

**PERAN PENTING KONSISTENSI PUTUSAN MAHKAMAH AGUNG
TERKAIT PELAKSANAAN PIDANA DENDA PAJAK DALAM
MENGOPTIMALKAN PENGEMBALIAN PENERIMAAN NEGARA
DARI TINDAK PIDANA PAJAK**

Muhammad Tanziel Aziezi

Lembaga Kajian dan Advokasi Independensi Peradilan (LeIP).

Tujuan dari artikel ini adalah untuk menganalisis peran penting konsistensi putusan Mahkamah Agung terkait pelaksanaan pidana denda pajak dalam mengoptimalkan pengembalian penerimaan Negara. Dalam UU KUP, tidak ada aturan khusus mengenai pelaksanaan pidana denda apabila Terdakwa tidak mau/mampu membayar pidana denda yang dijatuhkan. Oleh karena itu, berdasarkan Pasal 103 KUHP, maka seharusnya pelaksanaan pidana denda dalam UU KUP harus mengacu kepada pelaksanaan denda di dalam KUHP yang diatur dalam Pasal 30 dan 31 KUHP, dimana apabila pidana denda tersebut tidak dibayar, maka diganti dengan pidana kurungan pengganti. Mahkamah Agung telah membuktikan bahwa dirinya berhasil merumuskan kaidah hukum dengan tepat dan konsisten agar mengembalikan penerimaan negara yang hilang akibat tindak pidana perpajakan dapat dilakukan secara efektif, yaitu dengan mengatur perampasan harta benda sebagai pelaksanaan pidana denda pajak.

Kata kunci: Putusan, Mahkamah Agung, Tindak Pidana, Pajak, Denda

A. Pendahuluan

Pajak merupakan sumber pendapatan terpenting bagi Indonesia. Faktanya, dalam 5 (lima) tahun terakhir, pajak adalah penyumbang terbesar bagi penerimaan negara, yang terlihat dari tabel berikut ini:

Tahun	Jumlah Penerimaan Dari Pajak	Jumlah Penerimaan Negara	Presentase Perolehan Pajak Atas Penerimaan Negara
2015 ¹	Rp. 1,235,8 Triliun	Rp. 1.491,5 Triliun	82,85%
2016 ²	Rp. 1.283,6 Triliun	Rp. 1.551,78 Triliun	82,72%
2017 ³	Rp. 1.339,8 Triliun	Rp. 1.648,1 Triliun	81,29%

¹ “Realisasi Pendapatan Negara 2015 Capai Rp1.491,5 Triliun”, <https://www.kemenkeu.go.id/Berita/realisasi-pendapatan-negara-2015-capai-rp14915-triliun%3Ftag%3Danggaran-apbn-p-2015-pendapatan>, diakses pada 11 September 2017.

² “Realisasi Pajak 2016 Sumbang 83 Persen Pendapatan Negara”, <http://databoks.katadata.co.id/datapublish/2017/01/11/realisasi-pajak-2016-sumbang-83-persen-pendapatan-negara>, diakses pada 11 September 2017.

³ “Realisasi Pendapatan Negara 2017 Lebih Tinggi Dari 2016”, <https://databoks.katadata.co.id/datapublish/2018/01/04/realisasi-pendapatan-negara-2017-lebih-tinggi-dari-2016>, diakses pada 15 Juni 2020.

2018 ⁴	Rp. 1.521,4 Triliun	Rp. 1.942,3 Triliun	78,32%
2019 ⁵	Rp. 1.545,3 Triliun	Rp. 1.957,2 Triliun	78,95%

Hal ini jelas menunjukkan bahwa penerimaan negara dari sektor pajak sangatlah vital guna pembiayaan kebutuhan negara. Mengingat hal tersebut, maka penegakan hukum pajak yang ada di dalam Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 *jo.* Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 *jo.* Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 *jo.* Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 *jo.* Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut sebagai UU KUP) menjadi hal yang sangat penting untuk dilaksanakan agar tujuan penerimaan negara tersebut dapat dicapai semaksimal mungkin dan berguna bagi masyarakat sebesar mungkin, termasuk ketentuan pidana pajak dalam UU tersebut.

Terkait pelaksanaan ketentuan pidana pajak, ada hal yang menarik bagi penulis untuk dibahas yaitu pelaksanaan pidana denda pajak, khususnya berdasarkan putusan-putusan kasasi Mahkamah Agung. Dalam UU KUP, tidak ada aturan khusus mengenai pelaksanaan pidana denda apabila Terdakwa tidak mau/mampu membayar pidana denda yang dijatuhkan. Oleh karena itu, berdasarkan Pasal 103 KUHP, maka seharusnya pelaksanaan pidana denda dalam UU KUP harus mengacu kepada pelaksanaan denda di dalam KUHP yang diatur dalam Pasal 30 dan 31 KUHP, dimana apabila pidana denda tersebut tidak dibayar, maka diganti dengan pidana kurungan pengganti. Faktanya, putusan-putusan kasasi Mahkamah Agung memutuskan secara berbeda-beda mengenai pelaksanaan pidana denda ini, khususnya apabila pelaku tidak mau/mampu membayar pidana denda tersebut. Ada putusan yang menjatuhkan pidana kurungan pengganti seperti yang diatur dalam Pasal 30 dan 31 KUHP, ada yang memerintahkan perampasan barang pelaku untuk menutupi pidana denda tersebut, ada yang tidak mencantumkan cara apapun, hanya menjatuhkan pidana denda, dan ada yang memerintahkan penyitaan harta benda terdakwa secara langsung untuk membayar pidana denda yang dijatuhkan. Fakta ini menimbulkan pertanyaan bagaimana pelaksanaan pidana denda pajak yang paling tepat dalam hal pelaku tidak mau/mampu membayar pidana denda tersebut? Apakah tepat pelaksanaan pidana denda pajak mengacu kepada ketentuan Pasal 30 dan 31 KUHP? Hal inilah yang akan penulis bahas dalam tulisan ini.

Sebelumnya, perlu penulis jelaskan beberapa hal terkait tulisan ini. Pertama, yang penulis maksud dengan “tindak pidana pajak/perpajakan” dalam tulisan ini adalah tindak pidana yang diatur dalam Pasal 39 Ayat (1) UU KUP. Hal ini disebabkan putusan-putusan kasasi yang ada di situs *web* Mahkamah Agung hanyalah terkait tindak pidana dalam pasal ini. Selain itu, pasal ini mengkumulatiskan pidana penjara dan pidana denda, sehingga baik pidana

⁴ Yoga Sukmana, “Lebih Target, Penerimaan Negara Tahun 2018 Tembus Rp. 1.942,3 Triliun”, <https://ekonomi.kompas.com/read/2019/01/02/164700226/lebih-target-penerimaan-negara-tahun-2018-tembus-rp-19423-triliun>, diakses pada 15 Juni 2020.

⁵ “Ini Realisasi Penerimaan Negara di Penghujung 2019”, <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/ini-realisasi-penerimaan-negara-di-penghujung-2019/>, diakses pada 15 Juni 2020.

penjara, maupun pidana dendanya, merupakan pidana yang harus dijalankan. Di samping itu, pasal ini tidak merumuskan pidana denda dengan jumlah yang pasti, namun berupa kelipatan dari pajak yang tidak/kurang bayar, sehingga dapat menyebabkan pidana denda yang dijatuhkan adalah jumlah yang sangat besar dan menarik untuk melihat bagaimana pelaksanaan pidana denda dengan jumlah yang besar itu. Alasan lainnya adalah pasal ini mencantumkan unsur “dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara”, sehingga menarik untuk melihat pelaksanaan pidana dalam pasal ini, khususnya pidana dendanya, apabila terbukti bahwa pelaku merugikan pendapatan negara melalui tindak pidana pajak yang dilakukannya. Alasan-alasan inilah yang membuat penulis hanya akan memfokuskan pembahasan pada pasal tersebut.

Kedua, yang penulis maksud dengan “pelaksanaan pidana denda pajak” adalah kondisi dimana pelaku tidak mau/mampu membayar pidana denda yang dijatuhkan Pengadilan kepadanya. Dan ketiga, yang penulis maksud dengan “putusan” adalah putusan kasasi Mahkamah Agung. Hal ini tidak terlepas dari fungsi menjaga kesatuan hukum yang dimiliki MA yang dapat mengawasi penerapan dan penafsiran hukum oleh pengadilan tingkat bawah melalui putusan kasasi⁶. Penulis ingin melihat bagaimana para Hakim Agung menjalankan fungsi ini dalam memeriksa putusan Pengadilan tingkat Pertama dan Banding terkait pelaksanaan pidana denda pajak.

B. Tren Putusan Mahkamah Agung Terkait Pelaksanaan Pidana Denda Pajak

Berdasarkan data putusan yang penulis himpun dari situs resmi putusan Mahkamah Agung⁷, terdapat 22 (dua puluh dua) putusan kasasi yang masuk dalam kategori tindak pidana perpajakan. Selain dari 22 putusan tersebut, dalam kategori lainnya, sejauh ini, penulis menemukan 6 (enam) putusan mengenai tindak pidana perpajakan, sehingga jumlah putusan tersebut adalah 28 (dua puluh delapan) putusan. Dari 28 putusan tersebut, 23 (dua puluh tiga) putusan diantaranya memutuskan tentang pelaksanaan pidana denda pajak ini dengan komposisi 8 (delapan) putusan menjatuhkan pidana kurungan pengganti, 9 (sembilan) putusan memerintahkan perampasan barang apabila pidana denda tidak dilaksanakan, 4 (satu) putusan hanya menjatuhkan pidana denda tanpa memberikan pelaksanaan pidana denda tersebut, dan 2 (satu) putusan langsung memerintahkan penyitaan harta kekayaan terdakwa untuk membayar pidana denda. Untuk lebih jelasnya, berikut adalah penjabaran dari putusan-putusan tersebut.

Tabel 1
Putusan Yang Menjatuhkan Pidana Kurungan Pengganti

Nomor Putusan	Tanggal Putusan	Majelis Hakim	Inti Pertimbangan
----------------------	------------------------	----------------------	--------------------------

⁶ Lembaga Kajian dan Advokasi Untuk Independensi Peradilan (LeIP), *Konsep Ideal Peradilan Indonesia: Menciptakan Kesatuan Hukum & Meningkatkan Akses Masyarakat Pada Keadilan*, (Jakarta: Lembaga Kajian dan Advokasi Untuk Independensi Peradilan (LeIP), 2010), hal. 6.

⁷ Data per tanggal 15 Juni 2020.

879 K/Pid.Sus/2014*	30 Desember 2014	<ul style="list-style-type: none"> - Sri Murwahyuni - Margono - Eddy Army 	Tidak ada pertimbangan khusus mengenai hal ini. Majelis Hakim hanya menguatkan putusan <i>judex facti</i> yang menjatuhkan pidana kurungan pengganti.
898 K/Pid.Sus/2014	6 Mei 2015	<ul style="list-style-type: none"> - Artidjo Alkostar - Surya Jaya - Sri Murwahyuni 	Tidak ada pertimbangan khusus mengenai hal ini. Majelis Hakim hanya menguatkan putusan <i>judex facti</i> yang menjatuhkan pidana kurungan pengganti.
2057 K/Pid.sus/2014	30 September 2015	<ul style="list-style-type: none"> - Surya Jaya - Suhadi - Margono 	Tidak ada pertimbangan khusus mengenai hal ini. Majelis Hakim hanya menguatkan putusan <i>judex facti</i> yang menjatuhkan pidana kurungan pengganti.
2184 K/Pid.Sus/2015	3 November 2015	<ul style="list-style-type: none"> - Salman Luthan - Sumardijatmo - Margono 	Tidak ada pertimbangan khusus mengenai hal ini. Majelis Hakim hanya menguatkan putusan <i>judex facti</i> yang menjatuhkan pidana kurungan pengganti.
1933 K/Pid.Sus/2015	22 Maret 2016	<ul style="list-style-type: none"> - Salman Luthan - Sumardijatmo - Margono 	Tidak ada pertimbangan khusus mengenai hal ini. Majelis Hakim hanya menguatkan putusan <i>judex facti</i> yang menjatuhkan pidana kurungan pengganti.
2806 K/Pid.Sus/2015	14 September 2016	<ul style="list-style-type: none"> - Andi Samsan Nganro - Eddy Army - Margono 	Tidak ada pertimbangan khusus mengenai hal ini. Majelis Hakim langsung menjatuhkan pidana kurungan pengganti apabila pidana denda tidak dilaksanakan. Majelis Hakim hanya menyatakan bahwa mengingat sasaran dari penegakan tindak pidana ekonomi adalah untuk mengembalikan kerugian Negara akibat tindak pidana, maka

			seharusnya pidana pengganti denda ditentukan maksimal dengan maksud supaya Terdakwa membayar denda tersebut
495 K/Pid.Sus/2016	19 Oktober 2016	- Artidjo Alkostar - Surya Jaya - Sri Murwahyuni	Tidak ada pertimbangan khusus mengenai hal ini. Majelis Hakim hanya menguatkan putusan <i>judex facti</i> yang menjatuhkan pidana kurungan pengganti.
28 K/Pid.Sus/2017	22 Februari 2017	- Andi Samsan Nganro - Eddy Army - Margono	Tidak ada pertimbangan khusus mengenai hal ini. Majelis Hakim hanya menguatkan putusan <i>judex facti</i> yang menjatuhkan pidana kurungan pengganti. Majelis Hakim hanya menegaskan bahwa pemidanaan oleh <i>judex facti</i> sudah tepat, termasuk menjatuhkan pidana kurungan pengganti apabila pidana denda tidak dilaksanakan.

Tabel 2
Putusan Yang Memerintahkan Perampasan Barang

Nomor Putusan	Tanggal Putusan	Majelis Hakim	Inti Pertimbangan
208 K/Pid.Sus/2015*	3 Desember 2015	- Artidjo Alkostar - Surya Jaya - Sri Murwahyuni	Pidana denda dalam pasal 39 Ayat (1) huruf l UU KUP adalah bagian dari pajak yang tidak disetorkan atau kurang disetorkan oleh Terdakwa yang merupakan hak Negara, sehingga agar efektif dalam mengembalikan dan memulihkan kerugian Negara, seharusnya tidak dijatuhkan pidana kurungan Pengganti denda sebagaimana dimaksud Pasal 30 KUHP,

			melainkan sebaiknya disertai dengan penyitaan dan perampasan harta/asset/kekayaan Terdakwa baik berasal dari tindak pidana perpajakan maupun bukan dari hasil tindak pidana guna menutupi besarnya denda yang wajib dibayar oleh Terdakwa.
938 K/Pid.sus/2015	23 Februari 2016	<ul style="list-style-type: none"> - Surya Jaya - Margono - Suhadi 	Kerugian keuangan negara sebagai akibat dari tindak pidana perpajakan wajib dikembalikan Terdakwa dalam bentuk pembayaran denda. Apabila Terdakwa tidak membayar denda tersebut paling lama dalam waktu tertentu sesudah putusan pengadilan memperoleh kekuatan hukum tetap, maka harta bendanya disita oleh Jaksa dan dilelang untuk menutupi denda tersebut
2499 K/Pid.Sus/2016	8 Februari 2017	<ul style="list-style-type: none"> - Artidjo Alkostar - Surya Jaya - Sri Murwahyuni 	Tidak ada pertimbangan khusus mengenai hal ini. Namun, Majelis Hakim mengubah pelaksanaan pidana denda, dari kurungan pengganti menjadi perampasan harta benda apabila pidana denda tidak dilaksanakan.
2583 K/Pid.Sus/2016	16 Februari 2017	<ul style="list-style-type: none"> - Artidjo Alkostar - Surya Jaya - Sri Murwahyuni 	Tidak ada pertimbangan khusus mengenai hal ini. Namun, Majelis Hakim mengubah pelaksanaan pidana denda, dari kurungan pengganti menjadi perampasan harta benda apabila pidana denda tidak dilaksanakan.
2628 K/Pid.Sus/2016	10 Juli 2017	<ul style="list-style-type: none"> - Artidjo Alkostar - Surya Jaya 	Tidak ada pertimbangan khusus mengenai hal ini.

		- Sri Murwahyuni	Namun, Majelis Hakim memerintahkan perampasan harta benda apabila pidana denda tidak dilaksanakan. Apabila harta tersebut tidak cukup untuk membayar denda tersebut, terdakwa harus menjalani pidana kurungan pengganti.
1609 K/Pid.Sus/2018	27 September 2018	- Sri Murwahyuni - Maruap Dohmatiga Pasaribu - Eddy Army	Demi rasa keadilan dan tujuan pemasukan keuangan Negara baik yang bersumber dari pajak maupun bersumber dari penjatuhan pidana denda, Majelis Hakim memerintahkan perampasan harta benda terdakwa apabila tidak melaksanakan pidana denda dalam waktu 1 (satu) bulan. Apabila harta tersebut tidak cukup untuk membayar denda tersebut, terdakwa harus menjalani pidana kurungan pengganti.
2310 K/Pid.Sus/2018	29 Oktober 2018	- Suhadi - Desnayeti - Maruap Dohmatiga Pasaribu	Tidak ada pertimbangan khusus mengenai hal ini. Majelis Hakim hanya menyatakan bahwa putusan <i>judex facti</i> , termasuk memerintahkan perampasan barang milik terdakwa apabila pidana tidak dijalankan, sesuai dengan hukum acara pidana dan tidak melampauai kewenangannya.
2650 K/Pid.Sus/2018	22 November 2018	- Sri Murwahyuni - Maruap Dohmatiga Pasaribu - Eddy Army	Penjatuhan pidana kurungan pengganti denda tidak mendukung pengembalian kerugian pada pendapatan Negara

			yang diakibatkan oleh perbuatan Terdakwa, sehingga harus ada upaya paksa terlebih dahulu dimana harta benda Terpidana dapat disita dan dilelang untuk menutupi denda tersebut, dan apabila Terpidana tidak mempunyai harta yang mencukupi untuk membayar denda tersebut barulah diganti dengan pidana kurungan
3106 K/Pid.Sus/2018	23 Januari 2019	<ul style="list-style-type: none"> - Andy Samsan Nganro - Eddy Army - Margono 	Tidak ada pertimbangan khusus mengenai hal ini. Majelis Hakim hanya menyatakan bahwa putusan <i>judex facti</i> , termasuk memerintahkan perampasan barang milik terdakwa apabila pidana tidak dijalankan, sesuai dengan hukum acara pidana.

Tabel 3
Putusan Yang Hanya Menjatuhkan Pidana Denda Tanpa Pelaksanaan

Nomor Putusan	Tanggal Putusan	Majelis Hakim	Inti Pertimbangan
1030 K/Pid.Sus/2016*	20 Juni 2016	<ul style="list-style-type: none"> - Andi Samsan Nganro - Eddy Army - Margono 	Tidak ada pertimbangan khusus mengenai hal ini. Majelis Hakim hanya memperkuat putusan <i>judex facti</i> yang hanya menjatuhkan pidana denda tanpa mengatur mekanisme apabila pidana denda tersebut tidak dibayar.
1803 K/Pid.Sus/2016	7 November 2016	<ul style="list-style-type: none"> - Artidjo Alkostar - Andi Samsan Nganro - Suhadi 	Tidak ada pertimbangan khusus mengenai hal ini. Majelis Hakim hanya memperkuat putusan <i>judex facti</i> yang hanya menjatuhkan pidana denda

			tanpa mengatur mekanisme apabila pidana denda tersebut tidak dibayar.
1806 K/Pid.Sus/2016	23 November 2016	- Andi Samsan Nganro - Eddy Army - Margono	Tidak ada pertimbangan khusus mengenai hal ini. Majelis Hakim hanya memperkuat putusan <i>judex facti</i> yang hanya menjatuhkan pidana denda tanpa mengatur mekanisme apabila pidana denda tersebut tidak dibayar.
2403 K/Pid.Sus/2016*	8 Februari 2017	- Artidjo Alkostar - Andi Samsan Nganro - Suhadi	Tidak ada pertimbangan khusus mengenai hal ini. Majelis Hakim hanya memperkuat putusan <i>judex facti</i> yang hanya menjatuhkan pidana denda tanpa mengatur mekanisme apabila pidana denda tersebut tidak dibayar.

Tabel 4
Putusan Yang Langsung Memerintahkan Perampasan Harta Benda

Nomor Putusan	Tanggal Putusan	Majelis Hakim	Inti Pertimbangan
54 K/Pid.Sus/2014*	9 Juni 2014	- Artidjo Alkostar - Surya Jaya - Sri Murwahyuni	Tidak ada pertimbangan khusus mengenai hal ini. Majelis Hakim hanya menyatakan bahwa perbuatan terdakwa yang tidak melaporkan usahanya hal tersebut merugikan negara karena tidak ada pajak yang masuk ke negara.
55 K/Pid.B/2014*	16 Juni 2014	- Artidjo Alkostar - Surya Jaya - Sri Murwahyuni	Tidak ada pertimbangan khusus mengenai hal ini. Majelis Hakim hanya menyatakan bahwa perbuatan terdakwa yang tidak melaporkan usahanya hal tersebut merugikan negara karena tidak ada pajak yang masuk ke

			negara.
--	--	--	---------

*Putusan yang tidak masuk kategori “perpajakan” dalam situs putusan Mahkamah Agung

Dari tabel-tabel di atas, kita dapat melihat bahwa terjadi perbedaan pandangan dari para Hakim Agung mengenai bagaimana pelaksanaan pidana denda pajak. Dalam putusan-putusan yang menjatuhkan pidana kurungan pengganti, tidak ditemukan pertimbangan khusus mengapa Majelis Hakim menjatuhkan pidana kurungan pengganti sebagai pelaksanaan denda. Majelis Hakim hanya langsung menguatkan putusan *judex facti* yang menjatuhkan pidana kurungan pengganti atau secara langsung memutuskan untuk menjatuhkan pidana kurungan pengganti. Begitu juga dengan putusan yang hanya menjatuhkan pidana denda tanpa disertai pelaksanaan pidana denda dan memerintahkan penyitaan secara langsung harta benda terdakwa untuk membayar pidana denda tersebut. Kondisi ini berbeda dengan putusan-putusan yang memerintahkan perampasan barang sebagai pelaksanaan pidana denda. Dalam putusan-putusan tersebut, secara garis besar, Majelis Hakim menyatakan bahwa jumlah pidana denda pajak yang dijatuhkan adalah hak negara yang harus diterima negara. Oleh karena itu, apabila pelaku tidak membayar pidana denda tersebut, maka harta benda pelaku akan disita untuk menutupi pidana denda yang dijatuhkan.

Apabila kita mengacu kepada waktu penjatuhan putusan, maka terdapat tren putusan yang menarik terkait pelaksanaan pidana denda pajak ini. Berdasarkan data di atas, maka putusan pertama mengenai hal ini adalah putusan No. 54 K/Pid.Sus/2014 tertanggal 9 Juni 2014, yang langsung memerintahkan perampasan harta benda terdakwa untuk membayar pidana denda yang dijatuhkan. Putusan seperti ini juga terdapat dalam putusan yang dijatuhkan 7 hari setelahnya, yaitu Putusan No. 55 K/Pid.Sus/2014 tertanggal 16 Juni 2014. Namun, pada putusan berikutnya, yaitu Putusan No. 879 K/Pid.Sus/2014 tertanggal 30 Desember 2014, Hakim Mahkamah Agung menjatuhkan putusan yang berbeda dengan menjatuhkan pidana kurungan pengganti apabila pidana denda tersebut tidak dibayar. Berdasarkan hal tersebut, terlihat bahwa sepanjang tahun 2014, Mahkamah Agung tidak konsisten dalam memutuskan mekanisme apa yang harus digunakan apabila terpidana perpajakan tidak membayar pidana denda yang dijatuhkan.

Pada tahun 2015, ternyata inkonsistensi tersebut masih berlanjut. Pada 3 (tiga) putusan pidana perpajakan pertama di tahun 2015, yaitu putusan No. 898 K/Pid.Sus/2014 tertanggal 6 Mei 2015, 2057 K/Pid.sus/2014 tertanggal 30 September 2015, dan 2184 K/Pid.Sus/2015 tertanggal 3 November 2015, Hakim Mahkamah Agung masih melanjutkan tren di akhir 2014, yaitu menjatuhkan pidana kurungan pengganti apabila pidana denda tersebut tidak dibayar. Namun, pada putusan setelahnya, yaitu putusan No. 208 K/Pid.Sus/2015 tertanggal 3 Desember 2015, Hakim Mahkamah Agung malah menjatuhkan putusan yang berbeda dengan menjatuhkan putusan berupa perampasan harta benda. Hal ini jelas menggambarkan bahwa Mahkamah Agung masih inkonsisten dalam menentukan pelaksanaan pidana denda pajak sampai akhir 2015.

Memasuki tahun 2016, ternyata Mahkamah Agung menjatuhkan putusan yang lebih bervariasi. Pada putusan pidana perpajakan pertama di tahun 2016, yaitu putusan No. 938 K/Pid.sus/2015 tertanggal 23 Februari 2016, Hakim Mahkamah Agung menjatuhkan putusan berupa perampasan harta benda. Namun,

pada putusan kedua, yaitu putusan No. 1933 K/Pid.Sus/2015 tertanggal 22 Maret 2016, Hakim Mahkamah Agung kembali menjatuhkan pidana kurungan pengganti sebagai pelaksanaan pidana denda. Malah, pada putusan ketiga, yaitu putusan No. 1030 K/Pid.Sus/2016 tertanggal 20 Juni 2016, Hakim Mahkamah Agung menambah varian putusan baru dengan menjatuhkan pidana denda tanpa disertai pelaksanaan pidana denda apapun. Tetapi, dalam putusan selanjutnya, yaitu putusan No. 2806 K/Pid.Sus/2015 tertanggal 14 September 2016 dan 495 K/Pid.Sus/2016 tertanggal 19 Oktober 2016, Hakim Mahkamah Agung kembali menjatuhkan pidana kurungan pengganti. Lalu, Mahkamah Agung kembali mengubah pandangannya dengan menjatuhkan pidana denda tanpa disertai pelaksanaan pidana denda dalam putusan berikutnya, yaitu putusan No. 1803 K/Pid.Sus/2016 tertanggal 7 November 2016 dan 1806 K/Pid.Sus/2016 tertanggal 23 November 2016. Hal ini menunjukkan bahwa tren penjatuhan putusan pidana perpajakan pada tahun 2016 masih sama dengan tahun sebelumnya di mana belum terdapat konsistensi putusan terkait pelaksanaan pidana denda pajak.

Pada tahun 2017, inkonsistensi putusan ini terjadi dalam kondisi yang lebih ekstrim. Hal ini terlihat ketika pada tanggal 8 Februari 2017, terdapat 2 (dua) putusan pidana perpajakan yang memutuskan pelaksanaan pidana denda pajak yang berbeda, bahkan dalam kondisi terdapat seorang Hakim Agung yang sama di dalam 2 (dua) Majelis Hakim yang menjatuhkan putusan-putusan tersebut. Dalam putusan No. 2403 K/Pid.Sus/2016, Mahkamah Agung memutuskan pidana denda tanpa disertai pelaksanaan pidana denda apapun, sedangkan dalam putusan No. 2499 K/Pid.Sus/2016, Mahkamah Agung memutuskan pelaksanaan pidana denda pajak dengan perampasan harta benda. Dalam putusan berikutnya, yaitu putusan No. 2583 K/Pid.Sus/2016 tertanggal 16 Februari 2017, Mahkamah Agung kembali memutuskan pelaksanaan pidana denda pajak dengan perampasan harta benda. Namun, 6 (enam) hari setelahnya, Mahkamah Agung kembali mengubah sikapnya dengan menjatuhkan pidana kurungan pengganti melalui putusan No. 28 K/Pid.Sus/2017 tertanggal 22 Februari 2017 dan kembali lagi menjatuhkan perampasan harta benda melalui putusan No. 2628 K/Pid.Sus/2016 tertanggal 10 Juli 2017. Menurut penulis, kondisi-kondisi ini menunjukkan dengan jelas bahwa tahun 2017 merupakan tahun di mana inkonsistensi putusan Mahkamah Agung terkait pelaksanaan pidana denda pajak berada pada titik yang paling ekstrim.

Namun, kondisi inkonsistensi putusan tersebut berhenti di tahun 2017. Memasuki tahun 2018, dalam putusan pidana perpajakan pertama di tahun tersebut, yaitu putusan No. 1609 K/Pid.Sus/2018 tertanggal 27 September 2018, Mahkamah Agung meneruskan sikap yang telah diputuskan dalam putusan No. 2628 K/Pid.Sus/2016 tersebut di atas dengan memutuskan perampasan harta benda milik terdakwa. Putusan seperti ini dijatuhkan pula pada 2 (dua) putusan pidana perpajakan lainnya di tahun 2018, yaitu putusan No. 2310 K/Pid.Sus/2018 tertanggal 29 Oktober 2018 dan 2650 K/Pid.Sus/2018 tertanggal 22 November 2018. Bahkan, pandangan tersebut berlanjut hingga putusan pidana perpajakan di tahun 2019, yaitu putusan No. 3106 K/Pid.Sus/2018 tertanggal 23 Januari 2019. Hingga tulisan ini selesai, belum ditemukan lagi putusan Mahkamah Agung terkait pelaksanaan pidana denda pajak dalam situs resmi putusan Mahkamah Agung. Dengan demikian, penulis berkesimpulan bahwa sejak tanggal 10 Juli 2017 hingga saat ini, Mahkamah Agung telah konsisten dalam memutuskan bahwa pelaksanaan pidana denda pajak adalah perampasan harta benda milik terdakwa.

Penulis sendiri sangat mengapresiasi sikap Mahkamah Agung yang sudah konsisten terkait pelaksanaan pidana denda pajak. Hal ini tidak terlepas dari mampunya Mahkamah Agung memenuhi fungsinya sebagai penjaga kesatuan hukum. Kondisi ini menunjukkan bahwa para Hakim Agung ternyata dapat menyatukan pandangan hukumnya terkait suatu masalah hukum, bahkan melalui putusan yang dijatuhkan, tanpa perlu mekanisme menyatukan pandangan hukum melalui rapat pleno kamar, yang hasilnya dirumuskan ke dalam Surat Edaran Mahkamah Agung (SEMA), yang sudah dilakukan Mahkamah Agung sejak tahun 2012. Dengan demikian, sudah seharusnya tren konsistensi putusan ini dilanjutkan dalam masalah-masalah hukum lainnya di mana Mahkamah Agung masih inkonsisten dalam menjatuhkan putusannya. Namun, konsistensi putusan ini seharusnya tidak menutup kemungkinan adanya pembahasan-pembahasan terkait hal yang sudah dilakukan secara konsisten tersebut. Hal ini dikarenakan putusan yang konsisten juga harus memenuhi kaidah-kaidah hukum yang tepat agar tidak terdapat kesalahan dalam konsistensi tersebut yang malah bisa menimbulkan kerugian masyarakat. Menurut penulis, kita harus menyepakati bahwa suatu kesalahan yang konsisten juga tidak lebih baik dari sebuah inkonsistensi itu sendiri. Oleh karena itu, dalam bagian selanjutnya, penulis akan membahas apakah sikap Mahkamah Agung yang konsisten tersebut telah sesuai dengan kaidah-kaidah hukum yang ada.

Menurut penulis, sikap Mahkamah Agung yang konsisten memutuskan perampasan harta benda sebagai pelaksanaan pidana denda pajak telah sesuai dengan kaidah hukum pidana yang ada. Selain itu, perampasan harta benda merupakan alat paksa yang paling efektif dalam pelaksanaan pidana denda pajak karena dapat memastikan bahwa negara akan mendapatkan pemulihan kerugian negara, bahkan mendapatkan penerimaan tambahan, dari pelaksanaan putusan pidana perpajakan, walaupun terdakwa tidak membayar pidana denda pajak yang dijatuhkan. Lagipula, perampasan harta benda telah diterapkan pula dalam tindak pidana yang memiliki karakteristik yang sama dengan tindak pidana perpajakan. Dengan demikian, penjatuhan putusan yang memerintahkan perampasan harta benda milik terdakwa sebagai pelaksanaan pidana denda pajak harus terus dilakukan agar dapat mengoptimalkan penerimaan negara dari penegakan hukum atas tindak pidana perpajakan. Untuk menjelaskan pendapat-pendapat tersebut, penulis akan membahas secara lebih rinci pada bagian berikut ini.

C. Pelaksanaan Pidana Denda Pajak Dalam Konsep Tindak Pidana Fiskal

Sifat dari perpajakan adalah menghasilkan penerimaan negara. Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, hal-hal yang berkenaan dengan urusan pajak atau pendapatan negara disebut sebagai “fiskal”⁸. Oleh karena itu, menurut penulis, tindak pidana yang terjadi dalam urusan pajak atau pendapatan negara disebut sebagai tindak pidana/delik fiskal. Hal ini senada dengan pendapat Pompe, yang menyatakan bahwa tindak pidana fiskal adalah untuk delik-delik pajak⁹. Pendapat serupa juga disampaikan oleh Moeljatno yang berpendapat bahwa hukum pidana

⁸ Tim Penyusun, *Kamus Bahasa Indonesia*, (Jakarta: Pusat Bahasa, 2008), hal. 411.

⁹ Andi Hamzah, *Perkembangan Hukum Pidana Khusus*, (Jakarta: Rineka Cipta, 1991), hal. 1.

fiskal adalah aturan-aturan dan ketentuan-ketentuan pidana yang tersebut dalam perundang-undangan mengenai penghasilan dan persewaan negara¹⁰. Mr. R. Hattink berpendapat bahwa *fiscal strafrecht* adalah tindak pidana yang ada hubungannya dengan keuangan negara seperti yang bertalian dengan retribusi, dengan persewaan negara, bertalian dengan penerimaan negara, termasuk tindak pidana fiskal dalam arti luas¹¹.

Berdasarkan hal-hal tersebut, maka dapat disimpulkan bahwa tindak pidana pajak adalah jenis delik fiskal dalam hukum pidana. Lalu, apa hubungannya tindak pidana pajak sebagai delik fiskal dengan perampasan harta benda sebagai pelaksanaan pidana denda pajak?

Moeljatno berpendapat bahwa hukum pidana fiskal memiliki sistem yang berbeda dengan hukum pidana pada umumnya. Salah satu perbedaannya adalah mengenai pelaksanaan pidana denda yang dijatuhkan dalam delik fiskal dan delik biasa. Moeljatno mendasarkan pendapat ini pada Pasal 4 Ayat (4) *Invoeringsverordening v.h. Wetboek w. Strafrecht* (Ind. Stb. 1923 Nr. 394), yang mengatur bahwa apabila seorang pelaku dijatuhi pidana denda dan tidak dapat membayar denda tersebut, maka barang-barang pelaku akan diambil untuk membayar denda tersebut, bukan dijatuhi pidana kurungan pengganti seperti pada delik biasa¹². Jonkers juga berpendapat hal yang sama, dimana terdapat beberapa aturan khusus tentang delik fiskal yang merupakan pengecualian dari aturan-aturan pidana umum. Walaupun ia lebih menyoroti hal yang lain, yaitu penjatuhan “*gijzeling*” atau penahanan paksa apabila pelaku tidak membayar pidana denda yang dijatuhkan sampai pelaku membayar pidana denda yang dijatuhkan, yang diatur dalam Pasal 4 Ayat (5) *Invoeringsverordening v.h. Wetboek w. Strafrecht*, namun ia menjelaskan bahwa *gijzeling* tidak menghapuskan kewajiban pelaku membayar pidana denda, bahkan dapat dibebankan kepada harta benda pelaku untuk membayar pidana denda tersebut, tidak seperti pidana kurungan pengganti yang menghapuskan kewajiban membayar pidana denda¹³.

Berdasarkan 2 (dua) pendapat tersebut, kita dapat melihat bahwa terdapat hubungan yang sangat erat antara delik fiskal dan perampasan harta benda sebagai pelaksanaan pidana denda. Ketika seseorang melakukan delik fiskal dan dijatuhi pidana denda, maka seharusnya Hakim menjatuhkan hukuman berupa perampasan harta benda pelaku apabila pelaku tidak mau/mampu membayar pidana denda yang dijatuhkan untuk melaksanakan pidana denda tersebut, bukan menjatuhkan pidana kurungan pengganti berdasarkan Pasal 30 dan 31 KUHP seperti pada delik biasa. Oleh sebab itu, dikarenakan tindak pidana pajak merupakan delik fiskal, maka pelaksanaan pidana denda pajak seharusnya mengacu kepada mekanisme tersebut, yaitu perampasan harta benda untuk menutupi pidana denda yang dijatuhkan apabila pelaku tidak mau/mampu membayar pidana denda tersebut.

Sebenarnya, pelaksanaan pidana denda seperti ini sudah diadopsi dalam peraturan perundang-undangan di Indonesia, yaitu dalam Pasal 59 Undang-

¹⁰ Moeljatno, *Asas-asas Hukum Pidana*, (Jakarta: Rineka Cipta, 2008), hal. 22.

¹¹ Rochmat Soemitro, *Pajak Ditinjau dari Segi Hukum*, (Bandung: Eresco, 1991), hal. 43.

¹² Moeljatno, *op.cit.*

¹³ J. E. Jonkers, *Handboek Van Het Nederlandsch-Indische Strafrecht*, (Leiden: E. J. Brill, 1946), hal. 187-188.

undang Nomor 11 Tahun 1995 *jo.* Undang-undang Nomor 39 Tahun 2007 tentang Cukai (UU Cukai), yang berbunyi:

Pasal 59

- (1) Dalam hal pidana denda tidak dibayar oleh yang bersangkutan, diambil dari kekayaan dan/atau pendapatan yang bersangkutan sebagai gantinya.
- (2) Dalam hal penggantian sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak dapat dipenuhi, pidana denda diganti dengan pidana kurungan paling lama enam bulan.

Apabila kita melihat pada aturan tersebut, maka kita dapat melihat bahwa perampasan harta benda sebagai pelaksanaan pidana denda bukanlah hal yang baru di Indonesia. Artinya, cara ini dapat pula dilakukan untuk pelaksanaan pidana denda pajak, terlebih semangat UU Cukai ternyata sama dengan semangat UU KUP, yaitu untuk meningkatkan penerimaan negara guna kepentingan pembangunan nasional. Hal ini terlihat pada bagian poin 3 UU Cukai yang menyebutkan bahwa sumbangan dari sektor cukai terhadap penerimaan negara adalah salah satu sumber pembiayaan pembangunan nasional. Bahkan, di poin 4, disebutkan bahwa cukai merupakan pajak negara. Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, maka menurut penulis, seharusnya penegakan hukum yang ada di dalam UU Cukai dapat pula diterapkan pada UU KUP, khususnya ketentuan mengenai pelaksanaan pidana denda berupa perampasan harta benda. Dengan demikian, konsistensi Mahkamah Agung dalam memerintahkan perampasan harta benda terdakwa sebagai pelaksanaan pidana pajak telah sesuai dengan kaidah hukum pidana dan sangat mungkin untuk dilakukan dengan sifatnya sebagai delik fiscal.

D. Perampasan Harta Benda Sebagai Alat Paksa Yang Efektif

Untuk menjelaskan mengenai hal tersebut, perlu penulis jabarkan tentang pasal tindak pidana pajak yang penulis maksud dalam tulisan ini.

Pasal 39:

- (1) Setiap orang yang dengan sengaja:
 1. tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
 2. menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
 3. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;
 4. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;
 5. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
 6. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;

7. 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); atau
8. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut. 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.

Penjelasan:

Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud pada ayat ini yang dilakukan dengan sengaja dikenai sanksi yang berat mengingat pentingnya peranan penerimaan pajak dalam penerimaan negara...

Kalau kita melihat aturan di atas, maka kita akan mendapati bahwa ancaman pidana dalam Pasal 39 Ayat (1) KUP diberikan mengingat pentingnya peranan pajak dalam penerimaan negara. Pentingnya peran pajak dalam penerimaan negara ini juga merupakan semangat dasar pembentukan UU KUP secara keseluruhan dimana dalam bagian konsideran huruf c UU KUP disebutkan bahwa peranan penting pajak adalah meningkatkan penerimaan dalam negeri dan sangat diperlukan guna kelangsungan dan meningkatkan pembangunan nasional. Artinya, menurut penulis, penegakan aturan di dalam UU KUP, termasuk Pasal 39 Ayat (1), harus mengacu kepada semangat penerimaan negara dari sektor pajak tersebut. Di samping itu, seperti yang sudah disebutkan sebelumnya, pasal ini mencantumkan unsur “dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara”. Artinya, menurut penulis, apabila pelaku terbukti melakukan perbuatan yang diatur dalam Pasal 39 Ayat (1) UU KUP, maka pidana yang dijatuhkan harus dapat memulihkan kerugian negara yang telah terjadi agar penerimaan negara dari pajak yang seharusnya terjadi dapat dicapai.

Berdasarkan hal tersebut, mengingat sifatnya yang menghasilkan sejumlah uang untuk negara, maka pidana denda pajak adalah pidana yang harus dilaksanakan agar pemulihan kerugian negara tersebut dapat dilakukan. Hal ini jelas tidak dapat dicapai dengan pidana penjara karena pidana penjara sifatnya hanya dapat membatasi kebebasan pelaku dan tidak menghasilkan sejumlah uang untuk negara. Pelaksanaan pidana denda pajak menjadi semakin penting apabila melihat besar pidana denda pajak dalam pasal tersebut yang dapat dijatuhkan berkali-kali lipat dari kerugian penerimaan negara akibat pajak yang tidak/kurang dibayar. Dengan besar pidana denda seperti itu, maka negara tidak hanya mendapatkan uang sejumlah pajak yang tidak/kurang bayar, namun juga mendapatkan uang lebih dari denda tersebut. Dengan begitu, apabila pidana denda dijalankan secara maksimal, maka negara tidak hanya mendapatkan pemulihan kerugian, namun mendapatkan penerimaan tambahan dari pembayaran denda tersebut. Untuk memberikan gambaran yang lebih jelas mengenai hal ini, penulis akan memberikan contoh sebagai berikut:

Seorang pelaku terbukti tidak membayar pajak, yang artinya menyebabkan kerugian penerimaan negara dari pajak yang harusnya dibayar oleh pelaku tersebut, sebesar Rp. 1.000.000.000,00 (satu milyar rupiah). Pengadilan menjatuhkan pidana denda sebesar 2 (dua) kali pajak yang tidak dibayar tersebut, sesuai ketentuan Pasal 39 Ayat (1) UU KUP. Artinya, uang yang harus diterima negara adalah Rp. 2.000.000.000,00 (dua milyar rupiah). Apabila pelaku membayar pidana denda tersebut, maka negara mendapatkan Rp. 1.000.000.000,00 sebagai pembayaran pajak pelaku, sehingga kerugian negara yang terjadi telah dipulihkan, dan Rp. 1.000.000.000,00 lainnya sebagai tambahan penerimaan negara.

Berdasarkan hal tersebut, maka pelaksanaan pidana denda pajak pada pasal tersebut adalah jalan yang harus dimaksimalkan karena dapat memulihkan kerugian negara dan malah menambah penerimaan negara dari perpajakan, yang sesuai dengan semangat penerimaan negara dari pajak dalam UU KUP. Lalu, bagaimana agar pelaksanaan pidana denda tersebut dapat dimaksimalkan? Menurut penulis, cara yang dapat dilakukan adalah dengan memberikan instrumen pemaksa yang tepat, yang pada akhirnya tetap dapat membuat negara mendapatkan pemulihan kerugian negara. Instrumen pemaksa yang paling tepat tersebut adalah dengan melakukan perampasan harta benda pelaku apabila tidak mau/mampu membayar pidana denda. Hal ini disebabkan, dengan cara tersebut, negara akan tetap mendapatkan sejumlah uang dari hasil perampasan harta benda pelaku, sehingga tujuan memulihkan kerugian negara dapat tercapai, walaupun pidana denda tidak dijalankan. Hal ini jelas tidak dapat dicapai oleh pidana kurungan pengganti yang diatur dalam Pasal 30 dan 31 KUHP karena sifat pidana kurungan pengganti yang tidak memberikan sejumlah uang untuk memulihkan kerugian negara tersebut. Dengan demikian, terlihat bahwa perampasan harta benda dapat menjadi alat paksa yang efektif dalam pelaksanaan pidana denda pajak demi diperolehnya kembali penerimaan negara dari pajak. Namun, perlu terdapat aturan lain agar pelaksanaan pidana denda pajak melalui perampasan harta benda dapat berjalan lebih efektif. Aturan tersebut adalah jangka waktu pelaksanaan pidana denda pajak. Hal ini penting untuk diatur agar dapat menunjukkan kapan batas waktu pelaksanaan pidana denda pajak berakhir sehingga perampasan harta benda dapat segera dilakukan. Faktanya, hal ini sudah diputuskan oleh Mahkamah Agung dalam putusan-putusannya yang memerintahkan perampasan harta benda terdakwa sebagai pelaksanaan pidana denda pajak, sebagaimana terlihat dari tabel di bawah ini.

Tabel 5
Jangka Waktu Pelaksanaan Pidana Denda Pajak Dalam Putusan Mahkamah Agung

Nomor Putusan	Tanggal Putusan	Jangka Waktu Pelaksanaan Pidana Denda Pajak
208 K/Pid.Sus/2015	3 Desember 2015	1 bulan sejak putusan BHT
938 K/Pid.sus/2015	23 Februari 2016	1 bulan sejak putusan BHT
2499 K/Pid.Sus/2016	8 Februari 2017	Tidak ditentukan
2583 K/Pid.Sus/2016	16 Februari 2017	Tidak ditentukan

2628 K/Pid.Sus/2016	10 Juli 2017	Tidak ditentukan
1609 K/Pid.Sus/2018	27 September 2018	1 bulan sejak putusan BHT
2310 K/Pid.Sus/2018	29 Oktober 2018	1 bulan sejak putusan BHT
2650 K/Pid.Sus/2018	22 November 2018	1 bulan sejak putusan BHT
3106 K/Pid.Sus/2018	23 Januari 2019	2 bulan sejak putusan BHT

Dari data di atas, terlihat bahwa Mahkamah Agung belum konsisten dalam menentukan berapa lama jangka waktu pelaksanaan pidana denda pajak, yang apabila batas waktunya sudah habis, maka perampasan harta benda terdakwa dapat mulai dilakukan. Untuk itu, para Hakim Agung harus segera menyatukan pandangan terkait jangka waktu pelaksanaan pidana denda pajak tersebut. Pada dasarnya, lama waktu yang ditentukan tidak terlalu menjadi masalah karena yang terpenting adalah adanya batas waktu yang jelas. Walaupun begitu, apabila ingin mengacu kepada putusan-putusan yang sudah ada, sebagaimana tersebut di atas, Mahkamah Agung dapat menetapkan jangka waktu pelaksanaan pidana denda pajak dengan mengacu pada jangka waktu yang mayoritas diputuskan Hakim Agung, yaitu 1 (satu) bulan sejak putusan berkekuatan hukum tetap (BHT).

E. Pidana Kurungan Pengganti Denda Sebagai Jalan Terakhir

Terlepas dari pelaksanaan pidana denda pajak yang seharusnya dilakukan dengan perampasan harta benda terdakwa, bukan berarti pidana kurungan pengganti denda, yang diatur dalam Pasal 30 dan 31 KUHP, tidak dapat diterapkan sebagai pelaksanaan pidana denda pajak. Hal ini tidak terlepas dari adanya kemungkinan harta benda pelaku yang dirampas ternyata tetap tidak cukup untuk membayar pidana denda yang dijatuhkan. Menurut penulis, dalam kondisi ini, dibutuhkan suatu instrumen hukum lain untuk “mengganti” pidana denda yang telah dijatuhkan dan instrumen tersebut adalah penjatuhan pidana kurungan pengganti. Jadi, pidana kurungan pengganti tetap dapat digunakan sebagai pelaksanaan pidana denda pajak, namun hanya diterapkan ketika harta benda pelaku yang dirampas tidak mencukupi untuk menutupi pidana denda yang dijatuhkan.

Pada praktiknya, ternyata Mahkamah Agung sudah menjatuhkan pidana kurungan pengganti denda sebagai jalan terakhir apabila harta benda terdakwa tidak cukup membayar pidana denda. Hal ini pertama kali diputuskan dalam putusan No. 2628 K/Pid.Sus/2016 tertanggal 10 Juli 2017, yang kemudian diputuskan kembali dalam putusan setelahnya, yaitu putusan No. 1609 K/Pid.Sus/2018 tertanggal 27 September 2018. Namun, Mahkamah Agung mengubah sikapnya pada putusan No. 2310 K/Pid.Sus/2018 tertanggal 29 Oktober 2018 dengan hanya memerintahkan perampasan harta benda tanpa dibarengi pidana kurungan pengganti denda. Walaupun Mahkamah Agung kembali menjatuhkan pidana kurungan pengganti denda sebagai jalan terakhir dalam putusan No. 2650 K/Pid.Sus/2018 tertanggal 22 November 2018, namun sikap tersebut kembali berubah dalam putusan No. 3106 K/Pid.Sus/2018 tertanggal 23 Januari 2019 di mana Mahkamah Agung hanya memerintahkan perampasan harta benda tanpa dibarengi pidana kurungan pengganti denda.

Tabel 6
Penjatuhan Pidana Kurungan Pengganti Sebagai Jalan Terakhir

Dalam Pelaksanaan Pidana Denda Pajak Pada Putusan Mahkamah Agung

Nomor Putusan	Tanggal Putusan	Penjatuhan Pidana Kurungan Pengganti
208 K/Pid.Sus/2015	3 Desember 2015	Tidak dijatuhkan
938 K/Pid.sus/2015	23 Februari 2016	Tidak dijatuhkan
2499 K/Pid.Sus/2016	8 Februari 2017	Tidak dijatuhkan
2583 K/Pid.Sus/2016	16 Februari 2017	Tidak dijatuhkan
2628 K/Pid.Sus/2016	10 Juli 2017	Dijatuhkan
1609 K/Pid.Sus/2018	27 September 2018	Dijatuhkan
2310 K/Pid.Sus/2018	29 Oktober 2018	Tidak dijatuhkan
2650 K/Pid.Sus/2018	22 November 2018	Dijatuhkan
3106 K/Pid.Sus/2018	23 Januari 2019	Tidak Dijatuhkan

Berdasarkan hal tersebut di atas, tampak Mahkamah Agung masih inkonsisten dalam menentukan apakah pidana kurungan pengganti denda harus diterapkan dalam hal hasil perampasan harta benda terdakwa tidak cukup untuk membayar pidana denda yang dijatuhkan. Untuk itu, Hakim Agung harus duduk bersama dan menyatukan pandangan terkait dapat tidaknya pidana kurungan pengganti dijatuhkan dalam pelaksanaan pidana denda pajak. Dengan memperhatikan pentingnya pidana kurungan pengganti denda sebagai instrumen untuk “mengganti” pidana denda yang tidak berhasil dibayar secara penuh melalui hasil perampasan harta benda, maka seharusnya Mahkamah Agung memutuskan bahwa pidana kurungan pengganti hanya dapat dijatuhkan apabila hasil perampasan harta benda terdakwa tidak mencukupi untuk membayar seluruh pidana denda yang dijatuhkan, seperti yang telah diputuskan Mahkamah Agung dalam putusan No. 2628 K/Pid.Sus/2016, 1609 K/Pid.Sus/2018, dan 2650 K/Pid.Sus/2018. Namun, menurut penulis, penentuan lama pidana kurungan pengganti oleh Hakim nantinya harus dihitung secara proporsional dengan mempertimbangkan nilai harta benda yang sudah dirampas untuk membayar pidana denda yang dijatuhkan. Hal ini perlu dilakukan untuk memberikan keadilan bagi terdakwa agar terdakwa dengan nilai harta bendanya yang lebih banyak dirampas tidak dijatuhi lama pidana kurungan pengganti yang sama dengan terdakwa yang nilai harta bendanya lebih sedikit dirampas. Dengan demikian, pelaksanaan pidana denda pajak akan lebih memberikan kepastian hukum karena dapat menggunakan pidana kurungan pengganti sebagai jalan terakhir dan juga memberikan keadilan hukum bagi terdakwa.

F. Pemulihan Penerimaan Negara Dari Tindak Pidana Pajak Dalam Aturan Yang Akan Datang

Pada dasarnya, pemulihan kerugian negara dari pajak dengan perampasan harta benda sudah direncanakan untuk diterapkan di Indonesia. Hal ini tergambar

dalam Pasal 116 dan 117 Rancangan Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (RUU KUP)¹⁴, yang berbunyi:

Pasal 116

Bagi terdakwa yang belum melunasi Kerugian Keuangan Negara di Bidang Perpajakan, selain dijatuhi pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 107, Pasal 108, Pasal 109, dan Pasal 110 dan Pasal 111, terhadap terdakwa dijatuhi pidana tambahan berupa pembayaran uang pengganti yang jumlahnya sama dengan Kerugian Keuangan Negara di Bidang Perpajakan.

Pasal 117

- (1) Dalam hal terdakwa tidak mampu membayar pidana tambahan sebagaimana dimaksud pada Pasal 116, pidana tambahan diganti dengan perampasan harta kekayaan milik terdakwa yang nilainya sama dengan Kerugian Keuangan Negara di Bidang Perpajakan.
- (2) Dalam hal penjualan harta kekayaan milik terdakwa yang dirampas sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak mencukupi, pidana kurungan pengganti dijatuhkan terhadap terdakwa dengan memperhitungkan uang pengganti yang telah dibayar.

Dari ketentuan ini, kita dapat melihat bahwa RUU KUP mengatur pemulihan kerugian negara tidak lagi menggunakan mekanisme pembayaran pidana denda pajak, namun dengan pembayaran uang pengganti yang jumlahnya sama dengan kerugian keuangan negara yang diakibatkan, yang pelaksanaannya terpisah dari pembayaran pidana denda pajak. Perampasan harta benda pelaku dilakukan apabila pelaku tidak membayar uang pengganti tersebut. Dari aturan ini, kita dapat melihat bahwa RUU KUP menghendaki pelaku harus memulihkan kerugian negara yang ditimbulkannya dengan membayar sebanyak kerugian tersebut, baik dengan uang, maupun dengan harta kekayaan pelaku. Hal ini menunjukkan bahwa RUU KUP lebih menjamin terpulihkannya kerugian negara dari pajak daripada UU KUP yang saat ini berlaku yang masih bergantung pada pembayaran pidana denda.

Yang menarik adalah pengaturan pidana denda dalam tindak pidana pajak dalam RUU KUP tidak lagi mengenal pidana denda minimum dan hanya mengatur pidana maksimal. Misalnya dalam Pasal 109 RUU KUP yang mengancam pidana denda maksimal 2 (dua) kali jumlah kerugian keuangan negara di bidang perpajakan, yang penulis artikan sebagai pajak yang tidak dibayar pelaku. Dalam Pasal 110 RUU KUP diatur bahwa pidana denda maksimal adalah 3 (tiga) kali pajak yang tidak dibayar. Dengan aturan seperti itu, maka pidana denda yang dijatuhkan bisa lebih rendah jumlahnya daripada pajak yang tidak dibayar karena tidak ada aturan minimal berapa kali lipat dari pajak yang

¹⁴ Indonesia, *Rancangan Undang-undang Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, <http://www.bphn.go.id/data/documents/Penyelarasan-NA-RUU-Ttg-Ketentuan-Umum-&-Tata-Cara-Perpajakan.PDF>, diakses pada 11 September 2017. Saat tulisan ini ditulis, pemerintah sedang menyusun *Omnibus Law* tentang Perpajakan. Namun, dikarenakan isinya tidak mengatur soal sanksi pidana, penulis menganalisis masalah ini dengan menggunakan RUU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tersebut di atas.

tidak dibayar dan kerugian negara dari pajak yang tidak dibayar tidak akan tercapai dengan pelaksanaan pidana denda. Hal ini menunjukkan bahwa rezim RUU KUP mengubah pendekatan pemulihan kerugian negara tidak lagi menggunakan pelaksanaan pidana denda pajak, melainkan dengan pembayaran uang pengganti yang sudah dijelaskan sebelumnya. Menurut penulis, dengan keadaan seperti ini, maka mekanisme pelaksanaan pidana denda dikembalikan kepada Pasal 30 dan 31 KUHP, yaitu penjatuhan pidana kurungan pengganti. Dengan begitu, maka potensi penerimaan negara sebagai pengganti kerugian negara hanya berasal dari pembayaran uang pengganti karena pidana denda dapat tidak dijalankan asalkan menjalani pidana kurungan pengganti.

Namun, penulis berpandangan bahwa walaupun tujuan pemulihan kerugian negara tersebut tercapai, penulis lebih setuju apabila pemulihan kerugian negara dari pajak dilaksanakan dengan mekanisme pelaksanaan pidana denda pajak daripada pembayaran uang pengganti. Tentunya aturan mengenai pidana denda pajak yang berlaku adalah seperti aturan yang ada di dalam UU KUP saat ini ditambah dengan mekanisme pelaksanaan pidana denda pajak berupa perampasan harta benda. Penulis mendasarkan pandangan tersebut kepada beberapa alasan, sebagai berikut:

1. Pada dasarnya, perampasan harta benda sebagai pelaksanaan pidana denda pajak dalam UU KUP dapat dilakukan berdasarkan teori hukum pidana, khususnya mengenai delik fiskal. Penulis berpandangan bahwa pengubahan rezim sanksi guna memulihkan kerugian negara dari pelaksanaan pidana denda pajak menjadi pembayaran uang pengganti disebabkan penjatuhan pidana denda pajak tidak cukup efektif untuk memulihkan keuangan negara karena tidak ada mekanisme yang diatur apabila pidana denda tersebut tidak dijalankan. Dengan begitu, berdasarkan Pasal 103 KUHP, pidana denda tersebut diganti dengan pidana kurungan pengganti berdasarkan Pasal 30 dan 31 KUHP. Hal ini jelas merugikan negara karena berpotensi tidak mendapatkan pemulihan negara dari pembayaran denda pajak. Maka, untuk menyelesaikan masalah tersebut, kemudian dibentuk mekanisme baru, yaitu pembayaran uang pengganti dalam RUU KUP agar pemulihan kerugian negara dari pajak dapat dilakukan. Padahal, untuk menyelesaikan masalah tersebut, yang harus dilakukan adalah membuat mekanisme khusus tentang pelaksanaan pidana denda pajak dengan memperhatikan sifat tindak pidana pajak sebagai delik fiskal dan perampasan harta benda dapat digunakan sebagai pelaksanaan pidana denda pajak, sama seperti yang berlaku bagi delik fiskal lainnya, yaitu tindak pidana di bidang Cukai, yang menggunakan perampasan harta benda sebagai pelaksanaan pidana denda sejak tahun 1999. Oleh karena itu, pemulihan kerugian negara dari pajak pada dasarnya tidak memerlukan mekanisme baru berupa pembayaran uang pengganti dalam RUU KUP karena dapat dilakukan dengan pelaksanaan pidana denda pajak berupa perampasan harta benda;
2. Pelaksanaan pidana denda pajak dengan UU KUP akan mendatangkan lebih banyak uang untuk negara daripada pembayaran uang pengganti. Hal ini disebabkan, dengan pelaksanaan denda tersebut, pelaku membayar uang sejumlah pajak yang tidak mau/mampu bayar ditambah sejumlah uang sebagai penghasilan negara, daripada pembayaran uang pengganti dalam RUU KUP, yang hanya sejumlah pajak yang tidak mau/mampu dibayar oleh pelaku. Kalau kita mengacu kepada Pasal 39 Ayat (1) UU KUP yang memiliki ancaman

pidana denda minimal 2 (dua) kali pajak yang tidak mau/mampu dibayar, apabila pelaku tidak mau/mampu membayar pajak sebesar Rp. 1 Milyar, dengan pelaksanaan pidana denda, maka negara minimal akan mendapatkan uang sebesar Rp. 2 milyar. Kalau kita memakai mekanisme yang ada di RUU KUP, maka negara hanya akan mendapatkan Rp. 1 Milyar. Oleh karena itu akan lebih menguntungkan apabila menggunakan aturan pidana denda pajak yang ada di dalam UU KUP dengan pelaksanaan pidana denda pajak berupa perampasan harta benda.

3. Pembayaran uang pengganti dalam RUU KUP akan menambah lama pidana kurungan pengganti yang harus dijalani pelaku, yang akan menyebabkan negara akan mengeluarkan biaya lebih besar untuk membiayai pelaku selama menjalani pidana kurungan pengganti. Ketika pemulihan keuangan negara menggunakan mekanisme pembayaran uang pengganti dalam RUU KUP, maka pelaksanaan pidana denda akan kembali ke KUHP, yaitu penjatuhan pidana kurungan pengganti sesuai Pasal 30 dan 31 KUHP. Selain itu, terdapat pula ketentuan apabila harta kekayaan yang dirampas tidak cukup untuk membayar uang pengganti, maka akan diganti dengan pidana kurungan pengganti. Hal ini menyebabkan, dengan mekanisme pembayaran uang pengganti menurut RUU KUP, maka pelaku akan menjalani pidana kurungan pengganti yang lebih lama daripada apabila menggunakan pelaksanaan pidana denda pajak dalam UU KUP dengan perampasan harta benda karena pidana kurungan pengganti hanya akan dijatuhkan apabila harta benda yang dirampas tidak dapat menutupi pidana denda yang dijatuhkan. Dengan kewajiban negara membiayai pelaku selama menjalani pidana kurungan pengganti, maka semakin lama pelaku menjalani pidana kurungan pengganti, maka pengeluaran negara untuk membiayai pelaku akan semakin bertambah. Untuk mempermudah pemahaman, penulis menggambarkan kondisi tersebut dengan ilustrasi sebagai berikut dengan mengacu kepada biaya makan tahanan per hari berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) No. 65/PMK.02/2015, yaitu sebesar Rp. 14.000,00 (empat belas ribu rupiah) per hari.

Seorang pelaku tindak pidana pajak tidak membayar pajak sebesar Rp. 1 Milyar. Ia dijatuhi pidana denda 2 (dua) kali pajak tersebut, yaitu Rp. 2 Milyar. Ia hanya mampu membayar denda Rp. 500 Juta dan sisanya dijalani dengan pidana kurungan pengganti selama 4 (empat) bulan. Dengan pelaksanaan pidana denda pajak, maka pidana kurungan pengganti yang akan dijalani pelaku hanya 4 bulan. Apabila menggunakan mekanisme pembayaran uang pengganti, maka kurungan pengganti selama 4 bulan tersebut hanyalah berasal dari pidana denda atau pembayaran uang pengganti. Artinya, apabila 4 bulan tersebut dijatuhkan karena pelaku tidak dapat membayar uang pengganti, maka ia harus menjalani lagi pidana kurungan pengganti karena tidak menjalankan pidana denda, misalnya selama 2 (dua) bulan), sehingga total kurungan pengganti yang harus dijalani pelaku adalah selama 6 (enam) bulan. Dengan begitu, apabila kita menggunakan hitungan matematis secara kasar, mekanisme pelaksanaan pidana denda pajak berdasarkan UU KUP, maka negara mengeluarkan biaya untuk biaya pelaku selama menjalani kurungan pengganti sebesar Rp. Rp. 14.000, 00 X 120 hari (4 bulan) = Rp. 1.680.000,00 (satu juta enam ratus delapan

puluh ribu rupiah). Sedangkan, apabila menggunakan pembayaran uang pengganti, maka negara mengeluarkan biaya sebesar Rp. 14.000,00 X 180 hari (6 bulan) = Rp. 2.520.00,00 (dua juta lima ratus dua puluh ribu rupiah).

Dari hal tersebut, kita dapat melihat bahwa negara akan mengeluarkan biaya yang lebih besar dengan pembayaran uang pengganti dalam RUU KUP daripada dengan pelaksanaan pidana denda dalam UU KUP. Jumlah tersebut tentu kecil karena dihitung hanya untuk 1 (satu) orang pelaku dan 1 (satu) komponen pembiayaan tahanan. Namun, setidaknya hal tersebut menggambarkan bahwa mekanisme pembayaran uang pengganti dalam RUU KUP membuat negara mengeluarkan biaya yang lebih besar karena pelaku akan menjalani pidana kurungan pengganti lebih lama, yang mana hal tersebut tentu tidak sejalan dengan semangat penjatuhan pidana perpajakan yang menekankan pendapatan negara sebagai pemulihan kerugian negara.

Terlepas dari hal-hal tersebut, penulis sangat mengapresiasi langkah legislator yang merancang RUU KUP dengan pengaturan khusus tentang pemulihan kerugian negara melalui pembayaran uang pengganti. Menurut penulis, hal ini menunjukkan bahwa legislator mulai menyadari betapa pentingnya pemulihan kerugian negara dengan mekanisme pelaksanaan sanksi pidana, yang mana hal tersebut tidak cukup efektif dilakukan dengan pelaksanaan pidana denda, sehingga diciptakanlah mekanisme baru berupa pembayaran uang pengganti agar tujuan pemulihan kerugian negara dapat tercapai dengan efektif. Selain itu, RUU KUP semakin terlihat se-arah dengan semangat perpajakan, yaitu mementingkan penerimaan negara dari pajak. Langkah yang bagus ini patut kita dukung agar pemulihan kerugian negara dari pajak dapat dilaksanakan dengan maksimal.

G. Revisi UU KUP dan Konsistensi Putusan Sebagai Solusi Alternatif

Perlu dipahami bahwa proses legislasi dan pembahasan sebuah rancangan undang-undang dengan materi yang baru tentu membutuhkan waktu yang lama. Terkait dengan RUU KUP ini sendiri, sependek pengetahuan penulis, sejak dokumen ini lahir pada tahun 2015 hingga saat tulisan ini selesai pada tahun 2020, belum ada pembahasan RUU KUP oleh legislator. Dengan demikian, pemulihan kerugian negara dari pajak masih bergantung pada pembayaran pidana denda pajak dalam UU KUP yang mana masih terdapat kekosongan hukum mengenai pelaksanaan pidana denda pajak dalam UU tersebut. Kekosongan hukum inilah yang harus direspon agar pidana denda yang dijatuhkan dapat efektif memulihkan kerugian negara, sesuai dengan semangat UU KUP.

Untuk itu, guna mengisi kekosongan hukum tersebut, legislator harus segera merevisi aturan pelaksanaan pidana denda pajak pada UU KUP saat ini dalam sebuah UU perubahan UU KUP. Revisi tersebut dapat langsung mengacu kepada putusan Mahkamah Agung yang sudah konsisten menentukan perampasan harta benda pelaku sebagai pelaksanaan pidana denda pajak. Hal ini dikarenakan putusan tersebut sudah sesuai dengan kaidah hukum pidana, khususnya konsep pelaksanaan pidana denda dalam delik fiskal, dan perampasan harta benda dapat menjadi alat pemaksa yang efektif dalam pelaksanaan pidana denda pajak, khususnya dalam mengoptimalkan penerimaan negara dari penegakan hukum

tindak pidana perpajakan, sebagaimana yang sudah penulis jabarkan sebelumnya. Namun, legislator harus menentukan hal-hal yang masih tidak dijalankan dengan konsisten oleh Mahkamah Agung, yaitu jangka waktu pelaksanaan pidana denda pajak dan penjatuhan pidana kurungan pengganti sebagai bagian pelaksanaan pidana denda pajak. Untuk jangka waktu pelaksanaan pidana denda pajak, legislator dapat mengacu kepada mayoritas putusan Mahkamah Agung terkait tindak pidana perpajakan yang menentukan batas waktu tersebut adalah 1 (satu) bulan sejak putusan berkekuatan hukum tetap (BHT), atau suatu jangka waktu lain yang disepakati. Untuk penjatuhan pidana kurungan pengganti, mengacu pada pentingnya pidana kurungan pengganti sebagai jalan terakhir dalam pelaksanaan pidana denda pajak, maka legislator harus menentukan bahwa pidana kurungan pengganti denda, sebagaimana yang diatur dalam Pasal 30 dan 31 KUHP, hanya dapat dijatuhkan ketika harta benda pelaku yang dirampas tidak cukup untuk menutupi pidana denda pajak yang dijatuhkan.

Dengan demikian, konsep pelaksanaan pidana denda pajak dalam UU KUP nantinya adalah perampasan harta benda milik terdakwa apabila terdakwa tidak membayar pidana denda pajak tersebut dalam suatu waktu tertentu, misalnya 1 (satu) bulan setelah putusan BHT. Apabila harta benda tersebut tidak cukup untuk membayar seluruh pidana denda yang dijatuhkan, maka terdakwa akan dijatuhi pidana kurungan pengganti, sesuai dengan Pasal 30 dan 31 KUHP.

Pada dasarnya, pengaturan konsep pelaksanaan pidana denda pajak di atas, baik dalam UU Perubahan UU KUP, maupun dalam RUU KUP yang baru, merupakan cara yang paling ideal karena pelaksanaan pidana denda pajak diatur dalam UU tentang pajak itu sendiri. Namun, seperti yang sudah penulis jabarkan sebelumnya, proses legislasi membutuhkan waktu yang tidak sebentar, walaupun hanya untuk UU Perubahan KUP. Padahal, aturan tersebut sangat dibutuhkan sehingga harus direspon dengan cepat agar terdapat aturan yang jelas dan tepat terkait pelaksanaan pidana denda pajak. Dalam kondisi ini, menurut penulis, salah satu respon cepat yang dapat diberikan adalah dengan menciptakan konsistensi putusan mengenai pelaksanaan pidana denda pajak yang tepat guna memulihkan kerugian negara. Dengan adanya konsistensi putusan ini, maka kekosongan hukum yang ada terkait pelaksanaan pidana denda pajak akan terisi dengan praktik yang dilakukan secara konsisten melalui putusan pengadilan.

Untuk itu, penulis berpendapat, Mahkamah Agung harus tetap melanjutkan konsistensi putusannya terkait pelaksanaan pidana denda pajak dengan memerintahkan perampasan harta benda. Namun, seperti yang sudah penulis jabarkan sebelumnya, para Hakim Agung harus segera duduk bersama untuk menentukan jangka waktu pelaksanaan pidana denda pajak dan menyepakati bahwa pidana kurungan pengganti hanya dapat dijatuhkan ketika harta benda yang dirampas tidak cukup untuk membayar pidana denda, yang lama pidana kurungan pengganti tersebut dihitung secara proporsional dengan memperhatikan besarnya nilai harta benda yang sudah dirampas. Dengan demikian, terdapat suatu aturan pelaksanaan pidana denda pajak yang tepat, jelas, dan utuh guna memulihkan kerugian negara dari pajak secara efektif.

H. Penutup

Penerimaan negara melalui pajak adalah sebuah hal yang sangat penting karena dapat digunakan untuk pembangunan nasional. Oleh karena itu, ketika

penerimaan negara dari pajak tidak tercapai, maka penerimaan negara tersebut harus dapat dipulihkan dengan cara yang tepat agar pemulihan tersebut dapat dilakukan secara maksimal. Namun, kekosongan hukum mengenai cara yang tepat tersebut tentu dapat menghambat pemulihan kerugian negara sehingga harus direspon secepat mungkin. Dalam konteks ini, Mahkamah Agung telah membuktikan bahwa dirinya berhasil merumuskan kaidah hukum dengan tepat dan konsisten agar mengembalikan penerimaan negara yang hilang akibat tindak pidana perpajakan dapat dilakukan secara efektif, yaitu dengan mengatur perampasan harta benda sebagai pelaksanaan pidana denda pajak. Praktik baik ini sudah seharusnya direspon cepat oleh legislator dengan mengatur hal tersebut dalam regulasi yang mengatur tentang perpajakan. Namun, tampaknya proses legislasi membutuhkan waktu yang tidak sebentar sehingga adanya aturan tersebut dalam regulasi terkait perpajakan mungkin tidak dapat kita nikmati dalam waktu dekat. Dalam kondisi ini, konsistensi putusan Mahkamah Agung memegang peranan yang sangat penting untuk memberikan gambaran dan arahan yang jelas terkait pelaksanaan pidana denda pajak. Dengan konsistensi putusan yang tepat tersebut, pemulihan penerimaan negara melalui pelaksanaan pidana denda pajak akan dapat berjalan maksimal, walaupun terdapat kekosongan hukum terkait hal tersebut dalam hukum nasional. Hal ini membuktikan bahwa kekosongan hukum tidak selamanya menjadi penyebab putusan Hakim menjadi inkonsisten karena ternyata putusan Hakim dapat mengisi kekosongan hukum tersebut dengan sebuah kekonsistenan.

DAFTAR PUSTAKA

Hamzah, Andi. 1991. *Perkembangan Hukum Pidana Khusus*, Jakarta: Rineka Cipta

Indonesia, *Rancangan Undang-undang Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, <http://www.bphn.go.id/data/documents/Penyelarasan-NA-RUU-Ttg-Ketentuan-Umum-&-Tata-Cara-Perpajakan.PDF> , diakses pada 11 September 2017. Saat tulisan ini ditulis, pemerintah sedang menyusun *Omnibus Law* tentang Perpajakan. Namun, dikarenakan isinya tidak mengatur soal sanksi pidana, penulis menganalisis masalah ini dengan menggunakan RUU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tersebut di atas.

Jonkers, J. E., 1946. *Handboek Van Het Nederlandsch-Indische Strafrecht*, Leiden: E. J. Brill

- Lembaga Kajian dan Advokasi Untuk Independensi Peradilan (LeIP), 2010. *Konsep Ideal Peradilan Indonesia: Menciptakan Kesatuan Hukum & Meningkatkan Akses Masyarakat Pada Keadilan*, Jakarta: Lembaga Kajian dan Advokasi Untuk Independensi Peradilan (LeIP)
- Moeljatno. 2008. *Asas-asas Hukum Pidana*, Jakarta: Rineka Cipta
- Soemitro, Rochmat. 1991. *Pajak Ditinjau dari Segi Hukum*, Bandung: Eresco
- Tim Penyusun. 2008. *Kamus Bahasa Indonesia*, Jakarta: Pusat Bahasa
- “Realisasi Pendapatan Negara 2015 Capai Rp1.491,5 Triliun”, <https://www.kemenkeu.go.id/Berita/realisasi-pendapatan-negara-2015-capai-rp14915-triliun%3Ftag%3Danggaran-apbn-p-2015-pendapatan> , diakses pada 11 September 2017.
- “Realisasi Pajak 2016 Sumbang 83 Persen Pendapatan Negara”, <http://databoks.katadata.co.id/datapublish/2017/01/11/realisasi-pajak-2016-sumbang-83-persen-pendapatan-negara> , diakses pada 11 September 2017.
- Realisasi Pendapatan Negara 2017 Lebih Tinggi Dari 2016”, <https://databoks.katadata.co.id/datapublish/2018/01/04/realisasi-pendapatan-negara-2017-lebih-tinggi-dari-2016> , diakses pada 15 Juni 2020.
- Ini Realisasi Penerimaan Negara di Penghujung 2019”, <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/ini-realisasi-penerimaan-negara-di-penghujung-2019/> , diakses pada 15 Juni 2020.
- Yoga Sukmana, “Lebihi Target, Penerimaan Negara Tahun 2018 Tembus Rp. 1.942,3 Triliun”, <https://ekonomi.kompas.com/read/2019/01/02/164700226/lebihi-target-penerimaan-negara-tahun-2018-tembus-rp-19423-triliun> , diakses pada 15 Juni 2020.