

Kajian Yuridis terhadap Pertimbangan Hakim dalam Putusan Pengadilan Negeri Bantul Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl pada Perkara Tindak Pidana Pajak Ditinjau dari Asas-Asas Hukum Pidana dan Tujuan Pemidanaan

Donny Prasetyo¹, Rizky Karo-Karo^{2*}

^{1,2}Program Studi Ilmu Hukum, Fakultas Hukum, Universitas Dirgantara Marsekal Suryadarma, Jakarta, Indonesia, Jl. Protokol Halim Perdanakusuma, Jakarta Timur, DKI Jakarta, Indonesia
rizkypratama@unsurya.ac.id

Abstract

Taxation is enforced at the intersection of two distinct branches of law, administrative and penal. Consequently, criminal punishment is conceptually retained as an ultimum remedium and deployed only after non-penal instruments prove ineffective. This article examines the legal reasoning of the judicial panel in Bantul District Court Decision Number 242/Pid.Sus/2022/PN Btl, wherein a defendant designated by the initials HP was convicted of intentionally omitting a portion of business turnover from an Annual Tax Return. This omission resulted in tax underpayment and a corresponding loss to state revenue, leading to the imposition of a twelve-month term of imprisonment alongside a fine calculated at twice the total tax liability. Utilizing a normative legal research method, the author combines statutory, case-based, and conceptual approaches to evaluate the ruling against the principles of legality, culpability, proportionality, ultimum remedium, lex favor rei, and the fundamental objectives of sentencing. The analysis reveals that the elements of Article 39 of the Law on General Provisions and Tax Procedures were evaluated in a manner generally consistent with the principles of legality and culpability. Conversely, the ultimum remedium doctrine appears only implicitly through the quantum of the fine, devoid of any explicit judicial reasoning regarding why administrative mechanisms were deemed insufficient to justify invoking criminal sanctions. A comparative assessment of Decision Number 241/Pid.Sus/2022/PN Btl, a corporate case originating from the same factual matrix, underscores a disparity in the calibration of sanctions between natural persons and corporate entities. Ultimately, this article asserts that judicial reasoning concerning tax offenses necessitates a more rigorous normative articulation of ultimum remedium, and recommends the establishment of formal sentencing guidelines to systematically balance retributive and preventive objectives in a measurable manner.

Keywords: Ultimum Remedium; Tax Crime; Judicial Consideration; Criminal Law Principles; Purpose Of Punishment.

Abstrak

Bidang perpajakan berdiri pada titik temu antara hukum administrasi dan hukum pidana, sehingga pemidanaan semestinya baru dijalankan sebagai ultimum remedium ketika perangkat administratif terbukti tidak lagi membuahkan hasil. Kajian ini menyoroti nalar hukum majelis dalam Putusan Pengadilan Negeri Bantul Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl, yakni perkara ketika terdakwa berinisial HP dinilai terbukti secara sengaja menyembunyikan sebagian omzet usahanya pada Surat Pemberitahuan Tahunan sehingga negara dirugikan melalui pajak yang kurang dibayar, lalu dihukum satu tahun penjara berikut denda dua kali lipat pajak terutang. Kajian disusun secara normatif dengan memadukan pendekatan perundang-undangan, pendekatan kasus, serta pendekatan konseptual, kemudian membaca putusan tersebut dari sudut asas legalitas, asas kesalahan, asas proporsionalitas, asas ultimum remedium, asas lex favor rei, dan tujuan pemidanaan. Temuannya, unsur Pasal 39 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan pada umumnya diterapkan selaras dengan asas legalitas maupun asas kesalahan, tetapi ultimum remedium hanya terbaca tersirat lewat besaran denda tanpa penalaran normatif yang menjelaskan pergeseran dari jalur administratif ke jalur pidana. Penyandingan dengan perkara korporasi yang lahir dari rangkaian fakta serupa, yaitu Putusan Nomor 241/Pid.Sus/2022/PN Btl, memperlihatkan takaran sanksi yang tidak sebanding antara pelaku perseorangan dan badan hukum. Kajian ini berkesimpulan bahwa penalaran hakim pada perkara pajak menuntut perumusan ultimum remedium yang lebih tegas, sekaligus mengusulkan disusunnya pedoman pemidanaan yang mampu menakar tujuan retributif dan tujuan preventif secara lebih terukur.

Kata Kunci: Ultimum Remedium; Tindak Pidana Pajak; Pertimbangan Hakim; Asas Hukum Pidana; Tujuan Pemidanaan.

Copyright (c) 2026 Donny Prasetyo, Rizky Karo-Karo

✉Corresponding author: Rizky Karo-Karo

Email Address: rizkypratama@unsurya.ac.id (Jl. Protokol Halim Perdanakusuma, Jakarta Timur, DKI Jakarta)

Received 28 August 2026, Accepted 03 September 2026, Published 09 September 2026

PENDAHULUAN

Cita negara hukum yang berkeadilan bertumpu, antara lain, pada tegaknya hukum itu sendiri. Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 meletakkan dasar tersebut,ⁱ dan konsekuensinya penegakan hukum di Indonesia tidak berhenti pada penjatuhan hukuman kepada pelanggar, melainkan diarahkan pula untuk menumbuhkan ketertiban, kepastian, serta rasa adil di tengah masyarakat.

Menurut Rahardjo, mutu penegakan hukum diukur dari kemampuannya menghadirkan keadilan substantif yang tumbuh dalam kehidupan masyarakat, bukan sebatas ketaatan pada bunyi pasal.ⁱⁱ Pandangan semacam ini terasa kian penting pada ranah hukum pajak, yang berwatak ganda karena berpijak sekaligus pada hukum administrasi negara dan hukum pidana.

Penegakan sistem perpajakan nasional pada dasarnya bertumpu pada jalur administratif, sebagaimana terbaca pada Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut UU KUP) berikut seluruh perubahannya.ⁱⁱⁱ Denda dan bunga sebagai sanksi administratif dirancang menjadi perangkat pokok, sementara pemidanaan disediakan sebagai ultimum remedium, yaitu pilihan yang paling akhir. Hamzah berpendapat bahwa penggunaan hukum pidana perlu ditahan agar tidak berlebihan mengingat daya represifnya melampaui cabang hukum mana pun, sehingga setiap penerapannya wajib melewati ujian keperluan (subsidiaritas) sekaligus proporsionalitas.^{iv}

Hakim menempati posisi kunci ketika perkara tindak pidana pajak masuk ke tahap pemidanaan. Perannya melampaui fungsi sebagai penyambung lidah undang-undang (*la bouche de la loi*), sebab ia juga diharapkan menempuh penemuan hukum (*rechtsvinding*) demi keadilan substantif. Inti sebuah putusan terletak pada pertimbangan hakim atau *ratio decidendi*, karena di situlah asas-asas hukum pidana diterjemahkan ke dalam perkara yang konkret. Dari mutu pertimbangan itulah dapat dinilai apakah pidana yang dijatuhkan sungguh menggapai tujuan pemidanaan yang dituju sistem hukum, baik yang bercorak retributif maupun yang bersifat preventif dan rehabilitatif.

Pemilihan pertimbangan hakim sebagai fokus kajian ini didasarkan pada kedudukannya sebagai inti *ratio decidendi* suatu putusan, tempat asas-asas hukum pidana—termasuk ultimum remedium—semestinya diterjemahkan secara eksplisit ke dalam perkara yang konkret. Dengan menelaah kualitas argumentasi hukum yang dibangun hakim, penelitian ini dapat menilai secara langsung sejauh mana pemidanaan pada perkara pajak telah menggapai tujuan pemidanaan yang dikehendaki sistem hukum, sekaligus mengukur konsistensi penerapan asas hukum pidana pada tataran praktik peradilan, bukan semata pada tataran normatif.

Salah satu putusan yang layak ditelaah lebih dalam ialah Putusan Pengadilan Negeri Bantul Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl. Siaran resmi Direktorat Jenderal Pajak mencatat bahwa putusan yang diucapkan pada 30 Januari 2023 itu menyatakan terdakwa berinisial HP terbukti secara sah dan meyakinkan melakukan tindak pidana perpajakan berupa kesengajaan menyembunyikan sebagian penjualannya pada Surat Pemberitahuan (SPT) sehingga pajak yang disetorkan menjadi kurang.^v

Majelis di bawah pimpinan Kurniawan Wijonarko menghukum terdakwa satu tahun penjara ditambah denda dua kali lipat pajak terutang, yakni Rp88.833.956.874,00 (delapan puluh delapan miliar delapan ratus tiga puluh tiga juta sembilan ratus lima puluh enam ribu delapan ratus tujuh puluh empat rupiah).^{vi} Padahal, di dalam tuntutan Jaksa Penuntut Umum meminta pidana penjara 5 (lima) tahun berikud denda dua kali jumlah pajak terutang senilai Rp101.052.839.152,00 (seratus satu miliar lima puluh dua juta delapan ratus tiga puluh sembilan ribu seratus lima puluh dua rupiah). Artinya, hukuman yang dijatuhkan majelis berada jauh di bawah tuntutan, baik pada lamanya perampasan kemerdekaan maupun pada nominal dendanya. Berkas perkara ini sendiri merupakan hasil penyidikan Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Daerah Istimewa Yogyakarta yang dinyatakan lengkap (P-21) pada 13 September 2022, kemudian diserahkan kepada Jaksa Penuntut Umum pada 22 September 2022.

Hal yang menarik, dalam kurun waktu berdekatan Pengadilan Negeri Bantul memutus pula perkara sejenis melalui Nomor 241/Pid.Sus/2022/PN Btl, yang menghukum terdakwa korporasi PT PJM dengan denda Rp93,56 miliar tanpa pidana badan karena menyampaikan SPT Tahunan dengan isi yang tidak benar atau tidak lengkap sehingga pendapatan negara dirugikan.^{vii} Lahirnya dua putusan dari rangkaian fakta perpajakan yang saling bertaut, tetapi dengan pola sanksi berlainan bagi subjek hukum orang pribadi dan subjek hukum korporasi, memunculkan persoalan yang menarik untuk ditelaah melalui asas-asas hukum pidana, terutama asas proporsionalitas, asas ultimum remedium, dan asas *lex favor rei*, sekaligus keselarasannya dengan tujuan pemidanaan.

Bertolak dari paparan di atas, penelitian ini memusatkan perhatian pada dua persoalan pokok. Persoalan pertama menyangkut bagaimana pertimbangan hakim pada Putusan Pengadilan Negeri Bantul Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl dinilai dari asas-asas hukum pidana yang dianut di Indonesia, terutama asas legalitas, asas kesalahan, asas proporsionalitas, asas ultimum remedium, dan asas *lex favor rei*. Persoalan kedua menyangkut sejauh mana pertimbangan tersebut telah menampung tujuan pemidanaan yang dituju sistem hukum pidana Indonesia, baik yang retributif maupun yang preventif.

Rumusan masalah yang diangkat peneliti karenanya ialah: (1) bagaimanakah pengaturan tindak pidana pada bidang perpajakan beserta kedudukan asas ultimum remedium di dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan? (2) bagaimanakah pertimbangan hakim pada Putusan Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl dianalisis, termasuk ketika disandingkan dengan Putusan Nomor 241/Pid.Sus/2022/PN Btl, dari sudut asas-asas hukum pidana dan tujuan pemidanaan?

Unsur kebaruan (*novelty*) kajian ini berada pada pembacaan integratif atas asas ultimum remedium, asas *lex favor rei*, serta nilai kepastian dan keadilan hukum yang diuji langsung pada putusan konkret, dilengkapi penyandingan silang dengan putusan korporasi yang bersumber dari rangkaian fakta perpajakan yang bertaut. Karya terdahulu, misalnya yang ditulis Zain^{viii} serta Arief,^{ix} umumnya masih berkutat pada pembahasan konseptual asas ultimum remedium dalam kebijakan hukum pidana pajak secara luas dan belum melangkah ke telaah komparatif atas dua putusan yang berasal dari satu peristiwa hukum. Dengan pijakan itu, penelitian ini diharapkan menyumbang bahan normatif bagi upaya menjaga konsistensi praktik peradilan pidana pajak di Indonesia.

METODE

Untuk menjawab kedua rumusan masalah tersebut digunakan metode penelitian hukum normatif melalui pendekatan perundang-undangan (statute approach), pendekatan kasus (case approach), serta pendekatan konseptual (conceptual approach), dengan menelaah bahan hukum primer berupa UU KUP dan putusan pengadilan, bahan hukum sekunder berupa kepustakaan hukum pidana maupun hukum pajak, dan bahan hukum tersier berupa kamus serta ensiklopedia hukum, yang seluruhnya diolah secara kualitatif melalui metode deskriptif-analitis.

HASIL DAN DISKUSI

Asas Ultimum Remedium dalam Kebijakan Hukum Pidana

Ultimum remedium tergolong asas mendasar pada kebijakan hukum pidana yang mendudukan sanksi pidana sebagai jalan hukum paling ujung, baru ditempuh apabila sarana hukum lain, terutama sarana administratif dan keperdataan, dipandang tidak sanggup lagi mengurai persoalan. Landasannya adalah prinsip subsidiaritas: karena hukum pidana paling represif dan paling jauh membatasi hak asasi manusia dibanding cabang hukum lain, penggunaannya hanya dibenarkan setelah instrumen yang lebih lunak nyata-nyata gagal. Moeljatno menyatakan bahwa pemberlakuan hukum pidana harus selalu berada di bawah asas legalitas sembari menimbang kepatutan menjatuhkan sanksi pidana atas suatu perbuatan, sehingga pelanggaran norma administratif tidak dengan sendirinya bermuara pada pemidanaan.^x

Pada wilayah hukum pajak, asas ultimum remedium menjadi kian bermakna sebab sistem perpajakan sejak awal dibangun di atas mekanisme administratif yang berjalan sendiri, terbentang dari surat teguran, surat tagihan pajak, sampai sanksi bunga dan sanksi kenaikan. Arief menggarisbawahi bahwa kebijakan hukum pidana yang rasional menuntut adanya penyaringan (selektivitas) sebelum sebuah perbuatan ditetapkan sebagai tindak pidana, sehingga hukum pidana pajak semestinya berdiri sebagai jaring pengaman penghabisan ketika jalur administratif sudah dijalankan sepenuhnya tanpa hasil.^{xi} Searah dengan itu, Sunaryati dan Hartono menunjukkan bahwa peradilan pidana pajak di Indonesia belum seragam dalam menguraikan tahapan pengujian asas ultimum remedium, sehingga penerapannya kerap tersirat dan berbeda-beda antarputusan.^{xii}

Keajekan penerapan asas ultimum remedium juga bertaut erat dengan ketegasan hierarki antara sanksi administratif dan sanksi pidana di dalam UU KUP. Pengaturan Surat Tagihan Pajak, sanksi bunga, serta sanksi kenaikan sejatinya disiapkan sebagai sarana penyelesaian awal sebelum sebuah perkara pajak bergeser ke ranah pidana. Apabila tidak dijelaskan secara terang sejauh mana sarana administratif itu telah dijalankan dan atas dasar apa ia dinilai tidak memadai lagi, asas ultimum remedium rawan menyusut menjadi sekadar formalitas, kendati secara substansi pidana yang dijatuhkan sudah memperhitungkan besarnya kerugian negara.

Tujuan Pemidanaan: Perspektif Retributif, Relatif, dan Integratif

Dalam telaah teoretis, tujuan pemidanaan lazim dipetakan ke dalam tiga arus pemikiran, yaitu teori absolut atau retributif, teori relatif atau utilitarian, serta teori gabungan atau integratif. Arus retributif menempatkan pidana sebagai pembalasan yang sepadan dengan kesalahan pelaku, tanpa mempersoalkan faedahnya bagi masyarakat. Sebaliknya, arus relatif melihat pidana sebagai alat untuk meraih sasaran tertentu pada masa mendatang, entah lewat pencegahan umum (general deterrence) yang menyasar khalayak luas agar tidak meniru perbuatan serupa, entah lewat pencegahan khusus (special deterrence) yang menyasar pelaku supaya tidak mengulangi perbuatannya, di samping sasaran rehabilitatif yang berorientasi pada pemulihan pelaku menjadi warga yang patuh hukum.

Teori gabungan atau integratif mencoba menjembatani kedua kutub tersebut dengan memandang pemidanaan sebagai sarana yang serentak memuat unsur pembalasan dan unsur kemanfaatan sosial. Ketiga orientasi itu bekerja dengan bobot berbeda pada perkara tindak pidana pajak: corak retributif terbaca dari hukuman yang setimpal bagi wajib pajak yang sengaja merugikan keuangan negara; corak preventif umum tampak dari daya edukasi publik atas putusan yang dipublikasikan luas; sementara corak rehabilitatif tampak dari ikhtiar memulihkan kepatuhan wajib pajak se usai pemidanaan agar kembali tunduk pada sistem administrasi perpajakan.

Kepastian Hukum, Keadilan, dan Kemanfaatan sebagai Nilai Dasar Penegakan Hukum Pajak

Idealnya, penegakan hukum pidana pajak sanggup menegakkan tiga nilai dasar hukum secara berimbang, yakni kepastian hukum, keadilan, dan kemanfaatan. Mertokusumo menerangkan bahwa kepastian hukum menuntut norma diterapkan secara ajek dari satu perkara ke perkara berikutnya sehingga subjek hukum sanggup memperkirakan akibat yuridis perbuatannya, sedangkan keadilan menuntut perlakuan yang seimbang dengan tetap memperhatikan ciri khas tiap perkara secara proporsional.^{xiii} Rahardjo melengkapi bahwa penegakan hukum tidak boleh terhenti pada kepatuhan formal terhadap rumusan undang-undang, tetapi mesti pula memantulkan nilai keadilan substantif yang hidup dan berkembang di masyarakat.^{xiv}

Tarik-menarik antara kepastian hukum dan keadilan itulah yang lazim mengemuka pada praktik peradilan pidana pajak, khususnya manakala sebuah asas seperti ultimum remedium hanya disinggung secara tersirat tanpa argumentasi normatif yang memadai. Marzuki berpendapat bahwa bobot ratio decidendi suatu putusan bergantung pada kesanggupan hakim merangkai norma hukum positif bersama asas-asas hukum yang relevan secara terang dan sistematis, agar putusan tidak semata benar menurut bentuk, melainkan juga dapat dipertanggungjawabkan secara isi.^{xv} Kerangka teoretis demikianlah yang dipakai sebagai pijakan menganalisis Putusan Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl pada bagian pembahasan berikut.

Penerapan Asas Legalitas, Asas Kesalahan, dan Asas Ultimum Remedium dalam Pertimbangan Hakim

Bagian ini menjawab rumusan masalah pertama penelitian, yaitu bagaimana pengaturan tindak pidana pada bidang perpajakan beserta kedudukan asas ultimum remedium di dalam UU KUP, yang

selanjutnya ditelaah penerapannya pada pertimbangan hakim dalam Putusan Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl.

Asas legalitas (*nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege*) yang tertuang pada Pasal 1 ayat (1) Kitab Undang-Undang Hukum Pidana berkedudukan sebagai asas paling mendasar di dalam hukum pidana Indonesia, sebab ia menegaskan tiadanya perbuatan yang boleh dipidana sebelum diatur lebih dahulu oleh peraturan perundang-undangan.^{xvi} Pada Putusan Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl, surat dakwaan yang dirancang Jaksa Penuntut Umum bersandar pada Pasal 39 UU KUP, yakni pasal yang merumuskan unsur delik berupa kesengajaan tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan ataupun menyampaikannya dengan isi yang tidak benar atau tidak lengkap hingga berpotensi merugikan pendapatan negara.^{xvii} Keterangan resmi otoritas pajak menyebutkan terdakwa HP terbukti sengaja tidak melaporkan keseluruhan penjualannya di dalam SPT sehingga pajak yang disetorkan menjadi kurang.^{xviii} Pemakaian pasal itu oleh majelis memperlihatkan keselarasan formil dengan asas legalitas, karena perbuatan yang didakwakan sudah dirumuskan secara tegas sebelum peristiwanya terjadi dan telah pula dikukuhkan yurisprudensi tindak pidana pajak terdahulu, seperti tercermin pada Putusan Mahkamah Agung Nomor 938 K/Pid.Sus/2019.^{xix}

Unsur kesalahan (*mens rea*) memegang kedudukan yang menentukan pada perkara ini. Asas kesalahan (*geen straf zonder schuld*) menuntut pidana baru boleh dijatuhkan sepanjang terdapat kesalahan pada diri pelaku, entah berbentuk kesengajaan (*dolus*) entah kelalaian (*culpa*). Kehadiran frasa “dengan sengaja” pada rumusan Pasal 39 UU KUP memperlihatkan bahwa delik tersebut menuntut kesengajaan sebagai unsur subjektif yang wajib dibuktikan secara meyakinkan oleh Penuntut Umum. Kenyataan bahwa terdakwa HP menyembunyikan seluruh penjualannya, bukan sebagian dan bukan pula akibat keliru administrasi, menjadi petunjuk kuat adanya kesengajaan yang tertata dan berlangsung terus-menerus, sehingga unsur kesalahan yang diminta norma tersebut terpenuhi secara yuridis.

Kerumitan yang lebih besar muncul saat pertimbangan hakim ditimbang memakai asas ultimum remedium. Asas ini mendudukan hukum pidana sebagai sarana pamungkas penegakan hukum yang baru dipakai bila sanksi administratif tidak lagi mampu menuntaskan persoalan. Di dalam UU KUP, perangkat penegakan administratif berupa Surat Tagihan Pajak, sanksi bunga, dan sanksi kenaikan pada dasarnya didahulukan sebelum proses pidana dijalankan. Sayangnya, dari uraian pertimbangan hakim sebagaimana dilansir keterangan resmi, tidak dijumpai penjelasan tegas perihal alasan jalur administratif dianggap tidak sanggup lagi menyelesaikan perkara ini, sehingga asas ultimum remedium lebih terbaca tersirat, yakni melalui denda dua kali pajak terutang yang dikumulasikan dengan pidana penjara, ketimbang terurai secara normatif dan argumentatif dalam pertimbangan hukum. Keadaan seperti ini seirama dengan temuan Arief bahwa kebijakan hukum pidana di Indonesia acap belum cukup selektif ketika menakar kapan sebuah perbuatan benar-benar patut dipidana, sekalipun unsur deliknya sudah terpenuhi secara formil.^{xx} Temuan tersebut senapas pula dengan riset Sunaryati dan Hartono yang memperlihatkan bahwa konsistensi penerapan asas ultimum remedium pada penegakan hukum pidana

pajak pascareformasi perpajakan masih menjadi persoalan yang berulang di ruang sidang,^{xxi} sehingga ketiadaan elaborasi normatif yang eksplisit sebagaimana tampak pada Putusan Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl bukanlah gejala kasuistik semata, melainkan pola yang lebih luas dalam peradilan pidana pajak Indonesia.

Ditelaah lebih jauh dari sudut regulasi teknis peradilan yang berlaku pada saat putusan dijatuhkan, penerapan asas ultimum remedium semestinya juga diukur dari Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2021 tentang Penerapan Beberapa Ketentuan dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, yang telah berlaku sejak November 2021 dan karenanya mengikat secara temporal pada perkara ini.^{xxii} SEMA tersebut mengatur mekanisme ultimum remedium berjenjang pada tahap pemeriksaan bukti permulaan, penyidikan, hingga persidangan, yang intinya memberi ruang bagi wajib pajak untuk melunasi kerugian pada pendapatan negara beserta sanksi administratif sebagai pertimbangan agar dituntut tanpa disertai penjatuhan pidana penjara, sementara pidana denda tetap dijatuhkan sejumlah kerugian yang belum dilunasi. Ringkasan pertimbangan hakim yang dipublikasikan pada Putusan Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl tidak menguraikan apakah tahapan ultimum remedium menurut SEMA Nomor 4 Tahun 2021 tersebut telah ditempuh atau dipertimbangkan, sehingga ketiadaan elaborasi itu kembali menegaskan kesenjangan antara kewajiban normatif dan praktik peradilan yang telah diuraikan sebelumnya.

Ditelaah lebih jauh dari sudut pembaruan hukum pidana nasional, pertimbangan hakim tersebut patut pula dibaca dalam bingkai Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP Nasional).^{xxiii} Putusan Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl memang dijatuhkan sebelum KUHP Nasional berlaku efektif pada 2 Januari 2026 sehingga secara temporal aturan itu belum mengikat perkara ini, namun rumusan tujuan serta pedoman pemidanaan di dalamnya tetap berguna sebagai tolok ukur normatif untuk menilai mutu argumentasi pemidanaan. Penegasan paling eksplisit atas asas ultimum remedium bahkan tertuang pada Pasal 613 ayat (3) UU KUHP Nasional sebagaimana diubah oleh Pasal VI angka 52 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2026 tentang Penyesuaian Pidana, yang menyatakan bahwa terhadap undang-undang administratif yang bersanksi pidana, upaya pembinaan dan penerapan sanksi administratif atau sanksi lainnya harus didahulukan penerapannya daripada penerapan sanksi pidana;^{xxiv} ketentuan inilah yang semestinya menjadi tolok ukur eksplisit bagi hakim ketika menilai apakah jalur administratif dalam UU KUP telah benar-benar ditempuh sebelum perkara pajak dilimpahkan ke ranah pidana. Perkembangan lebih lanjut turut ditegaskan Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025 tentang Pedoman Penanganan Perkara Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, yang mengukuhkan asas ultimum remedium melalui pengaturan bahwa pidana denda dalam perkara pajak wajib dibayar dan tidak dapat digantikan dengan pidana kurungan, dengan penyitaan serta pelelangan harta terpidana sebagai upaya paksa apabila denda tidak dibayar dalam waktu satu bulan sejak putusan berkekuatan hukum tetap;^{xxv} ketentuan ini relevan ditinjau kembali terhadap Tabel 1, yang mencatat pidana denda pada Putusan Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl masih dirumuskan bersifat subsidair berupa penggantian dengan pidana penjara satu tahun apabila

denda tidak dibayar, sebuah pola yang justru hendak dikoreksi oleh perkembangan normatif tersebut. Untuk pertama kalinya, Pasal 51 KUHP Nasional merumuskan tujuan pemidanaan secara terang, meliputi pencegahan tindak pidana demi perlindungan dan pengayoman masyarakat, pemasyarakatan terpidana, penyelesaian konflik sekaligus pemulihan keseimbangan, serta tumbuhnya penyesalan pada diri terpidana.^{xxvi} Berikutnya, Pasal 54 ayat (1) memuat pedoman pemidanaan berupa sederet hal yang wajib ditimbang hakim sebelum menjatuhkan pidana, antara lain bentuk kesalahan pelaku, motif dan tujuan dilakukannya tindak pidana, sikap batin pelaku, hingga pengaruh pidana atas masa depan pelaku,^{xxvii} sedangkan Pasal 53 menegaskan keadilan wajib didahulukan hakim manakala berbenturan dengan kepastian hukum.^{xxviii} Bila pertimbangan pada Putusan Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl ditakar dengan kerangka itu, terlihat bahwa penjatuhan pidana penjara dan denda secara kumulatif belum sepenuhnya dibarengi uraian pedoman pemidanaan sebagaimana kelak dikehendaki Pasal 54, terutama saat menimbang proporsionalitas sanksi dan dimensi rehabilitatif pemidanaan. Karena itu, pembacaan putusan ini melalui kerangka KUHP Nasional justru menguatkan dalil bahwa penerapan asas ultimum remedium berikut artikulasi tujuan pemidanaan pada perkara pajak menuntut elaborasi normatif yang lebih eksplisit pada masa mendatang.

Kedudukan Asas Lex Favor Rei dan Prinsip Proporsionalitas Sanksi

Asas *lex favor rei* menghendaki bahwa ketika penafsiran suatu norma menyisakan keraguan atau ketidakjelasan, penafsiran yang lebih menguntungkan terdakwa yang didahulukan. Asas ini beranak-pinak pada asas *in dubio pro reo*, yaitu asas dalam hukum pembuktian pidana yang mewajibkan hakim menjatuhkan putusan yang menguntungkan terdakwa manakala alat bukti yang tersedia belum mencapai taraf keyakinan yang bulat. Prinsip ini sejalan dengan *pameo* hukum pidana yang menyatakan bahwa pembuktian dalam perkara pidana harus lebih terang daripada cahaya matahari, sebab beban pembuktian yang tinggi itulah yang menjadi penyeimbang bagi beratnya konsekuensi pidana terhadap kemerdekaan seseorang; keraguan yang tersisa pada alat bukti wajib ditafsirkan untuk kepentingan terdakwa, bukan untuk kepentingan pemberatan pidana. Pada Putusan Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl, jejak asas ini dapat dibaca dari pidana penjara satu tahun yang dijatuhkan, angka yang berada cukup jauh di bawah ancaman maksimal bagi delik sejenis. Jarak antara pidana yang dijatuhkan dan ancaman maksimal undang-undang menyiratkan adanya ruang pertimbangan yang meringankan (*mitigating factors*), sebagaimana lazim ditimbang hakim pada perkara pidana khusus, meskipun rinciannya tidak selalu terpublikasi di dalam ringkasan putusan yang beredar untuk publik. Wibowo mengingatkan bahwa proporsionalitas dalam hukum pidana pajak semestinya tidak hanya diukur dari jarak antara pidana yang dijatuhkan dan ancaman maksimal, melainkan juga dari keseimbangan antara berat ringannya perbuatan, besarnya kerugian negara, dan dampak sosial pemidanaan;^{xxix} ditimbang dari sudut itu, kombinasi kumulatif pidana penjara dan denda pada Putusan Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl masih menyisakan kebutuhan akan uraian proporsionalitas yang lebih eksplisit.

Guna mempertegas susunan unsur delik berikut pertimbangan hukum yang relevan pada putusan ini, berikut disajikan ringkasannya dalam bentuk tabel.

Tabel 1. Unsur Delik dan Pertimbangan Hukum dalam Putusan Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl

No.	Unsur/Aspek	Fakta/Pertimbangan Hukum	Asas yang Teruji
1	Dasar dakwaan	Pasal 39 UU KUP; SPT tidak melaporkan seluruh penjualan	Asas legalitas
2	Unsur subjektif	Kesengajaan yang terstruktur dan berkelanjutan	Asas kesalahan (mens rea)
3	Jenis sanksi	Pidana penjara 1 tahun + denda 2x pajak terutang (Rp88,83 miliar)	Asas ultimum remedium (implisit)
4	Berat ringan pidana badan	Pidana penjara jauh di bawah ancaman maksimal	Asas lex favor rei
5	Subsida denda	Diganti pidana penjara 1 tahun jika denda tidak dibayar	Asas proporsionalitas

Sumber: Diolah oleh penulis (2026) berdasarkan Direktorat Jenderal Pajak (2023) dan Kumparan (2023).

Tabel 1 menunjukkan bahwa dari lima aspek yang ditelaah, empat aspek awal relatif jelas terpenuhi di dalam susunan pertimbangan hukum, sementara asas ultimum remedium masih berhenti pada taraf tersirat. Kenyataan ini mempertegas pandangan Mertokusumo bahwa kepastian hukum menuntut keajekan penerapan norma sedangkan keadilan menuntut keseimbangan perlakuan;^{xxx} ketika salah satu asas hanya dijalankan secara tersirat tanpa uraian normatif yang memadai, peluang munculnya disparitas pada putusan sejenis di kemudian hari menjadi kian terbuka.

Kesenjangan antara Norma (Das Sollen) dan Praktik (Das Sein) dalam Penerapan Ultimum Remedium

Bagian ini menjawab rumusan masalah kedua penelitian, yaitu analisis pertimbangan hakim pada Putusan Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl, termasuk penyandingannya dengan Putusan Nomor 241/Pid.Sus/2022/PN Btl, ditinjau dari asas-asas hukum pidana dan tujuan pemidanaan.

Bila dicermati lewat pendekatan das Sollen dan das Sein, terdapat jurang yang cukup kentara antara norma ideal asas ultimum remedium dan kenyataan penerapannya pada Putusan Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl. Pada tataran normatif (das Sollen), UU KUP memposisikan mekanisme administratif sebagai perangkat utama penegakan hukum pajak, sedangkan jalur pidana idealnya baru dilalui setelah upaya administratif sungguh-sungguh tidak membuahkan hasil dan disertai penjelasan tegas atas alasan berpindahnya perkara dari ranah administratif ke ranah pidana. Namun pada tataran faktual (das Sein), sebagaimana terbaca pada ringkasan pertimbangan hakim yang dipublikasikan, asas tersebut hanya menampak melalui besaran denda yang dijatuhkan, tanpa uraian mengenai langkah administratif yang telah ditempuh sebelum perkara dilimpahkan ke jalur pidana.

Jurang tersebut membawa dua implikasi sekaligus. Pertama, dari sisi kepastian hukum, absennya uraian normatif yang tegas berpotensi mengaburkan batas dan tahapan yang mesti dilalui sebelum sebuah pelanggaran administratif naik status menjadi tindak pidana, dan hal itu menyulitkan wajib pajak lain. Kedua, dari sisi keadilan substantif, ketiadaan elaborasi itu membuka risiko disparitas putusan pada perkara serupa di kemudian hari, sebagaimana juga diperlihatkan Sunaryati dan Hartono melalui kajian mereka atas konsistensi penerapan asas ultimum remedium pascareformasi perpajakan.^{xxxi} Wibowo turut mengingatkan bahwa proporsionalitas sanksi pidana pajak tidak dapat ditakar semata dari nominal denda, melainkan juga dari kejernihan argumentasi hukum yang melandasinya,^{xxxii} sehingga

kesenjangan norma dengan praktik ini menjadi temuan penting yang perlu diperhatikan dalam pembangunan kebijakan hukum pidana pajak ke depan.

Perbandingan dengan Putusan Korporasi dan Implikasinya terhadap Kepastian Hukum

Untuk menguji keajekan penerapan asas hukum pidana secara lebih tajam, kajian ini menyandingkan Putusan Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl dengan putusan yang bertaut dengannya, yaitu Putusan Nomor 241/Pid.Sus/2022/PN Btl. Putusan terakhir menghukum terdakwa korporasi PT PJM karena menyampaikan SPT Tahunan dengan isi yang tidak benar atau tidak lengkap sehingga pendapatan negara dirugikan, berupa pidana denda Rp93,56 miliar tanpa disertai pidana badan terhadap pengurusnya menurut ringkasan putusan yang dipublikasikan.^{xxxiii} Kedua putusan itu lahir dari majelis hakim yang sama dan berpijak pada rangkaian fakta perpajakan yang serupa, yakni pelaporan SPT yang tidak benar hingga menimbulkan kerugian negara, tetapi keduanya menampilkan pola sanksi yang berlainan: terdakwa orang pribadi (HP) menerima pidana penjara sekaligus denda, sedangkan terdakwa korporasi (PT PJM) hanya dijatuhi pidana denda.

Secara doktrinal, perbedaan pola sanksi itu dapat diterangkan lewat ciri subjek hukumnya: korporasi sebagai badan hukum tidak mungkin dijatuhi pidana badan sehingga sanksinya terbatas pada pidana denda serta tindakan tata tertib lain, sementara orang pribadi dapat dijatuhi pidana penjara sebagai wujud tanggung jawab pidana individual. Meski begitu, dari sudut asas proporsionalitas, selisih nilai denda pada kedua putusan, yaitu Rp88,83 miliar bagi terdakwa HP dan Rp93,56 miliar bagi terdakwa PT PJM, yang sama-sama dihitung memakai formula dua kali pajak terutang menurut UU KUP, memperlihatkan bahwa besaran denda sesungguhnya bersifat matematis dan belum sepenuhnya memantulkan pertimbangan individual atas dampak sosial, itikad terdakwa, maupun kesanggupan membayar. Sebagai pembanding normatif, Pasal 79 ayat (1) UU KUHP Nasional menetapkan pidana denda berdasarkan lima kategori nilai maksimal (kategori I sampai kategori V);^{xxxiv} ditakar dari kerangka kategorisasi tersebut, denda senilai Rp88,83 miliar dan Rp93,56 miliar pada kedua putusan jauh melampaui batas kategori tertinggi yang diatur KUHP Nasional, sehingga besaran denda pada delik pajak sesungguhnya bertumpu pada formula khusus dua kali pajak terutang menurut UU KUP dan bukan pada skema kategorisasi umum KUHP—sebuah perbedaan rezim penghitungan yang turut perlu diperhitungkan ketika menakar proporsionalitas sanksi antarsubjek hukum. Marzuki berpendapat bahwa ratio decidendi yang bermutu semestinya merangkai norma hukum pajak administratif bersama prinsip-prinsip hukum pidana secara harmonis, termasuk ketika menakar proporsionalitas sanksi antarsubjek hukum yang berbeda.^{xxxv}

Inti disparitas itu dapat dipertegas sebagai berikut: nilai denda yang dijatuhkan kepada terdakwa korporasi (Rp93,56 miliar) justru lebih besar daripada nilai denda terdakwa orang pribadi (Rp88,83 miliar), namun terdakwa orang pribadilah yang menanggung beban tambahan berupa pidana penjara satu tahun, sedangkan terdakwa korporasi sama sekali tidak dikenai padanan pembatasan kemerdekaan bagi pengurusnya. Dengan kata lain, beban finansial yang lebih besar tidak berbanding lurus dengan beban pidana yang lebih ringan, sehingga disparitas pada kedua putusan ini bukan sekadar soal selisih

nominal denda, melainkan soal ketimpangan antara dua jenis beban pemidanaan yang berbeda sifat, yakni denda dan perampasan kemerdekaan, yang keduanya lahir dari rangkaian fakta perpajakan yang bertaut erat.

Untuk memetakan lebih jauh teruji atau tidaknya keempat asas hukum pidana tersebut pada kedua putusan yang disandingkan, penulis menyajikan tabel analisis komparatif berikut.

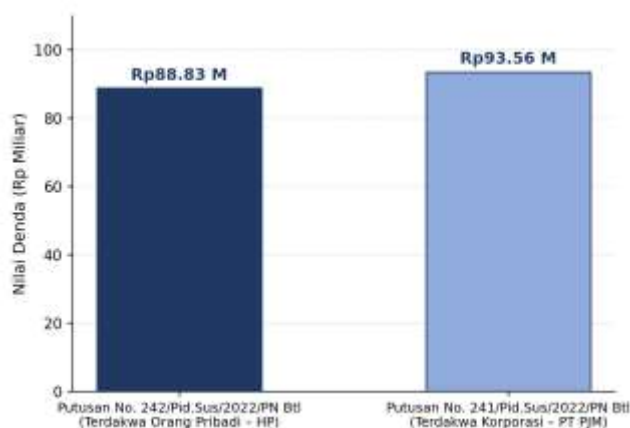
Tabel 2. Analisis Komparatif Penerapan Asas Hukum Pidana pada Putusan Nomor 242 dan 241/Pid.Sus/2022/PN Btl

Aspek Analisis	Putusan No. 242/Pid.Sus/2022/PN Btl (Terdakwa Orang Pribadi)	Putusan No. 241/Pid.Sus/2022/PN Btl (Terdakwa Korporasi)
Jenis sanksi	Pidana penjara 1 tahun dan denda	Denda tanpa pidana badan
Nilai denda	Rp88,83 miliar (2x pajak terutang)	Rp93,56 miliar (2x pajak terutang)
Ultimum remedium	Implisit, tidak diuraikan secara eksplisit	Implisit, ditempatkan pada ranah pemulihan kerugian negara
Tujuan pemidanaan dominan	Retributif dan preventif khusus	Reparatif/pemulihan kerugian negara
Aspek rehabilitatif	Tidak terurai eksplisit	Tidak relevan (subjek hukum korporasi)

Sumber: Diolah oleh penulis (2026).

Tabel 2 memperlihatkan bahwa disparitas pola sanksi di antara kedua putusan tidak sepenuhnya mencerminkan perbedaan penerapan asas hukum pidana, melainkan lebih banyak bersumber dari ciri subjek hukum yang berlainan. Sekalipun begitu, dari sisi kepastian hukum, ketiadaan uraian yang seragam mengenai cara asas ultimum remedium ditimbang pada dua putusan yang lahir dari rangkaian fakta bertaut berpotensi mengaburkan perkiraan wajib pajak lain atas konsekuensi hukum dari pelanggaran administrasi perpajakan yang mereka lakukan. Rekomendasi normatif yang dapat ditarik dari temuan ini ialah perlunya disusun pedoman pemidanaan (sentencing guidelines) khusus untuk tindak pidana pajak, yang secara tegas merumuskan tahapan pengujian asas ultimum remedium sebelum sanksi pidana dijatuhkan, sejalan pula dengan saran penelitian terdahulu oleh Zain ^{xxxvi} perihal pentingnya keseimbangan antara pendekatan administratif dan pendekatan pidana pada penegakan hukum pajak.

Sebagai gambaran visual atas perbandingan tersebut, berikut disajikan grafik nilai denda pada kedua putusan.



Grafik 1. Perbandingan Nilai Denda pada Putusan Nomor 242 dan 241/Pid.Sus/2022/PN Btl

Sumber: Diolah oleh penulis (2026) berdasarkan Direktorat Jenderal Pajak (2023) dan Kumparan (2023).

Grafik 1 memperlihatkan bahwa kendati nominal denda pada kedua putusan tergolong berdekatan, perbedaan pokoknya justru terletak pada dijatuhkannya pidana penjara kepada terdakwa orang pribadi yang tidak dikenakan kepada terdakwa korporasi. Hal ini menegaskan bahwa tujuan pemidanaan retributif, yakni pembalasan yang setimpal atas perbuatan pelaku, tampak lebih dominan diterapkan pada subjek hukum orang pribadi, sedangkan pada korporasi yang lebih mengemuka adalah tujuan pemulihan kerugian negara (reparative purpose) melalui perangkat denda.

Doktrin Pertanggungjawaban Pidana Korporasi dan Konsekuensinya terhadap Ultimum Remedium

Perbedaan pola sanksi antara Putusan Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl dan Putusan Nomor 241/Pid.Sus/2022/PN Btl perlu pula dipahami melalui doktrin pertanggungjawaban pidana korporasi. Dalam hukum pidana Indonesia, korporasi sebagai subjek hukum berciri lain dari orang pribadi sebab tidak berwujud fisik yang dapat dikenai pidana badan, sehingga pertanggungjawabannya umumnya diwujudkan lewat pidana denda, pidana tambahan berupa pencabutan izin usaha, ataupun tindakan tata tertib lainnya. Akibatnya, penerapan asas ultimum remedium terhadap korporasi secara struktural senantiasa berbeda dengan penerapannya terhadap orang pribadi, mengingat ragam sanksi yang tersedia bagi korporasi memang lebih sempit.

Kendati demikian, keterbatasan struktural tersebut tidak lantas meniadakan kebutuhan akan elaborasi normatif mengenai penerapan asas ultimum remedium terhadap korporasi. Arief mengingatkan bahwa kebijakan hukum pidana yang rasional tetap wajib menimbang proporsionalitas sanksi meskipun karakter subjek hukumnya berlainan, supaya sanksi yang dijatuhkan memantulkan derajat kesalahan sekaligus dampak sosial perbuatannya.^{xxxvii} Wibowo menambahkan bahwa proporsionalitas sanksi pidana pajak bagi korporasi idealnya turut menghitung skala usaha, itikad korporasi memperbaiki kepatuhan seusa pelanggaran, serta dampak sosial-ekonomi sanksi yang dijatuhkan, bukan sekadar formula matematis berupa kelipatan pajak terutang.^{xxxviii} Dengan demikian, disparitas pola sanksi antara Putusan Nomor 242 dan Putusan Nomor 241/Pid.Sus/2022/PN Btl tidak dapat dibenarkan semata melalui perbedaan ciri subjek hukum, melainkan tetap menuntut argumentasi normatif yang eksplisit agar selaras dengan tujuan pemidanaan integratif sebagaimana diuraikan pada kerangka teoretis penelitian ini.

Kesesuaian dengan Tujuan Pemidanaan dan Temuan Hukum (Legal Findings)

Pada umumnya, hukum pidana modern memilah tujuan pemidanaan menjadi tujuan absolut atau retributif yang menitikberatkan pembalasan setimpal, dan tujuan relatif yang merangkum sasaran preventif, baik preventif umum (general deterrence) maupun preventif khusus (special deterrence), berikut sasaran rehabilitatif. Arief berpendapat bahwa tujuan pemidanaan yang rasional harus menyatu utuh di dalam setiap pertimbangan hakim agar putusan tidak berhenti pada penjatuhan hukuman, tetapi turut mendatangkan manfaat bagi pemulihan keadilan sosial.^{xxxix} Pada Putusan Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl, unsur pemulihan kerugian negara terlihat menonjol melalui denda senilai dua kali pajak terutang, sedangkan unsur pencegahan umum (general deterrence) terbaca dari publikasi resmi putusan oleh Direktorat Jenderal Pajak sebagai sarana edukasi kepatuhan bagi wajib pajak lain.^{xl}

Sebaliknya, tujuan pemidanaan yang bercorak rehabilitatif justru kurang tergambar secara tegas pada ringkasan pertimbangan hukum yang dapat diakses publik. Tidak adanya uraian mengenai ikhtiar memulihkan hubungan wajib pajak dengan sistem administrasi perpajakan sesuai pemidanaan menjadi salah satu temuan hukum (legal findings) penting dari kajian ini, sebab hal itu menandakan aspek rehabilitatif pada tindak pidana pajak masih membutuhkan penguatan normatif, baik di ruang peradilan maupun dalam kebijakan legislasi mendatang.

Kedudukan pidana denda dalam kerangka tujuan pemidanaan juga dapat ditinjau dari pembaruan hukum pidana nasional. Berbeda dengan KUHP lama yang menempatkan denda sebagai pidana pokok paling ringan, KUHP Nasional melalui Pasal 65 ayat (1) menempatkan pidana denda setara dengan pidana penjara sebagai sesama pidana pokok, sejajar pula dengan pidana pengawasan dan pidana kerja sosial,^{xli} sebuah pergeseran yang menegaskan bahwa denda bukan lagi pidana pelengkap melainkan instrumen pemidanaan mandiri yang dapat memuat sekaligus tujuan retributif dan tujuan pemulihan kerugian negara. Pergeseran paradigma ini memperkuat argumen bahwa pidana denda pada Putusan Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl sesungguhnya telah memuat bobot pemidanaan yang signifikan tersendiri, sehingga kumulasinya dengan pidana penjara semestinya diuraikan secara eksplisit dari sudut tujuan pemidanaan mana yang hendak dicapai oleh masing-masing jenis sanksi, bukan sekadar dijatuhkan secara bersamaan tanpa pembeda fungsi normatif.

KESIMPULAN

Kesimpulan pertama ialah pengaturan tindak pidana dalam UU KUP secara normatif menempatkan sanksi administratif (Surat Tagihan Pajak, sanksi bunga, dan sanksi kenaikan) sebagai instrumen utama, sedangkan pemidanaan ditempatkan sebagai pilihan terakhir (ultimum remedium). Kedudukan ini sejalan dengan penegasan Pasal 613 ayat (3) UU KUHP Nasional yang mewajibkan sanksi administratif didahulukan sebelum sanksi pidana.^{xlii} Kendati demikian, penerapannya di dalam UU KUP masih bersifat umum dan belum operasional karena belum memuat pedoman baku mengenai kriteria jalur administratif dianggap tidak lagi memadai. Selain itu, penjatuhan pidana denda dalam perkara perpajakan memerlukan penyesuaian dengan PERMA Nomor 3 Tahun 2025 yang menentukan bahwa denda pajak wajib dibayar dan tidak dapat digantikan dengan pidana kurungan,^{xliii} sehingga pola pidana subsidair sebagaimana terdapat pada Putusan Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl perlu ditinjau ulang agar selaras dengan perkembangan normatif tersebut.

Kesimpulan kedua ialah pertimbangan hakim pada Putusan Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl pada umumnya telah memenuhi asas legalitas dan asas kesalahan karena dakwaan bersandar pada Pasal 39 UU KUP dan unsur kesengajaan terbukti. Namun, penerapannya belum sepenuhnya berimbang: asas ultimum remedium hanya tersirat lewat besaran denda tanpa penjelasan normatif, asas *lex favor rei* terpantul secara tidak langsung dari pidana penjara yang ringan, serta tujuan pemidanaan didominasi oleh aspek retributif, pemulihan kerugian negara, dan preventif umum, sementara aspek rehabilitatif belum terurai secara tegas. Penyandingan dengan Putusan Nomor 241/Pid.Sus/2022/PN Btl yang

menghukum terdakwa korporasi dari fakta bertaut juga mengindikasikan adanya disparitas pola sanksi antarsubjek hukum yang menuntut kejelasan normatif demi menjaga proporsionalitas dan konsistensi. Berkenaan dengan hal tersebut, peneliti berpandangan bahwa amar Putusan Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl secara formil dapat diterima karena delik terbukti, tetapi kualitas penalaran hukumnya (ratio decidendi) masih memerlukan penguatan normatif karena belum menguraikan secara eksplisit alasan penyingkiran jalur administratif sebagaimana dikehendaki oleh asas ultimum remedium dan Pasal 613 ayat (3) UU KUHP Nasional.^{xliv}

Bertolak dari dua rumusan masalah penelitian, saran berikut disusun secara ringkas untuk menjawab masing-masing persoalan.

1. Menjawab rumusan masalah mengenai kedudukan asas ultimum remedium di dalam UU KUP, Mahkamah Agung beserta lembaga peradilan di bawahnya disarankan menyusun pedoman pemidanaan (sentencing guidelines) khusus bagi tindak pidana pajak yang secara tegas merumuskan tahapan pengujian asas ultimum remedium sebagaimana diamanatkan Pasal 613 ayat (3) UU KUHP Nasional,^{xlv} sekaligus otoritas perpajakan disarankan memperkuat dokumentasi atas proses penegakan administratif yang telah dijalani sebelum sebuah perkara dilimpahkan ke ranah pidana, sehingga pertimbangan hakim pada putusan-putusan mendatang menjadi lebih transparan dan dapat diperkirakan oleh wajib pajak.
2. Menjawab rumusan masalah mengenai analisis pertimbangan hakim pada Putusan Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl beserta penyandingannya dengan Putusan Nomor 241/Pid.Sus/2022/PN Btl, penelitian lanjutan disarankan menggali lebih dalam aspek rehabilitatif pada pemidanaan tindak pidana pajak, khususnya menyangkut mekanisme pemulihan kepatuhan wajib pajak sesuai menjalani pidana, serta mengembangkan kerangka teoretis kepastian hukum, keadilan, dan kemanfaatan pada konteks pertanggungjawaban pidana korporasi di bidang perpajakan, mengingat ciri subjek hukum korporasi menuntut pendekatan proporsionalitas yang berlainan dari orang pribadi, namun tetap harus tunduk pada prinsip ultimum remedium dan tujuan pemidanaan yang integratif.

UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis menyampaikan terima kasih kepada Program Studi Ilmu Hukum, Fakultas Hukum, Universitas Dirgantara Marsekal Suryadarma atas dukungan yang diberikan selama proses penulisan artikel ini.

REFERENSI

- Arief, Barda Nawawi. Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana. Jakarta: Kencana, 2014.
- Hamzah, Andi. Asas-Asas Hukum Pidana. Jakarta: Rineka Cipta, 2010.
- Hamzah, Andi. Hukum Pidana Indonesia. Jakarta: Sinar Grafika, 2012.
- Marzuki, Peter Mahmud. Penelitian Hukum. Jakarta: Kencana, 2016.

- Mertokusumo, Sudikno. *Mengenai Hukum: Suatu Pengantar*. Yogyakarta: Liberty, 2009.
- Mertokusumo, Sudikno. *Penemuan Hukum: Sebuah Pengantar*. Yogyakarta: Liberty, 2009.
- Moeljatno. *Asas-Asas Hukum Pidana*. Jakarta: Bina Aksara, 2008.
- Rahardjo, Satjipto. *Penegakan Hukum*. Yogyakarta: Genta Publishing, 2009.
- Soekanto, Soerjono, dan Sri Mamudji. *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*. Jakarta: Rajawali Pers, 2015.
- Zain, M. *Hukum Pajak Indonesia*. Jakarta: Salemba Empat, 2015.
- Republik Indonesia. *Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945*.
- Republik Indonesia. *Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1946 tentang Peraturan Hukum Pidana (Kitab Undang-Undang Hukum Pidana)*.
- Republik Indonesia. *Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*.
- Republik Indonesia. *Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*.
- Republik Indonesia. *Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana*.
- Republik Indonesia. *Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2026 tentang Penyesuaian Pidana*.
- Mahkamah Agung Republik Indonesia. *Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2021 tentang Penerapan Beberapa Ketentuan dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan*.
- Mahkamah Agung Republik Indonesia. *Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025 tentang Pedoman Penanganan Perkara Tindak Pidana di Bidang Perpajakan*.
- Mahkamah Agung Republik Indonesia. *Putusan Nomor 938 K/Pid.Sus/2019*. 2019.
- Pengadilan Negeri Bantul. *Putusan Nomor 241/Pid.Sus/2022/PN Btl*. 2023.
- Pengadilan Negeri Bantul. *Putusan Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl*. 2023.
- Sunaryati, T., dan W. Hartono. “Konsistensi Penerapan Asas Ultimum Remedium dalam Penegakan Hukum Pidana Pajak Pascareformasi Perpajakan.” *Jurnal Hukum dan Peradilan* (2022).
- Wibowo, A. “Implementasi Asas Proporsionalitas dalam Hukum Pidana Pajak.” *Jurnal Pandecta* (2021).
- Direktorat Jenderal Pajak. “Pengadilan Negeri Bantul Vonis Bersalah Pengemplang Pajak.” *Siaran pers*, 31 Januari 2023. <https://www.pajak.go.id/id/siaran-pers/pengadilan-negeri-bantul-vonis-bersalah-pengemplang-pajak>.
- Kompas.com. “Terbukti Mengemplang Pajak, Perusahaan di Bantul Kena Denda Rp93,56 Miliar.” 9 Februari 2023. <https://money.kompas.com/read/2023/02/09/103000526>.
- Kumparan. “Perusahaan di Bantul Didenda Rp 93 M usai Palsukan Laporan Pajak.” 7 Februari 2023. <https://kumparan.com/tugujogja/perusahaan-di-bantul-didenda-rp-93-m-usai-palsukan-laporan-pajak-1zmxQY10vAg>.

-
- ⁱ Republik Indonesia, Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Ps. 1 ayat (3).
- ⁱⁱ Satjipto Rahardjo, *Penegakan Hukum* (Yogyakarta: Genta Publishing, 2009).
- ⁱⁱⁱ Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Ps. 39.
- ^{iv} Andi Hamzah, *Asas-Asas Hukum Pidana* (Jakarta: Rineka Cipta, 2010).
- ^v Pengadilan Negeri Bantul, Putusan Nomor 242/Pid.Sus/2022/PN Btl (2023).
- ^{vi} Direktorat Jenderal Pajak, "Pengadilan Negeri Bantul Vonis Bersalah Pengemplang Pajak," Siaran Pers, 31 Januari 2023.
- ^{vii} Pengadilan Negeri Bantul, Putusan Nomor 241/Pid.Sus/2022/PN Btl (2023).
- ^{viii} M. Zain, *Hukum Pajak Indonesia* (Jakarta: Salemba Empat, 2015).
- ^{ix} Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana* (Jakarta: Kencana, 2014).
- ^x Moeljatno, *Asas-Asas Hukum Pidana* (Jakarta: Bina Aksara, 2008).
- ^{xi} Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana* (Jakarta: Kencana, 2014).
- ^{xii} T. Sunaryati dan W. Hartono, "Konsistensi Penerapan Asas Ultimum Remedium dalam Penegakan Hukum Pidana Pajak Pascareformasi Perpajakan," *Jurnal Hukum dan Peradilan* (2022).
- ^{xiii} Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum: Suatu Pengantar* (Yogyakarta: Liberty, 2009).
- ^{xiv} Satjipto Rahardjo, *Penegakan Hukum* (Yogyakarta: Genta Publishing, 2009).
- ^{xv} Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum* (Jakarta: Kencana, 2016).
- ^{xvi} Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1946 tentang Peraturan Hukum Pidana (Kitab Undang-Undang Hukum Pidana), Ps. 1 ayat (1).
- ^{xvii} Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Ps. 39.
- ^{xviii} Direktorat Jenderal Pajak, "Pengadilan Negeri Bantul Vonis Bersalah Pengemplang Pajak," Siaran Pers, 31 Januari 2023.
- ^{xix} Mahkamah Agung Republik Indonesia, Putusan Nomor 938 K/Pid.Sus/2019 (2019).
- ^{xx} Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana* (Jakarta: Kencana, 2014).
- ^{xxi} T. Sunaryati dan W. Hartono, "Konsistensi Penerapan Asas Ultimum Remedium dalam Penegakan Hukum Pidana Pajak Pascareformasi Perpajakan," *Jurnal Hukum dan Peradilan* (2022).
- ^{xxii} Mahkamah Agung Republik Indonesia, Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2021 tentang Penerapan Beberapa Ketentuan dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.
- ^{xxiii} Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.
- ^{xxiv} Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, Ps. 613 ayat (3), sebagaimana diubah oleh Pasal VI angka 52 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2026 tentang Penyesuaian Pidana.
- ^{xxv} Mahkamah Agung Republik Indonesia, Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025 tentang Pedoman Penanganan Perkara Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.
- ^{xxvi} Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, Ps. 51.
- ^{xxvii} Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, Ps. 54 ayat (1).
- ^{xxviii} Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, Ps. 53.
- ^{xxix} A. Wibowo, "Implementasi Asas Proporsionalitas dalam Hukum Pidana Pajak," *Jurnal Pandecta* (2021).
- ^{xxx} Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum: Suatu Pengantar* (Yogyakarta: Liberty, 2009).
- ^{xxxi} T. Sunaryati dan W. Hartono, "Konsistensi Penerapan Asas Ultimum Remedium dalam Penegakan Hukum Pidana Pajak Pascareformasi Perpajakan," *Jurnal Hukum dan Peradilan* (2022).
- ^{xxxii} A. Wibowo, "Implementasi Asas Proporsionalitas dalam Hukum Pidana Pajak," *Jurnal Pandecta* (2021).
- ^{xxxiii} Pengadilan Negeri Bantul, Putusan Nomor 241/Pid.Sus/2022/PN Btl (2023).
- ^{xxxiv} Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, Ps. 79 ayat (1).
- ^{xxxv} Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum* (Jakarta: Kencana, 2016).
- ^{xxxvi} M. Zain, *Hukum Pajak Indonesia* (Jakarta: Salemba Empat, 2015).
- ^{xxxvii} Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana* (Jakarta: Kencana, 2014).
- ^{xxxviii} A. Wibowo, "Implementasi Asas Proporsionalitas dalam Hukum Pidana Pajak," *Jurnal Pandecta* (2021).
- ^{xxxix} Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana* (Jakarta: Kencana, 2014).
- ^{xl} Direktorat Jenderal Pajak, "Pengadilan Negeri Bantul Vonis Bersalah Pengemplang Pajak," Siaran Pers, 31 Januari 2023.
- ^{xli} Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, Ps. 65 ayat (1).
- ^{xlii} Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, Ps. 613 ayat (3), sebagaimana diubah oleh Pasal VI angka 52 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2026 tentang Penyesuaian Pidana.
- ^{xliii} Mahkamah Agung Republik Indonesia, Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025 tentang Pedoman Penanganan Perkara Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.
- ^{xliv} Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, Ps. 613 ayat (3), sebagaimana diubah oleh Pasal VI angka 52 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2026 tentang Penyesuaian Pidana.
- ^{xliv} Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, Ps. 613 ayat (3), sebagaimana diubah oleh Pasal VI angka 52 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2026 tentang Penyesuaian Pidana.