

Analisis Yuridis Urgensi Formulasi Norma Eksplisit Dalam Pidanaan Wajib Pajak Yang Tidak Memungut Pajak Pertambahan Nilai Berdasarkan Asas Legalitas

Legal Analysis Of The Urgency Of Formulation Of Explicit Norms In Criminalized Taxpayers Who Do Not Collect Value Added Tax Based On The Principle Of Legality

Awwam Munazat^a, Rizky Pratama Karo-Karo^b

Fakultas Hukum, Universitas Dirgantara Marsekal Suryadarma^{a,b}
awwam.munazat@kemenkeu.go.id^a, rizky.karokaro@uph.edu^b

Abstract

*This study aims to analyze the urgency of formulating an explicit criminal provision concerning Taxable Entrepreneurs (PKP) who fail to collect Value Added Tax (VAT) based on the principle of legality, and to formulate objective parameters for distinguishing administrative violations from tax crimes. This study employs normative legal research using statutory, conceptual, case, and comparative approaches. Primary, secondary, and tertiary legal materials were collected through library research and an examination of published court decisions and analyzed using qualitative-juridical and prescriptive-analytical methods. The findings demonstrate that Article 39 paragraph (1) of the General Taxation Provisions and Procedures Law (KUP Law) does not explicitly criminalize the failure to collect VAT. Applying Article 39 paragraph (1) letter d to such conduct potentially exceeds the lexical boundaries of the provision and conflicts with the principles of *lex certa* and *lex stricta*, as it may result in prohibited analogical interpretation. The failure to collect VAT therefore remains within the administrative domain under Article 14 of the KUP Law unless and until an explicit criminal provision is enacted. This study identifies four cumulative parameters for escalating such conduct to the criminal domain: intentionality, systematic and continuous conduct, active concealment, and a measurable threshold of state financial loss. Accordingly, an explicit provision should be incorporated into Article 39 of the KUP Law to satisfy the principles of *lex scripta*, *lex certa*, and *lex stricta*, while simultaneously ensuring legal certainty and fiscal justice.*

Keyword: TBTS Tax Invoices; Justice; Legal Certainty; *Geen Straf Zonder Schuld*; Tax Criminal Liability

Abstrak

Penelitian ini bertujuan menganalisis urgensi formulasi norma pidana yang eksplisit terhadap Pengusaha Kena Pajak (PKP) yang tidak memungut Pajak Pertambahan Nilai (PPN) berdasarkan asas legalitas, serta merumuskan parameter objektif untuk membedakan pelanggaran administratif dari tindak pidana perpajakan. Penelitian ini menggunakan metode penelitian hukum normatif dengan pendekatan perundang-undangan, konseptual, kasus, dan perbandingan. Bahan hukum primer, sekunder, dan tersier diperoleh melalui studi kepustakaan dan penelaahan putusan pengadilan, kemudian dianalisis secara kualitatif-yuridis dan preskriptif-analitis. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tidak terdapat norma pidana yang secara eksplisit mengatur perbuatan tidak memungut PPN dalam Pasal 39 ayat (1) UU KUP. Penerapan Pasal 39 ayat (1) huruf d terhadap perbuatan tersebut berpotensi melampaui batas makna leksikal norma dan bertentangan dengan prinsip *lex certa* serta *lex stricta* karena dapat mengarah pada penafsiran analogis. Perbuatan tidak memungut PPN pada dasarnya masih berada dalam ranah administratif melalui Pasal 14 UU KUP sampai terdapat norma pidana yang dirumuskan secara jelas. Penelitian ini merumuskan empat parameter kumulatif untuk menentukan eskalasi ke ranah pidana, yaitu kesengajaan, pola perbuatan yang sistematis dan berlanjut, penyembunyian aktif, serta adanya ambang kerugian negara yang terukur. Oleh karena itu, diperlukan penambahan norma eksplisit dalam Pasal 39 UU KUP yang memenuhi prinsip *lex scripta*, *lex certa*, dan *lex stricta* sekaligus menjamin kepastian hukum dan keadilan fiskal.

Kata Kunci: Faktur Pajak TBTS; Keadilan; Kepastian Hukum; *Geen Straf Zonder Schuld*; Pertanggungjawaban Pidana Perpajakan.

1. Pendahuluan

Sebagai negara hukum (*rechtsstaat*), Indonesia menjadikan asas legalitas sebagai fondasi bagi setiap penjatuhan sanksi pidana. Maksim *nullum delictum nulla poena sine praevia lege poenali* tiada pidana tanpa ketentuan undang-undang yang lebih dahulu ada dituangkan dalam Pasal 1 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (selanjutnya disebut KUHP Baru) ¹. Ketentuan ini mengharuskan setiap rumusan ancaman pidana bersifat *lex scripta* (tertulis), *lex certa* (jelas batasannya), dan *lex stricta* (tidak boleh ditafsirkan meluas), agar penegak hukum tidak memiliki ruang untuk menerapkannya secara analogis.

Konstruksi hukum PPN Indonesia pada dasarnya menaruh PKP sebagai kepanjangan tangan negara dalam mengumpulkan penerimaan: rangkaian kewajiban memungut, menyeter, dan melapor yang digariskan Pasal 3A UU PPN itu secara fungsional menjadikan PKP selaku *collecting agent*, bukan sekadar subjek pajak biasa.² Begitu rangkaian kewajiban itu diingkari secara sengaja, dampaknya bukan kerugian yang abstrak Bank Dunia mencatat *compliance gap* PPN Indonesia sepanjang 2016-2021 rata-rata mencapai 43,9% dari potensi penerimaan yang seharusnya terkumpul.³ Persoalannya, cita-cita penegakan yang tegas ini berbenturan dengan kenyataan (*das sein*) bahwa norma pidana untuk perbuatan “tidak memungut” PPN justru masih kabur secara mendasar.

Konsekuensi hukum bagi PKP yang tidak menerbitkan faktur pajak sesungguhnya sudah tersedia: Pasal 14 ayat (1) huruf d UU KUP menjatuhkan Surat Tagihan Pajak (STP) plus denda 1% dari Dasar Pengenaan Pajak.⁴ Yang tidak tersedia justru padanannya di ranah pidana dari sembilan huruf delik dalam Pasal 39 ayat (1) UU KUP, tidak satu pun secara khusus menamai “tidak memungut” PPN sebagai delik tersendiri.⁵ Praktik penegakan hukum menutup celah itu dengan cara yang problematis: mendayagunakan huruf d, yang sejatinya dirancang untuk delik “menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap”, untuk menjerat perbuatan yang secara substansial berbeda.⁶ Konstruksi ini goyah begitu diuji dari sisi teknis: Peraturan Direktur Jenderal Pajak PER-29/PJ/2015 menegaskan bahwa penilaian benar-tidaknya SPT Masa PPN hanya bisa dilakukan atas dasar data faktur pajak yang ada. Kalau fakturnya sendiri tidak pernah diterbitkan, objek yang hendak diuji kebenarannya pun tidak pernah eksis sehingga menempatkan “tidak memungut” sebagai anak jenis (*species*) dari “SPT tidak benar” adalah keliru secara logis.⁷

Ilustrasi paling nyata dari persoalan ini tergambar dalam Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Utara Nomor 68/Pid.Sus/2023/PN.Jkt.Utr tanggal 11 April 2023, yang kemudian dikuatkan Putusan Pengadilan Tinggi DKI Jakarta Nomor 118/PID.SUS/2023/PT DKI tanggal 20 Juni 2023.⁸ Perkara ini menyeret Theresia

¹ R R Sita Prameswari, “Tinjauan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 Tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (Kuhp) Baru,” *Jurnal Sosial Teknologi* 6, no. 2 (2026): 546–53.

² Ps. 3A UU 8/1983 jo. UU 7/2021 (UU PPN).

³ Indonesia Economic Prospects, “Funding Indonesia’s Vision 2045,” *World Bank Group Indonesia Economic Prospects IEP*, No. December, *World Bank Group Indonesia Economic Prospects*, 2024.

⁴ Ps. 14 (1) huruf d jo. (4) UU 6/1983 jo. UU 7/2021 (UU KUP).

⁵ Ps. 39 (1) UU KUP.

⁶ Ps. 39 (1) huruf d UU KUP.

⁷ Ps. 7 (3) PER-29/PJ/2015.

⁸ Putusan PT DKI Jakarta 118/PID.SUS/2023/PT DKI, 20-6-2023, jo. Putusan PN Jakarta Utara 68/Pid.Sus/2023/PN.Jkt.Utr, 11-4-2023.

Maria Elizabeth Sutji Listyorini selaku Direktur Utama PT Pazia Retailindo peritel elektronik yang mengoperasikan sekitar 70 gerai Pazia Shop yang terbukti sama sekali tidak menerbitkan faktur pajak atas penjualan langsung kepada konsumen, sehingga PPN tidak pernah dipungut. Penyidik menelusuri omzet yang tidak dilaporkan itu melalui rekening koran pada 11 bank berbeda, dan menetapkan kerugian negara sebesar Rp146.065.272.557,00. Kedua tingkat peradilan menjatuhkan pidana dengan dasar Pasal 39 ayat (1) huruf d jo. Pasal 43 ayat (1) UU KUP jo. Pasal 64 ayat (1) KUHP lama, tanpa sedikit pun mempertimbangkan relevansi Pasal 14 UU KUP sebagai instrumen administratif yang secara eksplisit mengatur perbuatan tidak menerbitkan faktur pajak.

Ketiadaan pertimbangan atas Pasal 14 UU KUP dalam putusan tersebut bukanlah kealpaan yang berdiri sendiri, melainkan akibat langsung dari tidak adanya norma pidana eksplisit yang membedakan secara tegas antara ranah administratif dan ranah pidana untuk perbuatan tidak memungut PPN. Diagnosis ini semakin tajam bila dibandingkan dengan yurisdiksi pajak yang lebih mapan: Jerman melalui *Abgabenordnung* (AO), Belanda melalui *Algemene Wet inzake Rijksbelastingen* (AWR) yang dilengkapi *Protocol AAFD 2023*, serta Amerika Serikat melalui *Internal Revenue Code* (IRC) § 7202, sama-sama telah memiliki norma pidana eksplisit dan/atau ambang batas yang jelas untuk memisahkan pelanggaran administratif dari tindak pidana perpajakan.⁹ Indonesia, di sisi lain, masih mengandalkan penafsiran analogis yang rawan berhadapan dengan prinsip konstitusional.

2. Metode

Persoalan yang diangkat kajian ini bersifat konseptual-normatif, sehingga metode yang paling sesuai adalah penelitian hukum normatif menelusuri asas, sistematika, dan taraf sinkronisasi antarnorma sebagai jalan menjawab isu hukum yang dibahas¹⁰. Empat cara pandang dipadukan dalam penelusurannya. UU KUP, UU PPN, KUHP Baru, PP 55/2025, PMK 17/2025, PER-29/PJ/2015, dan SEMA 4/2021 dibedah lewat pendekatan perundang-undangan (*statute approach*). Doktrin asas legalitas *nullum delictum*, *lex certa*, *lex stricta*, larangan analogi bersama asas *ultimum remedium*, teori kepastian hukum Radbruch dan Fuller, serta teori kriminalisasi Simester dan von Hirsch (2011), ditelusuri lewat pendekatan konseptual (*conceptual approach*). Adapun *ratio decidendi* Putusan PN Jakarta Utara 68/Pid.Sus/2023/PN.Jkt.Utr jo. Putusan PT DKI Jakarta 118/PID.SUS/2023/PT DKI, berikut relevansi Putusan MK 25/PUU-XIV/2016 mengenai pergeseran delik formil ke delik materiil, dibaca lewat pendekatan kasus (*case approach*). Terakhir, stratifikasi norma pidana pajak di Jerman, Belanda, dan Amerika Serikat disandingkan lewat pendekatan perbandingan (*comparative approach*) untuk menyusun bahan *ius constituendum*.

Bahan hukum, baik primer, sekunder, maupun tersier, digali dari penelusuran pustaka (*library research*) serta penelaahan dokumen putusan yang telah dipublikasikan resmi. Analisisnya berjalan secara kualitatif-yuridis dan preskriptif-analitis: norma dipetakan, ditafsirkan secara gramatikal, sistematis, dan teleologis,

⁹ AO (Jerman) §§ 370–378; AWR (Belanda) Ps. 68–69a; Protocol AAFD 2023 (Belanda); IRC (AS) § 7202.

¹⁰ Ronny Hanitijo Soemitro, “Metodologi Penelitian Hukum Dan Jurimetri,” *Ghalia Indonesia, Jakarta* 167 (1990); Dina Susiani, “Metodologi Penelitian Hukum,” *Penerbit Tahta Media*, 2024.

kasus ditelusuri, asas-asas hukum yang relevan diuji satu demi satu, hingga akhirnya bermuara pada perumusan konstruksi norma baru sebagai luaran kajian.

3. Hasil Dan Pembahasan

Rasio Legis dan Batasan Asas Legalitas: Mengondisikan Pemidanaan atas Perbuatan yang Tidak Diatur Eksplisit

1. Rasio legis asas legalitas

Gagasan *nullum delictum nulla poena sine praevia lege poenali* mula-mula disusun secara sistematis oleh Paul Johann Anselm von Feuerbach (1801) lewat teori *psychologische Zwang*, paksaan psikologis: ancaman pidana baru bisa mencegah kejahatan kalau calon pelaku sudah tahu lebih dulu, secara pasti, mana perbuatan yang dilarang dan apa akibat hukumnya¹¹. Dari situ lahir dua dimensi yang saling menopang. Dimensi pertama bersifat preventif-umum norma yang jelas adalah prasyarat agar fungsi pencegahan hukum pidana benar-benar berjalan. Dimensi kedua bersifat protektif-individual kepastian norma melindungi setiap orang dari kemungkinan penafsiran dan penerapan hukum pidana yang sewenang-wenang setelah perbuatan terjadi (*post-facto*). Karena kedua dimensi itulah asas legalitas tidak pernah berdiri sendiri, melainkan selalu ditopang tiga syarat turunan *lex scripta*, *lex certa*, dan *lex stricta* sebagai prasyarat teknis agar fungsi preventif dan protektif tersebut tercapai. Sebaliknya, begitu norma tidak tertulis, kabur batasannya, atau ditarik melebar lewat analogi, kemampuan warga negara memprediksi akibat hukum dari perbuatannya ikut hilang, dan di titik itu pula fungsi *psychologische Zwang* berhenti bekerja.

Kerangka berpikir tersebut menjelaskan mengapa penerapan Pasal 39 ayat (1) huruf d UU KUP terhadap perbuatan tidak memungut PPN bukan sekadar persoalan redaksional, melainkan masalah yang mendasar: seorang PKP tidak mungkin memprediksi bahwa kegagalannya memungut PPN yang secara tekstual hanya diancam sanksi administratif lewat Pasal 14 UU KUP pada akhirnya akan berujung pada tuntutan pidana melalui pasal yang secara harfiah mengatur perbuatan berbeda, yaitu menyampaikan SPT yang tidak benar. Situasi inilah yang justru meniadakan fungsi *psychologische Zwang*, padahal fungsi itu merupakan alasan keberadaan (*raison d'être*) dari asas legalitas itu sendiri.

2. Batasan asas legalitas materiil: apakah KUHP Baru membuka jalan lain?

Pertanyaan berikutnya yang layak diajukan adalah apakah batasan asas legalitas dalam KUHP Baru bersifat mutlak tanpa pengecualian. Berbeda dari KUHP lama yang murni bertumpu pada legalitas formal, Pasal 1 ayat (1) KUHP Baru tetap mempertahankan asas legalitas formal, namun Pasal 2 ayat (1) sekaligus mengakui keberlakuan "hukum yang hidup dalam masyarakat" (*living law*) sebagai bentuk asas legalitas materiil yang memungkinkan seseorang dipidana atas perbuatan yang tidak diatur dalam KUHP, sepanjang hukum tersebut memang hidup di tempat perbuatan itu terjadi.¹² Pengakuan ini memunculkan pertanyaan lanjutan:

¹¹ Paul Johann Anselm Von Feuerbach, *Lehrbuch Des Gemeinen in Deutschland Gültigen Peinlichen Rechts* (Georg Friedrich Heyer, 1847).

¹² Ps. 1 (1) & Ps. 2 (1) UU 1/2023 (KUHP Baru).

mingkinkah “hukum yang hidup dalam masyarakat” dijadikan jalan alternatif untuk memidana perbuatan tidak memungut PPN, meski tidak diatur secara eksplisit?

Jawabannya tidak, dan di titik inilah batasan asas legalitas materiil menjadi relevan untuk ditegaskan. Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2025 tentang Tata Cara dan Kriteria Penetapan Hukum yang Hidup dalam Masyarakat yang lahir sebagai pelaksanaan Pasal 2 ayat (3) KUHP Baru mendefinisikan “Hukum yang Hidup dalam Masyarakat” secara sempit, yaitu semata hukum adat yang menentukan patut-tidaknya seseorang dipidana atas suatu perbuatan.¹³ Pasal 4 ayat (1) PP tersebut mensyaratkan agar hukum yang hidup dalam masyarakat (a) selaras dengan nilai Pancasila, UUD NRI 1945, HAM, dan asas hukum umum yang diakui bangsa-bangsa beradab, serta (b) diakui dan dijalankan oleh Masyarakat Hukum Adat setempat yang telah ditetapkan sesuai peraturan perundang-undangan; sedangkan Pasal 5 mensyaratkan agar Tindak Pidana Adat tidak diatur dalam KUHP dan hanya berlaku bagi orang-orang di wilayah hukum adat bersangkutan.¹⁴ Dengan batasan seketat itu, asas legalitas materiil dalam KUHP Baru jelas hanya berlaku untuk konteks hukum adat lokal yang diakui secara formal, bukan sebagai jalan pintas mengisi kekosongan norma di bidang teknis-administratif seperti perpajakan. Perbuatan “tidak memungut PPN” yang dilakukan PKP korporasi modern sama sekali tidak berkarakter hukum adat, dan wilayah tempat perbuatan itu terjadi misalnya gerai ritel di Jakarta tidak tunduk pada rezim Masyarakat Hukum Adat mana pun. Dengan demikian, pemidanaan atas perbuatan tidak memungut PPN, seandainya hendak ditempuh, tetap harus sepenuhnya tunduk pada asas legalitas formal *lex scripta*, *lex certa*, dan *lex stricta* tanpa dapat “diselamatkan” lewat jalur legalitas materiil.

3. Memetakan kekosongan norma dalam Pasal 39 ayat (1) UU KUP

Menelaah sembilan huruf dalam Pasal 39 ayat (1) UU KUP secara gramatikal-sistematis, delik-delik di dalamnya dapat dikelompokkan sebagai berikut: huruf a mengatur omisi pendaftaran NPWP/PKP, huruf b mengatur penyalahgunaan NPWP/pengukuhan PKP, huruf c mengatur omisi penyampaian SPT, huruf d mengatur SPT atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, huruf e mengatur penolakan terhadap pemeriksaan, huruf f dan g mengatur pemalsuan atau ketiadaan pembukuan, huruf h mengatur omisi penyimpanan dokumen, dan huruf i mengatur tidak disetorkannya pajak yang telah dipotong atau dipungut.¹⁵ Dari kesembilan huruf itu, ada satu kategori yang konsisten tidak muncul: delik omisi pemungutan, yakni tidak dilakukannya pemungutan PPN sama sekali. Ketidadaan tersebut bukan kebetulan redaksional, melainkan kekosongan yang sistemis, dan setidaknya tiga alasan mendukung simpulan ini. Pertama, Pasal 14 UU KUP telah mengatur fakta yang pada dasarnya identik tidak membuat faktur pajak sama artinya dengan tidak memungut namun direspons melalui jalur administratif. Kedua, huruf i Pasal 39 ayat (1) mensyaratkan unsur (*Tatbestandsmerkmal*) berupa frasa “yang telah dipotong atau dipungut”; jika pemungutan tidak pernah terjadi, unsur ini justru tidak pernah terpenuhi, sehingga secara *a contrario* perbuatan tidak memungut malah dikeluarkan, bukan dimasukkan, dari cakupan huruf i.¹⁶ Ketiga,

¹³ Ps. 1 (1) PP 55/2025.

¹⁴ Ps. 4 (1) & Ps. 5 PP 55/2025.

¹⁵ Ps. 39 (1) huruf a—i UU KUP.

¹⁶ Ps. 39 (1) huruf i UU KUP.

mengacu pada asas *expressio unius est exclusio alterius*, fakta bahwa pembentuk undang-undang telah merumuskan delik “tidak menyetorkan yang telah dipungut” namun tidak pernah merumuskan delik “tidak memungut sama sekali” mengindikasikan bahwa pembentuk undang-undang memang tidak bermaksud memasukkan perbuatan tersebut ke ranah pidana Pasal 39 setidaknya tidak secara eksplisit.

4. Menguji batas makna leksikal dan *rechtsmisbruik*.

Tradisi hukum Jerman menyediakan uji batas makna leksikal (*Wortlautgrenze-Test*) untuk menilai apakah konstruksi dakwaan yang mendayagunakan huruf d bagi perbuatan tidak memungut telah melanggar *lex stricta* yakni dengan menguji apakah perbuatan yang hendak dijangkau masih berada dalam batas kemungkinan makna leksikal dari teks norma. Frasa “menyampaikan SPT yang isinya tidak benar” mengandaikan adanya tindakan menyampaikan SPT yang kemudian ternyata tidak akurat, sedangkan “tidak memungut” adalah kelalaian bertindak (*non-action*) pada tahap yang jauh lebih hulu bahkan kerap tanpa penyampaian SPT Masa PPN sama sekali untuk transaksi yang bersangkutan. Memaksakan huruf d agar menjangkau ketiadaan pemungutan berarti membangun fiksi hukum yang melampaui batas leksikal tersebut, sebetulnya analogi yang justru dilarang secara imperatif oleh Pasal 1 ayat (2) KUHP Baru.¹⁷ Dalam kerangka doktrin hukum Belanda, praktik semacam ini layak dikategorikan sebagai *rechtsmisbruik* atau penyelundupan hukum hanya saja, dalam konteks penelitian ini, penyelundupan itu bukan berasal dari sisi wajib pajak, melainkan dari sisi penegak hukum yang memaksakan norma yang tidak tepat sasaran demi menjangkau perbuatan yang sesungguhnya tidak dicakup secara eksplisit.

Konsekuensi nyata dari kekosongan ini terlihat jelas pada kasus PT Pazia Retailindo: Penuntut Umum mendakwakan Pasal 39 ayat (1) huruf d jo. Pasal 43 ayat (1) UU KUP jo. Pasal 64 ayat (1) KUHP lama tentang perbuatan berlanjut, sementara Majelis Hakim pada kedua tingkat peradilan sama sekali tidak menyinggung relevansi Pasal 14 UU KUP sebelum perkara dieskalasi ke jalur pidana.¹⁸ Pengujian atas asas legalitas semacam ini idealnya dilakukan secara proaktif oleh hakim, bukan menunggu pembelaan dari terdakwa sejalan dengan asas *lex specialis derogat legi generali*, di mana norma administratif khusus pada Pasal 14, yang secara eksplisit mengatur perbuatan tidak menerbitkan faktur pajak, semestinya mengesampingkan penerapan norma pidana umum pada Pasal 39 terhadap perbuatan yang pada hakikatnya identik.

Penegasan normatif atas keharusan tersebut kini datang dari kedudukan yang lebih tinggi. Pasal 613 ayat (3) UU 1/2023 (KUHP Baru), sebagaimana diubah melalui Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2026 tentang Penyesuaian Pidana, secara eksplisit mewajibkan aparat penegak hukum untuk mendahulukan sanksi administratif atau sanksi lain sebelum menempuh sanksi pidana, sebagai wujud asas *ultimum remedium* yang kini mengikat seluruh ketentuan pidana sektoral di luar KUHP, termasuk Pasal 39 UU KUP. Dengan demikian, keharusan menguji lebih dahulu relevansi Pasal 14 UU KUP sebelum menempuh jalur pidana Pasal 39 tidak

¹⁷ Ps. 1 (2) UU 1/2023: “Dalam menetapkan adanya tindak pidana dilarang menggunakan analogi.”

¹⁸ Putusan PN Jakarta Utara 68/Pid.Sus/2023/PN.Jkt.Utr (Penuntut Umum v. Theresia M.E.S. Listyorini), 11-4-2023, jo. Putusan PT DKI Jakarta 118/PID.SUS/2023/PT DKI, 20-6-2023.

lagi sekadar konsekuensi doktrin *lex specialis derogat legi generali*, melainkan juga perintah tegas undang-undang yang kini berlaku umum bagi seluruh rezim hukum pidana administratif Indonesia, termasuk hukum pidana pajak.¹⁹

Menyusun Parameter Pembeda Objektif antara Ranah Administratif dan *Ultimum Remedium*

Uraian pada bagian sebelumnya menegaskan bahwa selama norma pidana eksplisit belum dibentuk, perbuatan tidak memungut PPN secara formal tetap berada di ranah administratif. Pertanyaan yang tersisa adalah bagaimana merumuskan parameter objektif yang, dalam konstruksi norma baru kelak, dapat memisahkan perkara yang cukup diselesaikan secara administratif dari perkara yang layak menempuh jalur *ultimum remedium*. Bertolak dari teori kriminalisasi, doktrin *ultimum remedium*, dan hasil studi komparatif, penelitian ini merumuskan empat parameter objektif yang harus dipenuhi secara kumulatif.

1. Parameter pertama, unsur subjektif (*mens rea*).

UU KUP sesungguhnya sudah membedakan gradasi kesalahan: Pasal 38 mengatur delik kealpaan (*culpa*) dengan ancaman yang lebih ringan, sementara Pasal 39 mengatur delik kesengajaan (*dolus*) dengan ancaman yang lebih berat.²⁰ Pembedaan semacam ini bukan hal asing dalam hukum pidana Indonesia, dan sejalan dengan pola serupa di Jerman yang memisahkan *Vorsatz* atau kesengajaan pada § 370 AO dari *Leichtfertigkeit* atau kealpaan berat pada § 378 AO maupun di Amerika Serikat, yang membedakan *willfulness* pada § 7202 IRC dari kegagalan formal biasa pada § 7203 IRC.²¹ Bagi PKP yang baru mengenal kewajiban perpajakannya atau sekadar melakukan kekeliruan teknis-administratif, jalur yang tepat tetaplah STP atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB); jalur pidana baru pantas dipertimbangkan ketika kesengajaan itu bersifat sistematis.

2. Parameter kedua, pola perbuatan yang berlanjut dan sistematis, bukan sekadar insidental

Penerapan konsep perbuatan berlanjut (*voortgezette handeling*) melalui Pasal 64 ayat (1) KUHP lama dalam kasus PT Pazia Retailindo di mana kegagalan memungut berlangsung konsisten sepanjang dua belas masa pajak dalam setahun memperlihatkan bahwa yang membedakan pelanggaran administratif dari tindak pidana bukan semata kesengajaan yang muncul sesaat, melainkan pola perbuatan berulang dan sistematis sebagai penanda objektif adanya skema terstruktur untuk menghindari kewajiban memungut.²² Kekeliruan yang berdiri sendiri pada satu masa pajak lebih tepat dibaca sebagai kealpaan administratif ketimbang skema pidana yang terencana.

3. Parameter ketiga, penyembunyian aktif, bukan sekadar kelalaian pasif

Pada kasus PT Pazia Retailindo, omzet penjualan tersembunyi dari pengawasan otoritas pajak dan baru terungkap setelah penyidik menelusuri rekening koran pada 11 bank penampung penerimaan gerai sebuah indikasi bahwa

¹⁹ Ps. 613 ayat (3) UU 1/2023 (KUHP Baru) jo. Angka VI UU 1/2026 tentang Penyesuaian Pidana.

²⁰ Ps. 38 & 39 UU KUP.

²¹ AO § 370 (Steuerhinterziehung) & § 378 (Leichtfertige Steuerverkürzung); 26 U.S.C. § 7202 & § 7203.

²² Ps. 64 (1) KUHP lama.

transaksi memang sengaja disembunyikan. Parameter ini membedakan PKP yang lalai secara pasif, misalnya keliru menghitung PPN akibat kerumitan transaksi, dari PKP yang secara aktif merekayasa keadaan agar ketiadaan pemungutan luput dari deteksi. Doktrin *harm-wrong-responsibility* yang dikemukakan²³ relevan di titik ini: pertanggungjawaban pidana atas suatu perbuatan salah (*wrongdoing*) mensyaratkan adanya pengkhianatan kepercayaan (*breach of trust*) yang disengaja atas kedudukan PKP sebagai *collecting agent* negara, bukan sekadar kegagalan administratif belaka.

4. Parameter keempat, ambang kuantitatif kerugian negara

Belanda, melalui *Protocol AAFD 2023*, mensyaratkan kerugian fiskal minimal €100.000 disertai dugaan kesengajaan (*opzet*) yang dapat dibuktikan sebagai syarat kumulatif sebelum penuntutan pidana dapat ditempuh.²⁴ Indonesia belum memiliki padanan ambang kuantitatif semacam ini, meski semangat serupa sempat tergambar pada Pasal 13A UU KUP versi lama yang memberi keringanan bagi pelanggar pertama kali, sebelum ketentuan itu dihapus oleh UU HPP. Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 25/PUU-XIV/2016 yang menggeser delik “dapat merugikan keuangan negara” dari delik formil menjadi delik materil yang menuntut adanya kerugian nyata (*actual loss*) semakin menguatkan alasan bahwa ambang kerugian negara yang terukur dan dapat dibuktikan secara forensik, misalnya melalui rekonstruksi data rekening bank dan transaksi elektronik sebagaimana dilakukan penyidik dalam kasus Pazia Retailindo, layak diadopsi sebagai salah satu parameter.²⁵

Baru ketika keempat parameter itu kesengajaan, pola sistematis-berlanjut, penyembunyian aktif, dan ambang kerugian negara hadir sekaligus, terbentuk dasar objektif untuk membawa perkara dari ranah administratif naik ke ranah pidana. Kalau salah satu saja belum terpenuhi, apalagi unsur kesengajaannya, jalur administratif lewat Pasal 14 dan/atau SKPKB tetaplah pilihan yang proporsional; itulah inti doktrin *ultimum remedium* pidana ditempatkan paling belakang, setelah instrumen hukum lain gagal memadai²⁶. Namun ada satu hal yang perlu digarisbawahi: dalam kajian ini, *ultimum remedium* bukan cuma soal urutan prosedural mana yang ditempuh lebih dulu, melainkan juga mensyaratkan bahwa norma pidananya sendiri sudah sah dan eksplisit sebelum dijadikan dasar penuntutan. Menghukum tanpa norma eksplisit sekalipun keempat parameter di atas terpenuhi secara faktual bukan lagi *ultimum remedium*, melainkan *primum remedium* yang justru bertentangan dengan konstitusi.

Menimbang Urgensi Norma Eksplisit: Titik Temu Kepastian Hukum dan Keadilan Fiskal

1. Kepastian hukum.

²³ Simester & Hirsch (2011)

²⁴ Protocol AAFD 2023, Staatscourant 2023, 16878, berlaku 1-7-2023.

²⁵ Putusan MK 25/PUU-XIV/2016, 25-1-2017.

²⁶ Bina Yumanto and Paruhum Aurora Sotarduga Hutaauruk, “Ultimum Remedium Dalam Hukum Pidana Pajak: Teori Dan Praktik,” *Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia* 4, no. 1 (2022): 107–49; Litya Surisdani Anggraeniko, “Analisis Asas Ultimum Remedium Studi Keadilan Dan Konsekuensi Paksa Dalam Pengaturan Perpajakan,” *Khazanah Hukum* 2, no. 3 (2020): 121–30.

Gustav Radbruch menempatkan kepastian hukum (*Rechtssicherheit*) sejajar dengan keadilan (*Gerechtigkeit*) dan kemanfaatan (*Zweckmäßigkeit*) sebagai tiga nilai dasar hukum²⁷. Diterapkan pada pemidanaan pajak, kepastian hukum berarti PKP semestinya dapat mengetahui lebih dahulu apakah suatu perbuatan akan berujung sanksi administratif atau sanksi pidana. Lon Fuller menambahkan dimensi lain lewat delapan syarat *inner morality of law*, salah satunya *congruence* kesesuaian antara aturan yang diumumkan (*promulgated*) dengan penerapan aktualnya oleh aparat penegak hukum²⁸. Ketiadaan norma pidana eksplisit bagi perbuatan tidak memungut PPN justru menciptakan disonansi tepat pada syarat *congruence* tersebut: aturan yang “diumumkan” kepada publik (Pasal 14, bersifat administratif) berbeda dari aturan yang senyatanya “diterapkan” (Pasal 39 huruf d, bersifat pidana, melalui jalur analogi). Temuan mengenai sengketa PPN dalam praktik peradilan pajak Indonesia turut memperlihatkan bahwa timpangnya kedudukan antara otoritas pajak dan wajib pajak, termasuk kaburnya penentuan objek pajak, mencerminkan kebutuhan mendesak akan norma yang tertulis secara pasti dan tegas²⁹.

2. Keadilan fiskal

Literatur hukum pajak Indonesia kontemporer memandang keadilan fiskal (*fiscal justice*) sebagai tuntutan agar reformasi hukum pajak menjembatani kesenjangan antara ketidakpastian hukum, praktik penghindaran pajak, dan perlakuan yang tidak proporsional terhadap wajib pajak³⁰. Dalam kajian ini, keadilan fiskal dapat dibaca dari dua sisi. Sisi pertama adalah keadilan horizontal antar-PKP: PKP yang taat memungut dan menyetorkan PPN menanggung beban kepatuhan sekaligus bersaing dengan harga jual yang wajar, sementara PKP yang sengaja tidak memungut justru memperoleh keunggulan kompetitif yang tidak sah baik dengan menjual lebih murah maupun dengan mengantongi selisih PPN untuk dirinya sendiri. Selama norma pidana eksplisit belum ada, penindakan atas praktik distorsif semacam ini hanya bisa bersandar pada penafsiran analogis yang rapuh secara konstitusional, sehingga sebagian pelaku lolos dari akuntabilitas sementara sebagian lain dijerat secara tidak konsisten. Sisi kedua adalah keadilan prosedural bagi PKP yang didakwa: penerapan norma secara analogis, seperti terlihat dalam kasus PT Pazia Retailindo, menempatkan terdakwa pada posisi yang tidak mampu memprediksi secara pasti dasar hukum pemidanaannya sendiri situasi yang berhadapan langsung dengan hak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil menurut Pasal 28D ayat (1) UUD NRI 1945.³¹ Kajian mengenai kemanfaatan, keadilan, dan kepastian hukum dalam ketentuan

²⁷ Gustav Radbruch, “Statutory Lawlessness and Supra-Statutory Law (1946),” *Oxford Journal of Legal Studies* 26, no. 1 (2006): 1–11.

²⁸ Lon Luvois Fuller, “The Morality of Law,” 1969.

²⁹ Sonny S Adnan, “ANALISA KEPASTIAN DAN KEADILAN HUKUM BAGI WAJIB PAJAK,” *LEX PROGRESSIUM: Jurnal Kajian Hukum Dan Perkembangan Hukum* 2, no. 2 (2025): 80–97.

³⁰ Fitri Wahyuni, “Reformasi Hukum Pajak Di Indonesia: Tantangan Dan Peluang Untuk Peningkatan Keadilan Fiskal,” *Jurnal Ilmu Sosial* 6, no. 2 (2023): 80, <https://doi.org/doi.org/10.54783/jk.v6i2.743>.

³¹ Ps. 28D (1) UUD 1945.

perpajakan turut menunjukkan bahwa ketiga nilai itu semestinya bekerja secara konvergen, bukan saling berhadapan, dalam desain norma yang baik ³².

3. Bertemu, bukan berbenturan

Uraian di atas memperlihatkan bahwa kepastian hukum dan keadilan fiskal dua hal yang sempat dipertanyakan dosen pembimbing apakah saling bertentangan justru saling menopang dalam konteks penelitian ini, bukan berada dalam hubungan *zero-sum*. Norma pidana eksplisit yang dirumuskan secara *lex certa* akan sekaligus (a) memberi PKP kepastian mengenai batas antara ranah administratif dan ranah pidana, yang memenuhi tuntutan kepastian hukum, dan (b) menutup celah bagi PKP yang sengaja tidak memungut untuk meraih keuntungan kompetitif yang tidak adil dibandingkan PKP yang patuh, yang memenuhi tuntutan keadilan fiskal horizontal, sembari memastikan penuntutan hanya berjalan melalui prosedur yang dapat diprediksi, yang memenuhi tuntutan keadilan fiskal prosedural. Sebaliknya, tanpa norma eksplisit, kedua nilai itu sama-sama dirugikan: PKP yang nakal memperoleh *gray zone* untuk berlindung dari penegakan yang konsisten, sedangkan PKP yang dituntut lewat jalur analogis kehilangan kepastian hukum yang adil. Atas dasar itu, keniscayaan konstitusional untuk merumuskan norma eksplisit bersumber sekaligus dari Pasal 1 ayat (3) UUD NRI 1945 tentang negara hukum dan Pasal 28D ayat (1) UUD NRI 1945 tentang kepastian hukum yang adil.³³

4. Konstruksi norma baru sebagai *ius constituendum*

Bertolak dari seluruh analisis di atas, penelitian ini mengusulkan agar Pasal 39 ayat (1) UU KUP ditambah satu huruf baru dengan rumusan sebagai berikut:

“Setiap Pengusaha Kena Pajak yang dengan sengaja tidak memungut Pajak Pertambahan Nilai dan/atau Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang terutang atas penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3A Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai, sehingga 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 dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak yang seharusnya dipungut.”

Rumusan ini memenuhi ketiga syarat sekaligus: *lex scripta* karena dituangkan dalam bentuk undang-undang, *lex certa* karena unsur “dengan sengaja” dan rujukan langsung pada Pasal 3A UU PPN menutup ruang ambiguitas, dan *lex stricta* karena perbuatan yang dilarang dinyatakan secara tegas sehingga tidak lagi membutuhkan penafsiran analogis. Keempat parameter pembeda objektif yang telah diuraikan pada bagian sebelumnya kesengajaan, pola sistematis-berlanjut, penyembunyian aktif, dan ambang kerugian negara dapat diadopsi melalui penjelasan pasal maupun peraturan pelaksana, termasuk pengaturan mengenai ambang kerugian negara, mekanisme keringanan bagi pelanggar pertama kali (*first offender*), dan klausa pengungkapan sukarela yang terinspirasi dari *Selbstanzeige* pada § 371 AO Jerman sejalan dengan mekanisme serupa yang sudah lebih dulu dikenal dalam Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 44B UU KUP.³⁴

³² Sita Dewi Hapsari, “Kemanfaatan, Keadilan, Dan Kepastian Hukum Restorative Justice Pada Ketentuan Perpajakan,” *Scientax: Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia* 6, no. 1 (2024): 52–66, <https://doi.org/doi.org/10.52869/st.v6i1.788>.

³³ Ps. 1 (3) & Ps. 28D (1) UUD 1945.

³⁴ Ps. 8 (3) & Ps. 44B UU KUP; AO § 371 (*Selbstanzeige*).

4. Simpulan

Berdasarkan hasil analisis, dapat disimpulkan bahwa perbuatan PKP yang tidak memungut PPN belum memiliki dasar pemidanaan yang eksplisit dalam Pasal 39 ayat (1) UU KUP. Ketentuan tersebut mengatur sejumlah tindak pidana perpajakan, tetapi tidak secara khusus merumuskan delik berupa tidak dilakukannya pemungutan PPN. Sementara itu, Pasal 14 UU KUP telah menyediakan instrumen administratif terhadap pelanggaran yang berkaitan dengan tidak diterbitkannya faktur pajak. Oleh karena itu, penggunaan Pasal 39 ayat (1) huruf d untuk memidana perbuatan tidak memungut PPN berpotensi melampaui batas makna leksikal norma dan bertentangan dengan asas legalitas, khususnya prinsip *lex certa* dan *lex stricta* serta larangan analogi. Putusan dalam perkara PT Pazia Retailindo menunjukkan adanya persoalan tersebut karena perbuatan tidak memungut PPN dijangkau melalui ketentuan mengenai penyampaian SPT yang tidak benar, meskipun karakter perbuatannya berbeda.

Penelitian ini juga menegaskan bahwa pemisahan antara pelanggaran administratif dan tindak pidana perpajakan perlu didasarkan pada parameter yang objektif dan kumulatif. Empat parameter yang diusulkan adalah adanya kesengajaan (*mens rea*), pola perbuatan yang sistematis dan berlanjut, penyembunyian aktif, serta adanya ambang kerugian negara yang terukur. Apabila parameter tersebut belum terpenuhi, penyelesaian melalui instrumen administratif seperti STP dan/atau SKPKB tetap lebih sesuai dengan prinsip *ultimum remedium*. Sebaliknya, apabila pembentuk undang-undang menghendaki pemidanaan terhadap perbuatan tidak memungut PPN, diperlukan formulasi norma pidana baru yang secara tegas menyebut perbuatan tersebut dan memenuhi prinsip *lex scripta*, *lex certa*, dan *lex stricta*. Dengan demikian, penambahan norma eksplisit dalam Pasal 39 UU KUP tidak hanya diperlukan untuk memperkuat efektivitas penegakan hukum pajak, tetapi juga untuk menjamin kepastian hukum, keadilan fiskal, dan perlindungan terhadap wajib pajak dari pemidanaan berdasarkan penafsiran analogis.

5. Daftar Pustaka

- Adnan, Sonny S. "ANALISA KEPASTIAN DAN KEADILAN HUKUM BAGI WAJIB PAJAK." *LEX PROGRESSIUM: Jurnal Kajian Hukum Dan Perkembangan Hukum* 2, no. 2 (2025): 80–97.
- Anggraeniko, Litya Surisdani. "Analisis Asas Ultimum Remedium Studi Keadilan Dan Konsekuensi Paksa Dalam Pengaturan Perpajakan." *Khazanah Hukum* 2, no. 3 (2020): 121–30.
- Feuerbach, Paul Johann Anselm Von. *Lehrbuch Des Gemeinen in Deutschland Gültigen Peinlichen Rechts*. Georg Friedrich Heyer, 1847.
- Fuller, Lon Luvois. "The Morality of Law," 1969.
- Hapsari, Sita Dewi. "Kemanfaatan, Keadilan, Dan Kepastian Hukum Restorative Justice Pada Ketentuan Perpajakan." *Scientax: Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia* 6, no. 1 (2024): 52–66. <https://doi.org/doi.org/10.52869/st.v6i1.788>.
- Prameswari, R R Sita. "Tinjauan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 Tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (Kuhp) Baru." *Jurnal Sosial Teknologi* 6, no. 2 (2026): 546–53.
- Prospects, Indonesia Economic. "Funding Indonesia's Vision 2045." *World Bank Group Indonesia Economic Prospects IEP, No. December, World Bank Group Indonesia Economic Prospects*, 2024.

- Radbruch, Gustav. "Statutory Lawlessness and Supra-Statutory Law (1946)." *Oxford Journal of Legal Studies* 26, no. 1 (2006): 1–11.
- Simester, A P, and Andreas von Hirsch. "Crimes, Harms, and Wrongs," 2011.
- Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2021 tentang Penerapan Beberapa Ketentuan dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan
- Soemitro, Ronny Hanitijo. "Metodologi Penelitian Hukum Dan Jurimetri." *Ghalia Indonesia, Jakarta* 167 (1990).
- Susiani, Dina. "Metodologi Penelitian Hukum." *Penerbit Tahta Media*, 2024.
- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana.
- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
- Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
- Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.
- Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2025 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana
- Undang-undang Nomor 1 Tahun 2026 tentang Penyesuaian Pidana
- Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 2022 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.
- Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2025 tentang Tata Cara dan Kriteria Penetapan Hukum yang Hidup dalam Masyarakat.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 131/PMK.03/2024 tentang Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas Impor Barang Kena Pajak, Penyerahan Barang Kena Pajak, Penyerahan Jasa Kena Pajak, Pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari Luar Daerah Pabean di Dalam Daerah Pabean, dan Pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari Luar Daerah Pabean di Dalam Daerah Pabean
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 Tahun 2025 tentang Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-29/PJ/2015 tentang Bentuk, Isi, dan Tata Cara Pengisian Serta Penyampaian Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai.
- Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025 tentang Pedoman Penanganan Perkara Tindak Pidana di Bidang Perpajakan
- Wahyuni, Fitri. "Reformasi Hukum Pajak Di Indonesia: Tantangan Dan Peluang Untuk Peningkatan Keadilan Fiskal." *Jurnal Ilmu Sosial* 6, no. 2 (2023): 80. <https://doi.org/doi.org/10.54783/jk.v6i2.743>.
- Yumanto, Bina, and Paruhum Aurora Sotarduga Hutauruk. "Ultimum Remedium Dalam Hukum Pidana Pajak: Teori Dan Praktik." *Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia* 4, no. 1 (2022): 107–49.