "berdamai" dengan negara di tahap penyidikan justru terasa lebih menghukum daripada menunggu vonis hakim di pengadilan.

Thomas J. Miles (2025) mengatakan bahwa jika konsep rasionalitas diterapkan pada hukum pidana, maka pelaku kejahatan dipandang sebagai

pelaku ekonomi rasional yang akan mempertimbangkan biaya untuk melakukan kejahatan dengan manfaat yang diharapkan²⁹.

Teori Pilihan Rasional dikemukakan James Coleman (1990) bertumpu pada logika ekonomi yang menekankan bahwa setiap perilaku individu merupakan hasil kalkulasi rasional, sehingga tindakan yang dipilih diarahkan untuk mencapai tujuan yang dinilai paling memberikan manfaat optimal bagi dirinya³⁰. Teori pilihan rasional menekankan sifat kehendak dari tindakan manusia dan kemampuan aktor untuk membuat keputusan dan bertindak berdasarkan perhitungan rasional tentang manfaat dan biaya³¹.

Hasil komparasi Pasal 39A dan Pasal 44B UU KUP menyimpulkan secara rasional bahwa proses peradilan di tahap sidang pengadilan memiliki kemungkinan konsekuensi ekonomis bagi Terdakwa yang lebih ringan dibandingkan dengan upaya penyelesaian di luar pengadilan. Dari rangkaian premis di atas, maka sebagai aktor ekonomi yang rasional, menurut perspektif teori ini, Wajib Pajak cenderung akan memilih jalur litigasi (pengadilan) dengan harapan mendapatkan denda yang lebih rendah serta tanpa pidana penjara, daripada menggunakan opsi administratif di bawah Pasal 44B yang biayanya jauh lebih mahal. Akibatnya, asas *Ultimum Remedium* berpotensi gagal berfungsi secara efektif, beban perkara di pengadilan meningkat, dan proses percepatan pemulihan kerugian negara menjadi terhambat. Secara yuridis, norma Pasal 44B ini dapat menghambat terlaksananya ketentuan Pasal 613 ayat (3) KUHP dalam Pasal VII Angka 52 UU Penyesuaian Pidana yang mengatur untuk mengedepankan penerapan sanksi administratif daripada penerapan sanksi pidana bagi Undang-Undang KUP sebagai Undang-Undang administratif yang bersanksi pidana di luar KUHP.

Norma Pasal 44B yang mensyaratkan pembayaran sebanyak 5 (lima) kali jumlah pajak atau kerugian pendapatan negara untuk dapat menempuh upaya penghentian penyidikan yang tidak sejalan dengan norma Pasal 39A yang tidak lagi mengandung ancaman pidana minimum khusus ini dapat dipandang sebagai kekaburan norma yang meniscayakan efektivitas satu norma semata.

²⁹ dalam Wahyu Widodo dan Rizki Piet Darmawan, op.cit., p 1-15.

³⁰ dalam Sugeng Pujileksono dan Mangihut Siregar, "Pemahaman Korupsi Dalam Teori Pilihan Rasional Dan Hubungan Prinsipal-Agen Authors" *Jurnal Ilmu Sosial Dan Ilmu Politik* Vol. 2, No. 2, 2022, p. 139–151, <https://doi.org/https://doi.org/10.30742/juispol.v2i2.2592>.

³¹ Tom Burns dan Ewa Roszkowska, "Rational Choice Theory: Toward a Psychological, Social, dan Material Contextualization of Human Choice Behavior", *Theoretical Economics Letters* Vol. 6, 2016, p. 195–207, <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.4236/tel.2016.62022>.

Tingkat efektivitas suatu hukum ditentukan oleh lima faktor utama. Pertama, substansi hukum itu sendiri berupa undang-undang yang menjadi dasar aturan. Kedua, penegak hukum, yaitu pihak-pihak yang berwenang membentuk dan menjalankan hukum. Ketiga, sarana atau fasilitas yang mendukung proses penegakan hukum. Keempat, masyarakat, yakni lingkungan sosial tempat hukum berlaku dan diterapkan. Kelima, kebudayaan, yang mencerminkan hasil karya, cipta, dan rasa manusia dalam kehidupan bermasyarakat³². Soerjono Soekanto menjelaskan bahwa efektivitas merupakan ukuran sejauh mana suatu kelompok mampu mewujudkan tujuan yang telah ditetapkan. Dengan demikian, hukum dianggap efektif apabila mampu menimbulkan dampak positif, yakni ketika hukum benar-benar mencapai sasaran utamanya dalam membimbing serta mengubah perilaku masyarakat sehingga sesuai dengan ketentuan hukum yang berlaku³³. Dalam hal ini dimaknai hukum yang mampu mencapai tujuan hukumnya. Ukuran dari efektivitas hukum terkait faktor atau elemen pertama berupa substansi hukum adalah peraturan yang sinkron atau tidak ada pertentangan secara hierarki dan horizontal³⁴. Dengan demikian, dalam perspektif konsep efektivitas hukum, kekaburan norma merupakan faktor substansi hukum yang bersifat mempengaruhi efektivitas hukum.

Bertolak dari asas *Ultimum Remedium*, kepentingan yang menjadi tujuan yang dilindungi oleh Pasal 39A, Pasal 44B Undang-Undang KUP dan Pasal 613 ayat (3) KUHP adalah pemulihan kerugian pada pendapatan negara—yang saat ini mengedepankan penyelesaian perkara tindak pidana di bidang perpajakan melalui mekanisme penghentian penyidikan. Pencapaian terhadap tujuan hukum ini niscaya terganggu pada saat terjadi kekaburan tujuan pemidanaan antara Pasal 39A dan Pasal 44B yang tidak sejalan. Kekaburan norma tersebut secara sistemik menciptakan disinsentif bagi Wajib Pajak yang menjadi Tersangka tindak pidana perpajakan untuk memilih mekanisme penghentian penyidikan. Oleh karenanya, ketentuan Pasal 44B berpotensi kehilangan fungsi normatifnya

³² dalam Farida Azzahra, "Pemberlakuan Sanksi Administratif: Bentuk Upaya Paksa Meningkatkan Kepatuhan Pejabat Atas Pelaksanaan Putusan Peradilan Tata Usaha Negara (Teori Efektivitas Hukum)," *Binamulia Hukum* Vol 9, No. 2, 2020, <https://doi.org/https://doi.org/10.37893/jbh.v9i2.368>.

³³ Soerjono Soekanto, *Efektivitas Hukum Dan Peranan Sanksi*, Bandung: Remadja Karya, 1985, p. 80.

³⁴ Soerjono Soekanto, *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*, Jakarta: PT Rajagrafindo Persada, 2007, p. 80.

di mana mekanisme penghentian penyidikan menjadi irasional dan tidak efektif.

Di sisi lain, ketentuan Pasal 81 ayat (2) KUHP Nasional mengatur bahwa putusan pengadilan dapat memutuskan pembayaran pidana denda dengan cara mengangsur. Ketentuan KUHP ini menjadi tambahan pertimbangan bagi pilihan Terdakwa untuk tidak menempuh baik opsi Pasal 44B pada tahap penyidikan maupun mekanisme penghentian Penuntutan melalui denda damai Pasal 66 KUHP karena berharap hukuman denda yang dijatuhkan lebih ringan serta dapat ditunaikan secara mengangsur yang hanya mungkin berlaku jika proses peradilan berlanjut sampai dengan persidangan.

E. Penutup

Gambaran norma penyelesaian Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan menunjukkan ketidakjelasan arah kebijakan pemidanaan antara tujuan menjatuhkan pidana melalui pemeriksaan sidang pengadilan atau mendorong pemulihan kerugian negara. Kekaburan ini menciptakan paradoks hukum di mana sanksi denda untuk menghentikan penyidikan justru jauh lebih tinggi—mencapai lima kali lipat—dibandingkan potensi vonis denda di pengadilan yang kini tidak lagi mengenal batas minimum khusus pasca berlakunya UU Nomor 1 Tahun 2026. Hal ini menjadikan pelaku tindak pidana sebagai aktor ekonomi yang rasional cenderung memilih opsi litigasi hingga putusan pengadilan, karena secara kalkulasi finansial, menempuh jalur persidangan masih dapat diharapkan lebih menguntungkan dibandingkan membayar denda administrasi yang ekspansif. Implikasi dari kekaburan tujuan pemidanaan ini adalah melemahnya efektivitas asas *Ultimum Remedium* yang seharusnya mengedepankan pemulihan keuangan negara di atas pemidanaan. Fenomena ini menciptakan disinsentif bagi Wajib Pajak untuk kooperatif di tahap penyidikan, sehingga mengakibatkan penumpukan perkara di pengadilan dan terhambatnya percepatan pemulihan kerugian pendapatan negara dari penegakan hukum. Perubahan Pasal 44B Undang-Undang KUP perlu dijadikan agenda prioritas untuk memastikan hukum pajak berjalan proporsional, memberikan perlindungan hukum, dan mengoptimalkan pajak sebagai instrumen keadilan dan Pembangunan serta sejalan dengan ketentuan ketentuan Pasal 613 Undang-undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana yang telah diubah dengan Pasal VII angka 51 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2026 tentang Penyesuaian Pidana yang mengedepankan penerapan sanksi administratif daripada penerapan sanksi pidana. Dengan demikian, diharapkan tercipta

konsistensi norma, kepastian hukum, dan penegakan hukum perpajakan yang efektif dalam kerangka sistem hukum nasional.

Acknowledgments

Penulis mengucapkan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada Bapak Marsekal Muda TNI (Purn) Dr. Sungkono, M.Si., Marsekal Muda TNI (Purn) Dr. Sujono, S.H., M.H., C.F.r.A, dan Dr. Rizky Pratama K, S.H., M.H. atas dukungan dan penyediaan fasilitas selama penelitian ini berlangsung. Apresiasi juga disampaikan kepada Bapak Dr. Ari Kaaerudin, S.H., M.H. dan Dr. Selamat Lumban Gaol, S.H., M.Kn. atas saran dan diskusi konstruktif yang diberikan

DAFTAR PUSTAKA

Buku

- Ali, Mahrus, 2019, *Overcriminalization: Teori, Dampak & Pencegahan*, Yogyakarta: FH UII Press.
- Amrani, Hanafi, 2021, *Hukum Pidana Ekonomi*, Yogyakarta: UII Press.
- Clarkson, C.M.V., 1998, *Understdaning Criminal Law (2nd Ed.)*, London: Sweet & Maxwell.
- Faisal, 2020, *Politik Hukum Pidana*, Tangerang: Rangkang Education.
- Gunadi, 2017, *Panduan Komprehensif Ketentuan Umum Perpajakan*, Jakarta: MUC Consulting Group.
- Ibrahim, Johny, 2007, *Teori Dan Metode Penelitian Hukum Normatif*, Malang: Bayumedia Publishing.
- Marzuki, Peter Mahmud, 2010, *Penelitian Hukum*, Jakarta: Kencana Prenada Media Group.
- Muladi dan Barda Nawawi Arief, 2010, *Teori-Teori Dan Kebijakan Pidana*, Bandung: Alumni.
- OECD, 2017, *Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes dan Other Financial Crimes - Third Edition*, Paris: OECD Publishing.
- Prodjodikoro, Wirjono, 2014, *Asas-Asas Hukum Pidana Di Indonesia*, Bandung: Refika Aditama.

Setiadi, Edi dan Kristian, 2019, *Sistem Peradilan Pidana Terpadu Dan Sistem Penegakan Hukum Di Indonesia*, Jakarta: Prenada Media

Soekanto, Soerjono, 1985, *Efektivitas Hukum Dan Peranan Sanksi*, Bandung:

Remadja Karya Soekanto, Soerjono, 2007, *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*, Jakarta:

PT Rajagrafindo Persada.

Sugiharti, Dewi Kania et al., 2021, *Hukum Pajak*, Bandung: PT Remaja Rosdakarya.

Jurnal:

Azzahra, Farida, "Pemberlakuan Sanksi Administratif: Bentuk Upaya Paksa Meningkatkan Kepatuhan Pejabat Atas Pelaksanaan Putusan Peradilan Tata Usaha Negara (Teori Efektivitas Hukum)," *Binamulia Hukum* Vol 9, No. 2, 2020, <https://doi.org/https://doi.org/10.37893/jbh.v9i2.368>.

Bastari, Rudy Gunawan et.al., "Restoratif Justice Sebagai Wujud Pelaksanaan Azas Ultimum Remidium Di Dalam Tindak Pidana Perpajakan", *Prosiding Universitas Islam Batik Surakarta*, Vol. 33, 2022, p. 172–81.

Burns, Tom dan Ewa Roszkowska, "Rational Choice Theory: Toward a Psychological, Social, dan Material Contextualization of Human Choice Behavior", *Theoretical Economics Letters* Vol. 6, 2016, p. 195–207, <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.4236/tel.2016.62022>.

Dwiputra, Bertholomeus, "Kohabitasi Sebagai Perbuatan Pidana Dalam KUHP Baru: Analisis Yuridis terhadap Prinsip Proporsionalitas Dalam Hukum Pidana", *Dinamika Jurnal Ilmiah Ilmu Hukum* Vol. 31, No. 2, 2025,

<https://jim.unisma.ac.id/index.php/jdh/article/view/28428/21515>.

Husak, Douglas, "Applying Ultima Ratio: A Skeptical Assessment", *Ohio State Journal of Criminal Law*, 2005, p. 536., <http://hdl.handle.net/1811/72873>

Irawan, Denny, "Rekonstruksi Sanksi Pidana Di Bidang Perpajakan Di Indonesia: Suatu Telaah Prinsip Restorative Justice", *Scientia Business*

Law Review, Vol. 3, No. 2, 2024,
<https://doi.org/10.56282/sblr.v3i2.576>.

Priyono, Agus Puji dan Antonia Intarti, "Penegakkan Hukum Sanksi Pidana Perpajakan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2019 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Dikaitkan Dengan Asas Ultimum Remedium", *Wacana Paramarta Jurnal Ilmu Hukum* Vol. 18, No. 1, Februari 2019,
<https://doi.org/10.32816/paramarta.v18i1.62>.

Pujileksono, Sugeng dan Mangihut Siregar, "Pemahaman Korupsi Dalam Teori Pilihan Rasional Dan Hubungan Prinsipal-Agen Authors" *Jurnal Ilmu Sosial Dan Ilmu Politik* Vol. 2, No. 2, 2022, p. 139–151,

<https://doi.org/https://doi.org/10.30742/juispol.v2i2.2592>.

Subardy, Muhammad Rizky et.al., "Efektivitas KUP Dalam Memulihkan Kerugian Pendapatan Negara Akibat Tindak Pidana Administratif Perpajakan", *Unes Law Review* Vol. 6, No. 1, September 2023: p. 14–28,
<https://doi.org/10.31933/unesrev.v6i1>.

Ucaryilmaz, Talya, "The Principle of Proportionality in Modern Ius Gentium", *Utrecht Journal of International dan European Law* Vol. 36, No. 1, 2021, p. 14–32, <https://doi.org/10.5334/ujiel.529>.

Widodo, Wahyu dan Rizki Piet Darmawan, "Optimal Tax Investigation Based On The Recovery Of State Revenue Losses", *Journal of Tax Law dan Policy*, Vol. 3, No. 3, 2024, p.1–15.

Undang-Undang:

Undang-Undang R.I. Nomor 1 Tahun 2026 tentang Penyesuaian Pidana.

Undang-Undang R.I. Nomor 20 Tahun 2025 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana.

Undang-undang R.I. Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana. Undang-Undang R.I. Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara

Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang R.I. Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang;

Undang-Undang R.I. Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Undang-Undang R.I. Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang

Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Peraturan Pemerintah R.I. Nomor 50 Tahun 2022 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.

Peraturan Mahkamah Agung R.I. Nomor 3 Tahun 2025 Tentang Pedoman Penanganan Perkara Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 Tahun 2025 tentang Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2021 tentang Penerapan Beberapa Ketentuan dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

Dokumen:

Putusan PN Cibinong Nomor 320/Pid.Sus/2021/PN Cbi. Putusan PN Jakarta Selatan 360/Pid.Sus/2021/PN JKT.SEL. Putusan Kasasi Mahkamah Agung Nomor 4217 K/Pid.Sus/2020.

Surat Kejaksaan Direktorat Penuntutan Jampidsus Nomor B-548/F.3/Ft.2/02/2024 tanggal 07 Februari 2024 Perihal Penulisan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) dalam Penanganan Perkara Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

Sigit Triyono, SH, MH, "Penanganan Perkara Pidana Di Bidang Perpajakan" (*powerpoint presentation*) Pelatihan Bersama APH Dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, Bandung 20 Oktober 2025.

Sudharmawatiningsih, "Penegakan Hukum Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan" (*powerpoint presentation*) Pelatihan Bersama APH Dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, Bandung 22 Oktober 2025.