

Penjatuan Pidana Terhadap Pelaku Tindak Pidana Penggelapan Pajak Sebagai Bentuk Formulasi Pemidanaan

Muhammad Hidayatullah¹ Maya Shafira² Deni Achmad³ Eka Deviani⁴ Refi Meidiantama⁵

Program Studi Ilmu Hukum, Fakultas Hukum, Universitas Lampung, Kota Bandar Lampung, Provinsi Lampung, Indonesia^{1,2,3,4,5}

Email: hidayat230704@gmail.com¹ maya.shafira@fh.unila.ac.id² deni.achmad@fh.unila.ac.id³ ekadeviani@fh.unila.ac.id⁴ refi.meidiantama@fh.unila.ac.id⁵

Abstrak

Tindak pidana penggelapan pajak merupakan bentuk economic crime yang memiliki karakteristik khusus, baik dari segi pembuktian maupun pemidanaannya, karena secara langsung berdampak pada kerugian keuangan negara. Salah satu problematika yang sering muncul dalam praktik peradilan pidana pajak adalah penerapan pidana denda yang sangat besar dengan ancaman pidana kurungan sebagai subsidier apabila denda tersebut tidak dibayarkan. Kondisi ini menimbulkan perdebatan terkait keadilan substantif, efektivitas pemidanaan, serta kesesuaiannya dengan tujuan hukum pidana perpajakan yang pada dasarnya lebih mengedepankan pemulihan kerugian negara. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis dasar pertimbangan hukum Majelis Hakim dalam menjatuhkan pidana denda dan pidana kurungan subsidier dalam perkara penggelapan pajak, serta menilai relevansi putusan tersebut dalam konteks perkembangan hukum perpajakan pasca perubahan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan melalui Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Metode pendekatan yang digunakan adalah metode yuridis normatif yang didukung dengan pendekatan yuridis empiris. Data diperoleh melalui studi kepustakaan dan wawancara dengan hakim yang memeriksa dan mengadili perkara a quo serta akademisi di bidang hukum pidana dan hukum administrasi negara. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan pidana kurungan subsidier dalam perkara penggelapan pajak pada saat putusan dijatuhkan merupakan konsekuensi formil dari ketentuan hukum yang berlaku, namun secara substantif masih menimbulkan persoalan keadilan dan efektivitas pemidanaan.

Kata Kunci: Asas Subsidier, Penggelapan Pajak, Pidana Denda



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

PENDAHULUAN

Indonesia sebagai negara berkembang sangat bergantung pada penerimaan pajak sebagai salah satu sumber utama pembiayaan pembangunan nasional. Sayangnya, penggelapan pajak masih menjadi tantangan serius yang menggerogoti keuangan negara. Tindak pidana penggelapan pajak tidak hanya dilakukan oleh individu, tetapi juga oleh korporasi yang menggunakan skema manipulatif seperti pemalsuan faktur, tidak melaporkan penghasilan, dan pengalihan aset ke anak perusahaan luar negeri sebagaimana dijelaskan oleh Kerzner dan Chodikoff dalam studi tentang praktik penghindaran pajak perusahaan multinasional. (Kerzner dan Chodikoff: 2021: 102–110). Pidana denda merupakan salah satu bentuk sanksi yang sering dijatuhkan dalam tindak pidana penggelapan pajak sebagai upaya untuk menciptakan efek jera dan memulihkan kerugian negara. Namun, dalam praktik penegakan hukum, penerapan pidana denda seringkali dianggap tidak memenuhi rasa keadilan, terutama jika dikaitkan dengan asas subsidiaritas (asas subsidier). (Nurdin: 2021: 215–217). Asas subsidiaritas menegaskan bahwa pidana denda hanya boleh dijatuhkan apabila pidana pokok, seperti pidana penjara, dinilai tidak efektif atau tidak sesuai dengan sifat tindak pidana yang dilakukan. Dalam konteks hukum Indonesia, sistem pidana pajak mengakomodasi pidana denda yang diikuti dengan pidana kurungan sebagai bentuk subsidier apabila denda tidak dibayarkan. Asas subsidier adalah konsep dalam hukum pidana yang memberikan alternatif

hukuman jika hukuman utama tidak dapat dilaksanakan. (Santoso: 2021: 289–303). Dalam kasus pidana pajak, hal ini biasanya berarti hukuman kurungan jika denda tidak dibayarkan. Asas subsider ini dimaksudkan sebagai alternatif hukuman bila hukuman utama tidak terlaksana, namun dalam praktiknya sering menimbulkan ketidakpuasan. Hal ini terjadi karena hukuman kurungan dianggap tidak sebanding, bahkan kontradiktif dengan tujuan utama pidana pajak, yakni pemulihan kerugian negara bukan penghukuman badan. (Arief: 2021: 135–137).

Asas subsidiaritas (asas subsider) menegaskan bahwa pidana denda hanya boleh dijatuhkan jika pidana pokok (seperti penjara) dinilai tidak efektif atau tidak proporsional. Asas ini bertujuan untuk menciptakan keseimbangan antara kepentingan hukum dan keadilan bagi terdakwa. Dalam praktik, banyak putusan pengadilan yang menjatuhkan pidana denda tanpa analisis mendalam mengenai kemampuan ekonomi terdakwa. Akibatnya, denda yang terlalu tinggi justru menimbulkan kesulitan finansial dan dianggap tidak adil. (Mulyana: 2020: 115–118). Ketidakpuasan masyarakat terlihat pada beberapa putusan pengadilan yang memicu kritik mengenai asas proporsionalitas dan keadilan. Penggelapan pajak termasuk dalam kategori white collar crime yang dilakukan dengan modus canggih dan terstruktur. Tindak pidana ini tidak hanya merugikan keuangan negara tetapi juga menciptakan ketidakadilan sosial karena beban pajak beralih ke wajib pajak yang taat. Dalam hukum pidana pajak, sanksi yang dapat dijatuhkan berupa pidana penjara dan atau denda. Pidana denda sering dipilih sebagai alternatif untuk menghindari overcrowding di lembaga pemasyarakatan sekaligus memulihkan kerugian negara. Namun, penerapannya harus mempertimbangkan asas keadilan. (Sutherland, 2020: 7–9).

Situasi ini semakin kompleks saat dikaitkan dengan efektivitas kebijakan hukum perpajakan sebagai instrumen penertiban pelaku ekonomi. Efek jera tidak selalu tercapai karena ketimpangan dalam implementasi hukum. Seperti pada tulisan Stefano Manacorda, korporasi multinasional sering memanfaatkan celah hukum nasional dan internasional untuk menghindari tanggung jawab pidana, antara lain melalui anak perusahaan. Oleh karena itu, penting untuk mengkaji bagaimana asas subsider diterapkan dalam konteks pidana pajak dan dampaknya terhadap keadilan substantif. (Manacorda, 2022: 113–125). Berdasarkan kerangka teoritik, gagasan tentang hukum yang responsif sebagaimana dikemukakan oleh Philippe Nonet dan Philip Selznick menekankan, perlunya hukum yang adaptif terhadap kebutuhan sosial dan mampu merespons ketidakadilan dengan kebijakan progresif. Dalam konteks ini, penerapan asas subsider harus tunduk pada nilai-nilai keadilan substantif, bukan semata-mata prosedur formalistik. Konteks Indonesia yang memiliki tingkat ketimpangan ekonomi cukup tinggi seharusnya menjadi pertimbangan penting dalam menyusun kebijakan pidana perpajakan. Sinergi ini penting agar solusi yang dihasilkan tidak hanya legal secara formal tetapi juga legitimate secara sosial. Lebih lanjut, pendekatan restorative justice (keadilan restoratif) dapat dijadikan acuan dalam pemidanaan kasus pajak. Dengan menekankan pada pemulihan kerugian dan pemulihan hubungan antara negara dan pelaku, pendekatan ini memberikan ruang untuk penyelesaian yang lebih manusiawi dan adil.

Evaluasi terhadap sistem sanksi pidana juga perlu dilakukan secara berkala. Negara harus memiliki sistem monitoring dan evaluasi yang transparan terhadap putusan-putusan pengadilan perpajakan, terutama yang menerapkan subsider kurungan, untuk memastikan bahwa putusan tersebut tidak bertentangan dengan nilai-nilai keadilan yang diusung konstitusi. Kerja sama internasional juga perlu ditingkatkan, mengingat penggelapan pajak sering melibatkan lintas negara dan sistem hukum. Konvensi-konvensi internasional seperti OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) harus diinternalisasi ke dalam hukum nasional agar upaya pemberantasan penggelapan pajak lebih efektif. Dalam hal ini, Indonesia

juga perlu meninjau ulang instrumen perundang-undangan seperti Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) agar lebih eksplisit dalam mengatur pedoman pemidanaan dan batasan penggunaan pidana subsider, sehingga tidak menimbulkan multitafsir di pengadilan. Kemudian, dari keseluruhan isu ini mengarah pada satu titik penting: keadilan fiskal hanya akan tercapai jika hukum pidana perpajakan dijalankan secara proporsional. Sistem yang lebih berkeadilan dapat tercapai apabila para akademisi, praktisi hukum, dan pembuat kebijakan harus bersama-sama menyusun rekomendasi kebijakan berbasis data, kasus, dan evaluasi empirik. Kesadaran masyarakat akan hak dan kewajiban pajak akan membangun sistem yang lebih transparan dan partisipatif, sekaligus mencegah praktik penggelapan sejak dini. Akhirnya, jika asas subsider dipertahankan, maka perlu adanya kriteria yang lebih ketat dan objektif mengenai kapan dan kepada siapa subsider kurungan bisa dijatuhkan. Tanpa standar tersebut, asas ini justru menjadi instrumen ketidakadilan yang dilegalkan.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan dengan pendekatan kualitatif. Dengan pendekatan ini, dimensi hukum, sosiologis, dan moral dalam pemidanaan pajak dapat dipahami secara holistik. Kesenjangan riset terlihat dari minimnya studi lokal yang mengkaji penerapan asas subsider dalam konteks perpajakan secara menyeluruh, khususnya dari sisi sosial dan persepsi keadilan. Seperti pada tulisan Kerzner dan Chodikoff, sistem peradilan maju telah mengadopsi prinsip kebermanfaatan dan pencegahan fiskal sebagai fokus, bukan semata penghukuman. (Kerzner & Chodikoff, 2020: 156–160). Penelitian ini diharapkan dapat mengisi kekosongan literatur hukum perpajakan dengan menawarkan perspektif baru mengenai asas subsider dalam pidana denda. Harapannya, temuan penelitian ini memberikan kontribusi dalam reformasi kebijakan pidana pajak yang lebih adil dan responsif terhadap konteks ekonomi pelaku. Tujuan utama penelitian ini adalah mengevaluasi secara kritis penerapan asas subsider dalam pemidanaan pajak serta dampaknya terhadap keadilan substantif terpidana. Adapun manfaatnya adalah sebagai dasar akademik dan praktis bagi para pemangku kepentingan hukum pajak, baik pembuat kebijakan, penegak hukum, maupun akademisi.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Penerapan Asas Subsider Dalam Pidana Denda Terhadap Tindak Pidana Penggelapan Pajak

Pidana denda sendiri merupakan sanksi utama yang paling dominan dijatuhkan dalam tindak pidana perpajakan, termasuk tindak pidana penggelapan pajak sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Karakteristik tindak pidana pajak yang berorientasi pada kerugian negara menjadikan pidana denda sebagai instrumen utama untuk pemulihan keuangan negara (restitutive justice). Namun demikian, dalam praktik peradilan pidana pajak, pidana denda hampir selalu disertai dengan pidana pengganti berupa kurungan subsider, apabila terpidana tidak membayar denda tersebut. Penerapan pidana kurungan subsider ini berlandaskan pada asas subsider, yaitu asas yang menempatkan pidana pengganti sebagai ultimum remedium apabila pidana pokok tidak dapat dilaksanakan. (Hiariej, 2022: 88–91). Berdasarkan hasil studi terhadap putusan pengadilan tindak pidana penggelapan pajak, majelis hakim secara konsisten menjatuhkan pidana denda dalam jumlah besar, disertai pidana kurungan subsider dengan waktu tertentu. Pola ini menunjukkan bahwa asas subsider tidak hanya bersifat normatif, tetapi telah menjadi praktik yudisial yang mengakar.

Secara normatif, penerapan pidana denda dalam perkara pajak sejalan dengan karakteristik tindak pidana perpajakan sebagai kejahatan ekonomi (*white collar crime*) yang tujuan pemidanaannya tidak semata-mata bersifat represif, melainkan berorientasi pada pemulihan kerugian keuangan negara. Hal ini sesuai dengan teori pemidanaan modern dan konsep *restorative justice* yang menempatkan hukum pidana sebagai *ultimum remedium*. (Muladi, 2020: 312–314). Namun, persoalan muncul ketika pidana denda yang sangat besar tersebut diikuti dengan pidana subsider yang secara faktual jauh lebih ringan dibandingkan nilai kerugian negara. Perbuatan terdakwa dilakukan dengan tidak menyetorkan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) yang telah dipungut dalam kurun waktu tertentu sehingga mengakibatkan kerugian pendapatan negara dalam jumlah yang signifikan. Penerapan asas subsider dalam pidana denda terhadap tindak pidana penggelapan pajak dipandang sebagai persoalan yang kompleks dan memerlukan pendekatan yang komprehensif serta sistematis. Penerapan asas subsider tidak hanya berkaitan dengan aspek normatif pemidanaan, tetapi juga erat hubungannya dengan karakteristik tindak pidana perpajakan, tujuan pemidanaan pajak, serta dinamika regulasi dan praktik peradilan. Berdasarkan hasil wawancara, dapat diidentifikasi beberapa faktor yang memengaruhi penerapan asas subsider dalam pidana denda terhadap tindak pidana penggelapan pajak, antara lain faktor regulasi hukum, faktor karakteristik tindak pidana perpajakan, faktor kesengajaan pelaku, faktor orientasi pemidanaan, faktor kemampuan ekonomi terdakwa, faktor diskresi hakim, serta faktor perkembangan kebijakan hukum nasional.

1. Kekosongan dan Transisi Regulasi Hukum Pajak. Salah satu hal utama yang memengaruhi penerapan asas subsider dalam pidana denda tindak pidana penggelapan pajak di Pengadilan Negeri Kota Agung adalah adanya kekosongan dan transisi regulasi hukum pajak. Sebelum berlakunya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak mengatur secara tegas mengenai pidana pengganti denda apabila terpidana tidak mampu atau tidak mau membayar pidana denda. Kekosongan norma ini mendorong hakim untuk menggunakan ketentuan umum KUHP serta Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 10 Tahun 2020 sebagai dasar penjatuhan pidana kurungan subsider. Data normatif ini menunjukkan bahwa penerapan asas subsider merupakan produk hukum pada masa transisi regulasi.
2. Karakteristik Tindak Pidana Perpajakan sebagai Kejahatan Ekonomi. Hal lain yang memengaruhi penerapan asas subsider adalah karakteristik tindak pidana perpajakan itu sendiri. Berdasarkan data empiris praktik peradilan dan hasil wawancara, tindak pidana pajak dikategorikan sebagai kejahatan ekonomi yang bersifat administratif dan berdampak langsung pada keuangan negara. Karakteristik ini menyebabkan hakim menghadapi dilema antara kebutuhan pemulihan kerugian negara dan tuntutan pemidanaan pidana badan. Data perkara pajak tahun 2020–2025 menunjukkan bahwa mayoritas perkara melibatkan pengurus usaha atau korporasi dengan struktur keuangan kompleks, sehingga pidana denda dijadikan instrumen utama, sedangkan pidana subsider diposisikan sebagai alat pemaksa (*pressure mechanism*).
3. Pertimbangan Kesengajaan (*Mens Rea*) Pelaku. Penerapan asas subsider juga dipengaruhi oleh tingkat kesalahan atau kesengajaan pelaku. Dalam perkara ini terdakwa terbukti melakukan perbuatan dengan sengaja (*dolus directus*). Data ini diperoleh dari fakta persidangan yang menunjukkan jika terdakwa mengetahui kewajiban perpajakan dan memiliki kewenangan penuh atas kebijakan keuangan. Tingginya tingkat kesengajaan ini menjadi dasar normatif bagi hakim untuk menjatuhkan pidana denda dalam jumlah besar, dan membuka ruang penerapan pidana subsider sebagai jaminan pelaksanaan putusan.

4. Orientasi Pemidanaan Pajak. Data kebijakan hukum pajak periode 2020–2025 menunjukkan adanya pergeseran orientasi pemidanaan dari retributif menuju restoratif dan *compliance oriented*. Namun, dalam praktik peradilan tingkat pertama, orientasi tersebut belum sepenuhnya terinternalisasi dalam konstruksi pemidanaan. Hal ini terlihat dari masih digunakannya pidana kurungan subsider meskipun tujuan utama pemidanaan pajak adalah pemulihan kerugian negara. Faktor perbedaan paradigma antara kebijakan pembentuk undang-undang dan praktik peradilan menjadi penyebab belum optimalnya penerapan asas subsidiaritas secara substantif.
5. Kemampuan Ekonomi dan Eksekutabilitas Putusan. Faktor penting lainnya adalah kemampuan ekonomi terdakwa dan pertimbangan eksekutabilitas putusan. Data hasil wawancara menunjukkan bahwa majelis hakim lebih menitikberatkan pada besarnya kerugian negara daripada kemampuan ekonomi terdakwa. Akibatnya, pidana subsider berpotensi menjadi pidana utama secara faktual ketika terdakwa tidak mampu membayar denda. Dari perspektif empiris, kondisi ini mencerminkan keterbatasan mekanisme eksekusi pidana denda dalam perkara pajak sebelum penguatan instrumen penyitaan dan pelelangan aset pasca UU HPP.
6. Pedoman dan Diskresi Hakim. Penerapan asas subsider juga dipengaruhi oleh ruang diskresi hakim dan ketiadaan pedoman teknis yang rinci. Data normatif menunjukkan bahwa sebelum adanya pengaturan eksplisit dalam UU HPP. Diskresi ini menyebabkan variasi penerapan pidana subsider antarperkara dan membuka ruang perbedaan penafsiran mengenai proporsionalitas antara pidana denda dan pidana pengganti.
7. Perkembangan Kebijakan Hukum Nasional. Perkembangan kebijakan hukum nasional turut memengaruhi penerapan asas subsider dalam pidana denda terhadap tindak pidana penggelapan pajak di Pengadilan Negeri Kota Agung. Dalam periode 2020–2025 terjadi pergeseran paradigma pemidanaan pajak, dari pendekatan represif berbasis pidana badan menuju pendekatan restoratif dan berorientasi pada pemulihan kerugian keuangan negara. Sebelum berlakunya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, kebijakan hukum pidana perpajakan masih membuka ruang bagi pidana kurungan sebagai pengganti denda, sehingga hakim menggunakan ketentuan KUHP dan Surat Edaran Mahkamah Agung sebagai dasar penjatuhan pidana subsider. Namun, melalui UU HPP dan penguatan prinsip pemidanaan dalam KUHP Nasional yang mulai berlaku tahun 2026, kebijakan hukum nasional secara tegas membatasi penggunaan pidana subsider dan menekankan mekanisme penyitaan aset, proporsionalitas, serta pertimbangan kemampuan ekonomi terpidana, sehingga penerapan pidana subsider dalam perkara pajak, harus dipahami sebagai produk masa transisi kebijakan hukum nasional.

Persoalan lain yang mengemuka adalah tidak dipertimbangkannya secara eksplisit kemampuan ekonomi terdakwa dalam menentukan pidana subsider. Pertimbangan majelis hakim lebih difokuskan pada besarnya kerugian negara, perhitungan pajak terutang, serta batas minimal dan maksimal pidana denda menurut undang-undang, tanpa analisis mendalam mengenai kemampuan finansial terdakwa untuk membayar denda tersebut. Kondisi ini menimbulkan persoalan keadilan substantif, karena pidana subsider berpotensi menjadi pidana utama secara faktual ketika terdakwa tidak mampu atau tidak bersedia membayar denda. Dari perspektif efektivitas pemidanaan, adanya dilema rasionalitas pidana subsider. Meskipun secara prosedural pidana subsider tidak serta-merta dijalankan karena harus didahului dengan penyitaan dan pelelangan aset, secara rasional terpidana dapat memilih menjalani pidana subsider yang singkat daripada membayar denda dalam jumlah sangat besar. Penerapan asas subsider menunjukkan adanya persoalan serius terkait proporsionalitas dan efektivitas pemidanaan dalam tindak pidana penggelapan pajak. Penetapan pidana kurungan

subsider dengan jangka waktu yang relatif singkat apabila dibandingkan dengan besarnya pidana denda dan nilai kerugian negara berpotensi menciptakan rasionalitas ekonomi bagi terpidana untuk memilih menjalani pidana kurungan daripada memenuhi kewajiban pembayaran denda dan pengembalian kerugian keuangan negara. Kondisi tersebut menyebabkan pidana subsider kehilangan fungsi utamanya sebagai alat pemaksa (*coercive measure*) dan justru berubah menjadi alternatif pemidanaan yang secara praktis lebih ringan bagi pelaku.

Penerapan Asas Subsider dalam Pidana Denda Pada Putusan Ini terhadap Tujuan Pemidanaan

Penerapan asas subsider dalam pidana denda pada perkara penggelapan pajak tidak hanya perlu diuji dari aspek yuridis formal, tetapi juga harus dianalisis dari sudut pandang teori pemidanaan guna menilai kesesuaiannya dengan tujuan pemidanaan. Ditinjau dari perspektif teori retributif, dapat dipahami sebagai bentuk pembalasan yang setimpal atas kesalahan (*culpa*) Terdakwa yang telah menimbulkan kerugian besar terhadap keuangan negara. Teori retributif sebagaimana dalam tulisannya Immanuel Kant menegaskan bahwa pidana harus dijatuhkan semata-mata karena seseorang telah melakukan kejahatan, bukan untuk tujuan lain di luar pembalasan atas kesalahan moral pelaku. Dalam pandangan Kant, pidana merupakan konsekuensi etis yang niscaya dari pelanggaran hukum, sehingga keadilan tercapai ketika pelaku menerima penderitaan yang sepadan dengan perbuatannya. (Kant, 2021: 100–102). Asas subsider dalam pidana denda apalagi seperti tindak pidana penggelapan pajak seharusnya ditempatkan secara proporsional, sejalan dengan tujuan pemidanaan dalam hukum pidana ekonomi modern. Dalam konteks tindak pidana pajak, tujuan utama pemidanaan semestinya tidak berhenti pada pembalasan atau pemaksaan formal terhadap pelaku, melainkan diarahkan pada pemulihan kerugian keuangan negara serta pembentukan kepatuhan pajak di masa depan. Oleh karena itu, pidana kurungan subsider seharusnya benar-benar difungsikan sebagai *ultimum remedium* yang bersifat memaksa pembayaran denda, bukan sebagai alternatif pemidanaan yang secara rasional dapat dipilih oleh pelaku untuk menghindari tanggung jawab finansialnya. Dan juga penulis berpandangan bahwa penerapan pidana subsider terutama dalam tindak pidana penggelapan pajak, apabila tidak disertai mekanisme yang efektif untuk memastikan pengembalian kerugian keuangan negara, berpotensi menimbulkan distorsi terhadap tujuan pemidanaan dalam hukum pidana pajak.

Tujuan pemidanaan merupakan komponen utama dalam hukum pidana yang terus mengalami perkembangan seiring dinamika sosial dan kebijakan negara. (Arief, 2012: 52–55). Dalam konteks tindak pidana penggelapan pajak, pemidanaan tidak hanya berkaitan dengan penegakan hukum semata, tetapi juga dengan perlindungan keuangan negara, stabilitas penerimaan fiskal, serta peningkatan kepatuhan pajak. Teori tujuan pemidanaan sebagai landasan konseptual yang menentukan arah, orientasi, dan legitimasi penjatuhan pidana oleh hakim. Berbeda dengan pendekatan penegakan hukum yang menitikberatkan pada faktor-faktor struktural, teori tujuan pemidanaan menempatkan pemidanaan sebagai instrumen untuk mencapai tujuan tertentu, baik yang bersifat represif, preventif, korektif, maupun restoratif. Dalam konteks tindak pidana penggelapan pajak, teori ini menjadi sangat relevan karena karakter kejahatan pajak bersifat ekonomi, rasional, dan berorientasi pada keuntungan. Penerapan asas subsider dalam pidana denda perlu ditempatkan secara selaras dengan tujuan pemidanaan tersebut. Pidana kurungan subsider seharusnya berfungsi sebagai instrumen pemaksa terakhir untuk memastikan pelaksanaan pidana denda, bukan sebagai alternatif yang membuka peluang bagi pelaku untuk menghindari tanggung jawab finansialnya. Apabila pidana subsider justru menjadi pilihan yang lebih ringan dan menguntungkan, maka tujuan

pidana menurut KUHP Nasional, khususnya pemulihan keseimbangan dan perlindungan kepentingan publik, tidak tercapai secara optimal. (Fathonah, 2020:145-147). Dengan demikian, jika ditinjau dari teori tujuan pidana secara keseluruhan baik retributif, preventif, utilitarian, maupun sebagaimana dirumuskan dalam KUHP Nasional penerapan pidana kurungan subsider dalam perkara penggelapan pajak masih memerlukan reorientasi. Pidana seharusnya diarahkan pada penguatan pidana denda sebagai instrumen utama pemulihan kerugian negara, dengan pembatasan yang ketat terhadap penggunaan pidana kurungan subsider agar tidak bertentangan dengan tujuan pidana yang bersifat modern dan berkeadilan substantif.

Ditinjau dari aspek efektivitas pidana, keadilan substantif, dan pemulihan kerugian keuangan negara. Penetapan pidana kurungan subsider yang relatif ringan dibandingkan dengan besarnya pidana denda menunjukkan bahwa orientasi pidana masih cenderung formalistik dan belum sepenuhnya responsif terhadap karakteristik tindak pidana perpajakan sebagai kejahatan ekonomi yang berdampak luas terhadap kepentingan publik. Dalam konteks ini, putusan tersebut lebih tepat dipahami sebagai produk dari rezim hukum pidana lama yang masih menempatkan pidana badan sebagai instrumen utama penegakan hukum, sementara pidana denda dan mekanisme pemulihan kerugian negara belum dioptimalkan secara maksimal. Konstruksi pidana demikian mencerminkan fase transisional dalam penegakan hukum perpajakan, di mana paradigma pidana modern yang berorientasi pada restorasi dan pemulihan keuangan negara belum sepenuhnya terinternalisasi dalam praktik peradilan. Perkara ini memiliki nilai penting sebagai bahan refleksi dan evaluasi bagi pembaruan kebijakan pidana tindak pidana perpajakan di Indonesia. Putusan ini menunjukkan adanya kebutuhan mendesak untuk mereorientasikan pidana pajak agar tidak hanya berfungsi sebagai sarana penghukuman, tetapi juga sebagai instrumen yang efektif dalam menjamin pengembalian kerugian negara, meningkatkan kepatuhan pajak, serta memperkuat rasa keadilan di tengah masyarakat. Dengan demikian, evaluasi terhadap penerapan asas subsider dalam perkara ini dapat menjadi landasan normatif dan empiris bagi pengembangan sistem pidana perpajakan yang lebih adil, proporsional, dan selaras dengan tujuan pidana modern.

KESIMPULAN

Penerapan asas subsider terhadap pidana denda merupakan bentuk formulasi pidana yang mempertimbangkan ketidakmampuan terdakwa dalam melunasi denda. Hakim menjatuhkan pidana denda dalam jumlah signifikan, yakni sebesar penggandaan kerugian penerimaan negara sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, disertai pidana kurungan pengganti selama 6 (enam) bulan apabila denda tidak dibayarkan. Secara normatif, konstruksi tersebut telah selaras dengan ketentuan hukum positif di bidang perpajakan, yang menempatkan pidana denda sebagai sanksi pokok dan pidana kurungan subsider sebagai alternatif pengganti apabila kewajiban pembayaran tidak dapat dipenuhi. Berdasarkan hasil wawancara, hakim mempertimbangkan bahwa nilai harta kekayaan terdakwa tidak sebanding dengan besarnya denda yang dijatuhkan. Penyitaan dan pelelangan seluruh aset terdakwa pun diperkirakan tidak akan mencukupi untuk menutup kewajiban tersebut, bahkan berpotensi menimbulkan dampak sosial yang tidak proporsional bagi keluarga terdakwa. Dalam konteks ini, asas subsider diposisikan sebagai mekanisme hukum yang memberikan alternatif pidana yang masih rasional untuk dijalani terdakwa, tanpa mengabaikan prinsip kepastian hukum. Ditinjau dari perspektif teori tujuan pidana pada dasarnya mencerminkan pidana yang proporsional dan sejalan dengan pendekatan tujuan pidana secara integratif. Dari sudut pandang teori retributif, pengenaan denda

dalam jumlah besar yang disertai kurungan subsider merupakan bentuk pembalasan yang sah dan setimpal atas tindak penggelapan pajak yang merugikan keuangan negara serta mencederai keadilan distributif dan kewajiban fiskal warga negara. Putusan tersebut menegaskan bahwa penggelapan pajak tidak semata-mata merupakan pelanggaran administratif, melainkan perbuatan yang merugikan kepentingan publik dan solidaritas sosial. Dari perspektif utilitarian atau pencegahan, sanksi yang dijatuhkan memiliki fungsi deterrence, baik secara khusus terhadap pelaku maupun secara umum terhadap masyarakat. Kepastian penegakan hukum dalam perkara ini mencerminkan komitmen negara untuk meningkatkan kepatuhan pajak serta mencegah terulangnya tindak pidana yang bersifat rasional dan terencana. Sementara itu, dalam kerangka teori rehabilitatif, pemidanaan yang tidak semata-mata berfokus pada pidana badan membuka ruang bagi pelaku untuk tetap mempertahankan kapasitas produktifnya di masa mendatang, sepanjang disertai kesadaran hukum dan kepatuhan terhadap kewajiban perpajakan. Hal ini menunjukkan bahwa tujuan pemidanaan tidak diarahkan untuk menghancurkan masa depan pelaku, melainkan untuk membina agar tidak mengulangi perbuatannya. Secara keseluruhan, putusan tersebut merefleksikan pendekatan integratif yang memadukan unsur pembalasan, pencegahan, dan rehabilitasi secara seimbang, sesuai dengan karakter tindak pidana penggelapan pajak sebagai kejahatan ekonomi. Dengan demikian, meskipun masih terdapat ruang untuk evaluasi terutama dalam optimalisasi pemulihan kerugian negara, penerapan asas subsider dalam perkara ini dapat dinilai proporsional dan selaras dengan perkembangan tujuan pemidanaan dalam hukum pidana modern.

DAFTAR PUSTAKA

- Andriani Nurdin, *Pidana Denda dalam Perspektif Penegakan Hukum Pajak di Indonesia*, Jurnal Ilmu Hukum, Vol. 5 No. 2, 2021.
- Barda Nawawi Arief, *Bunga Rampai Kebijakan Hukum Pidana*, Jakarta: Kencana, 2021.
- Edwin H. Sutherland, *White Collar Crime*, New York: Holt, Rinehart and Winston, 2020.
- Fathonah Rini, "Kebijakan Pemidanaan dalam Kejahatan Ekonomi dan Perlindungan Kepentingan Negara," FIAT JUSTISIA: Jurnal Ilmu Hukum, Fakultas Hukum Universitas Lampung, Vol. 14 No. 2, 2020.
- Harold Don Kerzner dan David W. Chodikoff, *International Tax Evasion in the Global Information Age*, New York: LexisNexis, 2020.
- Harold Don Kerzner dan David W. Chodikoff, *Tax Evasion and the Use of Offshore Entities: A Comparative Analysis*, New York: Lexis Nexis, 2021.
- Kant Immanuel, *Metaphysical Elements of Justice*, translated by John Ladd, Indianapolis: Hackett Publishing Company, reprint edition, 2021.
- Muladi, "Pendekatan Restorative Justice dalam Sistem Peradilan Pidana Indonesia," Jurnal Hukum & Pembangunan, Vol. 50 No. 2, 2020.
- Mulyana Dede, "Efektivitas Pidana Denda dalam Sistem Pemidanaan di Indonesia," Jurnal Ilmu Hukum, Vol. 8, No. 1, 2020.
- Nikolova Elena, "Sustainable Criminal Enforcement in Tax Law: Shifting Focus from Punishment to Fiscal Recovery," International Journal of Law and Financial Policy, Vol. 15, No. 2, 2023.
- O.S. Hiariej Eddy, *Hukum Pidana Pajak Indonesia*, Yogyakarta: Cahaya Atma Pustaka, 2022.
- Purnomo Budi Santoso, "Asas Subsider dalam Pemidanaan: Tinjauan terhadap Efektivitas Pidana Denda," Jurnal Hukum & Pembangunan, Vol. 51, No. 2, 2021.
- Stefano Manacorda, *Corporate Criminal Liability and International Tax Avoidance: Legal Loopholes and Policy Challenges*, Oxford: Hart Publishing, 2022.