

**DUALISME PENGATURAN SANKSI TERHADAP WAJIB PAJAK  
BERDASARKAN UNDANG-UNDANG KETENTUAN DAN TATA CARA  
UMUM PERPAJAKAN**  
*REGULATORY DUALISM IN TAXPAYER SANCTIONS UNDER THE LAW  
ON GENERAL PROVISIONS AND TAX PROCEDURES*

**Ariska Cesar Divian Candra Kusuma, Kartika Youri Widodo dan Mustofa  
Ponco Wibowo**

**Fakultas Hukum Universitas Brawijaya**

Korespondensi Penulis : [ariska.divian@ub.ac.id](mailto:ariska.divian@ub.ac.id)

Citation Structure Recommendation :

Kusuma, Ariska Cesar Divian Candra, Kartika Youri Widodo, Mustofa Ponco Wibowo. *Dualisme Pengaturan Sanksi terhadap Wajib Pajak Berdasarkan Undang-Undang Ketentuan dan Tata Cara Umum Perpajakan*. Rewang Rencang : Jurnal Hukum Lex Generalis. Vol.6. No.8 (2025).

**ABSTRAK**

Sistem perpajakan Indonesia mengalami problematika dualisme pengaturan sanksi yakni sanksi administratif dan pidana, sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) yang berimplikasi pada *double jeopardy* terhadap wajib pajak. Dengan pendekatan yuridis normatif, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis ketidaklengkapan norma dalam kualifikasi kerugian pendapatan negara dalam konteks perpajakan dan menganalisis ketidakpastian hukum mengenai batasan pengenaan sanksi administratif dan sanksi pidana terhadap wajib pajak yang berimplikasi pada pemosisian sanksi pidana tidak sebagai *ultimum remedium*. Diperlukan reformulasi pengaturan dengan memperjelas parameter kerugian negara dan mempertegas pemisahan antara pelanggaran administratif dan tindakan kriminal melalui penerapan asas *una via*.

**Kata kunci: Kepastian Hukum, Pajak, Sanksi Administratif, Sanksi Pidana, Una Via**

**ABSTRACT**

*Indonesia's taxation system faces regulatory dualism in imposing sanctions, involving both administrative and criminal measures under the Law on General Provisions and Tax Procedures (UU KUP), which may expose taxpayers to double jeopardy. Adopting a normative legal approach, this study examines the normative gaps in defining state revenue losses and highlights the legal uncertainty in delineating administrative violations from criminal offenses. The current framework risks overcriminalization and undermines the principle of ultimum remedium. This paper advocates for regulatory reform by clarifying the parameters of state losses and applying the una via principle to ensure legal certainty and proportional sanction enforcement.*

**Keywords: Administrative Sanctions, Criminal Sanctions, Legal Certainty, Tax, Una Via**

## **A. PENDAHULUAN**

Pajak merupakan pungutan wajib yang dibebankan kepada setiap warga negara yang memenuhi kriteria subjektif dan objektif dalam rangka pembiayaan kepentingan umum dan keperluan negara demi kesejahteraan rakyat.<sup>1</sup> Salah satu sistem yang dianut dalam sistem perpajakan di Indonesia adalah *self-assessment* yang memberikan kepercayaan kepada wajib pajak untuk mengkalkulasi, membayar serta melaporkan jumlah pajak terutang dalam melalui pengisian Surat Pemberitahuan Pajak (SPT) yang keseluruhan dapat dilakukan pasca diberikannya Nomor Pokok Wajib Pajak.<sup>2</sup> Sistem ini dilaksanakan mulai tahun 1983 sebagai upaya *tax reform* atas modifikasi hukum perpajakan nasional untuk mengoptimalkan kemampuan dalam negeri dari berbagai sektor pendapatan dan sebagai upaya meningkatkan kepatuhan wajib pajak.<sup>3</sup>

Penyelenggaraan sistem *self-assessment* yang berorientasi pada kebenaran materiil pengisian data, sehingga diperlukan sisi moralitas wajib pajak dalam pengisian dokumen berbagai dokumen administratif. Wajib pajak setidaknya harus memiliki kesadaran (*tax conciousness*), kejujuran (*good faith*), kemauan pembayaran pajak (*tax mindness*), kepatuhan (*tax voluntary compliance*).<sup>4</sup> Peran fiskus juga mengiringi wajib pajak dalam bentuk fungsi pelayanan, pembinaan dan pengawasan. Kendati demikian, sistem ini sudah tidak sejalan dengan tujuan peningkatan kepatuhan perpajakan sebab dalam implementasinya terdapat berbagai pelanggaran yang dilakukan wajib pajak akibat upaya penghindaran pajak dengan memanfaatkan berbagai celah hukum pajak (*tax avoidance*) atau bahkan penggelapan pajak (*tax evasion*), atau berupa ketidakpatuhan dan kelalaian wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban.<sup>5</sup> Berkaca pada hal tersebut,

---

<sup>1</sup> Fatma Ulfatun Najicha, *Peranan Hukum Pajak sebagai Sumber Keuangan Negara pada Pembangunan Nasional dalam Upaya Mewujudkan Kesejahteraan Rakyat*, Ius Civile: Refleksi Penegakan Hukum dan Keadilan, Vol.6, No.1 (April 2022), p.169.

<sup>2</sup> FC Susila Adiyanta, *Kewajiban Administrasi Perpajakan Wajib Pajak dalam Sistem Self Assessment*, Administrative Law and Governance Journal, Vol.5, No.1 (Juni 2022), p.57–74.

<sup>3</sup> Reza Umamah, dkk, *Pengaruh Reformasi dan Modernisasi Perpajakan terhadap Kepatuhan dan Penerimaan Pajak di Indonesia*, Jurnal Ekonomi Islam, Akuntansi dan Manajemen, Vol.1, No.4 (November 2024), p.1–19.

<sup>4</sup> Mhd Hasymi, *Literature Review terhadap Kewajiban Moral, Kesadaran, Pengetahuan, Dimensi Keadilan, Ketegasan Sanksi dan Pelayanan Pajak yang Mempengaruhi Kepatuhan Pelaporan Wajib Pajak*, JEMAP Jurnal Ekonomi, Manajemen, Akuntansi, dan Perpajakan, Vol.5, No.2 (Desember 2022), p.247–73.

<sup>5</sup> M. Farouq S., *Hukum Pajak di Indonesia*, Prenadamedia Group, Jakarta, 2018.

maka penegakan hukum pajak dibutuhkan demi mewujudkan kepatuhan hukum pajak.

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diperbarui beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang (selanjutnya disebut UU KUP) merupakan sumber hukum formil sistem perpajakan di Indonesia yang mengatur dua jenis sanksi sebagai mekanisme penegakan hukum terhadap wajib pajak, yaitu sanksi administrasi dan sanksi pidana. Sanksi administrasi pajak diatur dalam Pasal 7 UU KUP yaitu pemberian sanksi terhadap kelalaian penyampaian surat pemberitahuan berupa denda dengan nominal yang bervariasi. Di sisi lain, beberapa bentuk kelalaian wajib pajak yang di sanksi pidana pajak diatur dalam Pasal 38 dan 39 terhadap perbuatan seseorang yang dengan sengaja tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP, tidak menyampaikan SPT, menyampaikan SPT yang isinya tidak lengkap atau tidak benar sehingga menimbulkan kerugian negara.

Pengaturan sanksi terhadap wajib pajak memiliki dua problematika utama. Pertama, pengenaan sanksi administratif dan sanksi pidana dilakukan secara bersamaan dengan adanya dalih atau alasan pengenaan sanksi “merugikan pendapatan negara” sebagaimana dalam UU KUP. Konteks frasa tersebut tidak secara detil diatur dalam UU KUP sehingga menimbulkan ketidakpastian hukum karena tidak terdapat parameter bagaimana kerugian negara dalam perspektif pelanggaran hukum pajak. Implikasinya, berbagai bentuk kelalaian maupun kealpaan yang dilakukan wajib pajak dapat dikualifikasikan sebagai tindakan yang merugikan pendapatan negara sehingga dikenakan sanksi administrasi dan pidana. Kedua, ketidaklengkapan pengaturan tersebut menimbulkan permasalahan lain, yaitu adanya pengenaan sanksi administratif dan sanksi pidana secara bersamaan yang menimbulkan persepsi bahwa sanksi pidana dalam hukum pajak tidak lagi diposisikan sebagai *ultimum remedium*. Dari konteks ini, terdapat dualisme pengaturan karena seolah-olah tidak adanya batasan atau *gray area* antara sanksi administrasi sebagai *primum remedium* dan sanksi pidana sebagai *ultimum remedium*.

**Ariska Cesar Divian Candra Kusuma dkk.**  
***Dualisme Pengaturan Sanksi terhadap Wajib Pajak Berdasarkan Undang-Undang  
Ketentuan dan Tata Cara Umum Perpajakan***

Pengenaan dua jenis sanksi pada wajib pajak menimbulkan ketidakadilan sebab membuka kemungkinan *double jeopardy* atas satu perbuatan yang sama, tanpa kejelasan mekanisme pilihan jalur penegakan hukum antara sanksi administratif atau pidana terhadap suatu pelanggaran hukum yang dilakukan wajib pajak. Pengenaan sanksi administrasi dan sanksi pidana seharusnya mengarah pada optimalisasi pendapatan negara, bukan semakin memberikan penderitaan atau kenestapaan terhadap wajib pajak dengan dikenakan dua jenis sanksi pada satu perbuatan yang sama. Mengingat dalam Pasal 39 UU KUP, orientasi pengenaan sanksi pidana adalah perbuatan wajib pajak yang menyebabkan kerugian pendapatan negara sehingga diperlukan rekonstruksi pengaturan agar satu kasus yang sama tidak dibebankan dua jenis sanksi. Pengenaan dua jenis sanksi dalam sistem perpajakan sebagaimana dalam Pasal 39 UU KUP atas kerugian pendapatan negara tidak hanya berpotensi melanggar *asas ne bis in idem* tetapi juga bertentangan dengan *asas electa una via non datur recursus ad alteram* yang menghendaki bahwa terhadap satu pelanggaran hanya dapat dikenakan satu jenis sanksi agar tercipta perlindungan hukum yang adil, proporsional, dan menjamin kepastian bagi wajib pajak sebagai subjek hukum.

Kebaharuan penelitian ini terletak pada analisis kritis terhadap frasa "menimbulkan kerugian pendapatan negara" dalam Pasal 39 UU KUP yang selama ini belum dikaji secara mendalam sebagai sumber ketidakjelasan norma dalam pemisahan sanksi administratif dan pidana perpajakan. Penelitian ini secara khusus menyoroti bagaimana ketiadaan parameter objektif atas frasa tersebut membuka ruang bagi pemberian sanksi administratif dan pidana secara bersamaan atas satu perbuatan yang sama, yang berpotensi melanggar *asas ne bis in idem* dan *asas una via*. Ketidakjelasan tersebut tidak hanya menimbulkan ketidakadilan dan ketidakpastian hukum bagi wajib pajak, tetapi juga menjauhkan orientasi penegakan hukum pajak dari prinsip utama pemulihan penerimaan negara (*repatriasi fiskal*). Dengan mengurai problematika dualisme sanksi secara normatif dan konseptual, penelitian ini menawarkan rekonstruksi norma yang menegaskan pemisahan jalur sanksi secara proporsional, sejalan dengan prinsip *ultimum remedium* dalam hukum pidana, kepastian hukum dalam hukum pajak, serta efektivitas pemulihan penerimaan negara dalam hukum keuangan negara.

Dengan menggunakan penelitian hukum normatif, penelitian ini ditujukan untuk menganalisis dualisme sanksi administratif dan pidana terhadap wajib pajak sebagaimana diatur dalam UU KUP serta menganalisis pengaturan sanksi bagi wajib pajak dengan dalih dapat menimbulkan kerugian pendapatan negara. Penelitian ini menggunakan dua pendekatan yaitu pendekatan peraturan perundang-undangan untuk menganalisis berbagai ketentuan sanksi administrasi dan sanksi pidana perpajakan serta digunakan pendekatan konseptual dengan menelaah berbagai asas dalam pengenaan sanksi bagi wajib pajak.

## **B. PEMBAHASAN**

Penegakan hukum pajak oleh *fiscus* terjadi jika dipenuhi syarat terdapatnya suatu *tabbestand*, yaitu rangkaian dari keadaan, perbuatan, atau peristiwa yang dapat menimbulkan utang pajak. Peristiwa penegakan hukum pajak yang dilakukan fiskus dilaksanakan ketika terdapat suatu *tabbestand* yakni suatu keadaan, peristiwa maupun perbuatan yang menimbulkan utang pajak. Dalam implementasinya, wajib pajak dalam memenuhi kewajibannya untuk melunasi utang pajak terkadang melakukan kesalahan administratif yang menimbulkan implikasi hukum tertentu sehingga dibutuhkan instrumen sanksi untuk menegakkan hukum pajak.

UU KUP menerapkan dua jenis sanksi terhadap pelanggaran perpajakan, yaitu sanksi administratif dan sanksi pidana yang secara umum berfungsi sebagai upaya penegakan hukum atas berbagai kelalaian wajib pajak dalam pemenuhan kewajiban perpajakan, seperti keterlambatan pelaporan, kekurangan pembayaran, ataupun tindakan kelalaian atau manipulatif yang merugikan penerimaan negara. Pengenaan sanksi ini tidak serta merta bersumber kesalahan dan adanya niat dari wajib pajak itu sendiri, hal ini dapat terjadi oleh beragam faktor internal dan eksternal seperti persepsi dan pemahaman masyarakat atas pemungutan pajak, kualitas pelayanan fiskus dalam kantor pelayanan pajak pratama, tingkat kepatuhan individu terhadap hukum, tingkat penghasilan serta persepsi wajib pajak terhadap keberadaan sanksi pajak.<sup>6</sup>

Terdapat tiga bentuk pengenaan sanksi administrasi pajak, yaitu berupa denda, pemberian bunga dan kenaikan tarif pajak.

---

<sup>6</sup> Sri Rustyaningsih, *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kepatuhan Wajib Pajak*, Widya Warta, Vol.2, No.2 (Agustus 2013), p.44-54.

## 1. Denda

Denda merupakan instrumen sanksi administratif yang diberikan langsung oleh pejabat yang berwenang.<sup>7</sup> *Rasio legis* pengaturan denda dalam UU KUP dalam rangka untuk meningkatkan kepatuhan dalam memenuhi kewajiban Surat Pemberitahuan.<sup>8</sup> Mekanisme pengenaan denda terhadap wajib pajak dilakukan melalui penerbitan surat tagihan pajak yang dikeluarkan oleh Direktur Jenderal Pajak.<sup>9</sup> Nilai denda yang dibebankan pada wajib pajak bervariasi tergantung jenis surat pemberituannya sebagaimana diatur dalam Pasal 7 ayat (1) UU KUP yang menyatakan bahwa "...sanksi administrasi berupa denda sebesar Rp500.000,00 (lima ratus ribu rupiah) untuk Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai, Rp100.000,00 (seratus ribu rupiah) untuk Surat Pemberitahuan Masa lainnya, dan sebesar Rp1.000.000,00 (satu juta rupiah) untuk Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak badan serta sebesar Rp100.000,00 (seratus ribu rupiah) untuk Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak orang pribadi."

## 2. Bunga

Bunga ialah sanksi administrasi yang dibebankan pada wajib pajak yang melakukan pelanggaran keterlambatan pelunasan kewajiban pajak. Pembebanan bunga dilakukan beberapa hal seperti pengenaan tarif tertentu atas jumlah pajak yang kurang atau terlambat bayar<sup>10</sup>, bunga atas kekurangan pembayaran pajak yang ditagih dengan surat tagihan pajak<sup>11</sup> serta bunga jika pelunasan dilakukan saat jatuh tempo tidak atau kurang dibayar<sup>12</sup>. Tarif bunga per bulan yang ditetapkan berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan dihitung berdasarkan suku bunga acuan ditambah 20% dan dibagi 12 yang berlaku pada tanggal dimulainya penghitungan sanksi.

---

<sup>7</sup> Zaka Firma Aditya, Muhammad Adiguna Bimasakti, dan Anna Erliyana, *Hukum Administrasi Negara Kontemporer*, Raja Grafindo Persada, Depok, 2023.

<sup>8</sup> Indonesia, Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, UU No.28 Tahun 2007, LN Tahun 2007 No.85, TLN No.4740, Ps.7 ayat (1).

<sup>9</sup> *Ibid.*, Ps.14.

<sup>10</sup> Indonesia, Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, UU No.28 Tahun 2007, LN Tahun 2007 No.85, TLN No.4740, Ps.13 ayat (2).

<sup>11</sup> *Ibid.*, Ps.14 ayat (3).

<sup>12</sup> *Ibid.*, Ps.19 ayat (1).

Tarif bunga sanksi perpajakan yang berlaku setiap bulan dan diperbarui setiap bulannya melalui Keputusan Menteri Keuangan. Tarif pada bulan Mei 2025 (1 – 31 Mei 2025) diatur berdasarkan KMK No. 6/KMK.10/2025 sebesar terendah 0,58% hingga tertinggi 2,25%

Penyesuaian tarif bunga secara dinamis melalui Keputusan Menteri Keuangan tersebut mencerminkan karakter fleksibel dan adaptif dari sistem sanksi administrasi dalam hukum perpajakan. Tujuannya adalah untuk menjaga keseimbangan antara kepentingan negara dalam memperoleh penerimaan secara tepat waktu dan perlindungan terhadap wajib pajak agar tidak dikenai bunga yang tidak proporsional.

### 3. Kenaikan Tarif

Kenaikan tarif dalam UU KUP merupakan tarif tambahan sebesar 75% (tujuh puluh lima persen) yang dibebankan dari Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) yang tidak atau kurang dibayar oleh wajib pajak serta dari Pajak Penghasilan yang dipotong atau dipungut tetapi tidak atau kurang disetor.<sup>13</sup> Bentuk kenaikan tarif pajak yang lain seperti munculnya data baru yang belum terungkap dan dilakukannya penerbitan Surat Ketetapan Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT) dengan diiringi sanksi kenaikan sebesar 100% berdasarkan jumlah kekurangan pajak.<sup>14</sup>

Kenaikan tarif dalam konteks sanksi administrasi perpajakan sebagaimana diatur dalam UU KUP bukan hanya berfungsi sebagai instrumen pemulihan penerimaan negara yang hilang, tetapi juga sebagai bentuk penalti fiskal yang memiliki daya paksa hukum. Ketentuan kenaikan sebesar 75%, sebagaimana tercantum dalam Pasal 13 ayat (3) UU KUP, diberlakukan terhadap kondisi pelanggaran serius, seperti ketidaktertiban pemungutan dan penyetoran pajak oleh pemotong atau pemungut pajak. Demikian pula dengan kenaikan sebesar 100% sebagaimana diatur dalam Pasal 13A UU KUP terhadap penemuan data baru atau yang sebelumnya belum terungkap oleh Wajib Pajak, mencerminkan respons negara atas ketidakjujuran atau kelalaian yang substansial dalam kepatuhan pajak.

---

<sup>13</sup> *Ibid.*, Ps.13 ayat (3).

<sup>14</sup> *Ibid.*, Ps.15 ayat (2).

Ditinjau berdasarkan perspektif hukum administrasi negara, sanksi administrasi dipahami sebagai bagian dari upaya paksa pemerintah yang dijalankan oleh pejabat administrasi dalam rangka untuk menegakkan peraturan perundang-undangan tanpa adanya intervensi kekuasaan pengadilan untuk menjatuhkannya.<sup>15</sup> Pemberian sanksi administrasi berupa denda, bunga dan kenaikan tarif dalam UU KUP merupakan representasi dari hak menghukum negara dalam bentuk fiskal terhadap wajib pajak yang dijalankan melalui instrumen hukum administrasi guna memastikan kepatuhan perpajakan tanpa melalui mekanisme peradilan pidana. Kedudukan sanksi administrasi terletak sebelum peradilan pidana (*primum remedium*) yang berfungsi untuk menangkalkan perasaan impunitas yang dirasakan masyarakat terhadap suatu pelanggaran dari suatu hukum publik.<sup>16</sup> Dalam konteks ini, pelanggaran kewajiban perpajakan merupakan pelanggaran terhadap hukum publik dan negara berwenang untuk mengumpulkan uang pajak sebagai komponen pendapatan negara yang vital untuk pembiayaan kepentingan publik. Ketika wajib pajak tidak patuh dan negara gagal melakukan penegakan, beban fiskal akan semakin berat dipikul oleh kelompok yang patuh. Maka, penegakan sanksi administratif berimplikasi langsung terhadap keadilan fiskal, karena berperan sebagai mekanisme korektif yang menjaga agar kewajiban fiskal tidak menjadi beban yang timpang antarwarga negara.

Dalam konteks penegakan hukum pajak, sanksi administratif seperti denda, bunga, atau kenaikan tarif ditempatkan sebagai instrumen represif ringan yang dapat langsung dijalankan oleh otoritas Direktorat Jenderal Pajak melalui mekanisme administratif. Pemberian sanksi administratif tersebut mencerminkan karakteristik dari hukum administrasi itu sendiri yaitu preventif sekaligus represif nonyustisial.<sup>17</sup> Sifat nonyustisial dari sanksi administratif merujuk pada penegakan hukum yang dapat dilakukan secara langsung dan cepat oleh otoritas fiskal tanpa menunggu putusan pengadilan.

---

<sup>15</sup> Andri Gunawan Wibisana, *Tentang Ekor yang Tak Lagi Beracun: Kritik Konseptual atas Sanksi Administratif dalam Hukum Lingkungan di Indonesia*, Jurnal Hukum Lingkungan Indonesia, Vol.6, No.1 (Januari 2020), p.41–71.

<sup>16</sup> Sri Nur Hari Susanto, *Karakter Yuridis Sanksi Hukum Administrasi: Suatu Pendekatan Komparasi*, Administrative Law and Governance Journal, Vol.2, No.1 (Juni 2019), p.126–42.

<sup>17</sup> Syahrul Machmud, *Tindakan Preventif dan Represif Non-Yustisial Penegakan Hukum Administrasi oleh Eksekutif*, Jurnal Hukum Media Justitia Nusantara, Vol.7, No.2 (September 2017), p.62–77.

Hal ini tentu berdampak positif pada efisiensi birokrasi, namun di sisi lain berpotensi menimbulkan penyalahgunaan wewenang apabila tidak diiringi dengan mekanisme pengawasan internal dan prosedur keberatan atau banding yang transparan. Oleh sebab itu, dalam sistem penegakan hukum pajak yang modern, sanksi administratif harus dirancang sebagai bagian dari sistem kepatuhan yang rasional, adil, dan akuntabel, bukan semata sebagai alat tekanan fiskal. Lebih jauh, fungsi preventif dari sanksi administratif pajak tidak hanya perlu dipandang dari sisi efek jera melainkan juga dari aspek edukatif yaitu mendorong wajib pajak memahami dan memenuhi kewajiban perpajakan secara sadar.

Tujuan pemberian sanksi administratif di bidang perpajakan untuk mendorong kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) serta mengoreksi kesalahan tanpa perlu melibatkan proses peradilan pidana yang berimplikasi pada semakin terbebannya wajib pajak namun tidak pada konteks pemulihan kerugian pendapatan negara. Namun demikian, efektivitas sanksi administratif dalam mendorong kepatuhan pajak sangat bergantung pada proporsionalitas antara kerugian pendapatan negara terhadap tujuan pemberian sanksi kepada wajib pajak, asas kepastian hukum, serta transparansi prosedural dalam penetapan dan pelaksanaannya. Bila sanksi administratif diterapkan secara berlebihan tanpa mempertimbangkan tingkat kesalahan wajib pajak atau tanpa adanya ruang klarifikasi administratif yang memadai, maka keberadaan sanksi administratif justru dapat berpotensi menimbulkan ketidakpercayaan wajib pajak terhadap sistem perpajakan dan melemahkan semangat kepatuhan sukarela wajib pajak itu sendiri.

Bentuk sanksi lain dalam penegakan hukum pajak adalah pidana sebagai sarana pendukung hukum administrasi. Kedudukan hukum pidana perpajakan menjadi *ultimum remedium* setelah upaya hukum dan sanksi administrasi dijalankan. Sanksi pidana dikenakan atas pelaku tindak pidana bidang perpajakan yang terbukti melakukan kesengajaan (*dolus*) dan kealpaan (*culpa*) sehingga melanggar Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan (KUP).<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> Erja Fitria Virginia dan Eko Soponyono, *Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan*, Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia, Vol.3, No.3 (September 2021), p.299–311.

Sifat hukum pidana menimbulkan nestapa atau penderitaan yang secara sengaja ditimpakan oleh negara kepada seseorang yang melanggar hukum sehingga digunakan sebagai sarana untuk memberikan tekanan psikologis agar subyek hukum tidak melakukan kejahatan.<sup>19</sup>

Adapun bentuk sanksi pidana perpajakan terhadap wajib pajak diatur dalam Pasal 38 sampai dengan Pasal 43 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan. Secara garis besar dapat diklasifikasikan berdasarkan obyeknya, yaitu tindak pidana yang berorientasi pada Surat Pemberitahuan (SPT), Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), pembukuan dan faktur pajak. Berikut merupakan rincian dari tindak pidana perpajakan berdasarkan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan:

1. Tindak Pidana yang Berorientasi pada Surat Pemberitahuan (SPT)

Klasifikasi tindak pidana dengan obyek SPT salah satunya diatur dalam Pasal 38 UU KUP yang mana "...karena kealpaannya, a) tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau b) menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, didenda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau dipidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun."

Ketentuan dalam Pasal 38 UU KUP tersebut menunjukkan bahwa bahkan dalam kondisi kealpaan atau tidak adanya unsur kesengajaan, wajib pajak tetap dapat dikenai ancaman pidana maupun denda dengan besaran yang signifikan.

Bentuk lain dari tindak pidana dengan obyek SPT dapat ditinjau dari Pasal 39 ayat (1) huruf c dan d, yaitu

"setiap orang yang dengan sengaja:

- c. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;

---

<sup>19</sup> Failin Alin, *Sistem Pidana dan Pemidanaan di dalam Pembaharuan Hukum Pidana Indonesia*, Cendikia Hukum, Vol.3, No.1 (September 2017), p.14–31.

d. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;...

sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar”

2. Tindak Pidana yang Berorientasi pada Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP)

Klasifikasi tindak pidana dengan obyek NPWP diatur dalam Pasal 39 ayat (1) huruf a dan b UU KUP, sebagai berikut”

“Setiap orang yang dengan sengaja:

a. tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;

b. menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;

...sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.”

Ketentuan Pasal 39 ayat (1) huruf a dan b UU KUP menempatkan tindakan terkait Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) sebagai bagian dari klasifikasi tindak pidana pajak yang bersifat formil, namun dengan konsekuensi pidana yang substantif. Penyusunan norma ini mencerminkan bahwa kealpaan administratif yang dilakukan secara sengaja, seperti tidak mendaftarkan NPWP atau penyalahgunaan NPWP, dipandang sebagai bentuk penghindaran pajak (*tax evasion*) yang berpotensi merugikan pendapatan negara.

3. Tindak Pidana yang Berorientasi pada Pembukuan

Tindak pidana dengan obyek pembukuan diatur dalam Pasal 39 ayat (1) huruf f, g dan h UU KUP, sebagai berikut:

“Setiap orang yang dengan sengaja:

- f. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
- g. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;
- h. tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi on-line di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11);

...sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.”

Ketentuan dalam Pasal 39 ayat (1) huruf f, g, dan h Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) secara eksplisit mengkualifikasikan tindakan manipulatif atau penghilangan informasi perpajakan sebagai tindak pidana serius dalam ranah perpajakan. Substansi norma ini menyoroiti bahwa pengelolaan dokumentasi perpajakan memiliki peran krusial dalam sistem kepatuhan pajak dan menjadi alat utama bagi otoritas pajak dalam melakukan verifikasi terhadap kewajiban perpajakan wajib pajak.

Secara normatif, tindakan memperlihatkan dokumen palsu, tidak menyelenggarakan atau tidak menyimpan dokumen sesuai ketentuan merupakan bentuk upaya menghambat proses perpajakan. Perbuatan tersebut bukan hanya menghalangi proses audit dan pemeriksaan, tetapi juga dianggap sebagai bentuk intensi untuk menyembunyikan penghasilan sebenarnya, yang secara potensial menyebabkan kerugian pada penerimaan negara.

4. Tindak Pidana yang Berorientasi pada Faktur Pajak;

Tindak pidana dengan obyek faktur diatur dalam Pasal 39A UU KUP, sebagai berikut:

“Setiap orang yang dengan sengaja:

- a. menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya; atau
- b. menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak,

dipidana dengan pidana penjara paling singkat 2 (dua) tahun dan paling lama 6 (enam) tahun serta denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak dan paling banyak 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.”

Ketentuan di atas yang termuat dalam Pasal 39A UU KUP sebagai bentuk kriminalisasi terhadap penyalahgunaan dokumen perpajakan, khususnya faktur pajak dan bukti pemotongan/pemungutan/setoran pajak, yang tidak mencerminkan transaksi riil. Norma ini menitikberatkan pada itikad buruk (*mens rea*) wajib pajak atau pihak terkait yang secara aktif menciptakan konstruksi fiktif dalam dokumen perpajakan untuk menghindari kewajiban perpajakan atau memperoleh restitusi yang tidak semestinya.

Dalam perspektif hukum pidana pajak, tindakan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39A UU KUP merupakan bentuk delik formil dengan intensi *fraud*, karena frasa “tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya” menunjukkan niat untuk menyamarkan fakta ekonomi sebagai dasar pemungutan atau pemotongan pajak. Ini berbeda dengan kealpaan administratif atau pelaporan yang tidak lengkap, karena menyentuh langsung pada manipulasi struktur fiskal. Dari sisi sistem perpajakan, penggunaan faktur pajak palsu itu merusak integritas sistem *self-assessment*, di mana wajib pajak diberi kepercayaan untuk menghitung, membayar,

serta melaporkan pajaknya secara mandiri. Penyalahgunaan dokumen ini berpotensi dapat menciptakan penggelapan pajak (*tax fraud*) yang merugikan negara dalam jumlah besar karena munculnya pajak masukan fiktif dan restitusi yang tidak berhak.

Berdasarkan jenis sanksi pidana perpajakan sebagaimana telah disebutkan, terdapat beberapa pasal yang menerapkan hukuman ganda berupa pengenaan sanksi administrasi dan sanksi pidana secara bersamaan yaitu:

**Tabel 1**  
**Dualisme Pengenaan Sanksi Terhadap Wajib Pajak**

*Sumber: Bahan Hukum Primer*

<b>Pasal</b>	<b>Obyek atau Dasar Pengenaan Sanksi</b>	<b>Bentuk Sanksi</b>
39 ayat (1) huruf c dan d	Sengaja tidak menyampaikan SPT dan/atau menyampaikan keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap dengan dalih adanya kerugian pendapatan negara.	Sanksi dikenakan bersamaan sebab dalam pasal <i>a quo</i> terdapat kata penghubung 'dan', yaitu sanksi pidana penjara paling singkat 6 bulan dan paling lama 6 tahun dan denda sebagai sanksi administrasi.
Pasal 39 ayat (1) huruf a dan b UU KUP	Sengaja tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP, atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai pengusaha kena pajak, atau menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP atau pengukuhan PKP dengan dalih adanya kerugian pendapatan negara.	Sanksi dikenakan bersamaan sebab dalam pasal <i>a quo</i> terdapat kata penghubung 'dan', yaitu sanksi pidana penjara paling singkat 6 bulan dan paling lama 6 tahun dan denda sebagai sanksi administrasi.

Pasal 39 ayat (1) huruf f, g dan h UU KUP	Sengaja tidak memperlihatkan pembukuan, pencatatan atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan yang tidak menggambarkan kondisi yang sebenarnya, tidak menyelenggarakan pembukuan ataupun tidak menyimpan catatan sebagai dasar pembukuan dengan dalih adanya kerugian pendapatan negara.	Sanksi dikenakan bersamaan sebab dalam pasal <i>a quo</i> terdapat kata penghubung 'dan', yaitu sanksi pidana penjara paling singkat 6 bulan dan paling lama 6 tahun dan denda sebagai sanksi administrasi.
Pasal 39A UU KUP	Sengaja menerbitkan dan/atau menggunakan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya atau sengaja menerbitkan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.	Sanksi administrasi dikenakan sebagai penyertaan saat dikenakannya sanksi pidana sebab terdapat kata penghubung 'serta' dalam pasal <i>a quo</i> , yaitu sanksi pidana penjara paling singkat 2 tahun dan paling lama 6 tahun serta denda sebagai sanksi administrasi.

Terdapat dua konteks yang menjadi permasalahan atas pengenaan sanksi administrasi dan pidana terhadap wajib pajak yang mengarah pada *double jeopardy* dalam suatu bentuk kesalahan yang dikenakan secara bersamaan, yaitu:

**1. Ketidaklengkapan Norma dalam Pasal 39 ayat (1) a, b, c, d, f, g, h dan Pasal 39A UU KUP Terkait Frasa “menimbulkan kerugian pendapatan negara”**

Frasa “menimbulkan kerugian pendapatan negara” pada pasal-pasal *a quo* menimbulkan misinterpretasi sebab terdapat ketidaklengkapan norma yang menyebabkan ketidakpastian hukum. Pengaturannya berimplikasi pada keaburan penerapan sanksi pada wajib pajak sebab tidak ada pengaturan secara rinci mengenai:

- a. konteks kerugian negara atas kealpaan wajib pajak;
- b. kapan suatu tindakan wajib pajak dikualifikasikan menimbulkan kerugian pendapatan negaral; dan
- c. seperti apa parameter kerugian negara atas tindakan yang dilakukan wajib pajak.

Implikasi hukumnya, setiap kekurangan pembayaran pajak dari segi kealpaan administrasi, kekeliruan pengisian SPT, kekeliruan pembukuan maupun kesalahan interpretasi wajib pajak dalam pemaknaan hukum pajak sebagaimana dalam *pasal a quo* dapat dianggap sebagai bentuk kerugian negara tanpa adanya pertimbangan unsur niat subyektif (*mens rea*) yang dimiliki wajib pajak dalam melakukan tindak pidana pajak. Walaupun dalam *pasal a quo* terdapat frasa kesengajaan sebagai basis wajib pajak dalam melakukan kelalaian ataupun kealpaan, hal ini perlu ditinjau ulang sebab terdapat faktor internal dan eksternal yang menyebabkan wajib pajak melakukan tindakan tersebut.

Faktor internal dapat berupa keterbatasan pemahaman atas kompleksitas regulasi perpajakan, rendahnya literasi pajak, atau kekeliruan administratif yang tidak dilandasi niat jahat. Sedangkan faktor eksternal mencakup ketidakjelasan regulasi, perubahan kebijakan yang cepat, hingga kurangnya bimbingan dan asistensi dari otoritas pajak.<sup>20</sup> Dalam konteks ini, pengabaian terhadap faktor-faktor tersebut berpotensi mendorong kriminalisasi atas kesalahan administratif yang seharusnya cukup diselesaikan melalui mekanisme sanksi administratif, bukan pidana. Ketika unsur *mens rea* tidak dipertimbangkan secara memadai, maka prinsip *tiada pidana tanpa kesalahan (geen straf zonder schuld)* sebagai asas fundamental dalam hukum pidana Indonesia dapat terabaikan. Oleh karena itu, diperlukan pembatasan yang tegas antara kealpaan administratif dan kesengajaan pidana, agar penegakan hukum pajak tetap menjunjung asas proporsionalitas, kepastian hukum, serta memberikan perlindungan hak-hak wajib pajak secara adil.

---

<sup>20</sup> Afrizal Tahar dan Arnain Kartika Rachman, *Pengaruh Faktor Internal dan Faktor Eksternal terhadap Kepatuhan Wajib Pajak*, *Journal of Accounting and Investment*, Vol.15, No.1 (Maret 2016), p.56–67.

Niat atau *mens rea* adalah elemen penting dalam hukum pidana Indonesia yang berperan dalam menentukan tingkat pertanggungjawaban pidana seseorang. Tanpa adanya niat atau kesengajaan, tindak pidana cenderung dianggap tidak lengkap, karena hukum pidana mensyaratkan adanya kesalahan batiniah yang melandasi suatu tindakan.<sup>21</sup> Untuk membuktikan kesengajaan, aparat penegak hukum seharusnya menelusuri motif, pola berulang, atau penggunaan sarana tertentu seperti faktur pajak fiktif. Sebaliknya, kealpaan yang bersifat administratif semestinya diselesaikan dalam ranah sanksi administratif dan bukan melalui pemidanaan.

Tanpa adanya pembuktian yang memadai terhadap unsur *mens rea*, pengenaan sanksi pidana atas pelanggaran administratif berisiko bertentangan dengan asas kesalahan. Hal ini berpotensi menjadikan hukum pidana sebagai alat kriminalisasi kesalahan prosedural mengingat dalam sistem hukum pidana modern, hanya perbuatan dengan intensi jahat yang dapat dipidana. Oleh sebab itu diperlukan reformulasi ataupun pengaturan yang lebih lanjut terhadap frasa "menimbulkan kerugian pada pendapatan negara" dalam konteks perpajakan dengan tujuan untuk mencapai kepastian hukum bagi wajib pajak yang selaras dengan konsep fiskal yang mengarahkan pada repatriasi fiskal kepada negara dari sektor perpajakan.

Ditinjau dari perspektif hukum pajak, frasa "menimbulkan kerugian pada pendapatan negara" seharusnya diartikan dalam konteks fiskal sebagai hilangnya potensi penerimaan negara yang telah ditetapkan melalui ketentuan perundang-undangan perpajakan. Namun, tidak semua kekurangan bayar atau keterlambatan pelaporan pajak otomatis bermakna kerugian negara dalam pengertian substantif, terutama ketika tidak terdapat *mens rea* atau niat menghindar dari kewajiban pajak.

Di sisi lain ditinjau dari perspektif hukum keuangan negara, kerugian negara harus dibuktikan secara nyata dan terukur, sebagaimana Pasal 1 angka 22 UU No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara yaitu:

---

<sup>21</sup> Aris Munandar Ar, dkk., *Peran Niat (Mens Rea) dalam Pertanggungjawaban Pidana di Indonesia*, JIMMI: Jurnal Ilmiah Mahasiswa Multidisiplin, Vol.1, No.3 (September 2024), p.240–52.

“Kerugian Negara/Daerah adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai.” Dalam hal ini, kerugian pada pendapatan negara tidak cukup hanya dengan asumsi potensi kehilangan penerimaan, melainkan harus berdasarkan perhitungan konkret dan dapat dipertanggungjawabkan.

Oleh karena itu, menjadi sangat penting untuk mereformulasi pengaturan frasa “menimbulkan kerugian pada pendapatan negara” dalam konteks hukum perpajakan agar memiliki keselarasan konseptual dan yuridis dengan pengertian kerugian negara sebagaimana diatur dalam UU No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara serta adanya pengaturan konkret apakah perbuatan yang dilakukan wajib pajak dikualifikasikan sebagai perbuatan melawan hukum, baik karena kesengajaan maupun kelalaian. Formulasi ini mengandung dua elemen penting, yaitu:

- a. Kerugian harus riil (aktual), bukan semata-mata potensi; dan
- b. Terdapat hubungan kausalitas yang jelas antara perbuatan dengan timbulnya kerugian pendapatan negara.

Dalam konteks perpajakan, tidak setiap kekurangan setor pajak otomatis mengakibatkan kerugian negara yang nyata dan pasti jumlahnya, sebab masih terdapat mekanisme koreksi, pemeriksaan, maupun upaya hukum administratif yang tersedia sebelum benar-benar dapat dikualifikasikan sebagai kerugian negara yang final. Kekurangan pembayaran pajak yang disebabkan oleh kesalahan administrasi, kekeliruan interpretasi atas norma pajak, atau keterlambatan administratif, seharusnya cukup diselesaikan melalui repatriasi fiskal melalui pembayaran kekurangan, denda administratif, dan bunga, sebagaimana instrumen hukum administrasi perpajakan yang tersedia di dalam UU KUP sehingga konsepsi sanksi administrasi dapat dijalankan secara substantif pada ranah pengembalian kerugian pendapatan negara.

Apabila frasa “menimbulkan kerugian pendapatan negara” dalam UU KUP tetap dibiarkan tanpa pembatasan yang sejalan dengan konsep dalam UU Perbendaharaan Negara, maka timbul kekosongan parameter dalam membedakan mana kerugian pajak yang dapat langsung menjadi dasar pemidanaan, dan mana yang seharusnya dipulihkan secara administratif.

Ketidakharmonisan ini berpotensi menciptakan inkonsistensi sistemik antar subsistem hukum nasional, mengingat konsep kerugian negara dalam keuangan negara sangat ketat pembuktiannya, sedangkan dalam pajak justru dibiarkan multitafsir.

Dengan demikian, reformulasi norma diperlukan agar frasa “menimbulkan kerugian pendapatan negara” dapat berkepastian hukum. Terdapat tiga hal yang perlu diakomodasi dalam reformulasi tersebut. Pertama, mengadopsi rumusan objektif yang sejalan dengan Pasal 1 angka 22 UU Perbendaharaan Negara, yaitu hanya berlaku atas kerugian negara yang nyata, pasti, dan terukur; Kedua, menegaskan adanya *mens rea* atau perbuatan melawan hukum aktif (seperti rekayasa pembukuan, pemalsuan faktur, penggelapan pajak) yang menjadi elemen pembeda antara pelanggaran administratif dan tindak pidana; dan Ketiga, mengedepankan sanksi administratif untuk pelanggaran yang bersifat kealpaan murni dan menetapkan sanksi pidana hanya untuk kesengajaan penggelapan pajak.

## **2. Sifat Sanksi Pidana Pajak yang Tidak Lagi sebagai *Ultimum Remedium***

Pemberian sanksi pada Pasal 39 dan Pasal 39A UU KUP seolah-olah tidak memposisikan sanksi pidana sebagai *ultimum remedium* melainkan sanksi yang berjalan beriringan dengan sanksi administrasi sehingga konsistensi makna sanksi pidana itu sendiri menjadi abu-abu. Hukuman pidana yang tidak lagi menjadi *ultimum remedium* ini juga dapat menjadi beban nestapa ketika wajib pajak berdasarkan kealpaannya tanpa adanya unsur kesengajaan melakukan kesalahan sebagaimana yang diatur dalam Pasal 38 UU KUP yang dapat berakhir pada hukuman pidana.<sup>22</sup>

Kondisi tersebut menimbulkan kekhawatiran akan disalahgunakannya kewenangan oleh otoritas fiskal dalam menjatuhkan sanksi, terutama ketika tidak ada mekanisme yang jelas untuk membedakan secara tegas antara kesalahan administratif yang bersifat lalai (*negligence*) dan kesengajaan (*mens rea*) dalam hukum pidana. Di dalam praktiknya, Pasal 38, Pasal 39,

---

<sup>22</sup> Litya Surisdani Anggraeniko, *Analisis Asas Ultimum Remedium Studi Keadilan dan Konsekuensi Paksa dalam Pengaturan Perpajakan*, Khazanah Hukum, Vol.2, No.3 (November 2020), p.121–30.

dan Pasal 39A UU KUP tidak memberikan kriteria yang *rigid* dalam mengidentifikasi intensi pelanggaran, membuka peluang dilakukannya pemidanaan terhadap perbuatan yang seharusnya cukup diselesaikan melalui sanksi administratif. Permasalahan ini menjadi semakin krusial ketika dikaitkan dengan asas *ultimum remedium*, yakni prinsip bahwa hukum pidana seharusnya menjada upaya terakhir (*last resort*) setelah upaya administratif terbukti tidak efektif atau ketika terdapat itikad buruk dari wajib pajak. Asas ini menegaskan bahwa sanksi pidana yang bersifat represif tidak boleh dijatuhkan tergesa-gesa, melainkan harus mempertimbangkan terlebih dahulu efektivitas sarana hukum lain yang lebih lunak. Ketika hukum pidana digunakan secara berlebihan, bukan hanya bertentangan dengan prinsip kehati-hatian dalam penegakan hukum, tetapi juga dapat menimbulkan ketidakadilan bagi pihak yang dikenai sanksi.

Penegakan sanksi yang keras tetap harus mempertimbangkan aspek kemanusiaan dan proporsionalitas. Menurut pendapat Van Bemmelen, penerapan asas *ultimum remedium* ini harus diartikan “upaya” (*middel*), bukan sebagai alat untuk memulihkan ketidakadilan atau untuk memulihkan kerugian, melainkan upaya untuk memulihkan keadaan yang tidak tenteram di dalam masyarakat, yang apabila tidak dilakukan sesuatu terhadap ketidakadilan itu, dapat menyebabkan orang main hakim sendiri.<sup>23</sup> Oleh karena itu, pendekatan pidana harus benar-benar selektif, proporsional, dan berdasarkan kejelasan norma.

Perumusan delik dalam hukum pidana dapat dibedakan menjadi dua jenis, yaitu delik formil dimana perumusan delik tersebut lebih menekankan pada perbuatan yang dilarang dengan kata lain pembentuk undang-undang melarang melakukan perbuatan tertentu tanpa mensyaratkan terjadinya akibat apapun dari perbuatan tersebut, serta delik materiil dimana delik yang perumusannya lebih menekankan pada akibat yang dilarang, dengan kata lain pembentuk undang-undang melarang terjadinya akibat tertentu.<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> Nur Ainayah Rahmawati, *Hukum Pidana Indonesia: Ultimum Remedium atau Primum Remedium*, Recidive, Vol.2, No.1 (April 2013), p.39–44.

<sup>24</sup> RB Budi Prastowo, *Delik Formil/Materiil, Sifat Melawan Hukum Formil/Materiil dan Pertanggungjawaban Pidana dalam Tindak Pidana Korupsi: Kajian Teori Hukum Pidana*

Dalam konteks hukum pidana pajak sebagaimana diatur dalam UU KUP pengaturannya cenderung dikonstruksikan sebagai delik formil. Contohnya, dalam Pasal 39A UU KUP, seseorang yang menerbitkan atau menggunakan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya dapat langsung dikenakan pidana, tanpa harus dibuktikan terlebih dahulu apakah tindakan tersebut benar-benar menyebabkan kerugian keuangan negara. Contoh lain juga terdapat dalam Pasal 39 ayat (1) UU KUP, di mana seseorang yang dengan sengaja tidak mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP atau tidak menyampaikan SPT langsung diancam pidana, meskipun belum tentu terjadi kerugian riil terhadap penerimaan negara.

Pendekatan ini berpotensi mengaburkan prinsip proporsionalitas dalam hukum pidana yang bermakna hukuman yang dijatuhkan kepada pelaku harus seimbang dengan tindak pidana yang dilakukan.<sup>25</sup> Sebab, setiap pelanggaran administratif dapat langsung berujung pada pemidanaan hanya karena terpenuhinya unsur perbuatan, tanpa memperhatikan niat pelaku (*mens rea*) dan tanpa melihat akibat nyata (*kerugian*). Ini menjadi sangat problematik, karena delik formil pada dasarnya lebih cocok digunakan untuk pelanggaran yang memiliki risiko tinggi terhadap keselamatan umum, seperti perbuatan membahayakan keselamatan jiwa, bukan kesalahan administratif perpajakan. Dalam sistem perpajakan yang menganut asas *self-assessment*, seharusnya lebih tepat diterapkan pendekatan delik materiil, di mana hanya perbuatan yang mengakibatkan kerugian nyata dan dilakukan dengan itikad buruk yang diproses secara pidana. Hal ini akan mendukung prinsip *ultimum remedium* dan menjaga keseimbangan antara fungsi hukum pidana sebagai pelindung kepentingan negara dan perlindungan hak-hak wajib pajak.

---

terhadap Putusan Mahkamah Konstitusi RI Perkara Nomor 003/PUU-IV/2006, Jurnal Hukum Pro Justitia, Vol.24, No.3 (Juli 2006), p.212–226.

<sup>25</sup> Wahyu Widodo, Rizki Piet Darmawan, dan Ariesto Narindro, *Penghitungan Proporsi Kerugian pada Pendapatan Negara berdasarkan Kualifikasi Kesengajaan dan Kualifikasi Perbuatan Pelaku Tindak Pidana di Bidang Perpajakan*, Syntax Literate Jurnal Ilmiah Indonesia, Vol.9, No.4 (April 2024), p.2548–1398.

Pengenaan sanksi administrasi dan pidana sebagaimana dalam Pasal 39 UU KUP yang didasari oleh kerugian pendapatan negara perlu direkonstruksi untuk mewujudkan kepastian hukum sehingga dapat menghindari *double jeopardy* dalam suatu kasus perpajakan. Oleh sebab itu terdapat urgensi untuk merekonstruksi norma pidana dalam UU KUP agar penegakan hukum pajak berjalan dalam koridor keadilan prosedural dan substansial. Dengan adanya pengenaan sanksi administratif yang diikuti dengan hukuman pidana maka pemberlakuan pidana atas perbuatan yang sama maka melanggar asas *ne bis in idem* yang bertujuan untuk mencegah penuntutan berulang, melindungi dari penyalahgunaan wewenang dan menjaga efisiensi sistem peradilan.<sup>26</sup>

Untuk menyikapi area abu-abu dalam pengenaan sanksi administrasi dan sanksi pidana terhadap wajib pajak, pemerintah maupun institusi lain yang berkaitan seperti Direktorat Jenderal Pajak dan Kejaksaan perlu memilih satu jenis sanksi yang tepat agar tidak membebani wajib pajak namun tetap pada tujuan semula yakni pada konteks pemulihan kerugian pendapatan negara. Mengenakan sanksi pidana yang menimbulkan kenestapaan bagi wajib pajak berpotensi menyalahi tujuan administrasi pajak untuk mengumpulkan penerimaan pajak untuk kepentingan publik dan kesejahteraan masyarakat sehingga pendekatan sanksi administratif dinilai dapat mengeskalasi penerimaan pajak sebab dapat menimbulkan rasa kenyamanan wajib pajak dalam menghadapi permasalahan administratif maupun sengketa pajak dibandingkan sanksi pidana.<sup>27</sup> Selain itu, beberapa norma perpajakan dalam UU KUP beroperasi seolah-olah menerapkan *strict liability*, di mana pelaku tetap bisa dikenai pidana tanpa perlu pembuktian kesalahan secara subyektif.<sup>28</sup> Meskipun hal ini dimaksudkan untuk mempercepat penegakan hukum, pendekatan ini justru menimbulkan risiko

---

<sup>26</sup> Muhammad Fajar Hidayat, Rika Vintar Daluas Aritonang, dan Hani Lavea, *Analisis Asas Ne Bis In Idem dalam Hukum Acara Pidana Indonesia*, Jurnal Kajian Hukum dan Kebijakan Publik, Vol.1, No.2 (Juli-Desember 2024), p.250–58.

<sup>27</sup> Wirawan B. Ilyas, *Kontradiktif Sanksi Pidana dalam Hukum Pajak*, Jurnal Hukum, Vol.18, No.4 (November 2011), p.525–42.

<sup>28</sup> Ridho Kurniawan dan Siti Nurul Intan Sari D., *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi berdasarkan Asas Strict Liability (Studi Pembaharuan Hukum Pidana Lingkungan Hidup)*, Jurnal Yuridis, Vol.1, No.2 (Desember 2017), p.153–168.

kriminalisasi yang tidak seimbang, terutama bagi pelanggaran yang bersifat administratif dan tidak menimbulkan dampak finansial yang signifikan terhadap negara.

Untuk itu, seharusnya pengenaan sanksi administratif dilaksanakan lebih optimal daripada sanksi pidana demi repatriasi fiskal dari segi kelalaian ataupun kealpaan yang dilakukan wajib pajak. Penekanan sanksi administratif alih-alih sanksi pidana pada kasus perpajakan sedemikian rupa sejalan dengan *Deferred Prosecution Agreement* (DPA) yang dapat menjadi sarana hukum dalam penanganan tindak pidana pajak yang mengarahkan pada penundaan proses pidana dengan dilaksanakannya instrumen sanksi administratif terlebih dahulu seperti pelunasan pajak dengan mekanisme kenaikan tarif, pelunasan denda dan pembayaran bunga.<sup>29</sup> Di samping itu, Indonesia telah menerapkan *Automatic Exchange of Information* (AEOI) sejak tahun 2018 melalui kemudahan pertukaran data wajib pajak secara otomatis dengan memperluas akses pertukaran data wajib pajak sehingga memperkecil upaya penghindaran pajak.<sup>30</sup>

Melalui data yang lebih akurat dari AEOI, kekeliruan atau kealpaan administratif wajib pajak lebih mudah diidentifikasi sejak awal oleh otoritas pajak tanpa harus langsung melibatkan mekanisme pidana. Penyimpangan data, keterlambatan pelaporan, atau ketidaksesuaian antara laporan pembukuan baik dari lingkup domestik dan global dapat terdeteksi AEOI sehingga idealnya cukup diselesaikan melalui sanksi administrasi berupa denda, bunga, atau kenaikan, dengan tetap memberikan ruang koreksi sukarela bagi wajib pajak tanpa harus pengenaan sanksi pidana. Mekanisme koreksi administratif berbasis data ini dapat menjadi alat bantu sekaligus menempatkan sanksi administratif yang difungsikan sebagai alat pembinaan kepatuhan terhadap wajib pajak.

---

<sup>29</sup> Kynan Raffael Daud dan Mardian Putra Frans, *Deferred Prosecution Agreement (Dpa): Model Keadilan bagi Korporasi dan Negara dalam Tindak Pidana Pajak*, Jurnal Hukum Lex Generalis, Vol.5, No.7 (Juni 2024), p.1–19.

<sup>30</sup> Ivena Alodia, Agustin Widjiastuti dan Franciscus Xaverius Wartoyo, *Optimalisasi Perlindungan Hukum Data Wajib Pajak pada Penerapan Sistem Automatic Exchange of Information (AEOI)*, Jurnal Hukum Lex Generalis, Vol.5, No.12 (Desember 2024), p.1–13.

Menyikapi kekaburan batasan atau *gray area* antara pengenaan sanksi administrasi atau sanksi pidana terhadap wajib pajak, dapat digunakan asas *electa una via non datur recursus ad alteram* atau asas *una via* yang menggunakan pendekatan penyatuan jalur secara terintegrasi hingga pemulihan kerugian negara selesai.<sup>31</sup> Asas *una via* dalam konteks hukum pajak digunakan untuk mencegah terjadinya *double jeopardy* dalam perkara perpajakan akibat abu-abunya pengenaan sanksi terhadap wajib pajak. Asas ini digunakan oleh negara Belgia untuk memproses perkara penggelapan perpajakan yang dapat diselesaikan dengan prosedur pidana jika ada unsur pemaksaan dalam repatriasi fiskal dan hanya dilakukan prosedur administratif ketika tidak terdapat unsur pemaksaan dalam upaya repatriasi fiskal.<sup>32</sup> Maka, terdapat 2 pilihan sanksi terhadap wajib pajak, jika arahnya pada penggelapan pajak yang memungkinkan sulitnya upaya repatriasi fiskal maka dikenakan sanksi pidana dan sebaliknya jika upaya repatriasi fiskal lebih mudah maka wajib pajak cukup dikenakan sanksi administratif.

Penerapan asas *una via* dalam konteks perpajakan tidak hanya memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak, tetapi juga mencerminkan prinsip keadilan substantif dalam sistem hukum publik. Dalam praktiknya, asas ini mendorong pemisahan yang tegas antara kesalahan administratif yang bersifat formal dan kesengajaan yang mengarah pada tindak pidana. Oleh karena itu, bila suatu pelanggaran perpajakan telah dikenai sanksi administratif seperti denda, bunga maupun kenaikan tarif tanpa adanya bukti unsur *mens rea* atau niat jahat, maka pengenaan sanksi pidana seharusnya dikesampingkan.

Dengan mengadopsi asas *una via*, Indonesia diharapkan dapat mencegah praktik *overlapping enforcement* yang menimbulkan ketidakpastian hukum dan membebani sistem peradilan. Di sisi lain, penerapan asas ini tetap memungkinkan tindakan pidana terhadap wajib pajak yang dengan terang-terangan menyalahgunakan sistem perpajakan,

---

<sup>31</sup> Brigita Sandyandika Warsokusumo, *Pelaksanaan Prinsip Una Via dalam Upaya Pemulihan Kerugian Investor: Studi Perbandingan dengan Singapura dan Malaysia*, Jurnal Hukum dan Kewarganegaraan, Vol.12, No.10 (Oktober 2025), p.1–14.

<sup>32</sup> Nathalina Naibaho, dkk., *Criministrative Law: Developments and Challenges in Indonesia*, Indonesia Law Review, Vol.11, No.1 (April 2021), p.1–14.

seperti penggunaan faktur fiktif atau pemalsuan data perpajakan. Penerapan asas *una via* dalam hukum pajak tidak berarti pelemahan penegakan hukum pajak, melainkan upaya untuk mengarahkan sanksi secara tepat sasaran, proporsional antara tindakan yang dilakukan wajib pajak terhadap kerugian pendapatan negara, dan berorientasi pada efektivitas serta pemulihan keuangan negara.

### **C. PENUTUP**

Berdasarkan pembahasan mengenai dualisme pengaturan pengenaan sanksi terhadap wajib pajak, maka dapat disimpulkan berikut:

Pertama, sistem penegakan hukum perpajakan Indonesia dalam UU KUP masih menghadapi persoalan serius akibat ketidakjelasan norma pada frasa “menimbulkan kerugian pendapatan negara”. Tidak adanya parameter konkret atas makna kerugian negara dalam konteks perpajakan menyebabkan batas antara kesalahan administratif dan tindak pidana menjadi kabur. Akibatnya, kekeliruan administratif, ketidaktepatan pengisian SPT, hingga kesalahan interpretasi hukum oleh wajib pajak kerap dikualifikasikan sebagai tindak pidana, meskipun tidak ditemukan unsur *mens rea*. Kondisi ini menimbulkan ketidakpastian hukum yang berisiko merugikan wajib pajak dan bertentangan dengan asas kesalahan dalam hukum pidana.

Kedua, pengenaan sanksi administratif dan pidana secara bersamaan atas satu perbuatan yang sama berpotensi melanggar asas *ne bis in idem* serta asas *una via*, yang seharusnya menjamin bahwa satu perbuatan tidak dapat dikenai dua jenis sanksi secara tumpang tindih. Selain melanggar prinsip keadilan dan proporsionalitas, dualisme sanksi ini juga mengaburkan tujuan utama penegakan hukum pajak, yaitu repatriasi fiskal untuk pemulihan penerimaan negara, bukan semata-mata pemidanaan yang bersifat represif.

Ketiga, dibutuhkan reformulasi norma pada Pasal 39 ayat (1) a, b, c, d, f, g, h dan Pasal 39A UU KUP dengan menegaskan parameter kerugian negara yang konkret, memperjelas pembatasan *mens rea* dalam delik pidana pajak, serta mengadopsi asas *una via* secara tegas di dalam sistem hukum perpajakan.

**Ariska Cesar Divian Candra Kusuma dkk.**  
***Dualisme Pengaturan Sanksi terhadap Wajib Pajak Berdasarkan Undang-Undang  
Ketentuan dan Tata Cara Umum Perpajakan***

Sehingga dengan rekonstruksi tersebut, sistem perpajakan Indonesia akan mampu menjamin perlindungan hukum bagi wajib pajak secara adil, memperkuat kepastian hukum, serta lebih efektif dalam mengoptimalkan penerimaan negara secara akuntabel dan proporsional.

## DAFTAR PUSTAKA

### Buku

- Aditya, Zaka Firma, Muhammad Adiguna Bimasakti, dan Anna Erliyana. 2023. *Hukum Administrasi Negara Kontemporer*. (Depok: Raja Grafindo Persada).  
S., M. Farouq. 2018. *Hukum Pajak di Indonesia*. (Jakarta: Prenadamedia Group).

### Publikasi

- Adiyanta, FC Susila. *Kewajiban Administrasi Perpajakan Wajib Pajak dalam Sistem Self Assessment*. Administrative Law and Governance Journal. Vol.5. No.1 (Juni 2022).
- Alin, Failin. *Sistem Pidana dan Pemidanaan di dalam Pembaharuan Hukum Pidana Indonesia*. Cendikia Hukum. Vol.3. No.1 (September 2017).
- Alodia, Ivena, Agustin Widjiastuti dan Franciscus Xaverius Wartoyo. *Optimalisasi Perlindungan Hukum Data Wajib Pajak pada Penerapan Sistem Automatic Exchange of Information (AEOI)*. Jurnal Hukum Lex Generalis. Vol.5. No.12 (Desember 2024).
- Anggraeniko, Litya Surisdani. *Analisis Asas Ultimum Remidium Studi Keadilan dan Konsekuensi Paksa dalam Pengaturan Perpajakan*. Khazanah Hukum. Vol.2. No.3 (November 2020).
- Ar, Aris Munandar, dkk.. *Peran Niat (Mens Rea) dalam Pertanggungjawaban Pidana di Indonesia*. JIMMI: Jurnal Ilmiah Mahasiswa Multidisiplin. Vol.1. No.3 (September 2024).
- Daud, Kynan Raffael dan Mardian Putra Frans. *Deferred Prosecution Agreement (Dpa): Model Keadilan bagi Korporasi dan Negara dalam Tindak Pidana Pajak*. Jurnal Hukum Lex Generalis. Vol.5. No.7 (Juni 2024).
- Hasymi, Mhd. *Literature Review terhadap Kewajiban Moral, Kesadaran, Pengetahuan, Dimensi Keadilan, Ketegasan Sanksi dan Pelayanan Pajak yang Mempengaruhi Kepatuhan Pelaporan Wajib Pajak*. JEMAP Jurnal Ekonomi, Manajemen, Akuntansi, dan Perpajakan. Vol.5. No.2 (Desember 2022).
- Hidayat, Muhammad Fajar, Rika Vintar Daluas Aritonang dan Hani Lavea. *Analisis Asas Ne Bis In Idem dalam Hukum Acara Pidana Indonesia*. Jurnal Kajian Hukum dan Kebijakan Publik. Vol.1. No.2 (Juli-Desember 2024).
- Ilyas, Wirawan B.. *Kontradiktif Sanksi Pidana dalam Hukum Pajak*. Jurnal Hukum. Vol.18. No.4 (November 2011).
- Kurniawan, Ridho dan Siti Nurul Intan Sari D., *Pertanggungjawaban Pidana Korporasi berdasarkan Asas Strict Liability (Studi Pembaharuan Hukum Pidana Lingkungan Hidup)*. Jurnal Yuridis. Vol.1. No.2 (Desember 2017).
- Machmud, Syahrul. *Tindakan Preventif dan Represif Non-Yustisial Penegakan Hukum Administrasi oleh Eksekutif*. Jurnal Hukum Media Justitia Nusantara. Vol.7. No.2 (September 2017).
- Naibaho, Nathalina, dkk.. *Criministrative Law: Developments and Challenges in Indonesia*. Indonesia Law Review. Vol.11. No.1 (April 2021).
- Najicha, Fatma Ulfatun. *Peranan Hukum Pajak sebagai Sumber Keuangan Negara pada Pembangunan Nasional dalam Upaya Mewujudkan Kesejahteraan Rakyat*. Ius Civile: Refleksi Penegakan Hukum dan Keadilan. Vol.6. No.1 (April 2022).

**Ariska Cesar Divian Candra Kusuma dkk.**  
*Dualisme Pengaturan Sanksi terhadap Wajib Pajak Berdasarkan Undang-Undang  
Ketentuan dan Tata Cara Umum Perpajakan*

- Prastowo, RB Budi. *Delik Formil/Materiil, Sifat Melawan Hukum Formil/Materiil dan Pertanggungjawaban Pidana dalam Tindak Pidana Korupsi: Kajian Teori Hukum Pidana terhadap Putusan Mahkamah Konstitusi RI Perkara Nomor 003/PUU-IV/2006*. Jurnal Hukum Pro Justitia. Vol.24. No.3 (Juli 2006).
- Rahmawati, Nur Ainiyah. *Hukum Pidana Indonesia: Ultimum Remedium atau Primum Remedium*. Recidive. Vol.2. No.1 (April 2013).
- Rustiyaningsih, Sri. *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kepatuhan Wajib Pajak*. Widya Warta. Vol.2. No.2 (Agustus 2013).
- Susanto, Sri Nur Hari. *Karakter Yuridis Sanksi Hukum Administrasi: Suatu Pendekatan Komparasi*. Administrative Law and Governance Journal. Vol.2. No.1 (Juni 2019).
- Tahar, Afrizal, dan Arnain Kartika Rachman. *Pengaruh Faktor Internal dan Faktor Eksternal terhadap Kepatuhan Wajib Pajak*. Journal of Accounting and Investment. Vol.15. No.1 (Maret 2016).
- Umamah, Reza, dkk. *Pengaruh Reformasi dan Modernisasi Perpajakan terhadap Kepatuhan dan Penerimaan Pajak di Indonesia*. Jurnal Ekonomi Islam. Akuntansi dan Manajemen. Vol.1. No.4 (November 2024).
- Virgiana, Erja Fitria dan Eko Soponyono. *Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan*. Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia. Vol.3. No.3 (September 2021).
- Warsokusumo, Brigita Sandiyandika. *Pelaksanaan Prinsip Una Via dalam Upaya Pemulihan Kerugian Investor: Studi Perbandingan dengan Singapura dan Malaysia*. Jurnal Hukum dan Kewarganegaraan. Vol.12. No.10 (Oktober 2025).
- Wibisana, Andri Gunawan Wibisana. *Tentang Ekor yang Tak Lagi Beracun: Kritik Konseptual atas Sanksi Administratif dalam Hukum Lingkungan di Indonesia*. Jurnal Hukum Lingkungan Indonesia. Vol.6. No.1 (Januari 2020).
- Widodo, Wahyu, Rizki Piet Darmawan dan Ariesto Narindro. *Penghitungan Proporsi Kerugian pada Pendapatan Negara berdasarkan Kualifikasi Kesengajaan dan Kualifikasi Perbuatan Pelaku Tindak Pidana di Bidang Perpajakan*. Syntax Literate Jurnal Ilmiah Indonesia. Vol.9. No.4 (April 2024).

**Sumber Hukum**

- Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85. Tambahan Lembaran Negara Nomor Republik Indonesia Nomor 4740.