

**PENERAPAN ASAS SUBSIDER DALAM PIDANA DENDA TERHADAP
TINDAK PIDANA PENGGELAPAN PAJAK
(Studi Putusan PN Nomor 82/Pid.Sus/2021/ PN Kot)**

(Skripsi)

Oleh

**Muhammad Hidayatullah
NPM 2212011382**



**FAKULTAS HUKUM
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2026**

ABSTRAK

PENERAPAN ASAS SUBSIDER DALAM PIDANA DENDA TERHADAP TINDAK PIDANA PENGGELAPAN PAJAK (Studi Putusan PN Nomor 82/Pid.Sus/2021/ PN Kot)

Oleh :

Muhammad Hidayatullah

Tindak pidana penggelapan pajak merupakan bentuk *economic crime* yang memiliki karakteristik khusus, baik dari segi pembuktian maupun pembedaannya, karena secara langsung berdampak pada kerugian keuangan negara. Salah satu problematika yang sering muncul dalam praktik peradilan pidana pajak adalah penerapan pidana denda yang sangat besar dengan ancaman pidana kurungan sebagai subsidier apabila denda tersebut tidak dibayarkan. Kondisi ini menimbulkan perdebatan terkait keadilan substantif, efektivitas pemidanaan, serta kesesuaiannya dengan tujuan hukum pidana perpajakan yang pada dasarnya lebih mengedepankan pemulihan kerugian negara. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis dasar pertimbangan hukum Majelis Hakim dalam menjatuhkan pidana denda dan pidana kurungan subsidier dalam perkara penggelapan pajak, khususnya dalam Putusan Pengadilan Negeri Kota Agung Nomor 82/Pid.Sus/2021/PN Kot, serta menilai relevansi putusan tersebut dalam konteks perkembangan hukum perpajakan pasca perubahan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan melalui Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

Metode pendekatan yang digunakan adalah metode yuridis normatif yang didukung dengan pendekatan yuridis empiris. Data diperoleh melalui studi kepustakaan dan wawancara dengan hakim yang memeriksa dan mengadili perkara *a quo* serta akademisi di bidang hukum pidana dan hukum administrasi negara. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan pidana kurungan subsidier dalam perkara penggelapan pajak pada saat putusan dijatuhkan merupakan konsekuensi formil dari ketentuan hukum yang berlaku, namun secara substantif masih menimbulkan persoalan keadilan dan efektivitas pemidanaan.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan asas subsidier dalam pidana denda terhadap tindak pidana penggelapan pajak belum sepenuhnya mencerminkan prinsip *ultimum remedium* dalam hukum pidana perpajakan. Dalam praktiknya, pidana kurungan sebagai pengganti denda masih sering dijatuhkan tanpa mempertimbangkan secara optimal tujuan utama pemidanaan di bidang perpajakan, yaitu pemulihan kerugian negara. Selain itu, mekanisme pelaksanaan pidana denda

Muhammad Hidayatullah

subsider belum sepenuhnya efektif dalam menjamin kepastian hukum dan keadilan, terutama ketika terpidana memilih menjalani pidana kurungan daripada membayar denda, sehingga potensi penerimaan negara tidak terpenuhi secara maksimal. Penelitian ini juga menemukan bahwa secara normatif pengaturan mengenai pidana denda dan subsider telah memberikan dasar hukum yang jelas, namun dalam implementasinya masih diperlukan penegasan kebijakan dan optimalisasi penegakan hukum agar lebih berorientasi pada pemulihan kerugian negara serta efektivitas sistem perpajakan.

Saran dari penelitian ini merekomendasikan perlunya perumusan pedoman pemidanaan perpajakan yang lebih menekankan asas proporsionalitas, kemampuan ekonomi wajib pajak, serta optimalisasi mekanisme administratif guna menjamin keadilan substantif dan efektivitas pemulihan kerugian negara di masa mendatang.

Kata Kunci: Asas Subsider, Penggelapan Pajak, Pidana Denda

ABSTRACT

APPLICATION OF THE PRINCIPLE OF SUBSIDIARY FINES IN TAX EVACUATION

(Study of District Court Decision Number 82/Pid.Sus/2021/PN Kot)

By:

Muhammad Hidayatullah

Tax evasion is a form of economic crime with special characteristics, both in terms of evidence and punishment, because it directly impacts state financial losses. One problem that often arises in tax criminal justice practice is the imposition of very large fines with the threat of subsidiary imprisonment if the fines are not paid. This situation has given rise to debate regarding substantive justice, the effectiveness of punishment, and its suitability with the objectives of tax criminal law, which essentially prioritizes the recovery of state losses. This study aims to analyze the legal basis for the Panel of Judges in imposing fines and subsidiary imprisonment in tax evasion cases, specifically in the Kota Agung District Court Decision Number 82/Pid.Sus/2021/PN Kot. It also assesses the relevance of this decision in the context of developments in tax law following the amendment to the Law on General Provisions and Tax Procedures through the Law on Harmonization of Tax Regulations.

The approach used is a normative juridical method supported by an empirical juridical approach. Data were obtained through literature review and interviews with judges who examined and adjudicated the case a quo, as well as academics in the fields of criminal law and state administrative law. The results of the study indicate that the application of subsidiary imprisonment in tax evasion cases at the time of the verdict is a formal consequence of the applicable legal provisions, but substantively still raises issues of justice and effectiveness of the punishment.

The results of this study indicate that the application of the subsidiary principle in criminal fines for tax evasion does not fully reflect the principle of ultimum remedium in criminal tax law. In practice, imprisonment in lieu of fines is still often imposed without optimally considering the main objective of criminal punishment in the tax sector, namely the recovery of state losses. In addition, the mechanism for implementing subsidiary fines is not fully effective in ensuring legal certainty and justice, especially when convicts choose to serve imprisonment rather than pay

Muhammad Hidayatullah

finer, so that potential state revenues are not optimally met. This study also found that normatively, the regulations regarding fines and subsidiary fines have provided a clear legal basis, but in their implementation, policy clarification and optimization of law enforcement are still needed to be more oriented towards the recovery of state losses and the effectiveness of the tax system.

Recommendations from this study recommend the need to formulate guidelines for tax punishment that emphasize the principle of proportionality, the taxpayer's economic capacity, and the optimization of administrative mechanisms to ensure substantive justice and the effectiveness of recovery of state losses in the future.

Keywords: *Subsidiary Principle, Tax Evasion, Fines.*

**PENERAPAN ASAS SUBSIDER DALAM PIDANA DENDA TERHADAP
TINDAK PIDANA PENGGELAPAN PAJAK
(Studi Putusan PN Nomor 82/Pid.Sus/2021/ PN Kot)**

(Skripsi)

**Oleh
Muhammad Hidayatullah**

**Sebagai salah satu syarat untuk mencapai gelar
SARJANA HUKUM**

Pada

**Bagian Hukum Pidana
Fakultas Hukum Universitas Lampung**



**FAKULTAS HUKUM
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2026**

Judul Skripsi : **PENERAPAN ASAS SUBSIDER DALAM
PIDANA DENDA TERHADAP TINDAK
PIDANA PENGGELAPAN PAJAK (Studi
Putusan PN Nomor 82/Pid.Sus/2021/ PN Kot)**

Nama Mahasiswa : **Muhammad Hidayatullah**

No. Pokok Mahasiswa : **2212011382**

Bagian : **Hukum Pidana**

Fakultas : **Hukum**

MENYETUJUI

1. Komisi Pembimbing


Dr. Maya Shafira, S.H., M.H.
NIP. 197706012005012002


Deni Achmad, S.H., M.H.
NIP. 198103152008011014

2. Ketua Bagian Hukum Pidana


Dr. Maya Shafira, S.H., M.H.
NIP. 197706012005012002

MENGESAHKAN

1. Tim Penguji

Ketua Penguji : **Dr. Maya Shafira, S.H., M.H.**

Sekretaris/Anggota : **Deni Achmad, S.H., M.H.**

Penguji Utama : **Eka Deviani, S.H., M.H.**



2. Dekan Fakultas Hukum



Dr. Muhammad Fakhri, S.H., M.S.
NIP. 196412181988031002



Tanggal Lulus Ujian Skripsi: **12 Maret 2026**

SURAT PERNYATAAN

Nama : Muhammad Hidayatullah
Nomor Induk Mahasiswa : 2212011382
Bagian : Hukum Pidana
Fakultas : Hukum

Dengan ini menyatakan bahwa skripsi saya yang berjudul **“Penerapan Asas Subsider Dalam Pidana Denda Terhadap Tindak Pidana Penggelapan Pajak (Studi Putusan PN Nomor 82/Pid.Sus/2021/ PN Kot)”** benar-benar hasil karya bukan plagiat sebagaimana telah diatur dalam Pasal 27 Peraturan Akademik Universitas Lampung dengan Keputusan Rektor Nomor 3187/H26/DT/2010. Semua hasil tulisan yang tertuang dalam skripsi ini telah mengikuti kaidah penulisan karya ilmiah Universitas Lampung.

Bandar Lampung, 12 Maret 2026

Penulis



Muhammad Hidayatullah
2212011382

RIWAYAT HIDUP



Nama lengkap penulis adalah Muhammad Hidayatullah, Penulis dilahirkan di Kota Palembang pada tanggal 23 Juli 2004. Penulis adalah anak pertama dari dua bersaudara dari pasangan Bapak Ariyadi, S.P., M.Si. dan Ibu Elvina, S.E. . Penulis mengawali pendidikan di Taman Kanak-Kanak Al-Kautsar pada tahun 2009-2010. Kemudian Sekolah Dasar (SD) Negeri 11 Indralaya, Ogan Ilir pada tahun 2010-2016. Setelah itu, Penulis melanjutkan Pendidikan Di Sekolah Menengah Pertama (SMP) Negeri 1 Indralaya pada tahun 2016-2019. Selanjutnya, Penulis meneruskan Pendidikan di Sekolah Menengah Atas (SMA) Negeri 1 Indralaya pada tahun 2019-2022. Pada Tahun 2022 Penulis diterima sebagai mahasiswa Fakultas Hukum Universitas Lampung melalui jalur Seleksi Bersama Masuk Perguruan Tinggi Negeri (SBMPTN). Selama Menjadi mahasiswa, Penulis juga telah mengikuti program pengabdian langsung kepada masyarakat yaitu Kuliah Kerja Nyata (KKN) di Desa Uman Agung, Kecamatan Bandar Mataram, Kabupaten Lampung Tengah, selama 32 hari sejak bulan Januari sampai dengan bulan Februari 2025

MOTTO

“Sesungguhnya bersama kesulitan ada kemudahan.”

(Q.S. Al-Insyirah:6)

“Sesuatu yang belum dikerjakan, seringkali tampak mustahil, kita baru yakin kalau kita telah berhasil melakukannya dengan baik.”

(Evelyn Underhill)

PERSEMBAHAN

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

Segala puji bagi Allah subhanahu wata'ala, Tuhan yang telah memberikan kesempatan berharga sehingga dapat terselesaikan sebuah karya ilmiah ini dan kepada junjungan kita Nabi Muhammad Shallallahu alaihi wasallam yang selalu kita harapkan syafaatnya di hari akhir kelak.

Kupersembahkan Karya ini Kepada :

Ayahanda tercinta Ariyadi, S.P., M.Si.

Ibunda tercinta Elvina, S.E.

Yang selalu mencintai, mengasihi, menyayangi, mendoakan kebaikan, mengerahkan seluruh tenaga dan pikirannya untuk kebaikan anak-anaknya Aku dengan tulus dan sebagai penyemangat dalam hidupku.

Adikku tersayang **Keysha Putri Desrina** yang senantiasa memberikan doa, dukungan dan semangat hingga skripsi ini dapat terselesaikan.

Seluruh keluarga besarku, sahabat, dan teman-temanku yang selalu memberikan doa dan dukungan kepadaku

Para pendidik Fakultas Hukum yang telah memberikan bekal ilmu dan pesan moral untuk melangkah jauh lebih baik ke depan, serta almamater tercinta

UNIVERSITAS LAMPUNG

SANWACANA

Puji syukur kehadiran Allah swt yang telah melimpahkan rahmat dan karunia-Nya sehingga penulis dapat menyelesaikan Skripsi ini dengan judul “Penerapan Asas Subsider Dalam Pidana Denda Terhadap Tindak Pidana Penggelapan Pajak (Studi Putusan PN Nomor 82/Pid.Sus/2021/ PN Kot)” sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Sarjana Hukum di Fakultas Hukum Universitas Lampung. Penulis menyadari masih banyak terdapat kekurangan dalam penulisan skripsi ini, untuk itu saran dan kritik yang membangun dari semua pihak sangat diharapkan untuk pengembangan dan kesempurnaan skripsi ini. Pada penulisan skripsi ini penulis mendapatkan bimbingan, arahan serta dukungan dari berbagai pihak sehingga penyusunan skripsi ini dapat berjalan dengan baik. Pada kesempatan kali ini, penulisan ingin menyampaikan rasa hormat dan terimakasih yang sebesar-besarnya terhadap:

1. Prof. Dr. Ir.Lusmeilia Afriani,DEA.,IPM. selaku Rektor Universitas Lampung.
2. Bapak Dr. M. Fakhri, S.H., M.S. selaku Dekan Fakultas Hukum Universitas Lampung.
3. Ibu Dr. Maya Shafira, S.H.,M.H. selaku Ketua Bagian Hukum Pidana Fakultas Hukum Universitas Lampung selaku Ketua Bagian Hukum Pidana Fakultas Hukum Universitas Lampung sekaligus Dosen Pembimbing I yang telah

memberikan arahan, bimbingan, masukan, ilmu berharga, serta semangat dalam penyelesaian skripsi ini.

4. Bapak Bapak Muhammad Farid, S.H.,M.H. selaku Sekretaris Bagian Hukum Pidana Fakultas Hukum Universitas Lampung
5. Bapak Deni Achmad, S.H.,M.H. selaku Dosen Pembimbing II yang selalu memberikan arahan ,bimbingan,masukan dan motivasi dengan penuh kesabaran serta selalu mendorong saya untuk tidak menyerah dalam menulis skripsi ini hingga saya bisa menyelesaikan dengan tepat waktu.
6. Ibu Eka Deviani, S.H.,M.H. selaku Dosen Pembahas I yang telah memberikan kritik dan saran serta masukan dalam penulisan skripsi ini.
7. Bapak Refi Meidiantama, S.H.,M.H. selaku Dosen Pembahas II yang telah memberikan kritik dan saran serta masukan dalam penulisan skripsi ini.
8. Seluruh Dosen Pengajar di Fakultas Hukum Universitas Lampung yang penuh dedikasi dalam memberikan ilmu yang bermanfaat bagi penulis.
9. Para Staf dan karyawan Fakultas Hukum Universitas Lampung, terutama pada Bagian Hukum Pidana atas bantuan yang diberikan kepada penulis selama menempuh studi.
10. Teristimewa Papaku Bapak Ariyadi, S.P., M.Si.. yang telah memberikan perhatian, kasih sayang, doa, semangat dan dukungan yang diberikan selama ini. Terimakasih atas segalanya semoga Penulis dapat membahagiakan, membanggakan, dan dapat menjadi anak yang berbakti.
11. Mamaku Tercinta Ibu Elvina, S.E., penulis menyampaikan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada Mama tercinta, yang senantiasa menjadi sumber doa, kasih sayang, dan kekuatan dalam setiap fase kehidupan penulis. Dukungan

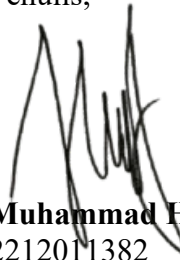
moral, perhatian tanpa batas, serta pengorbanan yang tulus menjadi fondasi utama sehingga penulis dapat menempuh pendidikan hingga tahap penyelesaian skripsi ini. Tiada kata yang mampu menggambarkan betapa besar peran Mama dalam perjalanan akademik maupun kehidupan penulis. Setiap doa yang dipanjatkan, setiap nasihat yang diberikan, serta setiap kesabaran dalam mendampingi proses ini merupakan anugerah yang tak ternilai. Semoga Allah SWT senantiasa melimpahkan kesehatan, umur panjang, ketenangan hati, dan keberkahan hidup kepada Mama.

12. Untuk Adik saya Keysha Putri Desrina yang telah memberikan semangat, doa dan motivasi kepada saya dari awal perkuliahan sampai sekarang.
13. Sahabat-sahabat kecil saya sampai sekarang : Nafis, Alpat, Gofar yang telah memberi motivasi satu sama lain hingga skripsi ini terselesaikan .
14. Sahabat-sahabatku dari SMANSA(Satrya) : Safirul Qolby, Akhmad Lutfi, Gilang Bayu, Rama Ardiansyah, M. Fahreza yang telah memberikan dukungan serta keceriaan dalam menyelesaikan skripsi ini.
15. Teman-Teman hahahihiku selama Perkuliahan: Syaddam, Bram, Fahmi, Timo, Gilbert, Gabe, Micho, Alghy, Irvan, Rhevo, Dapik, Alky, Fuan, Rendy, Eko, Putra, Alpi dan Hima Pidana yang tidak bisa saya sebutkan satu persatu semoga impian dan cita-cita kalian semua tercapai.
16. Sahabat-sahabat perjuangan skripsi “Asrama Immanuel” :Igbal, Aviv, Dewa, Jaki, Rapli, Rievaldo, Rama, Jonathan yang telah sudah menemaniku semenjak awal masuk perkuliahan tatap muka sampai akhirnya skripsi ini dapat diselesaikan. Semoga kita semua meraih kesuksesan bersama dan masih bisa meluangkan waktu untuk kumpul bersama dikemudian hari.

17. Teman-teman KKN Desa Uman Agung, Bandar Mataram, Lampung Tengah: Yunaldi, Lutfia, Dewi, Fanisa, Alfira, dan Sora Terima kasih telah memberikan dukungan, kebahagiaan dan pengalaman baru selama 32 hari, semoga kelak kita semua meraih cita-cita dan impiannya masing-masing.
18. Secara khusus, penulis juga menyampaikan rasa terima kasih yang tulus kepada Lutfia Rahma Maulia, yang senantiasa hadir memberikan dukungan, doa, semangat, serta ketulusan dan kasih sayangnya dalam setiap proses yang penulis jalani selama penyusunan skripsi ini. Kehadiran dan motivasi yang diberikan menjadi penguat ketika penulis menghadapi berbagai tantangan, baik secara akademik maupun pribadi. Di tengah proses yang panjang dan melelahkan ini, dukungan, doa, kesabaran, serta perhatian kecil yang diberikan memiliki arti yang tidak sederhana. Kehadiranmu menjadi penguat yang tidak selalu terlihat, namun sangat terasa. Terima kasih karena tetap bertahan, memahami, dan mendoakan dalam diam.
19. Teman-teman Bagian Pidana Angkatan 22, Fakultas Hukum Universitas Lampung yang mungkin tidak bisa disebutkan satu persatu yang telah memberikan bantuan, dukungan dan doa untuk penulis.
20. Almamater tercinta, Universitas Lampung.

Semoga Allah SWT memberikan balasan atas bantuan dan dukungan yang telah diberikan kepada penulis dan semoga skripsi ini dapat bermanfaat untuk menambah wawasan keilmuan bagi pembaca pada umumnya dan bagi penulis khususnya

Bandar Lampung,
Penulis,

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Muhammad Hidayatullah', written in a cursive style.

Muhammad Hidayatullah
2212011382

DAFTAR ISI

I. PENDAHULUAN	
A. Latar Belakang	1
B. Permasalahan dan Ruang Lingkup.....	7
C. Tujuan dan Kegunaan Penelitian	8
D. Kerangka Teoritis dan Konseptual.....	9
E. Sistematika Penulisan.....	15
II. TINJAUAN PUSTAKA	
A. Tinjauan tentang Penerapan Asas Subsider Dalam Hukum Pidana.....	17
B. Tinjauan tentang Pidana Denda	24
C. Tinjauan tentang jenis-jenis Tindak Pidana Pajak	29
D. Tinjauan tentang Tindak Pidana Penggelapan Pajak	34
E. Tinjauan mengenai Tujuan Pidana	42
III. METODE PENELITIAN	
A. Pendekatan Masalah.....	46
B. Jenis dan Sumber Data	47
C. Penentuan Narasumber.....	50
D. Prosedur Pengumpulan dan Pengolahan Data.....	50
E. Analisis Data	51
IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	
A. Penerapan Asas Subsider Dalam Pidana Denda Terhadap Tindak Pidana Penggelapan Pajak.....	52
B. Penerapan Asas Subsider dalam Pidana Denda Pada Putusan Ini terhadap Tujuan Pidana	74
V. PENUTUP	
A. Simpulan	90
B. Saran.....	90

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN

I. PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Indonesia sebagai negara berkembang sangat bergantung pada penerimaan pajak sebagai salah satu sumber utama pembiayaan pembangunan nasional. Sayangnya, penggelapan pajak masih menjadi tantangan serius yang menggerogoti keuangan negara. Tindak pidana penggelapan pajak tidak hanya dilakukan oleh individu, tetapi juga oleh korporasi yang menggunakan skema manipulatif seperti pemalsuan faktur, tidak melaporkan penghasilan, dan pengalihan aset ke anak perusahaan luar negeri sebagaimana dijelaskan oleh Kerzner dan Chodikoff dalam studi tentang praktik penghindaran pajak perusahaan multinasional.¹

Pidana denda merupakan salah satu bentuk sanksi yang sering dijatuhkan dalam tindak pidana penggelapan pajak sebagai upaya untuk menciptakan efek jera dan memulihkan kerugian negara. Namun, dalam praktik penegakan hukum, penerapan pidana denda seringkali dianggap tidak memenuhi rasa keadilan, terutama jika dikaitkan dengan asas subsidiaritas (asas subsider).² Asas subsidiaritas menegaskan bahwa pidana denda hanya boleh dijatuhkan apabila pidana pokok, seperti pidana penjara, dinilai tidak efektif atau tidak sesuai dengan sifat tindak pidana yang dilakukan. Dalam konteks hukum Indonesia, sistem pidana pajak mengakomodasi pidana denda yang diikuti dengan pidana kurungan sebagai bentuk subsider apabila denda tidak dibayarkan. Asas subsider adalah konsep dalam hukum pidana yang memberikan alternatif hukuman jika hukuman utama tidak dapat dilaksanakan.³

¹ Harold Don Kerzner dan David W. Chodikoff, *Tax Evasion and the Use of Offshore Entities: A Comparative Analysis*, (New York: Lexis Nexis, 2021), hlm. 102–110.

² Andriani Nurdin, Pidana Denda dalam Perspektif Penegakan Hukum Pajak di Indonesia, *Jurnal Ilmu Hukum*, Vol. 5 No. 2, 2021, hlm. 215–217.

³ Purnomo Budi Santoso, “Asas Subsider dalam Pemidanaan: Tinjauan terhadap Efektivitas Pidana Denda,” *Jurnal Hukum & Pembangunan*, Vol. 51, No. 2, 2021, hlm. 289–303.

Dalam kasus pidana pajak, hal ini biasanya berarti hukuman kurungan jika denda tidak dibayarkan. Asas subsider ini dimaksudkan sebagai alternatif hukuman bila hukuman utama tidak terlaksana, namun dalam praktiknya sering menimbulkan ketidakpuasan. Hal ini terjadi karena hukuman kurungan dianggap tidak sebanding, bahkan kontradiktif dengan tujuan utama pidana pajak, yakni pemulihan kerugian negara bukan penghukuman badan.⁴

Asas subsidiaritas (asas subsider) menegaskan bahwa pidana denda hanya boleh dijatuhkan jika pidana pokok (seperti penjara) dinilai tidak efektif atau tidak proporsional. Asas ini bertujuan untuk menciptakan keseimbangan antara kepentingan hukum dan keadilan bagi terdakwa. Dalam praktik, banyak putusan pengadilan yang menjatuhkan pidana denda tanpa analisis mendalam mengenai kemampuan ekonomi terdakwa. Akibatnya, denda yang terlalu tinggi justru menimbulkan kesulitan finansial dan dianggap tidak adil.⁵ Ketidakpuasan masyarakat terlihat pada beberapa putusan pengadilan, termasuk Putusan PN Kota Agung No. 82/Pid.Sus/2021/PN Kot., yang memicu kritik mengenai asas proporsionalitas dan keadilan.

Penggelapan pajak termasuk dalam kategori *white collar crime* yang dilakukan dengan modus canggih dan terstruktur. Tindak pidana ini tidak hanya merugikan keuangan negara tetapi juga menciptakan ketidakadilan sosial karena beban pajak beralih ke wajib pajak yang taat. Dalam hukum pidana pajak, sanksi yang dapat dijatuhkan berupa pidana penjara dan atau denda. Pidana denda sering dipilih sebagai alternatif untuk menghindari *overcrowding* di lembaga pemasyarakatan sekaligus memulihkan kerugian negara. Namun, penerapannya harus mempertimbangkan asas keadilan.⁶

Seperti pada tulisan Elena Nikolova, prinsip penegakan hukum berkelanjutan di banyak negara kini menitikberatkan pada upaya pemulihan kerugian fiskal negara

⁴ Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*, (Jakarta: Kencana, 2021), hlm. 135–137.

⁵ Dede Mulyana, “Efektivitas Pidana Denda dalam Sistem Pemidanaan di Indonesia,” *Jurnal Ilmu Hukum*, Vol. 8, No. 1, 2020, hlm. 115–118.

⁶ Edwin H. Sutherland, *White Collar Crime*, (New York: Holt, Rinehart and Winston, 2020), hlm. 7–9.

daripada sekadar pemidanaan badan. Maka dari itu, relevansi subsider kurungan dalam pidana denda perlu dipertanyakan: apakah masih sejalan dengan prinsip keadilan substantif dan efektivitas hukum.⁷ Sebagaimana ditulis oleh Gerardus Van Brederode pun menegaskan bahwa pidana pajak sebaiknya bersifat korektif, bukan semata-mata punitif. Ketimpangan tampak jelas antara entitas bisnis besar yang mampu menghindari pidana denda melalui instrumen keuangan, sedangkan individu dari kelompok rentan terpaksa menjalani kurungan.⁸

Situasi ini semakin kompleks saat dikaitkan dengan efektivitas kebijakan hukum perpajakan sebagai instrumen penertiban pelaku ekonomi. Efek jera tidak selalu tercapai karena ketimpangan dalam implementasi hukum. Seperti pada tulisan Stefano Manacorda, korporasi multinasional sering memanfaatkan celah hukum nasional dan internasional untuk menghindari tanggung jawab pidana, antara lain melalui anak perusahaan. Oleh karena itu, penting untuk mengkaji bagaimana asas subsider diterapkan dalam konteks pidana pajak dan dampaknya terhadap keadilan substantif.⁹

Penelitian ini dilakukan dengan pendekatan kualitatif melalui studi kasus Putusan PN Kota Agung sebagai fokus utama, bertujuan menggali secara mendalam konstruksi hukum dan implikasinya terhadap terpidana dan masyarakat. Dengan pendekatan ini, dimensi hukum, sosiologis, dan moral dalam pemidanaan pajak dapat dipahami secara holistik. Kesenjangan riset terlihat dari minimnya studi lokal yang mengkaji penerapan asas subsider dalam konteks perpajakan secara menyeluruh, khususnya dari sisi sosial dan persepsi keadilan. Seperti pada tulisan Kerzner dan Chodikoff, sistem peradilan maju telah mengadopsi prinsip kebermanfaatan dan pencegahan fiskal sebagai fokus, bukan semata penghukuman.¹⁰ Penelitian ini diharapkan dapat mengisi kekosongan literatur

⁷ Elena Nikolova, *Sustainable Criminal Enforcement in Tax Law: Shifting Focus from Punishment to Fiscal Recovery*, *International Journal of Law and Financial Policy*, Vol. 15, No. 2, 2023, hlm. 134–147.

⁸ Gerardus van Brederode, *Principles of Tax Enforcement: Normative Foundations and Practical Implications*, (The Hague: Eleven International Publishing, 2020), hlm. 88–93.

⁹ Stefano Manacorda, *Corporate Criminal Liability and International Tax Avoidance: Legal Loopholes and Policy Challenges*, (Oxford: Hart Publishing, 2022), hlm. 113–125.

¹⁰ Harold Don Kerzner dan David W. Chodikoff, *International Tax Evasion in the Global Information Age*, (New York: LexisNexis, 2020), hlm. 156–160.

hukum perpajakan dengan menawarkan perspektif baru mengenai asas subsider dalam pidana denda. Harapannya, temuan penelitian ini memberikan kontribusi dalam reformasi kebijakan pidana pajak yang lebih adil dan responsif terhadap konteks ekonomi pelaku. Tujuan utama penelitian ini adalah mengevaluasi secara kritis penerapan asas subsider dalam pemidanaan pajak serta dampaknya terhadap keadilan substantif terpidana. Adapun manfaatnya adalah sebagai dasar akademik dan praktis bagi para pemangku kepentingan hukum pajak, baik pembuat kebijakan, penegak hukum, maupun akademisi.

Kasus tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh Ida Laila Binti Hi. Musripin, seorang wiraswasta dan ketua Kelompok Usaha Bersama (KUB) Rendingan, Dalam perkara pidana pajak Nomor 82/Pid.Sus/2021/PN Kot, Jaksa Penuntut Umum mendakwa terdakwa Ida Laila binti Hi. Musripin dengan dua dakwaan yang bersifat alternatif. Dakwaan pertama, Jaksa menjerat terdakwa dengan Pasal 39 ayat (1) huruf d Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009. Pasal ini mengatur bahwa setiap wajib pajak yang dengan sengaja menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap dapat dipidana karena perbuatannya menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Selanjutnya, dakwaan kedua sebagai dakwaan alternatif menggunakan Pasal 39 ayat (1) huruf i UU KUP, yang menegaskan bahwa wajib pajak yang dengan sengaja tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut juga dapat dikenai sanksi pidana apabila menimbulkan kerugian bagi negara. Berdasarkan hasil pemeriksaan di persidangan, majelis hakim menilai bahwa unsur-unsur dalam dakwaan kedua telah terbukti secara sah dan meyakinkan, sehingga terdakwa dinyatakan bersalah melakukan tindak pidana perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 39 ayat (1) huruf i UU KUP, yaitu tidak menyetorkan pajak yang telah dipungut sehingga menyebabkan kerugian pada pendapatan negara. Terdakwa dinyatakan terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana perpajakan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 Ayat (1) Huruf i Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Jo UU No. 16 Tahun 2009. Putusan Pengadilan Negeri Kota Agung Nomor 82/Pid.Sus/2021/PN

Kot tanggal 10 Juni 2021 menjatuhkan putusan terhadap Terdakwa Ida Laila binti Hi. Musripin. Dalam amar putusannya, Majelis Hakim Pengadilan Negeri Kota Agung menjatuhkan putusan pidana terhadap Terdakwa berupa: Pidana penjara selama 2 (dua) tahun 6 (enam) bulan dikurangi masa penahanan. Pidana denda sebesar Rp20.134.084.376 (dua puluh milyar seratus tiga puluh empat juta delapan puluh empat ribu tiga ratus tujuh puluh enam rupiah), dengan ketentuan jika tidak dibayar maka harta benda Terdakwa dapat disita, dan jika tidak mencukupi maka diganti dengan pidana kurungan selama 6 (enam) bulan.

Terdakwa adalah seorang perempuan berusia 54 tahun (pada saat putusan) yang beragama Islam dan berprofesi sebagai wiraswasta. Terdakwa tidak dilakukan penangkapan, namun ditahan dalam tahanan rutan sejak 9 Maret 2021 sampai dengan 20 Juni 2021. Dalam persidangan, Terdakwa didampingi oleh Penasihat Hukum. Kelompok Usaha Bersama Rendingan mengalami kurang bayar pajak sejak tahun 2016 hingga 2018 dikarenakan kerugian usaha, dimana harga jual lebih rendah dari harga beli dari petani. Perkara ini berkaitan dengan pertanggungjawaban pidana wajib pajak atas tindak pidana penggelapan pajak yang dilakukan dengan cara tidak menyetorkan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) selama tahun 2016 hingga 2018, sehingga mengakibatkan kerugian bagi pendapatan negara sebesar lebih dari sepuluh miliar rupiah. Selain itu, muncul permasalahan hukum mengenai mekanisme penggantian pidana denda dalam perkara perpajakan. Undang-Undang KUP tidak mengatur secara eksplisit mengenai subsidi apabila pidana denda tidak dibayar, sehingga Majelis Hakim merujuk pada Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 10 Tahun 2020 yang menegaskan bahwa dalam hal denda tidak dibayar, harta benda dapat disita dan dilelang, serta jika tidak mencukupi, diganti dengan pidana kurungan.

Berdasarkan kerangka teoritik, gagasan tentang hukum yang responsif sebagaimana dikemukakan oleh Philippe Nonet dan Philip Selznick menekankan, perlunya hukum yang adaptif terhadap kebutuhan sosial dan mampu merespons ketidakadilan dengan kebijakan progresif.¹¹ Dalam konteks ini, penerapan asas

¹¹ Philippe Nonet dan Philip Selznick, *Law and Society in Transition: Toward Responsive Law*, (New York: Harper & Row, 2020), hlm. 20–25.

subsider harus tunduk pada nilai-nilai keadilan substantif, bukan semata-mata prosedur formalistik. Konteks Indonesia yang memiliki tingkat ketimpangan ekonomi cukup tinggi seharusnya menjadi pertimbangan penting dalam menyusun kebijakan pidana perpajakan. Sinergi ini penting agar solusi yang dihasilkan tidak hanya legal secara formal tetapi juga legitimate secara sosial. Lebih lanjut, pendekatan *restorative justice* (keadilan restoratif) dapat dijadikan acuan dalam pemidanaan kasus pajak.¹² Dengan menekankan pada pemulihan kerugian dan pemulihan hubungan antara negara dan pelaku, pendekatan ini memberikan ruang untuk penyelesaian yang lebih manusiawi dan adil.

Evaluasi terhadap sistem sanksi pidana juga perlu dilakukan secara berkala. Negara harus memiliki sistem *monitoring* dan evaluasi yang transparan terhadap putusan-putusan pengadilan perpajakan, terutama yang menerapkan subsider kurungan, untuk memastikan bahwa putusan tersebut tidak bertentangan dengan nilai-nilai keadilan yang diusung konstitusi. Kerja sama internasional juga perlu ditingkatkan, mengingat penggelapan pajak sering melibatkan lintas negara dan sistem hukum. Konvensi-konvensi internasional seperti OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) harus diinternalisasi ke dalam hukum nasional agar upaya pemberantasan penggelapan pajak lebih efektif.¹³ Dalam hal ini, Indonesia juga perlu meninjau ulang instrumen perundang-undangan seperti Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) agar lebih eksplisit dalam mengatur pedoman pemidanaan dan batasan penggunaan pidana subsider, sehingga tidak menimbulkan multitafsir di pengadilan.¹⁴ Kemudian, dari keseluruhan isu ini mengarah pada satu titik penting: keadilan fiskal hanya akan tercapai jika hukum pidana perpajakan dijalankan secara proporsional.

Sistem yang lebih berkeadilan dapat tercapai apabila para akademisi, praktisi hukum, dan pembuat kebijakan harus bersama-sama menyusun rekomendasi

¹² Irianto, S. (2021). "Integrasi Multidisipliner dalam Reformasi Hukum: Peluang dan Tantangan," *Jurnal Hukum dan Pembangunan*, Vol. 47 No. 2, hlm. 167–180.

¹³ OECD, *Explanatory Statement: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, (Paris: OECD Publishing, 2022), hlm. 3–5.

¹⁴ Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, khususnya Pasal 44B.

kebijakan berbasis data, kasus, dan evaluasi empirik. Kesadaran masyarakat akan hak dan kewajiban pajak akan membangun sistem yang lebih transparan dan partisipatif, sekaligus mencegah praktik penggelapan sejak dini. Akhirnya, jika asas subsider dipertahankan, maka perlu adanya kriteria yang lebih ketat dan objektif mengenai kapan dan kepada siapa subsider kurungan bisa dijatuhkan. Tanpa standar tersebut, asas ini justru menjadi instrumen ketidakadilan yang dilegalkan.

B. Permasalahan dan Ruang Lingkup

1. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang di atas, maka yang jadi permasalahan dalam penelitian ini adalah:

- a. Bagaimanakah penerapan asas subsider dalam pidana denda terhadap tindak pidana penggelapan pajak pada putusan PN Nomor 82/Pid.Sus/2021/ PN Kot?
- b. Apakah terhadap penerapan asas subsider dalam pidana denda terhadap tindak pidana penggelapan pajak pada putusan PN Nomor 82/Pid.Sus/2021/ PN Kot sudah memenuhi Tujuan Pidanaan?

2. Ruang Lingkup

Ruang lingkup penelitian ini dari sisi keilmuan dibatasi pada disiplin ilmu hukum pidana materiil. Sementara dari sisi substansi dibatasi pada penerapan asas subsider dalam pidana denda terhadap tindak pidana penggelapan pajak yang dinilai tidak memenuhi rasa keadilan. Tempat penelitian yaitu pada Pengadilan Negeri Kota Agung melalui studi Putusan Nomor 82/Pid.Sus/2021/PN Kot sebagai objek penelitian utama, dengan pelaksanaan penelitian dijadwalkan pada tahun 2025.

C. Tujuan dan Kegunaan Penelitian

1. Tujuan Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk:

- a. Untuk mengetahui penerapan asas subsidi dalam pidana denda pada tindak pidana penggelapan pajak sebagaimana terdapat dalam Putusan Pengadilan Negeri Kota Agung Nomor 82/Pid.Sus/2021/PN Kot.
- b. Untuk mengetahui kesesuaian penerapan pidana tersebut terhadap prinsip keadilan, khususnya dalam konteks keadilan substantif bagi terdakwa dan masyarakat.

2. Kegunaan Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kegunaan baik secara teoritis maupun praktis sebagai berikut:

a. Kegunaan Teoritis

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan sumbangan pemikiran bagi pengembangan ilmu hukum pidana, khususnya mengenai penerapan asas subsidi dalam pidana denda terhadap tindak pidana penggelapan pajak, serta memperkaya kajian hukum terkait kesesuaiannya dengan prinsip keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum dalam sistem pemidanaan di Indonesia, Serta dapat dijadikan salah satu bahan referensi bagi akademisi ilmu hukum Universitas Lampung.

b. Kegunaan Praktis

Penelitian ini dapat menjadi bahan pertimbangan bagi aparat penegak hukum, terutama hakim dan jaksa, dalam menerapkan pidana subsidi secara lebih adil dan proporsional. Penelitian ini juga bermanfaat bagi pembuat kebijakan dan akademisi hukum dalam melakukan evaluasi dan reformulasi kebijakan pidana di bidang perpajakan guna mewujudkan sistem peradilan yang lebih responsif terhadap nilai-nilai keadilan masyarakat.

D. Kerangka Teoritis dan Konseptual

1. Kerangka Teoritis

Kerangka teoritis adalah konsep-konsep yang merupakan abstrak dan hasil pemikiran atau kerangka acuan yang pada dasarnya bertujuan untuk mengadakan identifikasi terhadap dimensi-dimensi sosial yang dianggap relevan oleh peneliti.¹⁵

a. Asas Subsider dalam Pidana Denda

Asas Subsider adalah ketentuan dalam hukum pidana yang menyatakan bahwa apabila pidana pokok yang dijatuhkan (misalnya denda) tidak dilaksanakan atau tidak dapat dibayar, maka akan diganti dengan pidana lain (biasanya pidana kurungan). Ketentuan ini dikenal sebagai subsider *punishment* atau pidana pengganti.¹⁶ Dalam Teori Subsidiaritas Pidana Menurut Nicola Lacey juga menegaskan, bahwa teori penerapan asas subsider hukum pidana tidak boleh dijadikan solusi utama atas seluruh permasalahan hukum, sebab memiliki daya rusak yang tinggi terhadap kebebasan individu. Pemidanaan harus ditempatkan sebagai upaya ultimum remedium sebagai jalan terakhir setelah instrumen hukum lain terbukti tidak efektif. Dalam kerangka ini, asas subsider hadir sebagai pengejawantahan prinsip tersebut.¹⁷ Asas subsider mengatur bahwa apabila suatu bentuk pidana misalnya pidana denda tidak dapat dijalankan, maka barulah diganti dengan pidana lain yang lebih berat misalnya pidana kurungan. Dalam kerangka ini, pidana kurungan subsider dipandang sebagai bentuk konkret dari prinsip subsidiaritas. Wicaksono juga menjelaskan seperti dalam tulisannya bahwa, teori *restorative justice* menitikberatkan pada pemulihan kerugian yang ditimbulkan akibat suatu perbuatan pidana, serta memperhatikan kepentingan korban (dalam konteks ini negara) tanpa mengabaikan hak-hak pelaku.¹⁸ *Restorative justice* berangkat dari gagasan bahwa pidana penjara sering kali tidak efektif dalam

¹⁵ Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, Bandung, UI Press Alumni : 2021, Hlm. 125.

¹⁶ Andi Hamzah, *Hukum Pidana Indonesia* (Jakarta: Sinar Grafika, 2022), hlm. 136.

¹⁷ Nicola Lacey, "Philosophy of Criminal Law," *Oxford Journal of Legal Studies*, Vol. 33, No. 2, 2020, hlm. 345–367.

¹⁸ Wicaksono, *Restorative Justice dalam Penegakan Hukum Pajak di Indonesia*, (Jakarta: Kencana, 2021), hlm. 87.

menyelesaikan masalah secara substansial, terutama pada kasus-kasus yang bersifat *economic crime*. Oleh karena itu, yang lebih penting adalah bagaimana kejahatan dapat ditebus dengan mengembalikan hak-hak yang dirugikan, melalui mekanisme kompensasi, penggantian kerugian, atau dalam perkara pajak pembayaran pajak terutang ditambah sanksi administrasi. Dalam kaitannya dengan asas subsidiaritas, pendekatan *restorative justice* yang ditawarkan Wicaksono seperti didalam tulisannya bahwa hukum pidana harus ditempatkan sebagai *ultimum remedium*. Dalam konteks Indonesia, hal ini diatur dalam:¹⁹

- 1) Pasal 30 ayat (2) KUHP: “Jika denda tidak dibayar, maka diganti dengan pidana kurungan.”
- 2) Peraturan pelaksana, seperti dalam UU KUP (Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan), mengatur bahwa pidana denda menjadi alternatif sanksi administratif dan pidana dalam kasus penggelapan pajak.

Fungsi Asas Subsider Dalam hukum pidana berkaitan dengan struktur dan penerapan hukuman secara berlapis atau berjenjang, khususnya saat jenis hukuman utama tidak dapat dijalankan. Asas ini sering digunakan dalam penjatuhan pidana alternatif, misalnya dalam rumusan pidana pokok disertai pidana pengganti.²⁰

- 1) Efektivitas Eksekusi: Mendorong pelaku membayar denda untuk menghindari kurungan.
- 2) Efek Jera: Memberi tekanan tambahan agar pidana denda tidak dianggap ringan.
- 3) Pemerataan Hukuman: Menjamin pelaku tetap mendapatkan konsekuensi meski tidak mampu membayar denda.²¹

¹⁹ Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP), Pasal 30 ayat (2); serta Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, khususnya Pasal 38 dan Pasal 39.

²⁰ Lilik Mulyadi, *Praktik Pemidanaan di Indonesia*, (Bandung: Alumni, 2021), hlm. 78–80.

²¹ *Ibid*, Hlm. 95.

b. Teori Tujuan Pidanaan

Teori tujuan pidana memberikan dasar filosofis bagi hakim dalam menjatuhkan pidana, termasuk dalam perkara tindak pidana penggelapan pajak. Tiga teori klasik yang paling relevan, yaitu teori retributif, teori utilitarian, dan teori rehabilitatif, memberikan perspektif berbeda namun saling melengkapi dalam perumusan sanksi pidana. Pertama, teori retributif yang seperti yang ditulis oleh Immanuel Kant dan Hegel menekankan bahwa pidana merupakan pembalasan yang pantas atas perbuatan melawan hukum.²² Dalam konteks penggelapan pajak, teori ini menempatkan perbuatan wajib pajak yang menggelapkan pajak sebagai tindakan yang merugikan negara dan melanggar keadilan distributif. Pelaku dianggap telah memperoleh manfaat sosial namun menghindari kontribusi fiskal yang seharusnya, sehingga pidana harus memulihkan keadilan yang dilanggar.

Kedua, teori yang dikenalkan oleh Jeremy Bentham yaitu teori utilitarian merupakan teori yang paling dominan dalam penegakan hukum perpajakan. Pidanaan diarahkan untuk mencegah terjadinya kejahatan serupa di masa depan melalui efek jera (*deterrence*).²³ Karakter kejahatan pajak yang terencana, rasional, serta berorientasi pada perhitungan risiko dan manfaat menjadikan teori utilitarian sebagai dasar utama dalam kebijakan fiskal. Selanjutnya, Seperti dalam tulisan Simanjuntak menegaskan, bahwa kepatuhan wajib pajak meningkat jika ancaman pidana dan probabilitas penindakan berjalan efektif.²⁴ Ketiga, teori rehabilitatif berorientasi pada pemulihan pelaku. Dan juga seperti tulisan Muladi dan Arief menekankan bahwa pidana tidak hanya bersifat represif tetapi juga harus memberi kesempatan bagi pelaku untuk berubah. Dalam konteks penggelapan pajak, rehabilitasi dilakukan melalui pembinaan kesadaran hukum dan peningkatan literasi perpajakan agar pelaku tidak kembali mengulangi perbuatannya.

²² Immanuel Kant, *The Metaphysics of Morals*, terjemahan Mary Gregor (Cambridge: Cambridge University Press, 2020), hlm. 105–110.

²³ Jeremy Bentham, *An Introduction to the Principles of Morals and Legislation* (Oxford: Clarendon Press, 2021), hlm. 170–178.

²⁴ Timbul Simanjuntak, *Perpajakan: Teori dan Kasus* (Jakarta: Salemba Empat, 2022), hlm. 112.

Ketiga teori tersebut dalam perspektif modern kemudian berkembang menjadi teori integratif, yang memadukan pembalasan, pencegahan, dan rehabilitasi. Hal ini relevan untuk kejahatan pajak yang kompleks dan berdampak sistemik. Dalam Putusan PN Nomor 82/Pid.Sus/2021/PN Kot, hakim menggunakan pendekatan integratif yang tampak dari upaya memperhitungkan unsur kerugian negara, tingkat kesalahan terdakwa, serta perlunya memberikan efek jera kepada pelaku dan masyarakat umum. Perumusan tujuan pemidanaan dalam hukum pidana Indonesia mengalami perkembangan signifikan dengan disahkannya Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP Nasional). Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP Nasional). Ketentuan mengenai tujuan pemidanaan diatur dalam Pasal 51, yang menegaskan bahwa pemidanaan bertujuan untuk mencegah terjadinya tindak pidana dengan menegakkan norma hukum demi perlindungan Masyarakat, memasyarakatkan terpidana dengan mengadakan pembinaan sehingga menjadi orang yang baik dan berguna, menyelesaikan konflik yang ditimbulkan akibat tindak pidana, memulihkan keseimbangan, serta mendatangkan rasa aman dan damai dalam Masyarakat, dan menumbuhkan rasa penyesalan dan membebaskan rasa bersalah pada terpidana. Rumusan ini menunjukkan bahwa sistem pemidanaan nasional telah bergerak dari paradigma pembalasan semata menuju pendekatan yang lebih integratif dan restoratif. Dengan demikian, pemidanaan tidak lagi dipahami hanya sebagai instrumen represif, melainkan sebagai sarana perlindungan sosial, rehabilitasi pelaku, serta pemulihan keseimbangan yang terganggu akibat tindak pidana.

Relevansi pengaturan ini dalam konteks tindak pidana perpajakan sangat signifikan. Apabila dikaitkan dengan penerapan asas subsider dalam pidana denda, maka orientasi pemidanaan harus selaras dengan tujuan perlindungan kepentingan negara serta pemulihan kerugian keuangan negara. Pidana kurungan pengganti denda seharusnya ditempatkan sebagai upaya terakhir (*ultimum remedium*) setelah seluruh mekanisme pemulihan kerugian ditempuh secara optimal. Dengan merujuk pada KUHP Nasional, hakim dituntut untuk mempertimbangkan keseimbangan antara efek jera, kepentingan fiskal negara, kemampuan ekonomi terpidana, serta pemulihan sosial, sehingga putusan yang dijatuhkan tidak hanya sah secara normatif, tetapi juga mencerminkan keadilan substantif dan kemanfaatan hukum.

2. Konspetual

Kerangka Konseptual adalah kerangka yang menggambarkan hubungan antara konsep-konsep khusus yang akan diteliti, baik dalam penelitian hukum normatif atau empiris merupakan kumpulan dari arti-arti yang berkaitan dengan istilah yang ingin diteliti atau diketahui.²⁵ Berdasarkan definisi tersebut, maka batasan pengertian dari berbagai istilah yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

- a. Asas Subsider adalah prinsip dalam hukum pidana yang mengatur pemberian alternatif pidana apabila pidana pokok tidak dapat dilaksanakan. Dalam konteks ini, pidana subsider biasanya diterapkan dalam bentuk pidana kurungan pengganti apabila pidana denda tidak dibayarkan oleh terpidana. Asas ini bertujuan untuk memastikan efektivitas pemidanaan sekaligus memberikan jaminan agar hukuman tetap dapat dijalankan meskipun bentuk pidana utama tidak terpenuhi.²⁶
- b. Pidana Denda adalah jenis pidana pokok yang dikenakan kepada terpidana dalam bentuk kewajiban untuk membayar sejumlah uang kepada negara. Pidana ini dianggap sebagai bentuk pemidanaan yang lebih ringan dibandingkan pidana perampasan kebebasan (penjara), dan umumnya diterapkan pada tindak pidana ekonomi atau administratif. Dalam kasus penggelapan pajak, pidana denda dipandang relevan karena menysasar kerugian keuangan negara.²⁷
- c. Pemidanaan, adalah adalah pemberian sanksi oleh negara kepada seseorang yang terbukti melakukan tindak pidana, yang dijatuhkan melalui proses peradilan berdasarkan hukum yang berlaku. Pemidanaan dipahami bukan sekadar tindakan menghukum, melainkan sebuah mekanisme sosial dan yuridis untuk menjaga ketertiban, melindungi kepentingan masyarakat, serta menegakkan keadilan.²⁸
- d. Tindak Pidana Penggelapan Pajak, Tindak pidana penggelapan pajak adalah perbuatan melawan hukum yang dilakukan dengan cara menyembunyikan atau

²⁵ Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, Jakarta, Universitas Indonesia : 2023, Hlm. 132.

²⁶ Andi Hamzah, *Pengantar Hukum Pidana Indonesia*, (Jakarta: Ghalia Indonesia, 2008), hlm. 143–145.

²⁷ Lamintang, P.A.F., *Dasar-Dasar Hukum Pidana Indonesia*, (Bandung: Citra Aditya Bakti, 1997), hlm. 288–290.

²⁸ Andi Hamzah, *Hukum Pidana Indonesia* (Jakarta: Sinar Grafika, 2016), hlm. 112

menghindari kewajiban perpajakan dengan tujuan mengurangi atau menghilangkan jumlah pajak yang seharusnya dibayarkan. Penggelapan ini dapat dilakukan melalui manipulasi laporan keuangan, pemalsuan dokumen, atau tidak melaporkan objek pajak secara benar. Dari perspektif unsur delik, tindak pidana penggelapan pajak mensyaratkan adanya kesalahan berupa kesengajaan, baik dalam bentuk kesengajaan sebagai maksud maupun kesengajaan dengan kesadaran akan akibat yang pasti terjadi. Unsur kerugian pada pendapatan negara menjadi parameter penting dalam pembuktian, meskipun dalam beberapa ketentuan delik perpajakan, potensi kerugian negara pun telah cukup untuk menimbulkan pertanggungjawaban pidana. Dengan demikian, fokus pembuktian tidak hanya pada tindakan faktual pelaku, tetapi juga pada niat dan kesadaran hukum yang menyertainya.²⁹

- e. Keadilan Dalam Hukum Pidana, Keadilan dalam hukum pidana merujuk pada kesesuaian antara penerapan hukum dan rasa keadilan masyarakat, korban, maupun pelaku. Konsep ini tidak hanya bersandar pada legalitas semata, tetapi juga mempertimbangkan prinsip proporsionalitas, kemanfaatan, dan kesetaraan perlakuan di hadapan hukum. Dalam penerapan pidana, keadilan tercermin dari relevansi dan kepatutan antara perbuatan yang dilakukan dan sanksi yang dijatuhkan.³⁰

²⁹ Iman Supriyanto, *Hukum Pajak: Teori dan Praktik*, (Jakarta: Mitra Wacana Media, 2018), hlm. 211–213.

³⁰ Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, (Bandung: Citra Aditya Bakti, 2000), hlm. 53–55.

E. Sistematika Penulisan

Dalam upaya memudahkan pemahaman dari penelitian ini, maka peneliti membagi sistematika penulisan ke dalam V (lima) bab secara berurutan dan saling berhubungan yaitu sebagai berikut:

I. PENDAHULUAN

Bab ini memuat gambaran umum mengenai latar belakang dari masalah yang diteliti. Di dalamnya terdapat uraian tentang alasan pemilihan topik, perumusan masalah, ruang lingkup penelitian, tujuan dan kegunaan penelitian, kerangka teori dan kerangka konseptual, serta sistematika penulisan sebagai panduan isi keseluruhan skripsi.

II. TINJAUAN PUSTAKA

Bab ini yang berisi uraian mengenai berbagai teori, konsep, dan hasil penelitian terdahulu yang relevan dengan topik skripsi. Dalam bab ini akan dibahas mengenai pengertian dan bentuk tindak pidana penggelapan pajak, konsep asas subsider dalam hukum pidana, teori keadilan dan pembedaan, serta peran hakim dalam memutus perkara. Tinjauan ini bertujuan untuk memberikan dasar teoritis dalam menganalisis permasalahan hukum yang diangkat dalam skripsi.

III. METODE PENELITIAN

Bab ini memuat pendekatan masalah yang digunakan, jenis dan sumber data yang menjadi bahan utama penelitian, teknik dan prosedur pengumpulan data, penentuan narasumber apabila diperlukan, serta teknik analisis data yang digunakan untuk mengolah informasi yang diperoleh secara sistematis dan ilmiah.

IV. HASIL DAN PEMBAHASAN

Pada bab ini akan dibahas secara mendalam mengenai penerapan asas subsider dalam pidana denda terhadap pelaku tindak pidana penggelapan pajak berdasarkan Putusan Pengadilan Negeri Kota Agung Nomor 82/Pid.Sus/2021/PN Kot. Penulis akan menganalisis apakah pidana yang dijatuhkan telah mencerminkan keadilan,

serta mengidentifikasi faktor-faktor penghambat penerapan asas subsider secara adil dan proporsional.

V. PENUTUP

Bab ini memuat kesimpulan dari hasil penelitian yang telah dilakukan serta saran dari penulis. Kesimpulan disusun berdasarkan rumusan masalah dan hasil analisis, sedangkan saran merupakan rekomendasi konstruktif yang diharapkan dapat menjadi masukan bagi aparat penegak hukum, khususnya dalam penerapan asas subsider pada tindak pidana perpajakan agar lebih berkeadilan.

II. TINJAUAN PUSTAKA

A. Tinjauan tentang Penerapan Asas Subsider Dalam Hukum Pidana

Penerapan asas subsider dalam hukum pidana di Indonesia bersifat kasuistik, sangat bergantung pada konteks peristiwa dan pertimbangan yudisial yang dilakukan oleh majelis hakim. Asas ini mengatur bahwa pidana kurungan dapat dijadikan sebagai pengganti pidana denda apabila denda tersebut tidak dibayarkan oleh terpidana.³¹ Namun, penting untuk dicatat bahwa penerapan kurungan subsider tidak boleh diberlakukan secara otomatis atau dijadikan sanksi tambahan yang melekat begitu saja. Mahkamah Agung melalui Putusan No. 1100 K/Pid.Sus/2022 secara tegas menyatakan bahwa pidana kurungan pengganti hanya dapat diberlakukan apabila terdakwa benar-benar tidak mampu membayar denda. Hal ini sejalan dengan prinsip keadilan substantif, yaitu penghukuman yang memperhatikan kondisi sosial-ekonomi terdakwa agar tidak bersifat diskriminatif.

Subsider denda harus menjadi jalan terakhir (*ultimum remedium*), bukan alat tekanan terhadap pelaku tindak pidana yang mengalami kesulitan finansial. Menurut Nicola Mary Lacey dalam Teori Subidaritas Pidana juga menegaskan, bahwa teori penerapan asas subsider hukum pidana tidak boleh dijadikan solusi utama atas seluruh permasalahan hukum, sebab memiliki daya rusak yang tinggi terhadap kebebasan individu. Pidanaan harus ditempatkan sebagai upaya *ultimum remedium* sebagai jalan terakhir setelah instrumen hukum lain terbukti tidak efektif.³² Dalam kerangka ini, asas subsider hadir sebagai pengejawantahan (proses mewujudkan suatu gagasan) prinsip tersebut. Asas subsider mengatur bahwa apabila suatu bentuk pidana misalnya pidana denda tidak dapat dijalankan,

³¹ Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*, (Jakarta: Kencana, 2021), hlm. 110.

³² Nicola Lacey, "Philosophy of Criminal Law," *Oxford Journal of Legal Studies*, Vol. 33, No. 2, 2020, hlm. 345–367.

maka barulah diganti dengan pidana lain yang lebih berat misalnya pidana kurungan. Dalam kerangka ini, pidana kurungan subsider dipandang sebagai bentuk konkret dari prinsip subsidiaritas. Keberadaannya berfungsi sebagai sarana kontinjensi atau keadaan atau peristiwa yang bersifat tidak pasti dan bergantung pada kondisi tertentu yang menjamin efektivitas penegakan hukum, khususnya ketika pidana denda tidak dapat dipenuhi oleh terpidana. Dengan demikian, kurungan subsider bukanlah bentuk pemidanaan yang berdiri sendiri, melainkan instrumen pengganti yang dihadirkan untuk menjaga kepastian hukum sekaligus memastikan bahwa sanksi pidana tidak kehilangan daya paksa (*deterrent effect*).

Wicaksono juga menekankan pendekatan *restorative justice* dalam tindak pidana perpajakan. Asas subsidiaritas dapat menjadi dasar untuk lebih menekankan pemulihan kerugian negara melalui pembayaran pajak dan denda administratif, sebelum menjatuhkan pidana penjara. Hal ini sejalan dengan arah kebijakan perpajakan modern yang berorientasi pada kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*). Seperti dalam tulisannya Wicaksono menjelaskan dalam teori *restorative justice* bahwa menitikberatkan pada pemulihan kerugian yang ditimbulkan akibat suatu perbuatan pidana, serta memperhatikan kepentingan korban (dalam konteks ini negara) tanpa mengabaikan hak-hak pelaku.³³ *Restorative justice* berangkat dari gagasan bahwa pidana penjara sering kali tidak efektif dalam menyelesaikan masalah secara substansial, terutama pada kasus-kasus yang bersifat economic crime. Oleh karena itu, yang lebih penting adalah bagaimana kejahatan dapat ditebus dengan mengembalikan hak-hak yang dirugikan, melalui mekanisme kompensasi, penggantian kerugian, atau dalam perkara pajak pembayaran pajak terutang ditambah sanksi administrasi.

Pendekatan *restorative justice* yang dimana seperti dalam tulisan oleh Wicaksono menunjukkan bahwa hukum pidana harus ditempatkan sebagai ultimum remedium. Sanksi pidana penjara hanya relevan diterapkan apabila pelaku tidak menunjukkan itikad baik dalam memenuhi kewajiban pajaknya atau melakukan penghindaran pajak secara berulang. Sebaliknya, apabila pelaku bersedia melunasi kewajiban

³³ Wicaksono, *Restorative Justice dalam Penegakan Hukum Pajak di Indonesia*, (Jakarta: Kencana, 2021), hlm. 87.

pajak dan denda administratifnya, maka mekanisme non-pidana dianggap lebih proporsional, efektif, dan sejalan dengan prinsip keadilan. Tanpa adanya sinkronisasi, penggunaan pidana secara langsung tidak hanya menyalahi asas subsidiaritas, tetapi juga dapat mengurangi efektivitas sistem perpajakan itu sendiri. Oleh sebab itu, konsistensi penerapan asas subsidiaritas melalui harmonisasi hukum pidana dan hukum pajak merupakan syarat penting agar penegakan hukum dapat berjalan sejalan dengan prinsip kepastian hukum, keadilan, dan kemanfaatan.

Penerapan kurungan subsider, dalam konteks yang lebih luas, mencerminkan keseimbangan antara kepentingan kepastian hukum dan perlindungan hak asasi manusia. Di satu sisi, negara tetap dapat menjamin efektivitas sanksi pidana dengan adanya alternatif ppidanaan ketika denda tidak dibayarkan. Namun, di sisi lain, prinsip subsidiaritas tetap dijaga karena kurungan subsider hanya muncul sebagai jalan cadangan (*secondary path*), bukan pilihan utama. Dengan mekanisme demikian, hukum pidana tetap konsisten sebagai *ultimum remedium*, tetapi tetap memberikan jaminan agar putusan pengadilan tidak menjadi macan kertas akibat ketidakmampuan terpidana membayar denda. Secara teoretis, hal ini juga berkaitan dengan pandangan Jeremy Bentham mengenai proporsionalitas hukuman, di mana sanksi pidana harus ditempatkan secara proporsional dengan tingkat kesalahan dan bahaya yang ditimbulkan. Pidana kurungan subsider dapat dianggap sebagai penerapan prinsip proporsionalitas karena hanya diberlakukan bila kondisi tertentu terjadi (*in casu* denda tidak dibayar), sehingga menghindari disparitas ppidanaan yang tidak perlu.³⁴ Dengan demikian, teori subsidiaritas pidana menurut Lacey tidak hanya mengajarkan bahwa pidana harus menjadi jalan terakhir, tetapi juga mendorong sistem hukum untuk menciptakan instrumen fleksibel seperti kurungan subsider agar ppidanaan tetap efektif, efisien, dan tidak melanggar hak dasar individu secara berlebihan.

Hal serupa juga ditegaskan dalam Putusan Mahkamah Agung No. 46 K/Pid.Sus/2011, yang menyatakan bahwa besar-kecilnya pidana kurungan pengganti denda harus sebanding dan proporsional, dengan mempertimbangkan

³⁴ Jeremy Bentham, *An Introduction to the Principles of Morals and Legislation* (Clarendon Press 2022), hlm 171

beberapa variabel penting, seperti tingkat kesalahan (*culpa*), besaran kerugian negara, intensitas niat jahat (*mens rea*), serta latar belakang sosial terdakwa. Putusan ini mencerminkan pentingnya individualisasi pemidanaan, yaitu pemidanaan yang memperhatikan karakteristik personal dan situasional dari pelaku tindak pidana.³⁵ Asas subsider telah menjadi bagian integral dari praktik pemidanaan di Indonesia, khususnya untuk jenis pidana denda. Dalam praktiknya, penerapan ini terlihat pada berbagai jenis perkara, mulai dari tindak pidana ringan hingga tindak pidana ekonomi yang merugikan keuangan negara.

Asas subsidair juga merupakan suatu prinsip dalam hukum pidana yang mengatur bahwa pidana tambahan (subsider) hanya akan dijatuhkan apabila pidana pokok tidak dapat dilaksanakan atau tidak mencukupi.³⁶ Jika dakwaan primer (utama) tidak terbukti, maka dakwaan subsidair (pengganti) akan dipertimbangkan.³⁷ Menurut Sudarto, asas subsider merupakan bagian integral dari sistem pemidanaan yang dirancang untuk memastikan efektivitas dan kesinambungan penegakan hukum pidana. Dalam kerangka ini, asas subsider bukanlah sekadar pilihan tambahan atau alternatif yang bersifat opsional, melainkan mekanisme pengaman (*safeguard*) yang berfungsi sebagai jembatan antara perintah normatif hukum dan realitas pelaksanaannya di lapangan.³⁸ Misalnya, jika seseorang dijatuhi hukuman denda, tetapi tidak mampu membayar, maka hakim dapat menjatuhkan hukuman kurungan sebagai subsider atau pengganti denda tersebut. Jaksa penuntut umum bisa mengajukan dakwaan subsider, yaitu dakwaan alternatif. Jika dakwaan utama tidak terbukti, maka dakwaan subsider bisa menjadi dasar pertimbangan hukum. Subsider juga bisa muncul dalam putusan hakim.³⁹ Misalnya, hukuman penjara 12 tahun dan denda Rp 500 000.000 subsider 6 bulan kurungan. Artinya, jika terpidana tidak bisa membayar denda, maka akan menjalani hukuman kurungan 6 bulan sebagai pengganti. Dengan demikian, subsider dalam hukuman adalah mekanisme

³⁵ Departemen Pendidikan dan Kebudayaan, Kamus Besar Bahasa Indonesia, Edisi Ketiga (Jakarta: Balai Pustaka, 2005), hlm. 902.

³⁶ Leden Marpaung, *Asas-Asas Hukum Pidana*, (Jakarta: Sinar Grafika, 2005), hlm. 112.

³⁷ Andi Hamzah, *Hukum Acara Pidana Indonesia*, (Jakarta: Sinar Grafika, 2008), hlm. 245.

³⁸ Sudarto, *Hukum dan Hukum Pidana*, (Bandung: Alumni, 1986), hlm. 78.

³⁹ R. Soesilo, *Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) serta Komentar-Komentarnya Lengkap Pasal demi Pasal*, (Bogor: Politeia, 1991), hlm. 47.

hukum untuk memberikan alternatif hukuman jika hukuman utama tidak dapat diterapkan atau tidak terpenuhi.

Fungsi utama dari asas subsider adalah untuk menjamin efektivitas dan kepastian hukum dalam pelaksanaan pidana, terutama pidana denda.⁴⁰ Secara garis besar, tujuan dari penggunaan asas ini adalah:

1. Memberikan alternatif pemidanaan, jika pidana utama tidak dijalankan.
2. Menjaga agar hukuman tetap memiliki efek jera, meskipun pelaku tidak mampu membayar denda.
3. Menjaga keseimbangan antara keadilan dan pelaksanaan hukum, terutama dalam konteks keuangan negara atau kerugian masyarakat.⁴¹

Asas subsider di Indonesia diatur dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP), khususnya dalam ketentuan mengenai pidana denda. Yakni terdapat dalam pasal:

a) Pasal 30 ayat (2) KUHP:

“Jika denda tidak dibayar, maka diganti dengan pidana kurungan.”

b) Pasal 30 ayat (4) KUHP (dalam KUHP Nasional baru):

“Pidana kurungan pengganti denda tidak boleh melebihi batas waktu tertentu.”

Menurut UU KUP (Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan) diubah oleh UU Nomor 7 Tahun 2021 (UU HPP). Salah satu perubahan adalah penambahan Pasal 44C merupakan hasil perubahan signifikan melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP). Ketentuan ini secara khusus mengatur mekanisme pelaksanaan pidana denda dalam tindak pidana perpajakan dan menegaskan pergeseran orientasi kebijakan pemidanaan dari pendekatan represif-penal menuju pendekatan pemulihan keuangan negara. Pasal ini memperkuat bahwa denda yang dijatuhkan dalam perkara perpajakan tidak bersifat alternatif dengan kurungan, sehingga kedudukannya menjadi kewajiban finansial yang harus dipenuhi oleh terpidana. Pasal 44C meniadakan sepenuhnya

⁴⁰ Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Teori-Teori dan Kebijakan Pidana*, (Bandung: Alumni, 1992), hlm. 157.

⁴¹ Andi Hamzah, *Sistem Pidana dan Pemidanaan di Indonesia*, (Jakarta: Pradnya Paramita, 1993), hlm. 102.

keberlakuan pidana subsider kurungan sebagai pengganti denda. Dalam rezim hukum sebelum UU HPP, pidana denda umumnya disertai dengan ancaman subsider berupa kurungan jika denda tidak dibayar. Namun, dengan berlakunya UU HPP, mekanisme tersebut dihapus untuk memastikan bahwa kerugian negara yang timbul akibat pelanggaran perpajakan dapat dipulihkan melalui pembayaran denda, bukan melalui penggantian berupa pidana fisik. Dengan demikian, karakter pemidanaan dalam tindak pidana perpajakan kini menempatkan denda sebagai bentuk pertanggungjawaban utama dan tidak dapat dilunasi melalui penjatuhan kurungan subsider.

Pasal 44C UU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) hasil perubahan melalui UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan membawa perubahan mendasar terhadap pola pemidanaan dalam tindak pidana perpajakan, khususnya mengenai penghapusan pidana subsider kurungan sebagai alternatif dari pidana denda. Ketentuan baru tersebut menegaskan bahwa pidana denda yang dijatuhkan kepada pelaku tindak pidana perpajakan tidak lagi dapat digantikan dengan pidana kurungan, sehingga kewajiban pembayaran denda menjadi bersifat mutlak. Pengaturan ini sekaligus mengubah orientasi penegakan hukum dari pendekatan represif yang menitikberatkan pada penghukuman fisik menjadi pendekatan yang lebih ekonomis melalui mekanisme pemulihan kerugian negara. Dalam Pasal 44C ayat (2), ditegaskan bahwa apabila terpidana tidak melunasi denda dalam jangka waktu satu bulan setelah putusan berkekuatan hukum tetap, jaksa wajib melakukan penelusuran aset, penyitaan, dan pelelangan untuk memenuhi nilai denda. Ketentuan ini menunjukkan integrasi antara hukum pidana dan hukum administrasi fiskal melalui penggunaan instrumen eksekusi keuangan sebagai prioritas utama. Selanjutnya, Pasal 44C ayat (3) menyatakan bahwa pidana penjara baru dapat dijatuhkan apabila setelah melalui penyitaan harta ternyata nilai yang diperoleh tidak mencukupi. Namun, pidana penjara tersebut bukanlah (subsider kurungan) dalam konsep lama, melainkan bentuk sanksi terakhir yang menggantikan ketidakmampuan pembayaran denda dengan batas maksimum lamanya tidak boleh melebihi pidana penjara yang telah diputus sebelumnya. Model ini dirancang agar pemidanaan dalam perkara perpajakan tidak lagi berhenti pada penahanan pelaku, tetapi memastikan negara tetap memperoleh pemulihan kerugian

finansial yang timbul dari perbuatan pelaku. Secara kriminologis, perubahan ini mencerminkan bergesernya paradigma pidana perpajakan menuju prinsip efektivitas fiskal, deterrence ekonomi, dan optimalisasi penerimaan negara, sehingga instrumen penyitaan dan pelelangan aset menjadi lebih menonjol daripada pemenjaraan.

Ketentuan hukum yang berlaku menegaskan bahwa pidana subsider kurungan sebagai pengganti denda telah dihapus sepenuhnya, dan konsekuensi penegakan hukum kini menempatkan pembayaran denda sebagai prioritas utama, sementara pidana penjara hanya bertindak sebagai *ultimum remedium* setelah seluruh upaya pemulihan aset ditempuh. Pendekatan proporsional demikian pada akhirnya tidak sekadar mengakomodasi rasa keadilan masyarakat, tetapi juga mengoptimalkan fungsi pidana dalam rangka pencegahan khusus dan umum terhadap tindak pidana perpajakan yang memiliki karakter sistemik. Dalam penerapan asas ini juga digunakan dalam berbagai undang-undang khusus yang menggunakan pidana denda sebagai salah satu sanksinya, seperti dalam UU Pajak, UU Tindak Pidana Korupsi, dan sebagainya. Dalam hal ini, keberadaan pidana pengganti (subsider) berupa kurungan atau penjara menjadi mekanisme *ultimum remedium* untuk menghindari penghindaran kewajiban finansial oleh terpidana. Namun demikian, praktiknya perlu diawasi agar pidana subsider tidak justru menimbulkan ketidakadilan baru, misalnya ketika terpidana yang secara riil tidak mampu membayar diperlakukan sama dengan mereka yang sebenarnya mampu tetapi enggan melaksanakan kewajibannya⁴². Oleh karena itu, penegakan asas proporsionalitas harus selalu mempertimbangkan keseimbangan antara kepentingan negara, hak terpidana, dan nilai keadilan masyarakat.

⁴² Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Teori-Teori dan Kebijakan Pidana* (Bandung: Alumni, 2020), hlm. 147–149.

B. Tinjauan tentang Pidana Denda

1. Pengertian Pidana Denda

Pidana denda adalah sejumlah uang yang wajib dibayarkan terpidana berdasarkan putusan pengadilan. Pidana denda merupakan satu dari pidana pokok dalam stelsel pidana Indonesia, yang diancamkan dan terutama ditujukan terhadap harta kekayaan atau harta benda dari seseorang pelaku karena melanggar ketentuan undang-undang hukum pidana yang berlaku, dengan membayar sejumlah uang atau harta kekayaan tertentu agar dirasakan sebagai suatu kerugian oleh pembuatnya sendiri sehingga ketertiban di masyarakat itu pulih kembali.⁴³ Secara konseptual, pidana denda menasar pada harta kekayaan pelaku sebagai bentuk penebusan terhadap pelanggaran hukum. Hal ini bertujuan agar pelaku merasakan beban ekonomi sebagai akibat dari perbuatannya, dengan harapan timbulnya efek jera dan pemulihan terhadap ketertiban hukum yang terganggu. Dalam konteks keadilan pidana modern, denda juga dimaknai sebagai bentuk hukuman yang bersifat restitutif, terutama dalam kejahatan-kejahatan ekonomi.⁴⁴

Pidana denda pada hakikatnya merupakan kewajiban pembayaran sejumlah uang tertentu oleh pelanggar hukum, yang berfungsi untuk mengembalikan keseimbangan hukum sekaligus menebus kesalahan yang diperbuat. Selanjutnya, Muladi dan Barda Nawawi Arief berpendapat, dalam sistem KUHP lama yang pada saat artikel ini diterbitkan masih berlaku, pidana denda dipandang sebagai jenis pidana pokok yang paling ringan. Pertama, hal ini dapat dilihat dari kedudukan berurut-urutan pidana pokok dalam Pasal 10 KUHP. Kedua, pada umumnya pidana denda penjara atau kurungan. Sedikit sekali tindak pidana yang hanya diancam dengan pidana denda. Ketiga, jumlah ancaman pidana denda di dalam KUHP pada umumnya relatif ringan.⁴⁵

⁴³ R. Soesilo, *Kitab Undang-Undang Hukum Pidana serta Komentar-komentarnya*, (Bogor: Politeia, 1996), hlm. 63.

⁴⁴ Achmad Ali, *Menguak Teori Hukum (Legal Theory) dan Teori Peradilan (Judicialprudence)*, (Jakarta: Kencana, 2009), hlm. 256.

⁴⁵ Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Teori-Teori dan Kebijakan Pidana*, (Bandung: Alumni, 1992), hlm. 157.

Pidana denda pada dasarnya ditujukan untuk delik-delik ringan, yang mencakup pelanggaran serta bentuk kejahatan ringan. Dan secara historis, denda lebih banyak dikenakan pada pelanggaran dan kejahatan ringan, dengan nilai nominal yang relatif rendah dan dianggap tidak menimbulkan kerugian serius bagi korban maupun masyarakat. Oleh karena itu, pidana denda merupakan satu-satunya pidana yang dapat dipikul oleh orang lain selain terpidana. Jadi, tidak ada larangan jika denda secara sukarela dibayar oleh orang lain atas nama terpidana, walaupun denda dijatuhkan terhadap terpidana pribadi. Selain diatur dalam ketentuan Pasal 10 KUHP lama, pidana denda juga diatur dalam Pasal 65 UU 1/2023 tentang KUHP baru yang berlaku 3 tahun setelah diundangkan, yaitu pada tahun 2026.

Pidana Denda juga merupakan satu-satunya jenis pidana yang dapat dilunasi oleh pihak ketiga, yang berarti pihak selain terpidana dapat secara sukarela membayar denda tanpa menghapuskan tanggung jawab moral pelaku. Hal ini menunjukkan bahwa pidana denda lebih bersifat finansial ketimbang personal, yang membedakannya secara esensial dari pidana badan.⁴⁶

2. Pidana Denda Dalam KUHP

a. Bentuk Pengaturan:

- 1.) Pasal 10 jo. Pasal 30 KUHP mengatur pidana denda sebagai pidana pokok.
- 2.) Denda dapat dijatuhkan sebagai pidana tunggal (khusus) maupun alternatif dari pidana penjara.
- 3.) Sebagian besar penerapan pidana denda adalah bersifat alternatif, terutama pada tindak pidana yang berorientasi administratif dan berskala ringan.⁴⁷ Hal ini sejalan dengan tujuan hukum pidana modern yang tidak hanya menekankan aspek represif, tetapi juga berorientasi pada efisiensi penegakan hukum serta penghindaran *overcrowding* di lembaga pemasyarakatan.

⁴⁶ Teguh Prasetyo, *Keadilan Bermartabat: Perspektif Teori Hukum*, (Yogyakarta: Genta Publishing, 2015), hlm. 172.

⁴⁷ Barda Nawawi Arief, *Kebijakan Legislatif dalam Penanggulangan Tindak Pidana*, (Jakarta: Prenada Media, 2010), hlm. 93.

b. Kelemahan KUHP:

- 1) Meskipun pidana denda memiliki fleksibilitas, namun pengaturannya dalam KUHP lama menimbulkan sejumlah kelemahan:⁴⁸
- 2) Tidak ada batas maksimum umum, sehingga menyebabkan disparitas antara satu perkara dengan perkara lain.
- 3) Tidak ada kepastian siapa yang wajib membayar, karena tidak dilarang denda dibayar oleh pihak ketiga.
- 4) Tidak diatur batas waktu pembayaran, sehingga memungkinkan penghindaran tanggung jawab tanpa konsekuensi hukum yang tegas.
- 5) Tidak tersedia mekanisme eksekusi, seperti penyitaan aset pelaku bila tidak membayar, yang membuat implementasi menjadi lemah.

c. Implikasi Praktik:

- 1) Hakim lebih memilih pidana penjara, karena pidana denda dianggap tidak efektif untuk menimbulkan efek jera, terutama dalam kasus pidana berat.
- 2) Uang denda sering kali disetor ke kas negara, bukan kepada korban, sehingga nilai keadilan restoratif menjadi terabaikan.⁴⁹

3. Pidana Denda dalam KUHP

Sebagai respons atas kelemahan sistem pidana denda dalam KUHP lama, KUHP Nasional yang baru mengadopsi pendekatan yang lebih sistematis dan kontekstual.

a. Inovasi Pengaturan:

- 1) Pasal 65 dan Pasal 80–85 KUHP Baru mengatur secara eksplisit tentang sistem pidana denda.
- 2) Denda diklasifikasikan dalam kategori I–VI, mulai dari Rp 100.000 (Kategori I) hingga Rp 12.000.000.000 (Kategori VI), sesuai dengan jenis delik dan subjek hukumnya.

⁴⁸ Lilik Mulyadi, *Praktik Peradilan Pidana: Penerapan Hukum Acara Pidana dalam Praktik dan Permasalahannya*, (Bandung: Alumni, 2016), hlm. 213.

⁴⁹ Muladi, *Hak Asasi Manusia, Politik dan Sistem Peradilan Pidana*, (Semarang: Badan Penerbit Undip, 2002), hlm. 144.

- 3) Hakim diberi kewenangan mempertimbangkan kemampuan ekonomi terpidana, sehingga menjamin keadilan substantif.
- 4) Denda sebagai salah satu pidana pokok dalam hukum pidana Indonesia pada prinsipnya bersifat alternatif terhadap pidana penjara, sehingga hukum memberikan ruang fleksibilitas melalui mekanisme pembayaran denda secara dicicil dengan syarat dan jangka waktu tertentu yang secara tegas dicantumkan dalam amar putusan.⁵⁰

b. Pendekatan Baru:

- 1) KUHP baru menerapkan sistem minimum dan maksimum khusus dalam menentukan sanksi pidana denda.
- 2) Penyesuaian dengan inflasi dan nilai tukar dilakukan melalui pembaruan periodik dalam pengaturan kategori denda.
- 3) Korporasi sebagai subjek pidana dapat dikenai denda yang lebih berat, sebagai bentuk pertanggungjawaban kolektif dalam kejahatan ekonomi.
- 4) Sistem baru ini selaras dengan paradigma keadilan restoratif, dengan tujuan pemulihan dan rekonsiliasi atas dampak pidana.

c. Kritik terhadap KUHP:

Meskipun lebih modern dan responsif, KUHP baru tetap menuai kritik:

- 1) Tidak mengatur batas waktu maksimal pembayaran cicilan denda, yang dapat dimanfaatkan oleh pelaku untuk menghindari pembayaran.
- 2) Potensi manipulasi denda oleh pelaku ekonomi untuk mengganti hukuman penjara, apalagi jika nilai dendanya rendah.
- 3) Denda masih disetor ke kas negara, sehingga peran korban sebagai pihak yang dirugikan tetap tidak mendapat kompensasi langsung.
- 4) Belum ada pengaturan denda di luar pengadilan (*non judicial penalty*), seperti dalam sistem hukum Anglo-Saxon (*plea bargaining*). Padahal, instrumen ini sebenarnya berfungsi untuk memberikan alternatif penyelesaian perkara yang lebih efisien tanpa harus melalui proses litigasi panjang di pengadilan.

⁵⁰ Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, Lembaran Negara Tahun 2023 Nomor 1, Pasal 65, 80–85.

4. Manfaat Pidana Denda

Pidana denda memiliki beberapa keunggulan normatif dan praktis, antara lain:

a. Efisien

Pidana denda tidak menimbulkan beban anggaran negara seperti halnya pidana penjara. Negara tidak perlu menyediakan sarana pemasyarakatan, makanan, dan pembinaan terhadap terpidana. Hal ini menjadi solusi untuk *overcrowding* di lembaga pemasyarakatan. Dalam konteks ini, pelaku yang menunjukkan itikad baik dengan melakukan pelunasan pajak dan sanksi administratif secara sukarela sebelum proses penuntutan, telah berkontribusi terhadap pemulihan kerugian keuangan negara secara langsung.⁵¹

b. Restoratif

Dalam kerangka keadilan restoratif, pidana denda tidak semata-mata diposisikan sebagai instrumen represif negara, melainkan dapat diarahkan pada pemulihan kerugian yang ditimbulkan oleh tindak pidana, baik terhadap korban individu maupun terhadap negara sebagai korban kolektif, seperti dalam tindak pidana korupsi dan penggelapan pajak. Dalam konteks ini, pidana denda berfungsi sebagai alat kompensasi atau restitusi tidak langsung, yang mendorong pelaku untuk bertanggung jawab secara materiil atas akibat perbuatannya. Pendekatan ini sejalan dengan prinsip dasar sistem peradilan pidana restoratif, yang mengedepankan pemulihan relasi antara pelaku, korban, dan masyarakat, bukan semata penghukuman.⁵²

⁵¹ Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Teori-Teori dan Kebijakan Pidana*, (Bandung: Alumni, 2020), hlm. 164.

⁵² Maya Shafira dkk., *Sistem Peradilan Pidana* (Bandar Lampung: Pusaka Media, 2022), hlm. 100.

C. Tinjauan tentang jenis-jenis Tindak Pidana Pajak

Tindak pidana pajak merupakan salah satu bentuk kejahatan ekonomi yang mengancam stabilitas penerimaan negara dan keadilan sistem perpajakan. Dalam berbagai literatur, tindak pidana pajak dipahami sebagai perbuatan melawan hukum yang dilakukan oleh wajib pajak dengan maksud mengurangi, menghindari, atau meniadakan kewajiban perpajakan secara tidak sah.⁵³ Perspektif akademik menempatkan tindak pidana pajak sebagai delik khusus (*special crime*), diatur secara *lex specialis* dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), berbeda dari delik umum dalam KUHP. Kajian hukum dari UMI Makassar menekankan bahwa karakteristik delik perpajakan terletak pada sifat administratif-pidananya, yakni perpaduan antara pelanggaran administratif dan unsur kesengajaan yang berdampak pada kerugian keuangan negara. Pendekatan ini sejalan dengan teori *economic crime*, bahwa tindak pidana pajak dilakukan bukan hanya karena niat kejahatan, melainkan juga karena pertimbangan ekonomi dan rasionalitas untung rugi.

Dalam literatur perpajakan, jenis-jenis tindak pidana pajak dapat diklasifikasikan berdasarkan unsur kesalahan pelaku, modus operandi, serta struktur korporasi. Dari segi kesalahan, tindak pidana pajak dibagi menjadi tindak pidana karena kealpaan (*culpa*) dan tindak pidana karena kesengajaan (*dolus*). Sementara dari segi modus, dapat ditemukan pola penggelapan pajak, manipulasi data, pemalsuan dokumen fiskal, penyalahgunaan fasilitas perpajakan, hingga pencucian uang atas hasil kejahatan pajak. Adapun dari perspektif struktur pelaku, tindak pidana pajak dapat dilakukan oleh individu, korporasi, pengurus perusahaan, hingga konsultan pajak sebagai fasilitator.

1. Penggelapan Pajak (*Tax Evasion*) sebagai Bentuk Tindak Pidana Pajak Utama

Penggelapan pajak (*tax evasion*) merupakan tindak pidana pajak yang paling banyak terjadi dan paling merugikan negara. Secara umum, penggelapan pajak merupakan tindakan ilegal di mana wajib pajak menyembunyikan pendapatan,

⁵³ Mardiasmo, *Perpajakan* (Yogyakarta: Andi, 2022), hlm. 57–60.

memalsukan catatan pembukuan, tidak melaporkan transaksi, atau menggunakan dokumen tidak sah untuk mengurangi beban pajak. Seperti penelitian yang dipublikasikan oleh Jurnal Iustitia Omnibus, menunjukkan bahwa penggelapan pajak sering dilakukan secara sistematis dan terencana dengan memanfaatkan celah kontrol administrasi perpajakan.⁵⁴ Modus yang ditemukan antara lain memalsukan faktur pajak, membuat transaksi fiktif, membentuk perusahaan boneka, serta melakukan rekayasa laporan keuangan. Secara kriminologis, pelaku penggelapan pajak tidak hanya didorong oleh motif ekonomi, tetapi juga dipengaruhi oleh *low tax morale*, lemahnya integritas pengelola perusahaan, hingga minimnya risiko penindakan hukum. Seperti Analisis empiris dalam Owner Journal menunjukkan bahwa lingkungan internal perusahaan yang lemah termasuk lemahnya audit internal dan tidak adanya sistem pengawasan transaksi berkontribusi besar terhadap meningkatnya penggelapan pajak.⁵⁵

2. Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*)

Penghindaran pajak (*tax avoidance*) berada pada zona abu-abu antara tindakan legal dan ilegal. Dalam teori tax planning, penghindaran pajak sebenarnya merupakan strategi legal yang memanfaatkan celah peraturan untuk meminimalkan kewajiban pajak. Namun, literatur hukum menjelaskan bahwa penghindaran pajak dapat melanggar hukum apabila dilakukan melalui struktur transaksi yang tidak wajar, manipulatif, atau bertujuan menyesatkan fiskus. Seperti dalam Jurnal Pro Hukum mengkategorikan penghindaran pajak agresif sebagai “*abusive tax avoidance*” yang dapat bertransformasi menjadi tindak pidana bila mengandung unsur rekayasa dan ketidakbenaran substantif. Fenomena Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) dalam hukum pajak internasional menunjukkan bahwa penghindaran pajak dapat dilakukan melalui transfer pricing, pengalihan laba ke yurisdiksi dengan pajak rendah, atau penggunaan entitas khusus untuk menyamarkan kewajiban pajak. Seperti dalam Penelitian Nusantara Journal juga menyoroti kompleksitas

⁵⁴ Iustitia Omnibus: *Jurnal Hukum dan Keadilan*, Vol. 5 No. 2 (2023), hlm. 134–136.

⁵⁵ Owner Journal Pengaruh Pengendalian Internal terhadap Praktik Penggelapan Pajak: Suatu Analisis Empiris, Riset dan *Jurnal Akuntansi*, Vol. 7 No. 1 (2023), hlm. 45–47.

penanggulangan penghindaran pajak melalui penguatan regulasi dan peningkatan pemeriksaan oleh DJP.

3. Tindak Pidana Pajak karena Kealpaan (*Negligence Tax Crime*)

Tidak semua tindak pidana pajak dilakukan dengan kesengajaan. UU KUP mengatur bahwa kesalahan karena kelalaian, seperti salah menghitung pajak, lupa menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT), atau kesalahan administratif lain yang menyebabkan kerugian negara, tetap dikategorikan sebagai tindak pidana. Seperti dalam Publikasi DDTC menegaskan bahwa meskipun bersifat *non-intentional*, kerugian negara tetap menjadi indikator utama pemidanaan. Namun, pemidanaan atas kealpaan bersifat lebih ringan sebagai bagian dari prinsip *ultimum remedium*, bahwa hukum pidana pajak digunakan sebagai jalan terakhir. Kealpaan sering terjadi karena kurangnya pemahaman wajib pajak, ketidaktelitian administrasi, atau kurangnya edukasi pajak. Penelitian menunjukkan bahwa peningkatan edukasi pajak mampu menurunkan potensi tindak pidana karena kealpaan.

Kealpaan dalam tindak pidana pajak seringkali dipicu oleh faktor struktural dan kognitif, seperti rendahnya literasi perpajakan, kompleksitas regulasi yang sulit dipahami oleh wajib pajak, ketidaktelitian dalam pengadministrasian dokumen, lemahnya pengawasan internal pada badan usaha, hingga minimnya akses terhadap layanan bantuan atau konsultasi pajak.⁵⁶ Dalam konteks ini, kesalahan administratif bukan semata kesalahan individual, tetapi juga berkaitan dengan kualitas sistem administrasi perpajakan, tingkat digitalisasi, dan efektivitas penyuluhan yang diberikan oleh otoritas pajak. Secara keseluruhan, penegakan hukum terhadap tindak pidana pajak karena kealpaan berada dalam keseimbangan antara perlindungan kepentingan fiskal negara dan perlakuan adil bagi wajib pajak yang tidak memiliki niat jahat.

⁵⁶ Waluyo, *Perpajakan Indonesia* (Jakarta: Salemba Empat, 2020), hlm. 189–192.

4. Penyalahgunaan Faktur Pajak (Faktur Pajak Fiktif)

Salah satu jenis tindak pidana pajak yang paling sering ditemukan adalah penggunaan faktur pajak fiktif. Faktur pajak fiktif digunakan untuk memanipulasi Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dengan cara menciptakan kredit pajak masukan palsu sehingga dapat mengurangi pajak keluaran. Seperti dalam Publikasi JCS Green Publisher mengungkapkan bahwa modus faktur fiktif biasanya melibatkan perusahaan-perusahaan boneka (*special purpose company*), rangkaian transaksi palsu, serta pemalsuan dokumen keuangan.⁵⁷ Menurut penelitian Transpublika, penyalahgunaan faktur pajak seringkali merupakan kejahatan terorganisir yang melibatkan jaringan antar perusahaan, oknum konsultan pajak, bahkan oknum aparat pajak.⁵⁸ Dampaknya sangat signifikan karena tidak hanya mengurangi penerimaan negara, tetapi juga merusak integritas sistem perpajakan. Secara ekonomi, praktik ini menyebabkan penurunan penerimaan negara dari sektor PPN, yang merupakan salah satu sumber utama pembiayaan APBN. Kerugian fiskal tidak hanya terjadi pada satu periode, tetapi juga bersifat berkelanjutan karena mengganggu stabilitas pendapatan negara. Dalam jangka panjang, praktik ini dapat menciptakan distorsi pasar karena pelaku kejahatan memperoleh keuntungan kompetitif tidak wajar berupa beban pajak yang lebih rendah. Upaya represif harus dibarengi dengan peningkatan transparansi, pembenahan administrasi perpajakan, dan penguatan pengawasan berbasis teknologi guna menjaga keadilan serta kepercayaan publik terhadap sistem fiskal nasional.

Secara institusional, kejahatan perpajakan seperti ini juga menggerogoti kepercayaan publik terhadap otoritas pajak. Ketika masyarakat melihat adanya celah yang dapat dimanfaatkan untuk menghindari kewajiban pajak, tingkat kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) akan menurun. Hal ini memperberat beban sistem, karena negara dipaksa meningkatkan pengawasan dan penegakan hukum yang memerlukan anggaran besar.

⁵⁷ JCS Green Publisher, *Tax Fraud Schemes and Corporate Manipulation* (Singapore: JCS Green Publisher, 2023), hlm. 74–76.

⁵⁸ Penyalahgunaan Faktur Pajak sebagai Kejahatan Terorganisir dalam Sistem Perpajakan Indonesia, *Transpublika: Jurnal Hukum dan Kebijakan Publik*, Vol. 4 No. 1 (2022), hlm. 58–61.

Untuk mengatasi persoalan ini, pendekatan represif melalui penjatuhan sanksi pidana dan administrasi harus berjalan beriringan dengan strategi preventif. Diperlukan pembenahan sistem administrasi perpajakan, termasuk penyempurnaan validasi faktur pajak elektronik, integrasi data lintas institusi, serta pemanfaatan artificial intelligence untuk mendeteksi pola kecurangan secara real-time. Selain itu, peningkatan transparansi, penyederhanaan prosedur perpajakan, dan penguatan kapasitas aparat penegak hukum menjadi elemen kunci dalam menciptakan sistem fiskal yang akuntabel. Dengan demikian, efektivitas penanggulangan tindak pidana pajak dapat terjaga, keadilan perpajakan dapat ditegakkan, dan kepercayaan masyarakat terhadap negara dapat dipulihkan.

5. Tindak Pidana Pajak dalam Lingkup Korporasi (*Corporate Tax Crime*)

Dalam struktur korporasi, tindak pidana pajak dapat melibatkan badan hukum sebagai pelaku serta pengurus perusahaan sebagai penanggung jawab. Seperti dalam jurnal Qistina menyatakan bahwa direktur perusahaan dapat dimintai pertanggungjawaban pidana apabila terbukti menyetujui, memerintahkan, atau tidak mencegah terjadinya penggelapan pajak.⁵⁹ Model pertanggungjawaban ini dikenal dengan *vicarious liability* atau *strict liability*, tergantung konteks tindak pidananya. Korporasi dapat dijatuhi pidana berupa denda tinggi, pencabutan izin usaha, hingga perampasan keuntungan yang diperoleh dari tindak pidana.

Model pertanggungjawaban seperti ini berfungsi tidak hanya sebagai instrumen represif, tetapi juga memiliki dimensi preventif. Ancaman pidana korporasi dirancang untuk mendorong perusahaan meningkatkan kepatuhan, memperbaiki tata kelola, dan mengembangkan mekanisme pengawasan internal (*internal control*) yang memadai. Dengan demikian, hukum pidana tidak hanya menghukum korporasi yang telah melakukan pelanggaran, tetapi juga mengarahkan pembentukan budaya kepatuhan yang lebih kuat dalam dunia usaha.

⁵⁹ Qistina, Pertanggungjawaban Pidana Pengurus dalam Tindak Pidana Pajak, *Jurnal Ilmu Hukum*, Vol. 14 No. 2 (2022), hlm. 203–205

D. Tinjauan tentang Tindak Pidana Penggelapan Pajak

1. Pengertian Tindak Pidana Penggelapan Pajak

Tindak pidana penggelapan pajak merupakan salah satu bentuk kejahatan di sistem administrasi fiskal. Secara umum, tindak pidana ini dilakukan oleh wajib pajak yang dengan sengaja dan melawan hukum melakukan tindakan tertentu yang bertujuan untuk menghindari pembayaran pajak yang sebenarnya terutang, baik seluruhnya maupun sebagian.⁶⁰ Penggelapan pajak bukan sekadar pelanggaran administratif, tetapi merupakan bentuk kriminalitas karena mengandung unsur kesengajaan (*mens rea*) dan bertujuan untuk memperoleh keuntungan pribadi atau kelompok dengan cara menyembunyikan kewajiban perpajakan. Oleh karena itu, tindakan ini dapat dijatuhi sanksi pidana sebagaimana diatur dalam ketentuan hukum positif Indonesia.⁶¹

Menurut Pasal 39 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), yang telah mengalami perubahan beberapa kali dan terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), penggelapan pajak meliputi berbagai perbuatan berikut:

- 1) Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT), baik SPT Tahunan maupun Masa, yang merupakan kewajiban utama wajib pajak untuk melaporkan penghasilan dan perhitungan pajaknya kepada negara.
- 2) Menyampaikan SPT yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, yang dapat menyebabkan pajak terutang tidak dihitung dengan semestinya.
- 3) Tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut, seperti Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21 atau Pajak Pertambahan Nilai (PPN), padahal sudah diambil dari pihak ketiga (karyawan, konsumen), sehingga pelaku menikmati dana negara secara tidak sah.
- 4) Dengan sengaja tidak mencatat transaksi usaha, untuk menyembunyikan pendapatan sebenarnya dan menghindari pengenaan pajak.

⁶⁰ Mardiasmo, *Perpajakan Edisi Revisi*, Yogyakarta: Andi, 2016, hlm. 58

⁶¹ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan*, Jakarta: Eresco, 1990, hlm. 132.

- 5) Menghindari pencatatan dan pelaporan lainnya yang menjadi kewajiban formal dalam sistem perpajakan, termasuk tidak membuat faktur pajak, tidak melakukan pembukuan, atau membuat dokumen palsu.

Tindak pidana penggelapan pajak mencerminkan adanya unsur kesengajaan (*mens rea*) dalam melanggar kewajiban perpajakan. Pelaku secara sadar memilih untuk tidak patuh terhadap norma hukum guna memperoleh keuntungan ekonomi pribadi atau korporatif, sehingga penggelapan pajak tidak lagi bisa dipandang sekadar pelanggaran administratif, melainkan sebagai bentuk kejahatan dengan potensi merusak struktur keadilan dan pembiayaan negara. Kejahatan ini juga dapat dikategorikan sebagai bagian dari *white collar crime*, sebagaimana dijelaskan oleh Edwin H. Sutherland, yakni kejahatan yang dilakukan oleh individu atau entitas dengan status sosial tinggi dalam aktivitas pekerjaan mereka, terutama di bidang keuangan dan ekonomi.⁶²

2. Jenis-jenis Penggelapan Pajak

Tindakan melawan hukum yang dilakukan oleh Wajib Pajak untuk mengurangi atau menghilangkan beban pajak yang seharusnya dibayarkan melalui penyembunyian, pemalsuan, atau manipulasi informasi perpajakan.⁶³ Dalam praktiknya, salah satu bentuk paling umum adalah *underreporting income*, yaitu tidak melaporkan sebagian penghasilan atau omzet melalui pembukuan ganda maupun transaksi tunai yang tidak dicatat, sehingga pajak terutang tampak lebih kecil dari kewajiban sebenarnya. Selain itu, terdapat pula modus *overstating expense*, yakni menggelembungkan biaya atau memasukkan biaya fiktif untuk memperkecil laba kena pajak. Modus ini biasanya dilakukan melalui pencatatan biaya yang tidak memiliki bukti pendukung atau memasukkan pengeluaran pribadi sebagai biaya operasional. Penggelapan pajak juga sering dilakukan melalui penggunaan faktur pajak fiktif, baik dengan membeli faktur dari perusahaan tidak aktif maupun dengan menerbitkan faktur tanpa adanya transaksi barang dan jasa, sehingga pelaku dapat mengkreditkan pajak secara ilegal.

⁶² Edwin H. Sutherland, *White Collar Crime*, New York: Dryden Press, 1949, hlm. 9–10.

⁶³ Rohmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan* (Bandung: Refika Aditama, 2017), hlm. 121–123.

Tindak pidana penggelapan pajak oleh WP sering kali terjadi dalam bentuk:

- 1) Penghindaran pajak (*tax evasion*).
- 2) Pemalsuan laporan keuangan.
- 3) Penggunaan faktur pajak fiktif.
- 4) Atau menyembunyian penghasilan dari sumber tertentu.⁶⁴

Jenis lainnya adalah tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut. Pelaku berperan sebagai *withholding agent*, seperti pemotong PPh atau pemungut PPN, namun tidak menyetorkannya ke kas negara meskipun pajak tersebut telah dibayar oleh pihak lain. Selain itu, sebagian pelaku tidak menyampaikan SPT atau menyampaikan SPT yang tidak benar, tidak lengkap, dan tidak akurat sebagai upaya menutupi penghasilan atau transaksi keuangan tertentu.⁶⁵ Modus yang lebih kompleks meliputi menyembunyian aset atau *asset concealment*, seperti menempatkan harta pada rekening pihak lain atau mengalihkan aset ke luar negeri melalui perusahaan cangkang untuk menghindari pelaporan. Pada tingkat internasional, penggelapan pajak juga dilakukan melalui *transfer pricing abuse*, yaitu manipulasi harga transfer antar perusahaan dalam satu grup untuk mengalihkan laba ke negara dengan tarif pajak rendah. Selain itu, terdapat pula penggunaan identitas palsu, pemalsuan dokumen, pendaftaran NPWP fiktif, dan arus keuangan gelap (*illicit financial flows*) yang dilakukan dengan menyembunyikan asal-usul uang atau memindahkan dana ke luar negeri secara ilegal. Seluruh jenis penggelapan pajak tersebut secara prinsip memenuhi unsur Pasal 38 dan 39 UU KUP apabila dilakukan dengan kesengajaan yang mengakibatkan kerugian pada pendapatan negara, dan secara empiris banyak ditemukan dalam berbagai putusan pengadilan serta temuan DJP, BPK, dan penegak hukum lainnya.

⁶⁴ Darussalam dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan: Panduan Lengkap Praktik Pajak Indonesia*, Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, 2018, hlm. 302–305.

⁶⁵ Direktorat Jenderal Pajak, *Modus dan Pola Tindak Pidana Perpajakan* (Jakarta: DJP Kementerian Keuangan, 2020), hlm. 33–36.

3. Faktor-faktor Penentu Penggelapan Pajak

Faktor-faktor yang menentukan terjadinya penggelapan pajak pada dasarnya berakar pada kombinasi elemen internal wajib pajak, kelemahan sistem perpajakan, serta kondisi sosial-ekonomi yang memengaruhi perilaku kepatuhan. Secara umum, faktor pertama yang paling dominan adalah motif ekonomi, yaitu dorongan wajib pajak untuk memaksimalkan keuntungan dengan cara mengurangi beban pajak.⁶⁶ Ketika beban pajak dianggap terlalu berat atau tidak proporsional dengan pendapatan, sebagian pelaku memilih menempuh jalan ilegal untuk mengurangi kewajibannya. Hal ini diperkuat oleh rasionalitas ekonomi, di mana wajib pajak membandingkan potensi keuntungan dari penggelapan dengan peluang untuk tertangkap (*cost-benefit analysis*). Dalam teori kepatuhan pajak, semakin rendah risiko ditindak, semakin tinggi kecenderungan melakukan penggelapan.

Selain motif ekonomi, faktor psikologis dan persepsi wajib pajak juga berperan. Persepsi negatif terhadap pemerintah misalnya anggapan bahwa pajak tidak dikelola dengan baik, tingkat korupsi tinggi, atau dana pajak tidak memberi manfaat nyata dapat menurunkan kemauan untuk patuh. Kepercayaan publik (*tax morale*) menjadi penentu penting dalam kepatuhan; ketika kepercayaan rendah, peluang terjadinya penggelapan meningkat. Faktor budaya organisasi pada korporasi juga berpengaruh, khususnya dalam perusahaan yang berorientasi pada laba semata dan memiliki toleransi tinggi terhadap praktik manipulatif. Dari sisi administratif, kelemahan sistem perpajakan turut menjadi faktor penentu. Kualitas pengawasan yang rendah, kurangnya integrasi data, lemahnya pemeriksaan pajak, serta minimnya kapasitas aparat menyebabkan banyak pelanggaran yang tidak terdeteksi. Struktur regulasi yang kompleks, tumpang tindih, atau memberikan terlalu banyak celah interpretasi juga mempermudah pelaku untuk melakukan manipulasi. Di beberapa sektor, penggunaan transaksi tunai serta kurangnya kewajiban pelaporan pihak ketiga turut membuka ruang untuk menyembunyikan penghasilan.

⁶⁶ James Alm dan Benno Torgler, Culture Differences and Tax Morale in the United States and Europe, *Journal of Economic Psychology*, Vol. 27 No. 2 (2022), hlm. 224–226.

Dari perspektif sosial, lingkungan pergaulan dan praktik industri dapat membentuk normalisasi perilaku penggelapan. Apabila penggelapan sudah dianggap hal biasa dalam satu sektor usaha, pelaku cenderung ikut serta agar tidak dianggap kalah bersaing. Konsultan pajak yang tidak beretika juga memperburuk keadaan, karena mereka menyediakan cara-cara manipulatif secara teknis dan sistematis, Ketika penegakan hukum tidak tegas, pelaku akan menganggap penggelapan pajak sebagai risiko kecil dengan keuntungan besar.⁶⁷ Secara keseluruhan, penggelapan pajak merupakan fenomena yang dipengaruhi oleh kombinasi faktor ekonomi, psikologis, kelembagaan, sosial, dan hukum. Mengatasi masalah ini memerlukan reformasi sistem perpajakan, peningkatan kapasitas aparat, transparansi penggunaan pajak, serta pendekatan penegakan hukum yang memberi efek jera sekaligus meningkatkan kepercayaan publik terhadap negara.

4. Sanksi Bagi Pelaku Tindak Pidana Penggelapan Pajak

Sanksi terhadap pelaku tindak pidana penggelapan pajak merupakan kombinasi antara pidana penjara, pidana denda, dan sanksi administratif, yang diterapkan secara proporsional terhadap perbuatan dan tingkat kesalahan pelaku. Namun dalam praktiknya, pemberlakuan sanksi masih menghadapi tantangan dari segi keterpaduan antar aparat penegak hukum, perbedaan pemaknaan terhadap unsur pidana, hingga pertimbangan moral dan keadilan sosial, terutama terhadap pelaku yang tidak mampu secara ekonomi.⁶⁸ Oleh karena itu, sistem sanksi ini perlu evaluasi dan penguatan kelembagaan, agar tujuan hukum yaitu menciptakan efek jera, keadilan, dan pemulihan kerugian negara benar-benar dapat tercapai secara efektif. Sanksi terhadap pelaku penggelapan pajak diatur dalam beberapa ketentuan hukum, terutama dalam:

“Pasal 39 Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), sebagaimana telah beberapa kali diubah dan terakhir dengan UU No. 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP).”

⁶⁷ Erly Suandy, *Hukum Pajak* (Jakarta: Salemba Empat, 2021), hlm. 241–243.

⁶⁸ Budi Suhariyanto, *Hukum Pidana Pajak di Indonesia*, Jakarta: Sinar Grafika, 2020, hlm. 143–147.

a. Sanksi Pidana

Sanksi pidana dikenakan apabila terbukti bahwa pelaku dengan sengaja melakukan perbuatan yang memenuhi unsur penggelapan pajak sebagaimana disebut dalam Pasal 39 UU KUP.

Adapun bentuk-bentuk sanksi pidana yang dapat dijatuhkan, meliputi:

1. Pidana Penjara

Pelaku penggelapan pajak dapat dijatuhi:

- a) Pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun.
- b) Jangka waktu penjara ini ditentukan berdasarkan berat ringannya kerugian negara, intensitas kesalahan, serta apakah pelanggaran dilakukan secara berulang atau sistematis.

2. Pidana Denda

Selain pidana penjara, pelaku juga dikenakan pidana denda sebesar:

- a) Paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar.
- b) Paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar.⁶⁹

Pidana denda dalam hukum pidana pajak tidak hanya berfungsi sebagai alat penghukuman, tetapi juga mencerminkan upaya negara untuk memulihkan potensi kerugian fiskal yang timbul akibat tindakan melawan hukum oleh Wajib Pajak. Dengan kata lain, pidana denda berperan sebagai sarana untuk menginternalisasi kerugian keuangan negara ke dalam sanksi pidana, sehingga pelaku tidak hanya dikenai hukuman sebagai bentuk pembalasan, tetapi juga diwajibkan mengembalikan kerugian yang ditimbulkan, baik secara langsung maupun tidak langsung.

3. Pidana Kurungan Subsider

Jika pelaku tidak mampu atau tidak mau membayar pidana denda yang dijatuhkan, maka berlaku asas subsider, yaitu pidana kurungan sebagai pengganti denda.⁷⁰ Asas ini merupakan mekanisme pemaksaan yuridis yang bertujuan untuk menjamin

⁶⁹ Emilia Susanti, Studi Komparatif Kebijakan Formulasi Sanksi Pidana Denda dalam KUHP dan RKUHP, *Jurnal Poenale*, Fakultas Hukum Universitas Lampung, hlm. 5–6.

⁷⁰ Barda Nawawi Arief, *Masalah Penegakan Hukum dan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Penanggulangan Kejahatan*, Jakarta: Kencana, 2022, hlm. 94–96.

efektivitas pelaksanaan pidana denda, sekaligus menegaskan bahwa pemidanaan bukanlah pilihan sukarela, melainkan suatu kewajiban hukum yang mengikat.

b. Sanksi Administratif (Alternatif atau Tambahan)

Di luar sanksi pidana, dalam banyak kasus pelanggaran di bidang perpajakan juga dapat dikenakan sanksi administratif, terutama apabila unsur tindak pidana tidak terpenuhi secara lengkap, atau apabila pelaku secara kooperatif memilih untuk menyelesaikan kewajibannya melalui mekanisme pemulihan kerugian negara, seperti membayar kekurangan pajak beserta sanksi bunga dan denda administratif. Penjatuhan sanksi administratif ini menjadi bagian dari pendekatan ultimum remedium, yang menempatkan sanksi pidana sebagai jalan terakhir apabila upaya penegakan hukum melalui mekanisme administratif tidak membuahkan hasil atau diabaikan oleh Wajib Pajak.⁷¹

Bentuk sanksi administratif meliputi:

1. Denda Administratif:
 - a) Denda atas keterlambatan pelaporan SPT.
 - b) Denda atas kekurangan bayar dalam Surat Ketetapan Pajak.
2. Kenaikan Pajak, yaitu penambahan persentase dari pokok pajak terutang sebagai sanksi atas pelanggaran tertentu.
3. Bunga atau Imbalan Bunga, sebagai kompensasi atas keterlambatan atau kelebihan bayar.
4. Pembekuan atau pencabutan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) dan izin usaha dalam kasus tertentu.

Secara keseluruhan, ragam sanksi administratif tersebut dirancang dalam kerangka penegakan hukum pajak yang proporsional, berlapis, dan berorientasi pada peningkatan kualitas kepatuhan. Sistem sanksi ini tidak semata-mata menempatkan Wajib Pajak sebagai objek pemidanaan administratif, melainkan sebagai bagian dari ekosistem perpajakan yang harus dibina melalui kombinasi antara penegakan (*enforcement*) dan pembinaan (*compliance fostering*). Pendekatan ini sejalan dengan prinsip modern *tax administration* yang menekankan keseimbangan antara

⁷¹ Darussalam, *Etika dan Kepatuhan Pajak dalam Sistem Perpajakan Indonesia*, Jakarta: DDTC, 2017, hlm. 102–106.

deterrence (upaya mencegah terjadinya kejahatan) dan *voluntary compliance* (kepatuhan sukarela Wajib Pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya). Melalui pengenaan sanksi administratif berupa denda, kenaikan pajak, serta pengenaan bunga atas keterlambatan atau ketidakpatuhan, negara secara tegas menyampaikan pesan normatif bahwa setiap pelanggaran kewajiban perpajakan mengandung konsekuensi finansial yang nyata dan terukur. Sanksi tersebut tidak semata-mata dimaksudkan sebagai bentuk hukuman, melainkan sebagai instrumen pengendalian (*regulatory instrument*) yang dirancang untuk memengaruhi perilaku Wajib Pajak agar lebih patuh dan bertanggung jawab dalam memenuhi kewajiban fiskalnya. Dalam konteks ini, sanksi administratif berfungsi sebagai *deterrent effect* yang rasional, karena menyentuh aspek ekonomi yang menjadi pertimbangan utama dalam aktivitas usaha maupun pengelolaan keuangan individu.

Keberadaan sanksi administratif juga mencerminkan pendekatan hukum pajak yang proporsional dan berjenjang. Pelanggaran yang bersifat administratif ditanggapi terlebih dahulu melalui mekanisme non-pidana, sehingga memberikan ruang koreksi bagi Wajib Pajak tanpa serta-merta membawa perkara ke ranah hukum pidana. Pendekatan ini sejalan dengan asas *ultimum remedium* dalam penegakan hukum pajak, yang menempatkan sanksi pidana sebagai upaya terakhir apabila sarana administratif tidak efektif atau pelanggaran dilakukan secara sengaja dan berulang. Dengan demikian, sistem sanksi administratif berperan sebagai filter awal dalam menjaga keseimbangan antara kepentingan penerimaan negara dan perlindungan hak Wajib Pajak.

Dengan demikian, keseluruhan konstruksi sanksi administratif tersebut membentuk suatu arsitektur penegakan hukum pajak yang tidak hanya bersifat korektif, tetapi juga preventif dan edukatif. Struktur ini memastikan bahwa kepatuhan bukan sekadar hasil paksaan, tetapi menjadi budaya yang terinternalisasi dalam aktivitas ekonomi masyarakat. Pada akhirnya, keberfungsian sistem sanksi administratif yang efektif dan berkeadilan akan memperkuat kredibilitas administrasi perpajakan, meningkatkan trust publik, dan menjamin keberlanjutan penerimaan negara sebagai pilar utama pembangunan nasional.

E. Tinjauan mengenai Tujuan Pidanaan

Tujuan pidana merupakan komponen utama dalam hukum pidana yang terus mengalami perkembangan seiring dinamika sosial dan kebijakan negara. Dalam konteks tindak pidana penggelapan pajak, pidana tidak hanya berkaitan dengan penegakan hukum semata, tetapi juga dengan perlindungan keuangan negara, stabilitas penerimaan fiskal, serta peningkatan kepatuhan pajak.⁷² Secara konseptual, tiga teori klasik tentang tujuan pidana retributif, utilitarian, dan rehabilitatif menjadi pondasi analitis dalam memahami bagaimana negara merumuskan sanksi pidana dalam tindak pidana pajak. Dari analisis yang telah dikembangkan, dapat dipahami bahwa memandang penggelapan pajak membutuhkan pendekatan pidana yang lebih proporsional dan harus mengembangkan *integrative sentencing theory* yang menggabungkan unsur pembalasan, pencegahan, dan rehabilitasi. Pendekatan ini lebih komprehensif karena menyadari bahwa penggelapan pajak memiliki karakter kompleks dilakukan secara terencana, menggunakan modus administratif, dan sering melibatkan celah hukum. Seperti pada tulisan Allingham dan Sandmo dalam *economics of tax compliance* menunjukkan bahwa keputusan wajib pajak untuk patuh sangat dipengaruhi oleh probabilitas pemeriksaan dan beratnya sanksi.⁷³ Artinya, tujuan pidana tidak dapat dipisahkan dari kualitas penegakan hukum dan sistem administrasi perpajakan. Beberapa penelitian kontemporer juga menunjukkan bahwa efektivitas pidana bergantung pada persepsi masyarakat terhadap keadilan fiskal, transparansi aparat pajak, dan kestabilan regulasi perpajakan.

1. Teori Retributif

Teori retributif menempatkan pidana sebagai bentuk pembalasan atas kejahatan yang dilakukan. Seperti pada tulisan Immanuel Kant, pidana diberikan semata-mata karena pelaku telah melakukan kejahatan. Pelaku penggelapan pajak dipandang merusak tatanan keadilan distributif dan memanfaatkan fasilitas publik

⁷² Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana* (Jakarta: Kencana, 2012), hlm. 52–55.

⁷³ Michael G. Allingham dan Agnar Sandmo, *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*, *Journal of Public Economics*, Vol. 1 No. 3–4 (2022), hlm. 323–325.

tanpa memberikan kontribusi fiskal yang seharusnya.⁷⁴ Dengan demikian, pemidanaan diperlukan untuk memulihkan keseimbangan moral yang telah dilanggar. Dalam konteks penggelapan pajak, pendekatan retributif memandang perbuatan tersebut bukan hanya sebagai pelanggaran administratif atau kerugian negara secara finansial, tetapi sebagai tindakan yang merusak keadilan distributif. Pajak dipahami sebagai instrumen pemenuhan kebutuhan bersama melalui kontribusi yang proporsional dari setiap warga negara. Ketika pelaku menggelapkan pajak, ia mendapatkan keuntungan sepihak dengan menggunakan fasilitas publik seperti jalan, layanan keamanan, infrastruktur ekonomi, dan perlindungan hukum tanpa memberikan kontribusi fiskal yang menjadi kewajibannya. Hal ini menciptakan ketidakseimbangan etis antara hak dan kewajiban serta menggerus solidaritas sosial.

2. Teori Utilitarian (Pencegahan)

Menurut Jeremy Bentham yang dimana menempatkan fungsi pemidanaan dalam kerangka kemanfaatan sosial. Pidana diarahkan untuk mencegah terulangnya kejahatan melalui efek jera (*deterrence*). Dalam tindak pidana penggelapan pajak, teori ini menjadi dominan karena penggelapan memiliki karakter rasional, terencana, serta mempertimbangkan risiko dan manfaat.⁷⁵ Oleh karena itu, ancaman pidana beserta kepastian penegakannya penting untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Dalam konteks penggelapan pajak, teori ini relevan karena tindak pidana perpajakan umumnya dilakukan dengan perencanaan sistematis dan kalkulasi ekonomi pelaku melakukan evaluasi terhadap potensi keuntungan finansial yang dapat diperoleh dibandingkan risiko tertangkap dan dijatuhi pidana. Penggelapan pajak bukanlah tindakan impulsif, tetapi keputusan yang melalui pemikiran logis, baik oleh individu maupun korporasi. Dengan demikian, pendekatan utilitarian memandang bahwa efektivitas pemidanaan sangat bergantung pada kepastian, kejelasan, dan konsistensi penegakan hukum. Ancaman

⁷⁴ Immanuel Kant, *The Metaphysics of Morals*, terjemahan Mary Gregor (Cambridge: Cambridge University Press, 2020), hlm. 105–110.

⁷⁵ Jeremy Bentham, *An Introduction to the Principles of Morals and Legislation* (Oxford: Clarendon Press, 2021), hlm. 170–178.

pidana yang berat tidak akan berdampak signifikan apabila tidak diiringi dengan kepastian penindakan. Oleh sebab itu, Seperti didalam tulisan dan teori Bentham menekankan pentingnya probabilitas tertangkap yang seringkali lebih berpengaruh dibanding berat-ringannya pidana.

3. Teori Rehabilitatif

Teori rehabilitatif Menurut Muladi dan Arief yang dimana menekankan bahwa pemidanaan harus membantu pelaku berubah menjadi individu yang patuh hukum. Meskipun tidak selalu menjadi tujuan utama dalam konteks perpajakan, rehabilitasi relevan bagi pelaku yang masih berpotensi memberikan kontribusi ekonomi.⁷⁶ Program edukasi dan pembinaan pajak menjadi bagian dari proses ini. Dalam tindak pidana penggelapan pajak, teori rehabilitatif tetap memiliki relevansi meskipun tidak menjadi fokus utama seperti dalam kejahatan-kejahatan yang bersifat patologis atau terkait penyimpangan sosial. Pelaku penggelapan pajak seringkali berasal dari kalangan yang memiliki kapasitas ekonomi dan pendidikan, sehingga dipandang masih memiliki kemampuan adaptif dan potensi kontribusi positif apabila diberikan intervensi yang tepat. Pendekatan rehabilitatif di sini bukan semata memperbaiki moral, tetapi juga memastikan bahwa pelaku memahami konsekuensi hukum, prinsip keadilan fiskal, dan tanggung jawab kewarganegaraan.

4. Teori Integratif

Teori pemidanaan tidak berdiri sendiri, melainkan terintegrasi. Pemidanaan harus mencerminkan tiga elemen yakni terkait dengan pembalasan, pencegahan, dan rehabilitasi. Dalam kasus penggelapan pajak, teori integratif digunakan untuk menyeimbangkan kepentingan negara (penerimaan fiskal), kepentingan masyarakat (keadilan), dan kepentingan pelaku (derajat kesesuaian sanksi).⁷⁷ Teori integratif memiliki urgensi yang kuat dalam konteks penggelapan pajak karena karakteristik kejahatan perpajakan bersifat multidimensional. Dari aspek negara, penggelapan

⁷⁶ Muladi dan Barda Nawawi Arief, *Teori-Teori dan Kebijakan Pidana* (Bandung: Alumni, 2020), hlm. 165–168

⁷⁷ George P. Fletcher, *Rethinking Criminal Law* (Oxford: Oxford University Press, 2020), hlm. 412–415.

pajak secara langsung mengganggu stabilitas fiskal dan mengurangi kapasitas pemerintah dalam menyediakan layanan publik. Oleh karena itu, unsur pembalasan (retributif) diperlukan untuk menegaskan bahwa pelanggaran terhadap kewajiban fiskal adalah tindakan yang merusak keadilan distributif dan tidak dapat dibiarkan tanpa konsekuensi. Pidana menjadi ekspresi pemulihan moral dan simbol ketegasan negara terhadap pelanggar aturan.

Namun, pendekatan retributif saja tidak cukup karena penggelapan pajak juga merupakan kejahatan yang dilakukan melalui pertimbangan rasional dan kalkulatif. Di sini unsur pencegahan (*deterrence*) dari teori utilitarian memainkan peran penting. Efektivitas pemidanaan sangat ditentukan oleh kepastian penegakan hukum, kejelasan ancaman sanksi, dan kemampuan negara mendeteksi pelanggaran. Dengan memastikan risiko tertangkap lebih tinggi daripada potensi keuntungan, teori integratif berkontribusi pada peningkatan kepatuhan dan penguatan sistem perpajakan. Selain kedua unsur tersebut, teori integratif juga memasukkan dimensi rehabilitatif, terutama mengingat pelaku penggelapan pajak sering kali merupakan individu atau entitas yang masih memiliki kapasitas ekonomi dan intelektual untuk kembali berkontribusi positif. Program edukasi perpajakan, pemulihan kerugian negara melalui mekanisme restitusi, serta pembinaan kepatuhan dapat membantu memastikan bahwa pelaku tidak mengulangi kesalahan dan memahami kewajiban fiskal sebagai bagian dari etika bernegara.

Dengan demikian, tujuan pemidanaan dalam kasus penggelapan pajak harus dipahami tidak hanya sebagai alat represif, tetapi juga sebagai instrumen kebijakan publik yang dirancang untuk melindungi kepentingan fiskal negara, menciptakan efek jera, meningkatkan kepatuhan, dan mendorong budaya pajak yang bertanggung jawab. Pemidanaan yang efektif dalam sektor perpajakan perlu diintegrasikan dengan langkah non-penal berupa edukasi pajak, perbaikan tata kelola administrasi, serta pemberantasan korupsi di lingkungan fiskal. Pendekatan holistik inilah yang akan mendukung tercapainya sistem perpajakan yang adil dan berkelanjutan.

III. METODE PENELITIAN

Penelitian hukum adalah suatu penelitian yang mempunyai objek hukum, baik hukum sebagai ilmu atau aturan-aturan yang sifatnya dogmatis maupun hukum yang berkaitan dengan perilaku dan kehidupan masyarakat. Menurut pendapat Soerjono Soekanto, penelitian hukum merupakan suatu kegiatan ilmiah, yang didasarkan pada metode sistematis dan pemikiran tertentu dengan cara menganalisisnya.⁷⁸

A. Pendekatan Masalah

Penelitian ini menggunakan pendekatan yuridis kualitatif, yakni pendekatan yang bertumpu pada analisis terhadap norma hukum tertulis, asas hukum, teori hukum, serta fakta-fakta hukum yang terkandung dalam putusan pengadilan. Pendekatan ini didukung dengan Pendekatan Yuridis Normatif dan Yuridis Empiris, hal ini dipilih untuk memperoleh gambaran yang komprehensif mengenai penerapan asas subsidi dalam pidana denda terhadap tindak pidana penggelapan pajak, khususnya dalam kasus yang dikaji. Penelitian ini termasuk ke dalam dua kategori pendekatan hukum, yaitu pendekatan yuridis normatif dan pendekatan yuridis empiris, yang masing-masing dijelaskan sebagai berikut:

1. Pendekatan Yuridis Normatif

Pendekatan secara yuridis normatif adalah penelitian hukum yang dilakukan dengan cara meneliti bahan pustaka atau sekunder atau penelitian hukum kepustakaan.⁷⁹ Pendekatan ini digunakan untuk menelaah ketentuan hukum positif

⁷⁸ Soerjono Soekanto, *Penelitian Hukum Normatif*, (Jakarta Rajawali Pers, 2024), Hlm. 1

⁷⁹ Soerjono Soekanto dan Sri Mamuji, *Penelitian Hukum Normatif*, Jakarta: Rajawali, 2020, Hlm. 23.

yang berkaitan dengan pidana denda, asas subsider, dan tindak pidana penggelapan pajak. Analisis dilakukan terhadap berbagai peraturan perundang-undangan seperti Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP), Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), serta asas-asas umum dalam hukum pidana dan teori keadilan. Pendekatan ini bersifat teoritis dan konseptual, karena berfokus pada bangunan hukum normatif yang menjadi dasar penerapan pidana oleh hakim.

2. Pendekatan Yuridis Empiris

Pendekatan secara yuridis empiris adalah pendekatan dengan meneliti dan mengumpulkan data primer yang diperoleh secara langsung dari obyek penelitian melalui wawancara dengan responden dan narasumber yang berhubungan dengan penelitian.⁸⁰ Pendekatan ini digunakan untuk menganalisis penerapan hukum dalam praktik melalui studi terhadap Putusan Pengadilan Negeri Kota Agung Nomor 82/Pid.Sus/2021/PN Kot sebagai sumber data utama. Melalui pendekatan ini, penulis mengevaluasi bagaimana hakim menafsirkan dan menerapkan pidana denda dengan asas subsider dalam konteks kasus penggelapan pajak, serta menilai apakah penerapan tersebut telah mencerminkan nilai-nilai keadilan dalam masyarakat. Fokus utama berada pada realitas hukum, yakni proses peradilan dan argumentasi putusan yang mencerminkan wajah hukum dalam praktik.

B. Jenis dan Sumber Data

Sumber data yang digunakan dalam penulisan skripsi ini adalah menggunakan Data Primer dan Data Sekunder.

1. Data Primer

Data primer merupakan data yang diperoleh secara langsung dari sumber utama melalui penelitian lapangan dan wawancara kepada responden untuk mendapatkan data yang dibutuhkan untuk penelitian. Data primer dikumpulkan melalui wawancara mendalam dengan narasumber yang memenuhi beberapa kriteria

⁸⁰ Bambang Sunggono, *Metode Penelitian Hukum*, Ghalia Indonesia, Jakarta, 2020, hlm. 10

strategis, seperti memiliki pengetahuan luas tentang topik yang dibahas, telah terlibat dalam kegiatan profesional atau ekstrakurikuler yang relevan, dan sebagainya. Dan juga dari Putusan Pengadilan Negeri Kota Agung Nomor 82/Pid.Sus/2021/PN Kot, yang menjadi objek utama dalam penelitian ini.

2. Data Sekunder

Dalam penelitian ini, data sekunder diperoleh melalui metode penelitian kepustakaan (*library research*), yaitu teknik pengumpulan data yang dilakukan dengan menelaah berbagai literatur, buku, peraturan perundang-undangan, catatan resmi, artikel ilmiah, jurnal, dan sumber tertulis lainnya yang memiliki relevansi dengan pokok permasalahan yang diteliti.⁸¹ Penelitian kepustakaan ini bertujuan untuk mengumpulkan dan mengkaji informasi teoritis maupun normatif yang berhubungan dengan penerapan asas subsidi dalam pidana denda terhadap tindak pidana penggelapan pajak yang dinilai tidak memenuhi rasa keadilan, sebagaimana tercermin dalam Putusan Pengadilan Negeri Kota Agung Nomor 82/Pid.Sus/2021/PN Kot.

Data sekunder dalam penelitian ini diklasifikasikan ke dalam tiga jenis bahan hukum, yaitu:

a. Bahan Hukum Primer

Bahan hukum primer adalah sumber hukum utama yang mengikat dan menjadi dasar dalam analisis hukum. Dalam penelitian ini, bahan hukum primer yang digunakan antara lain:

- 1) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1946 tentang Peraturan Hukum Pidana jo. Undang-Undang Nomor 73 Tahun 1958 tentang Pemberlakuan Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP).
- 2) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana (KUHAP).

⁸¹ Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, Universitas Indonesia Press, Jakarta, 2007, hlm. 10.

- 3) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
- 4) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2021 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2004 tentang Kejaksaan Republik Indonesia.

b. Bahan Hukum Sekunder

Bahan hukum sekunder adalah bahan hukum yang memberikan penjelasan atau interpretasi terhadap bahan hukum primer. Dalam konteks penelitian ini, bahan hukum sekunder digunakan untuk memperkuat argumen teoritis dan interpretatif terhadap norma yang berlaku. Bahan hukum ini tidak memiliki kekuatan mengikat secara langsung seperti peraturan perundang-undangan, tetapi berfungsi sebagai sarana untuk memahami, menafsirkan, dan mengkritisi norma hukum yang berlaku. Dalam konteks penelitian ini, bahan hukum sekunder digunakan untuk memperkuat argumen teoritis, memberikan landasan konseptual, serta mendukung interpretasi atas norma hukum yang diteliti. Adapun bahan hukum sekunder yang digunakan meliputi:

- 1) Peraturan Kejaksaan Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2020 tentang Penghentian Penuntutan Berdasarkan Keadilan Restoratif.
- 2) Buku, jurnal hukum, dan artikel ilmiah yang membahas mengenai asas subsidi, pidana denda, prinsip keadilan dalam pemidanaan, serta kejahatan perpajakan (penggelapan pajak).
- 3) Pendapat para ahli hukum pidana dan perpajakan yang relevan dengan permasalahan yang diteliti.

c. Bahan Hukum Tersier

Bahan hukum tersier merupakan bahan penunjang yang bersifat informatif dan membantu peneliti dalam memahami konteks peraturan dan istilah hukum yang digunakan. Dalam penelitian ini, bahan hukum tersier meliputi:

- 1) Kamus hukum, ensiklopedia hukum, dan glosarium istilah hukum.
- 2) Artikel dari media massa yang berkaitan dengan kasus penggelapan pajak.
- 3) Makalah, hasil seminar, dan publikasi lain yang berhubungan dengan topik penelitian.

C. Penentuan Narasumber

Narasumber adalah orang yang memberi (pengetahuan secara jelas atau menjadi sumber) informasi. Narasumber (responden) dalam penelitian bahasa sangatlah penting kedudukannya agar data yang diperoleh dari narasumber valid. Dalam menunjang data dari penelitian ini, diperlukannya narasumber sebagai sumber informasi guna memberikan penjelasan mengenai permasalahan yang diangkat dan dibahas. Narasumber dalam penelitian ini yaitu sebagai berikut:

1. Hakim Pengadilan Negeri Kota Agung	: 1 orang
2. Dosen Bagian Hukum Pidana FH Unila	: 1 orang
3. <u>Dosen Bagian Hukum Administrasi Negara FH Unila</u>	: 1 orang+
Jumlah	: 3 orang

D. Prosedur Pengumpulan dan Pengolahan Data

1. Prosedur Pengumpulan Data

Pada pengumpulan-pengumpulan data dilaksanakan dengan cara sebagai berikut:

- a. Studi Pustaka (*Library Research*) Mempelajari literatur-literatur untuk memperoleh data sekunder yang berkaitan dengan masalah yang diteliti berupa asas-asas hukum, peraturan-peraturan hukum dan bahan hukum lain yang berkaitan dengan masalah yang diteliti.

b. Studi Lapangan (*Field Research*) Studi lapangan merupakan penelitian yang dilakukan dengan cara observasi (pengamatan) sebagai upaya pengumpulan data. Observasi (pengamatan) adalah pengamatan langsung terhadap suatu objek dalam suatu penelitian yang sedang berlangsung untuk memperoleh informasi sebagai data yang akurat tentang objek yang diteliti dan untuk mengetahui relevansi jawaban responden dengan kenyataan yang ada, pengamatan langsung yang erat kaitannya dengan objek penelitian.

2. Prosedur Pengolahan Data

Setelah memperoleh data primer dan sekunder, dilakukan pengecekan kelengkapan dan relevansi data sesuai dengan permasalahan. Setelah dilakukan analisis kelengkapan data, hal ini dapat diketahui dari data yang digunakan untuk dilakukan analisis. Kegiatan pengolahan data dilakukan sebagai berikut:

- a. Seleksi Data. Mencari data yang diperoleh untuk disesuaikan dengan pembahasan yang akan dilakukan, contohnya dengan melakukan penelaahan peraturan, buku, atau jurnal terkait topik yang akan dibahas.
- b. Klasifikasi Data. Setelah diidentifikasi data akan diklasifikasikan (dikelompokkan) untuk menjadikan data yang objektif.
- c. Penyusunan Data. Menyusun data yang saling berhubungan menggunakan sistematika yang telah ditetapkan dalam penelitian.

E. Analisis Data

Penulisan skripsi ini dilakukan dengan memanfaatkan bahan-bahan yang diperoleh melalui tinjauan kepustakaan yang bersumber dari buku-buku dan literatur terkait. Data yang diperoleh dari analisis secara normatif, yaitu dengan membandingkan data tersebut terhadap aturan-aturan hukum yang berlaku. Analisis data yang dipakai dalam penelitian ini adalah secara kualitatif, yaitu dengan menghubungkan data yang satu dengan data yang lain secara lengkap, kemudian ditarik menjadi kesimpulan sehingga diperoleh suatu gambaran yang jelas dalam permasalahan dalam penelitian ini.

V. PENUTUP

A. Simpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan, maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut:

1. Penerapan asas subsider dalam pidana denda pada Putusan Pengadilan Negeri Nomor 82/Pid.Sus/2021/PN Kot dilakukan sebagai bentuk solusi pemidanaan atas ketidakmampuan terdakwa dalam memenuhi kewajiban pembayaran pidana denda. Hakim menjatuhkan pidana denda yang besar, yakni hasil penggandaan dari kerugian penerimaan negara sesuai dengan ketentuan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, dengan pidana kurungan subsider selama 6 (enam) bulan sebagai alternatif apabila denda tidak dibayarkan. Secara normatif, konstruksi ini telah sesuai dengan hukum positif perpajakan, di mana pidana denda merupakan sanksi utama dan pidana kurungan subsider berfungsi sebagai pengganti apabila pembayaran denda tidak dapat dilaksanakan. Berdasarkan wawancara, hakim mempertimbangkan bahwa harta kekayaan terdakwa tidak sebanding dengan besarnya pidana denda yang dijatuhkan. Apabila seluruh aset disita dan dilelang, tetap tidak akan menutup keseluruhan kewajiban denda, serta berpotensi menimbulkan dampak sosial yang tidak proporsional terhadap keluarga terdakwa. Oleh karena itu, asas subsider dipahami sebagai mekanisme hukum yang memberikan pilihan pemidanaan yang masih dapat dipikul oleh terdakwa tanpa menghilangkan kepastian hukum.
2. Ditinjau dari teori tujuan pemidanaan, putusan hakim dalam Perkara Nomor 82/Pid.Sus/2021/PN Kot pada prinsipnya telah mencerminkan pemidanaan yang proporsional dan sejalan dengan tujuan pemidanaan secara integratif. Dari perspektif teori retributif, penjatuhan pidana denda dalam jumlah besar disertai pidana kurungan subsider merupakan bentuk pembalasan yang sah dan layak

atas perbuatan penggelapan pajak yang telah merusak keadilan distributif dan melanggar kewajiban fiskal sebagai warga negara. Pidana tersebut menegaskan bahwa penggelapan pajak bukan sekadar pelanggaran administratif, melainkan perbuatan yang mencederai kepentingan publik dan solidaritas sosial. Dari sudut pandang teori utilitarian (pencegahan), pidana yang dijatuhkan telah mengandung fungsi *deterrence*, baik secara khusus terhadap pelaku maupun secara umum terhadap masyarakat, melalui penegasan bahwa pelanggaran pajak akan dikenai sanksi pidana. Kepastian penjatuhan pidana dalam perkara ini menunjukkan upaya negara untuk meningkatkan kepatuhan pajak dan mencegah pengulangan tindak pidana yang bersifat rasional dan terencana. Sementara itu, dari perspektif teori rehabilitatif, pidana yang tidak semata-mata menitikberatkan pada pidana badan memberikan ruang bagi pelaku untuk tetap mempertahankan potensi kontribusi ekonominya di masa depan, sepanjang disertai dengan kesadaran hukum dan kepatuhan pajak. Hal ini menunjukkan bahwa pidana tidak diarahkan pada penghancuran masa depan pelaku, melainkan pada pembinaan agar tidak mengulangi perbuatannya. Secara keseluruhan, putusan hakim tersebut mencerminkan pendekatan teori integratif, yakni menggabungkan unsur pembalasan, pencegahan, dan rehabilitasi secara seimbang sesuai dengan karakteristik tindak pidana penggelapan pajak sebagai kejahatan ekonomi. Dengan demikian, meskipun masih menyisakan ruang evaluasi dalam aspek optimalisasi pemulihan kerugian negara, penerapan asas subsidi dalam perkara ini dapat dinilai telah proporsional dan selaras dengan tujuan pidana dalam kerangka hukum pidana modern.

B. Saran

Berdasarkan penelitian yang dilakukan penulis, maka penelitian ini memiliki saran sebagai berikut:

1. Mengingat asas subsidi pada hakikatnya merupakan prinsip pidana yang menempatkan pidana pengganti sebagai upaya terakhir (*ultimum remedium*) apabila pidana pokok tidak dapat dilaksanakan, aparat penegak hukum, khususnya hakim dalam perkara tindak pidana perpajakan, disarankan untuk

menerapkan asas subsider secara proporsional dan selektif. Berdasarkan pertimbangan hakim yang menjadikan asas subsider sebagai solusi atas keterbatasan kemampuan ekonomi terdakwa, aparat penegak hukum, khususnya hakim dalam perkara tindak pidana perpajakan, disarankan untuk tetap mengutamakan optimalisasi pemulihan kerugian keuangan negara sebelum menjatuhkan pidana kurungan subsider. Penjatuhan pidana subsider sebaiknya didahului oleh upaya penelusuran, penyitaan, dan pelelangan aset secara proporsional, serta mempertimbangkan mekanisme pembayaran pidana denda secara bertahap apabila dimungkinkan secara hukum. Dengan demikian, asas subsider tidak semata berfungsi sebagai alternatif pidana badan, tetapi menjadi instrumen pemaksa yang tetap menjamin kepastian hukum sekaligus mendukung tujuan utama pemidanaan pajak, yaitu pengembalian kerugian penerimaan negara.

2. Agar Majelis hakim dalam menjatuhkan putusan pidana, khususnya yang berkaitan dengan penerapan asas subsider dalam pidana denda terhadap tindak pidana penggelapan pajak, seharusnya senantiasa mengacu pada tujuan-tujuan pemidanaan yang telah berkembang dalam doktrin hukum pidana, baik tujuan retributif, utilitarian (pencegahan), rehabilitatif, maupun integratif. Putusan yang dijatuhkan tidak hanya dituntut memenuhi kepastian hukum secara normatif, tetapi juga harus selaras dengan fungsi pemidanaan sebagai sarana penegakan keadilan, pencegahan kejahatan, pembinaan pelaku, serta pemulihan kerugian negara. Oleh karena itu, pemidanaan yang tidak mempertimbangkan keseimbangan antara jenis, berat, dan tujuan pidana berpotensi kehilangan makna substantifnya dan tidak optimal dalam mencapai tujuan penegakan hukum perpajakan.

DAFTAR PUSTAKA

A. Buku

- Ali, Achmad. (2009) *Menguak Teori Hukum (Legal Theory) dan Teori Peradilan (Judicialprudence)*, Jakarta: Kencana
- Arief, Barda Nawawi. (2010) *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*, Jakarta: Kencana
- . (2010) *Kebijakan Legislasi dalam Penanggulangan Tindak Pidana*, Jakarta: Prenada Media
- . (2008) *Problematika Penegakan Hukum dan Kebijakan Hukum Pidana dalam Penanggulangan Kejahatan*, Jakarta: Kencana
- Brederode, Gerardus van. (2020) *Principles of Tax Enforcement: Normative Foundations and Practical Implications*, The Hague: Eleven International Publishing
- Cardozo, Benjamin N. (1921) *The Nature of the Judicial Process*, New Haven: Yale University Press
- Dworkin, Ronald. (1986) *Law's Empire*, Cambridge: Harvard University Press
- Erdianto, Effendi. (2016) *Hukum Pidana Ekonomi: Suatu Kajian terhadap Tindak Pidana Ekonomi dan Korupsi*, Jakarta: Prenadamedia Group
- Hamzah, Andi. (2008) *Hukum Pidana Indonesia*, Jakarta: Sinar Grafika
- . (2008) *Hukum Acara Pidana Indonesia*, Jakarta: Sinar Grafika
- Marpaung, Leden. (2005) *Asas-Asas Hukum Pidana*, Jakarta: Sinar Grafika
- Mulyadi, Lilik. (2011) *Praktik Pemidanaan di Indonesia*, Bandung: Alumni
- . (2011) *Hukum Pidana: Perspektif Teoritis dan Praktik Peradilan*, Bandung: Alumni

- , (2015) *Putusan Hakim dalam Hukum Acara Pidana: Perspektif Teoretis dan Praktik Peradilan*, Jakarta: Prenadamedia Group
- , (2016) *Praktik Peradilan Pidana: Penerapan Hukum Acara Pidana dalam Praktik dan Permasalahannya*, Bandung: Alumni
- MD, Mahfud. (2009) *Politik Hukum di Indonesia*, Jakarta: Rajawali Pers
- Montesquieu. (1748). *De l'Esprit des Lois* (Livre XI, Chapitre VI). Project Gutenberg.
- Muladi dan Barda Nawawi Arief. (1992) *Teori-Teori dan Kebijakan Pidana*, Bandung: Alumni
- Muladi. (2002) *Hak Asasi Manusia, Politik dan Sistem Peradilan Pidana*, Semarang: Badan Penerbit Undip
- Philippe Nonet dan Philip Selznick. (1978) *Law and Society in Transition: Toward Responsive Law*, New York: Harper & Row
- Prasetyo, Teguh. (2015) *Keadilan Bermartabat: Perspektif Teori Hukum*, Yogyakarta: Genta Publishing
- R, Soesilo. (1991) *Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) serta Komentar-Komentarnya Lengkap Pasal demi Pasal*, Bogor: Politeia
- , (1996) *Kitab Undang-Undang Hukum Pidana serta Komentar-komentarnya*, Bogor: Politeia
- Reksodiputro, Mardjono. (2007) *Kriminalisasi dan Proses Penegakan Hukum Pidana*, Jakarta: Pusat Studi Hukum dan Kebijakan Indonesia
- Soemitro, Rochmat. (2010) *Asas dan Dasar Perpajakan*, Jakarta: Eresco
- Shafira, Maya, dkk. (2022) *Sistem Peradilan Pidana*. Bandar Lampung: Pusaka Media
- Soekanto, Soerjono. (1986) *Pengantar Penelitian Hukum*, Bandung: UI Press Alumni
- Sutherland, Edwin H. (1949) *White Collar Crime*, New York: Holt, Rinehart and Winston
- Wicaksono. (2021). *Restorative justice dalam penegakan hukum pajak di Indonesia*. Jakarta: Kencana.

B. Jurnal

- Astuti, M. T., Sudirman, L., & Girsang, J. (2022). Pemulihan keuangan negara melalui implementasi sanksi denda pada pidana cukai: Pelanggaran peraturan pita cukai. *Jurnal Pendidikan Kewarganegaraan Undiksha*.
- Dewi Erna, & Fardiansyah, A. I. (2020). Pertimbangan Hukum Hakim Dalam Penjatuhan Sanksi Pembinaan Terhadap Anak Pelaku Pencurian dengan Pemberatan. *Pancasila and Law Review*, 1(2).
- Fathonah, Rini. (2020). Kebijakan pemidanaan dalam kejahatan ekonomi dan perlindungan kepentingan negara. *FIAT JUSTISIA: Jurnal Ilmu Hukum*, Fakultas Hukum Universitas Lampung, 14(2), 145–147.
- Lacey, N.M. (2020). Philosophy of criminal law. *Oxford Journal of Legal Studies*, 33(2)
- Mulyana, Dede. (2020) “Efektivitas Pidana Denda dalam Sistem Pemidanaan di Indonesia,” *Jurnal Ilmu Hukum*, Vol. 8 No. 1.
- Moha, S. W. S., Ibrahim, A. M., Suaib, S. O., & Tunggati, M. T. (2023). Relevansi sanksi pidana dan denda administratif dalam penindakan *tax evasion* di Indonesia. *Judge: Jurnal Hukum*.
- Mukti, B. I., & Lyanthi, M. E. (2023). Tuntutan tanpa disertai penjatuhan pidana penjara dalam tindak pidana perpajakan (Putusan PN Surabaya 2023). *SEIKAT: Jurnal Ilmu Sosial, Politik dan Hukum*.
- Nurhasanah, Siti. (2022). Kesadaran hukum dan kepatuhan pajak masyarakat dalam perspektif penegakan hukum. *FIAT JUSTISIA: Jurnal Ilmu Hukum*, Fakultas Hukum Universitas Lampung, 16(1), 101–103.
- Nursadi, Harsanto. (2022) “Tindakan hukum administrasi (negara) perpajakan yang dapat berakibat pada tindakan pidana.” *Jurnal Hukum & Pembangunan* 48.1
- Nurdin, Andriani. (2021) “Pidana Denda dalam Perspektif Penegakan Hukum Pajak di Indonesia,” *Jurnal Ilmu Hukum*, Vol. 5 No. 2.
- Nikolova, Elena. (2023) “Sustainable Criminal Enforcement in Tax Law: Shifting Focus from Punishment to Fiscal Recovery,” *International Journal of Law and Financial Policy*, Vol. 15 No. 2.
- Rahmat, D. (2021). Formulasi kebijakan pidana denda dan uang pengganti dalam penegakan tindak pidana korupsi di Indonesia. *Jurnal IUS Kajian Hukum dan Keadilan*.

- Rahmayanti, A. (2020). Pengaruh pengetahuan perpajakan, penerapan sanksi pidana pajak, dan ekstensifikasi pajak terhadap dorongan untuk menjadi wajib pajak. *Jurnal Manajemen Terapan dan Keuangan*.
- Rastratama, S. V., & Ginting, R. (2022). Keterkaitan sisi keadilan: Pidana kurungan pengganti pidana denda dalam tindak pidana penggelapan pajak. *Recidive: Jurnal Hukum Pidana dan Penanggulangan Kejahatan*.
- Rosida, Nikmah. (2020). Peran hakim dalam mewujudkan keadilan substantif melalui putusan pengadilan. *FIAT JUSTISIA: Jurnal Ilmu Hukum*, Fakultas Hukum Universitas Lampung, 14(2), 189–191.
- S., Irianto. (2020) “Integrasi Multidisipliner dalam Reformasi Hukum: Peluang dan Tantangan,” *Jurnal Hukum dan Pembangunan*, Vol. 47 No. 2.
- Santoso, Purnomo Budi. (2021) “Asas Subsider dalam Pemidanaan: Tinjauan terhadap Efektivitas Pidana Denda,” *Jurnal Hukum & Pembangunan*, Vol. 51 No. 2.
- Silviana, M. P. (2022). Ketentuan pidana apabila wajib pajak sudah membayar pajak terutang & denda administratif berdasarkan Pasal 44B KUP. *Jurnal Hukum dan Pembangunan Ekonomi*.
- Siswanto, Heni. (2022). Reorientasi tujuan pemidanaan dalam perkara kejahatan ekonomi. *FIAT JUSTISIA: Jurnal Ilmu Hukum*, Fakultas Hukum Universitas Lampung, 16(2), 187–189.
- Susanti, Emilia. (2019). *Studi Komparatif Kebijakan Formulasi Sanksi Pidana Denda dalam KUHP dan RKUHP*. Jurnal Poenale. Fakultas Hukum Universitas Lampung.
- Syarifullah, M., Fathonah, R., & Farid, M. (2025). Analisis implikasi yuridis terhadap pengaturan pidana denda dalam KUHP Nasional: Tantangan dan dampak terhadap sistem peradilan pidana. *Jurnal Media Akademik*, 3(9)

C. Peraturan Perundang-Undangan

- Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana (KUHP).
- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 jo. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.
- Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan.

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

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.

Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan.

Putusan Pengadilan Negeri Kota Agung Nomor 82/Pid.Sus/2021/PN Kot.

D. Sumber Lainnya

Badan Kebijakan Fiskal. (2023). Kajian Dampak Penggelapan Pajak Terhadap Penerimaan Negara. Jakarta: BKF. https://fiskal.kemenkeu.go.id/files/lain-lain/file/LAKIN_2023_BKF.pdf

Direktorat Jenderal Pajak. (2024). Statistik Penerimaan Pajak Tahun 2023. <https://pajak.go.id/id/artikel/statistik-penerimaan-pajak-tahun-2023-dalam-angka>

Pusat Analisis dan Harmonisasi Kebijakan Perpajakan. (2023). Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak. <https://www.pajak.go.id/id/laporan-tahunan-2023>