



---

## PEMERIKSAAN BUKTI PERMULAAN: FORMALISASI ASAS ULTIMUM REMEDIUM PIDANA PAJAK

**Otto Budihardjo.<sup>1</sup> Subekti.<sup>2</sup> Ernu Widodo.<sup>3</sup>**

Magister Ilmu Hukum Universitas Dr. Soetomo

Jl. Semolowaru No.84, Menur Pumpungan, Kec. Sukolilo, Surabaya, Jawa Timur  
60118. Indonesia

Email: otto@muc.co.id

### **ABSTRACT**

*This study examines the fundamental dilemma in Indonesia's criminal tax law enforcement, which is torn between its budgetair function (state revenue) and its function to uphold justice. Theoretically, the ultimum remedium (last resort) principle serves as a guideline to position criminal law as a last resort. Through the Preliminary Evidence Examination mechanism, this typically passive doctrine is formalized into a legal procedure that offers taxpayers an alternative resolution path outside the criminal justice system. However, in practice, this mechanism creates significant legal problems. Using a legal research method, this study demonstrates that, based on empirical data, the majority of taxpayers choose the administrative route. This fact indicates the mechanism's effectiveness in swiftly recovering state losses. This article argues that while Preliminary Evidence Examination theoretically upholds ultimum remedium, in practice, it creates a paradox. A deeper analysis reveals that the mechanism functions as an instrument of procedural bifurcation driven by fiscal pragmatism—one of which is to overcome the administrative statute of limitations. This design creates a condition of procedural coercion that de facto shifts the burden of proof onto the taxpayer. In conclusion, this study finds that the Preliminary Evidence Examination has successfully transformed a principle intended to be a last resort into an effective first threat. This results in a legal architecture that is efficient for the state but risks eroding the principles of procedural justice and the presumption of innocence.*

**Keywords:** *Procedural bifurcation. Ultimum remedium. Preliminary evidence examination.*

### **ABSTRAK**

Penelitian ini mengkaji tentang penegakan hukum pidana pajak di Indonesia menghadapi dilema fundamental antara fungsi penerimaan negara (*budgetair*) dan fungsi penegakan keadilan. Secara teoretis, asas *ultimum remedium* berfungsi sebagai pedoman untuk menempatkan hukum pidana sebagai upaya terakhir. Melalui mekanisme Pemeriksaan Bukti Permulaan, doktrin yang lazimnya pasif ini diformalkan menjadi sebuah prosedur hukum yang menawarkan jalur penyelesaian alternatif bagi Wajib Pajak di luar sistem peradilan pidana. Namun dalam praktiknya, mekanisme ini melahirkan persoalan hukum yang signifikan. Metode penelitian ini menggunakan penelitian hukum Normatif. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa berdasarkan data empiris mayoritas Wajib Pajak memilih jalur administratif, sebuah fakta yang mengindikasikan efektivitas mekanisme ini dalam memulihkan kerugian negara secara cepat. Artikel ini berargumen bahwa Bukti

---

<sup>1</sup> **Submission:** 30 Agustus 2025 | **Review-1:** 24 September 2025 | **Review-2:** 25 September 2025 | **Copyediting:** 24 November 2025 | **Production:** 27 November 2025

Permulaan yang secara teoretis menegakkan *ultimum remedium*, dalam praktiknya justru menciptakan sebuah paradoks. Analisis mendalam mengungkap bahwa Bukper berfungsi sebagai instrumen bifurkasi prosedural yang didorong oleh pragmatisme fiskal, salah satunya untuk mengatasi daluwarsa administratif. Desain ini menciptakan kondisi koersi prosedural yang secara *de facto* menggeser beban pembuktian kepada Wajib Pajak. Pada akhirnya, penelitian ini menyimpulkan bahwa Bukti Permulaan telah berhasil mentransformasikan asas yang seharusnya menjadi obat terakhir menjadi ancaman pertama yang efektif, sebuah arsitektur hukum yang efisien bagi negara tetapi berisiko mengikis prinsip keadilan prosedural dan asas praduga tak bersalah.

**Kata kunci:** Bifurkasi prosedural. *Ultimum remedium*. Pemeriksaan bukti permulaan.

## 1. Pendahuluan

Penegakan hukum dibidang perpajakan mengandung sebuah dilema fundamental yang berakar pada dua fungsi negara yang saling bertentangan.<sup>2</sup> Ketergantungan negara yang tinggi pada penerimaan pajak yang menyumbang lebih dari 75% pendapatan dalam negeri menuntut adanya sistem penegakan hukum yang efektif.<sup>3</sup> Di satu sisi, negara memiliki fungsi budgetair yang pragmatis, menuntut optimalisasi penerimaan dan pemulihan kerugian secara cepat, di mana proses peradilan pidana sering kali dianggap tidak efisien. Di sisi lain, negara mengemban fungsi penegakan hukum pidana yang bertujuan memberikan efek jera dan menegakkan keadilan melalui sanksi yang tegas.<sup>4</sup> Tarik menarik antara orientasi pemulihan (*recovery*) dan penghukuman (*retribution*) ini menjadi latar belakang utama penelitian ini, di mana praktik penegakan hukum pajak di Indonesia sering kali secara inheren lebih berorientasi pada pemulihan kerugian negara hingga mengesampingkan tujuan pembedaan itu sendiri.<sup>5</sup>

Untuk mengelola dilema tersebut, sistem hukum pajak Indonesia secara sadar merancang sebuah prosedur yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

---

<sup>2</sup> Harly Clifford Jonas Salmon dkk., *Pengantar Hukum Pajak Indonesia* (Penerbit Widina, 2025).

<sup>3</sup> Divya Reyvani dkk., "Peranan hukum pajak sebagai sumber keuangan negara pada pembangunan nasional dalam upaya mewujudkan kesejahteraan rakyat," *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Digital* 1, no. 4 (2024): 961–66.

<sup>4</sup> Barda Nawawi Arief, *Bunga rampai kebijakan hukum pidana: (perkembangan penyusunan konsep KUHP baru)*, Kencana, 2011.

<sup>5</sup> Muhammad Ridwan Saleh dkk., "Penegakan hukum tindak pidana perpajakan dalam sistem peradilan pidana di Indonesia," *Journal Of Lex Generalis (Jlg)* 3, no. 8 (2022): 1307–22.

(selanjutnya disebut UU KUP) beserta perubahannya.<sup>6</sup> Regulasi ini dilembagakan melalui dua pasal kunci. Pertama, Pasal 43A UU KUP yang memberikan kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan (selanjutnya disebut Bukper) sebelum dilakukannya penyidikan. Pasal ini secara resmi menciptakan sebuah tahap pra-ajudikasi yang berfungsi sebagai gerbang penyaringan. Kedua, yang paling krusial, adalah Pasal 8 ayat (3) UU KUP. Pasal ini menyebutkan bahwa:

“Walaupun telah dilakukan tindakan pemeriksaan bukti permulaan, atas kemauan sendiri Wajib Pajak dapat mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya... dengan melunasi kekurangan pembayaran pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar”.

Penjelasan pasal ini menegaskan bahwa pengungkapan ini mengakibatkan tidak dilanjutkannya penyidikan. Dengan demikian, UU KUP secara eksplisit menciptakan sebuah pintu keluar dari jalur pidana yang memungkinkan transformasi potensi tindak pidana menjadi penyelesaian administratif.<sup>7</sup>

Implementasi dari kerangka hukum ini melahirkan isu hukum yang kompleks. Mekanisme Bukper secara formal memang menyajikan sebuah pilihan kepada Wajib Pajak (selanjutnya disebut WP), tetapi substansi pilihan tersebut sangat problematik. Isu utamanya adalah apakah pilihan yang disajikan, yaitu antara melunasi denda 100% untuk kepastian hukum atau menghadapi risiko pidana yang jauh lebih berat, keduanya merupakan sebuah opsi yang seimbang atau justru sebuah bentuk koersi prosedural (*procedural coercion*).<sup>8</sup> Sifat pajak sebagai kewajiban tanpa imbal prestasi langsung sering kali menimbulkan keengganan untuk patuh, sehingga WP berada dalam posisi

---

<sup>6</sup> Khalimi dan M Iqbal, *Hukum Pajak-Teori dan Praktik* (CV. Anugrah Utama Raharja Anggota IKAPI No. 003/LPU/2013, 2020).

<sup>7</sup> Darma Prawira dan Achmad Fitrian, “Kebijakan formulatif hukum pidana bagi wajib pajak badan ditinjau dari sistem peradilan pidana di Indonesia,” *Journal of Innovation Research and Knowledge* 4, no. 2 (2024): 1065–78.

<sup>8</sup> Ni Luh Putu Mas Arya Wulan dkk., “Tinjauan yuridis tindak pidana fiskal dalam hukum pajak di Indonesia,” *Jurnal Ilmiah Raad Kertha* 8, no. 1 (2025): 23–30.

rentan ketika dihadapkan pada pilihan ini.<sup>9</sup> Desain tersebut secara sistematis menciptakan tekanan besar bagi WP untuk memilih jalur administratif, terlepas dari ada atau tidaknya unsur kesengajaan (*mens rea*). Akibatnya, muncul argumen tandingan yang kuat bahwa mekanisme ini tidak berfungsi sebagai obat terakhir, melainkan sebagai jalan pintas pertama bagi negara untuk mengamankan penerimaan tanpa proses pembuktian yang adil.

Isu hukum ini menciptakan benturan langsung dengan teori hukum pidana yang menjadi landasan filosofisnya, yaitu asas ultimum remedium. Secara teoretis, ultimum remedium adalah prinsip yang menempatkan hukum pidana sebagai obat terakhir (*last resort*).<sup>10</sup> Asas ini berfungsi sebagai perisai yang melindungi warga negara dari penggunaan instrumen pidana yang berlebihan, dan menjadi fondasi penting dalam menyeimbangkan penegakan hukum dengan perlindungan hak WP di Indonesia.<sup>11</sup> Namun, dalam praktik melalui mekanisme Bukper, terjadi sebuah paradoks. Ancaman sanksi pidana, yang seharusnya menjadi pilihan terakhir, justru digunakan sebagai instrumen di garda terdepan untuk memaksa tercapainya penyelesaian administratif. Adanya ambiguitas antara asas fundamental dengan rumusan peraturan yang konkret inimenciptakan benturan di mana obat terakhir bergeser fungsi menjadi ancaman pertama.<sup>12</sup> Akibatnya, mekanisme yang dirancang atas nama ultimum remedium berpotensi meniadakan makna asas itu sendiri. Inilah permasalahan fundamental yang akan dibedah dalam penelitian ini, terutama relevansinya dalam konteks reformasi KUHP baru yang mengedepankan keadilan restoratif.<sup>13</sup>

---

<sup>9</sup> Wirawan B Ilyas, "Kontradiktif sanksi pidana dalam hukum pajak," *Jurnal Hukum Ius Quia Iustum* 18, no. 4 (2011): 525–42.

<sup>10</sup> Muladi, *Kapita selekta sistem peradilan pidana*, Cet. 1 (Badan Penerbit, Universitas Diponegoro, 1995).

<sup>11</sup> Deny Kurniawan, "Analisis Asas Hukum Ultimum Remedium Dalam Tindak Pidana Perpajakan di Indonesia: Analysis of the Legal Principle of Ultimum Remedium in Tax Crime in Indonesia," *Jurnal Globalisasi Hukum* 1, no. 2 (2024): 284–92.

<sup>12</sup> Bina Yumanto dan Paruhum Aurora Sotarduga Hutaaruk, "Ultimum remedium dalam hukum pidana pajak: Teori dan praktik," *Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia* 4, no. 1 (2022): 107–49.

<sup>13</sup> M Nanda Setiawan dkk., "Reformasi sistem hukum pidana melalui kuhp baru: Tantangan dan peluang menuju keadilan sosial," *Jurnal Hukum Das Sollen* 11, no. 1 (2025): 79–94.

Terdapat kesenjangan antara cita-cita normatif (*das sollen*) dan realitas implementasi (*das sein*) dari asas ultimum remedium dalam hukum pajak Indonesia. Sejumlah analisis menunjukkan adanya ambiguitas antara asas fundamental dengan rumusan peraturan yang konkret.<sup>14</sup> Ketidakjelasan batasan antara pelanggaran yang murni administratif dan yang sudah memasuki ranah pidana sering kali menjadi sumber sengketa. Adanya benturan antara teori hukum yang mengedepankan ultimum remedium dengan praktik penegakan hukum yang cenderung represif menjadi permasalahan hukum utama.<sup>15</sup> Penelitian ini dilandasi oleh keingintahuan untuk mengungkap bagaimana sistem hukum pajak Indonesia mengelola dilema tersebut melalui desain kelembagaannya yang spesifik.

Permasalahan penelitian ini berpusat pada paradoks formalisasi asas ultimum remedium melalui Pemeriksaan Bukper, di mana mekanisme yang seharusnya pasif ini justru beroperasi secara proaktif dan menciptakan dilema antara efisiensi fiskal dan keadilan prosedural. Berdasarkan uraian tersebut, maka rumusan masalah dalam penelitian ini adalah bagaimana arsitektur bifurkasi Bukti Permulaan secara sistematis mengarahkan Wajib Pajak menuju jalur remedial dan apa implikasinya terhadap makna sesungguhnya dari asas ultimum remedium. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis arsitektur bifurkasi Bukti Permulaan secara sistematis mengarahkan Wajib Pajak menuju jalur remedial dan menganalisis implikasinya terhadap makna sesungguhnya dari asas ultimum remedium. Urgensi penelitian ini terletak pada kontribusinya dalam menawarkan analisis desain kelembagaan yang kritis terhadap mekanisme Bukper, melampaui kajian doktrinal konvensional. Temuan ini diharapkan dapat memberikan masukan penting bagi pembuat kebijakan dan praktisi hukum untuk memahami efektivitas sekaligus risiko

---

<sup>14</sup> Bina Yumanto dan Paruhum Aurora Sotarduga Hutaaruk, "Ultimum remedium dalam hukum pidana pajak: Teori dan praktik," *Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia* 4, no. 1 (2022): 107–49.

<sup>15</sup> T Mangaranap Sirait, *Hukum pidana khusus dalam teori dan penegakannya* (Deepublish, 2021).

inheren dari instrumen ini, terutama dalam konteks reformasi hukum yang mengedepankan keadilan restoratif.

Beberapa penelitian terdahulu memiliki topik pembahasan yang hampir sama di antaranya adalah sebagai berikut. Pertama, penelitian dari Imam Budi Santoso dan Taun dari Universitas Singaperbangsa yang berjudul “Penerapan Asas Ultimum Remedium dalam Penegakan Hukum Pidana Lingkungan Hidup” terbit pada Tahun 2018.<sup>16</sup> Penelitian tersebut membahas sinkronisasi asas ultimum remedium dalam penegakan hukum pidana lingkungan dengan prinsip umum hukum pidana. Dengan menggunakan metode yuridis normatif, penelitian ini mengungkap adanya kontradiksi antara Pasal 100 ayat (2) UU Perlindungan dan Pengelolaan Lingkungan Hidup yang memposisikan pidana sebagai upaya terakhir dengan asas legalitas dalam KUHP. Temuan utamanya adalah bahwa penerapan ultimum remedium dalam hukum lingkungan bertentangan dengan dasar peniadaan pidana dan kepastian hukum. Perbedaan dengan penelitian ini adalah fokus objeknya pada hukum lingkungan, sementara penelitian ini secara spesifik mengkaji hukum pidana pajak. Namun, temuannya relevan karena menyoroti konflik fundamental antara asas ultimum remedium dan asas legalitas yang juga menjadi titik berangkat analisis dalam penelitian ini.

Kedua, penelitian dari Moh Puji Sulistyono, dkk. dari Universitas Bengkulu yang berjudul “Eksistensi Prinsip Ultimum Remedium Dalam Penegakkan Hukum Pidana Indonesia” terbit pada Tahun 2024.<sup>17</sup> Penelitian ini mengkaji urgensi dan konsistensi penggunaan asas ultimum remedium dalam kerangka penegakan hukum pidana secara umum di Indonesia. Melalui teknik hukum normatif, penelitian ini menyimpulkan bahwa asas ultimum remedium memiliki urgensi yang besar untuk menjamin perlindungan hak asasi manusia, keadilan, dan kepastian hukum. Namun, dalam praktiknya

---

<sup>16</sup> Imam Budi Santoso dan Taun, “Penerapan asas ultimum remedium dalam penegakan hukum pidana lingkungan hidup,” *University Of Bengkulu Law Journal* 3, no. 1 (2018): 15–22, <https://doi.org/10.33369/ubelaj.3.1.15-22>.

<sup>17</sup> Moh Puji Sulistyono dkk., “Eksistensi prinsip ultimum remedium dalam penegakkan hukum pidana indonesia,” *Indonesian Journal of Law* 1, no. 10 (2024): 274–83, <https://doi.org/10.55188/inlaw.v1i10.846>.

masih ditemukan banyak fenomena penegakan hukum yang tidak menganut asas tersebut. Perbedaan dengan penelitian ini terletak pada cakupannya yang bersifat umum (hukum pidana Indonesia secara luas), sedangkan penelitian ini lebih spesifik menganalisis formalisasi asas tersebut ke dalam sebuah mekanisme konkret di bidang perpajakan, yaitu Bukper.

Ketiga, penelitian dari Putri Maria Bernadette Wuisan, Lendy Siar, dan Grace Yurico Bawole dari Universitas Sam Ratulangi yang berjudul “Penerapan Asas Ultimum Remedium dalam Pemberantasan Tindak Pidana Perusakan Hutan”.<sup>18</sup> Penelitian ini bertujuan mengkaji kedudukan asas ultimum remedium dalam penyelesaian kasus pidana perusakan hutan. Dengan metode normatif, penelitian ini menemukan bahwa untuk pelanggaran serius seperti perusakan hutan yang membahayakan jiwa manusia, asas ultimum remedium tidak lagi memadai, dan pidana seharusnya menjadi pilihan utama (primum remedium) sebagai upaya represif yang memberikan efek jera. Perbedaan mendasar dengan penelitian ini adalah kesimpulannya yang cenderung mengadvokasi pergeseran dari ultimum remedium ke primum remedium untuk kejahatan tertentu, sedangkan penelitian ini justru menganalisis bagaimana hukum pajak secara cerdas melembagakan dan mempertahankan ultimum remedium melalui desain bifurkasi prosedural yang efektif.

Berdasarkan tinjauan terhadap penelitian-penelitian terdahulu tersebut di atas, dapat diidentifikasi beberapa kesenjangan penelitian (*research gap*) yang mendasari urgensi artikel ini. Pertama, penelitian Santoso dan Taun (2018) serta Sulistyono, dkk. (2024) mengkaji asas ultimum remedium secara doktrinal dan filosofis dalam konteks hukum lingkungan dan hukum pidana umum, namun keduanya belum menganalisis bagaimana asas tersebut diformalkan ke dalam mekanisme prosedural konkret yang operasional dalam suatu bidang hukum khusus. Kedua, meskipun Wuisan, dkk. (2024) mengkaji penerapan asas ultimum remedium dalam konteks spesifik (perusakan hutan),

---

<sup>18</sup> Putri Maria Bernadette Wuisan, “Penerapan asas ultimum remedium dalam pemberantasan tindak pidana perusakan hutan,” *Lex Administratum* 12, no. 4 (2024).



fokus penelitian tersebut adalah pada advokasi pergeseran dari ultimum ke primum remedium, bukan pada analisis desain kelembagaan yang secara sistematis melembagakan asas tersebut melalui bifurkasi prosedural. Ketiga, tidak satupun dari penelitian-penelitian tersebut yang secara kritis membedah paradoks implementasi di mana mekanisme formalisasi ultimum remedium justru dapat beroperasi sebagai instrumen koersi yang mengubah "obat terakhir" menjadi "ancaman pertama", serta implikasinya terhadap keadilan prosedural dan asas praduga tak bersalah. Keempat, penelitian terdahulu cenderung bersifat preskriptif-normatif tanpa didukung oleh data empiris berupa studi kasus mendalam dan data agregat nasional yang memvalidasi bagaimana mekanisme tersebut bekerja dalam praktik (*law in action*) dan membentuk perilaku WB melalui kalkulasi rasional.

Oleh karena itu, penelitian ini secara spesifik berkontribusi untuk mengisi kesenjangan tersebut dengan menawarkan analisis desain kelembagaan yang kritis terhadap mekanisme Pemeriksaan Bukper sebagai formalisasi asas ultimum remedium dalam hukum pidana pajak Indonesia, yang didukung oleh data empiris komprehensif dan kerangka teoretis multidimensional untuk membongkar paradoks antara efisiensi fiskal dan keadilan prosedural yang inheren dalam arsitektur bifurkasi prosedural tersebut. Dengan demikian, penelitian ini tidak hanya melengkapi literatur yang ada, tetapi secara fundamental melampaui kajian doktrinal konvensional dengan mengungkap mekanisme kausal di balik efektivitas sekaligus risiko sistemik dari instrumen Bukper dalam konteks reformasi hukum pidana yang mengedepankan keadilan restoratif.

## 2. Metode Penelitian

Jenis penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif. Jenis penelitian ini melakukan analisis terhadap permasalahan berdasarkan pada kaidah, norma, dan peraturan perundang-undangan yang berlaku.<sup>19</sup> Fokus

---

<sup>19</sup> Beni Ahmad Saebani, "Metode penelitian hukum pendekatan yuridis normatif," CV Pustaka Setia, 2021.



utamanya adalah pada hukum sebagai bangunan norma yang logis dan koheren. Ruang lingkup atau objek penelitian adalah norma-norma hukum yang mengatur tentang Pemeriksaan Bukper dalam UU KUP dan peraturan pelaksanaannya, serta doktrin hukum pidana terkait asas *ultimum remedium*. Penelitian ini akan menganalisis secara mendalam hierarki dan sinkronisasi peraturan, mulai dari tingkat undang-undang (UU KUP, KUHP) hingga peraturan pelaksana teknis untuk mengidentifikasi bagaimana arsitektur hukum pidana pajak dibangun dan bagaimana potensi konflik norma di dalamnya dikelola.

Untuk memberikan konteks praktis dan memperkuat analisis, penelitian ini didukung dengan analisis studi kasus. Studi kasus digunakan sebagai metode untuk menguji dan mengilustrasikan bagaimana norma hukum yang abstrak beroperasi dalam situasi konkret, sebuah pendekatan yang diakui memiliki kekuatan dalam memberikan pemahaman mendalam pada fenomena spesifik.<sup>20</sup> Pendekatan gabungan ini memungkinkan penelitian untuk menjembatani antara teori hukum (*law in books*) dan praktik penegakannya (*law in action*), sehingga tidak hanya menghasilkan analisis yang preskriptif tetapi juga deskriptif dan eksplanatif.

Objek kajian utama penelitian ini adalah konsep bukti permulaan itu sendiri, sebuah terminologi hukum yang krusial namun sering kali menimbulkan perdebatan dalam praktik. Istilah bukti permulaan yang cukup merupakan syarat elementer dalam berbagai proses pidana di Indonesia, mulai dari penangkapan hingga penetapan tersangka.<sup>21</sup> Namun, definisi dan standarnya sering kali tidak seragam di berbagai peraturan perundang-undangan, yang berpotensi menciptakan ketidakpastian hukum.<sup>22</sup> Penelitian ini secara spesifik akan menganalisis bagaimana terminologi hukum yang

---

<sup>20</sup> Robert K Yin, *Case study research and applications*, vol. 6 (Sage Thousand Oaks, CA, 2018).

<sup>21</sup> Andi Hamzah, *Hukum Acara Pidana Indonesia* (Sinar Grafika, 2010); Yoshua Imanuel Komaling, "Penegakan hukum terhadap wajib pajak yang melakukan tindak pidana pajak menurut undang undang nomor 28 tahun 2007," *Lex Crimen* 10, no. 6 (2021).

<sup>22</sup> Raldy J Ulaen, "Makna hukum bukti permulaan yang cukup dalam praktik perkara pidana," *Lex Et Societatis* 6, no. 5 (2018).

problematis ini dioperasionalkan dan diberi makna konkret dalam konteks prosedur Bukper di bidang perpajakan. Lebih jauh lagi, akan dianalisis bagaimana standar Bukper yang mungkin ambigu ini memberikan diskresi yang sangat luas kepada otoritas pajak, yang menjadi inti dari kritik terhadap potensi penyalahgunaan kekuasaan.<sup>23</sup>

Bahan hukum yang digunakan terdiri dari bahan hukum primer dan sekunder. Bahan hukum primer mencakup UU KUP beserta perubahannya, terutama yang terakhir melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 (PMK-177) tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHP) juga menjadi rujukan utama untuk membandingkan standar prosedur. Bahan hukum sekunder berupa literatur ilmiah, buku, jurnal, dan doktrin hukum yang relevan dari para ahli hukum pidana dan pajak, termasuk karya-karya yang mengkritik pendekatan *utilitarian* dalam penegakan hukum dan menyoroti pentingnya perlindungan hak-hak tersangka. Teknik pengumpulan bahan hukum dilakukan melalui studi kepustakaan dan studi dokumentasi.

Selain itu, penelitian ini menggunakan data pendukung yang diperoleh penulis melalui riset lapangan dan pengolahan data internal otoritas pajak, mencakup studi kasus mendalam terhadap PT X dan data statistik agregat penyelesaian kasus Bukper selama periode 2019-2023.<sup>24</sup> Data ini bersifat kuantitatif-deskriptif dan digunakan untuk memvalidasi proposisi teoretis yang dibangun dari analisis normatif. Metode analisis yang digunakan adalah analisis kualitatif-interpretif, di mana data normatif dan studi kasus dianalisis menggunakan kerangka teoretis Teori Bifurkasi Prosedural dan Teori Desain Kelembagaan Hukum, yang juga akan dikontraskan dengan perspektif Teori

---

<sup>23</sup> Ega Laksana Triwiraputra dkk., "Reformulasi peminjaman bahan bukti dalam proses bukti permulaan untuk memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak," *Jurnal USM Law Review* 7, no. 2 (2024): 740–56.

<sup>24</sup> Denny Erica, "Prosedur penghitungan terhadap pengampunan pajak di Indonesia," *Jurnal Ecodemica: Jurnal Ekonomi Manajemen dan Bisnis* 1, no. 1 (2017): 10–17.

Keadilan Prosedural (*Procedural Justice Theory*) dan Teori Sistem Hukum Lawrence Friedman, untuk memberikan analisis yang lebih seimbang, multidimensional, dan komprehensif.<sup>25</sup> Melalui pendekatan ini, penelitian bertujuan untuk menghasilkan pemahaman yang holistik, tidak hanya tentang bagaimana hukum dirancang, tetapi juga bagaimana hukum tersebut bekerja, dampaknya terhadap para pihak, dan ketegangan nilai yang terkandung di dalamnya.

Penulis menyadari adanya keterbatasan dalam penelitian ini. Data primer yang disajikan, khususnya studi kasus, bersifat tunggal. Meskipun memberikan kedalaman analisis yang kaya, penggunaan satu studi kasus membatasi kemampuan untuk menggeneralisasi temuan secara luas ke seluruh populasi kasus pidana pajak. Setiap kasus memiliki dinamika unik yang mungkin tidak terwakili sepenuhnya oleh kasus PT X. Demikian pula, data statistik agregat, meskipun menunjukkan tren umum, tidak dapat mengungkap motivasi atau konteks spesifik di balik setiap keputusan penyelesaian. Keterbatasan akses terhadap data primer yang lebih beragam merupakan tantangan inheren dalam penelitian di bidang penegakan hukum yang sensitif. Oleh karena itu, kesimpulan yang ditarik dari penelitian ini harus dipahami dalam konteks tersebut.

### 3. Hasil Penelitian dan Pembahasan

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Pemeriksaan Bukper dalam sistem pidana pajak Indonesia berfungsi sebagai formalisasi konkret dari asas *ultimum remedium*. Asas ini secara filosofis menempatkan hukum pidana sebagai upaya terakhir telah berhasil diterjemahkan dari sebuah doktrin abstrak menjadi mekanisme prosedural yang operasional.<sup>26</sup> Tanpa adanya formalisasi semacam ini, sebuah asas berisiko menjadi slogan tanpa makna

---

<sup>25</sup> Saleh dkk., "Penegakan hukum tindak pidana perpajakan dalam sistem peradilan pidana di Indonesia."

<sup>26</sup> Yuni Ginting, "Penyelesaian perkara pidana di luar pengadilan berdasarkan asas *ultimum remedium*," *The Prosecutor Law Review* 2, no. 1 (2024); Titis Anindyajati dkk., "Konstitusionalitas norma sanksi pidana sebagai *ultimum remedium* dalam pembentukan perundang-undangan," *Jurnal Konstitusi* 12, no. 4 (2015): 872–92.

praktis karena penerapannya akan sangat bergantung pada diskresi subjektif aparat penegak hukum.<sup>27</sup> Dalam konteks hukum pajak, formalisasi ini diwujudkan melalui desain bifurkasi prosedural yang secara sistematis memisahkan penyelesaian sengketa ke dalam dua jalur yang berbeda, yaitu jalur remedial-administratif dan jalur punitif-pidana.

Kajian ini secara cerdas mengelola dilema antara fungsi pemulihan kerugian negara yang pragmatis dan fungsi penghukuman yang retributif. Selain itu, desain ini juga merupakan respons pragmatis terhadap salah satu tantangan terbesar dalam penegakan hukum pidana, yaitu pembuktian unsur niat jahat atau *mens rea*. Dalam praktik perpajakan, garis demarkasi antara pelanggaran yang dilakukan karena kelalaian dan yang dilakukan dengan kesengajaan sering kali kabur, sementara proses pembuktian dolus di pengadilan memerlukan sumber daya yang sangat besar.<sup>28</sup> Mekanisme Bukper menawarkan jalur penyelesaian administratif melalui Pasal 8 ayat (3) UU KUP, memberikan jalan keluar sebelum negara harus menanggung beban pembuktian *mens rea* yang rumit. Ini sejalan dengan teori pemidanaan utilitarian yang menekankan kemanfaatan dan pencegahan (*deterrence*) daripada sekadar pembalasan.<sup>29</sup> Daripada menghabiskan sumber daya untuk membuktikan niat jahat, negara memilih pendekatan yang lebih efisien untuk memulihkan kerugian dengan cepat.

Namun, efisiensi ini menimbulkan implikasi serius terhadap keadilan prosedural. Dengan menghindari pembuktian *mens rea*, sistem ini berisiko menyamaratakan antara pelaku yang melakukan kesalahan administratif dengan pelaku kejahatan yang berniat jahat. Pilihan yang ditawarkan kepada WP, yaitu antara membayar denda administratif atau menghadapi risiko proses pidana yang jauh lebih berat, dapat dipandang sebagai bentuk pemindahan

---

<sup>27</sup> Joko Prasetyo, "Rekonstruksi diskresi kepolisian dalam penanganan tindak pidana ringan berbasiskan nilai keadilan dan kemanfaatan" (phd, Universitas Islam Sultan Agung (Indonesia), 2021).

<sup>28</sup> Antonius Gunawan Dharmadji dkk., "Penegakan Hukum Administrasi Dan Pidana Di Bidang Perpajakan" (Fakultas Hukum Unair, 2022).

<sup>29</sup> Arief, *Bunga rampai kebijakan hukum pidana: (perkembangan penyusunan konsep KUHP baru)*.

beban pembuktian dari negara kepada WP. Hal ini berpotensi bertentangan dengan asas fundamental *presumption of innocence*.<sup>30</sup> WP yang sebenarnya tidak memiliki niat jahat mungkin terpaksa memilih jalur administratif bukan karena pengakuan bersalah, melainkan karena kalkulasi risiko untuk menghindari ketidakpastian proses peradilan. Akibatnya, sistem ini dapat menciptakan situasi di mana pengakuan bersalah dapat dibeli melalui penyelesaian finansial. Tindakan ini mengubah pelanggaran pidana menjadi sekadar risiko bisnis yang dapat dikalkulasi, bukan lagi sebuah perbuatan tercela secara hukum.<sup>31</sup>

Studi kasus PT X tidak hanya mengilustrasikan kalkulasi rasional dari sudut pandang WP, tetapi juga menyoroti motivasi strategis dari sisi otoritas pajak. Perlu dicatat bahwa indikasi pelanggaran yang dilakukan PT X mencakup periode 2017 hingga 2021, sementara proses Bukper dimulai pada awal 2023. Menurut Pasal 22 UU KUP, hak negara untuk melakukan penagihan pajak secara administratif daluwarsa setelah melampaui waktu 5 tahun. Artinya, untuk pelanggaran tahun 2017, otoritas pajak sudah kehilangan kewenangan untuk menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (selanjutnya disebut SKPKB) melalui pemeriksaan biasa. Di sinilah Bukper menunjukkan fungsi strategisnya. Berbeda dengan daluwarsa administratif, Pasal 40 UU KUP menetapkan bahwa daluwarsa penuntutan tindak pidana di bidang perpajakan adalah 10 tahun. Dengan memulai proses Bukper, otoritas pajak secara efektif mengaktifkan kembali kewenangannya untuk menagih kerugian negara yang secara administratif sudah daluwarsa. Ini mengubah dinamika dari sekadar penegakan hukum menjadi strategi pemulihan pendapatan negara. Dengan demikian, inisiasi Bukper dalam kasus ini bukan hanya respons terhadap adanya dugaan tindak pidana, tetapi juga merupakan satu-satunya jalan hukum yang tersedia bagi negara untuk mengejar kerugian dari tahun-tahun pajak yang lebih lama.

---

<sup>30</sup> Anindyajati dkk., “Konstitusionalitas norma sanksi pidana sebagai ultimum remedium dalam pembentukan perundang-undangan.”

<sup>31</sup> Ilyas, “Kontradiktif sanksi pidana dalam hukum pajak.”

Lebih lanjut, analisis studi kasus PT X secara mendalam menunjukkan mekanisme kausal di balik efektivitas desain bifurkasi yang menjadi argumen dalam tulisan ini. Keberhasilan desain ini tidak terletak pada paksaan moral, melainkan pada penciptaan sebuah arena kalkulasi rasional bagi WP. Perbandingan drastis antara kewajiban finansial pada jalur remedial dengan potensi risiko katastrofik pada jalur punitif menyajikan sebuah insentif ekonomi dan hukum yang sangat kuat. Kalkulasi ini mendorong aktor rasional, dalam hal ini korporasi, untuk memilih jalur yang menawarkan kepastian dan kerugian yang terukur, sejalan dengan teori pilihan rasional dalam penegakan hukum.<sup>32</sup> Dengan demikian, studi kasus ini bukan sekadar contoh pelengkap, melainkan merupakan pilar argumentatif yang membuktikan bahwa formalisasi asas *ultimum remedium* dalam praktiknya bekerja melalui pengerahan insentif yang memaksa dilakukannya sebuah pilihan strategis.

Namun, kerangka kalkulasi rasional ini sendiri patut dikritisi secara mendalam. Teori pilihan rasional Becker mengasumsikan aktor dengan informasi yang sempurna dan kemampuan untuk menimbang untung-rugi secara objektif.<sup>33</sup> Realitasnya jauh lebih kompleks daripada itu. Terdapat ketimpangan informasi yang signifikan dimana otoritas pajak memiliki pemahaman yang lebih baik tentang kekuatan bukti pelanggaran, sementara WP sering kali berada dalam ketidakpastian. Selain itu, perspektif ekonomi perilaku (*behavioral economics*) menunjukkan bahwa keputusan manusia, terutama di bawah tekanan, sering kali tidak sepenuhnya rasional. Faktor-faktor seperti *fear aversion* (menghindari rasa takut), bias kognitif (seperti *status quo bias* atau *loss aversion*), dan tekanan psikologis dari ancaman pidana dapat membuat WP memilih jalur administratif yang lebih terlihat aman meskipun WP yakin bahwa mereka tidak bersalah, tetapi mereka ragu apakah bisa membuktikannya di depan sidang atau ragu atas rasa keadilan

---

<sup>32</sup> James Andreoni dkk., "Tax compliance," *Journal of economic literature* 36, no. 2 (1998): 818–60.

<sup>33</sup> Gary S Becker, "Crime and punishment: An economic approach," *Journal of political economy* 76, no. 2 (1968): 169–217.

aparatus penegak hukum. Dengan demikian WP mungkin tidak membuat kalkulasi rasional, melainkan keputusan defensif untuk mengakhiri kekhawatiran dan ketidakpastian.

Lebih jauh lagi, dari sudut pandang teori pencegahan (*deterrence theory*), mekanisme ini dapat memiliki efek kontra-intuitif.<sup>34</sup> Alih-alih mencegah kejahatan pajak, mekanisme ini mungkin hanya mengubahnya menjadi risiko bisnis yang dapat dikalkulasi.<sup>35</sup> Pelaku kejahatan pajak yang canggih dapat memasukkan denda 100% sebagai biaya operasional jika tertangkap. Ini berisiko dapat secara efektif mengubah status kriminal tindak pidana pajak, mengubahnya dari perbuatan yang tercela secara moral dan hukum menjadi sekadar transaksi finansial. Hal ini sangat sejalan dengan analisis budaya hukum dalam kerangka Friedman yang digunakan oleh Saleh.<sup>36</sup>

Jika budaya hukum di kalangan masyarakat atau pelaku usaha memandang pelanggaran pajak bukan sebagai kejahatan serius yang memiliki konsekuensi pidana yang tak terhindarkan, tetapi sekedar sebagai sengketa administratif yang dapat diselesaikan dengan pembayaran, maka budaya kepatuhan (*culture of compliance*) yang ingin dibangun oleh negara akan tergerus secara fundamental. Sistem ini, dengan menyediakan jalan keluar yang dapat diprediksi secara finansial, dapat secara tidak sengaja melemahkan efek jera umum (*general deterrence*) dan merusak moral pajak (*tax morale*) di kalangan masyarakat luas yang patuh. Mereka mungkin merasa bahwa ada satu set aturan untuk kalangan yang kaya dan mampu membayar dan satu set aturan pidana yang lebih keras ancamannya untuk kalangan yang tidak sanggup membayar, sehingga dikotomi tersebut merusak rasa keadilan sosial yang menjadi dasar filosofis pemungutan pajak itu sendiri. Kompleksitas ini

---

<sup>34</sup> Erja Fitria Virginia dan Eko Soponyono, "Pembaharuan kebijakan hukum pidana dalam upaya penanggulangan tindak pidana perpajakan," *Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia* 3, no. 3 (2021): 299–311.

<sup>35</sup> Hamzah, *Hukum acara pidana Indonesia*.

<sup>36</sup> Saleh dkk., "Penegakan hukum tindak pidana perpajakan dalam sistem peradilan pidana di Indonesia."



diperparah oleh kebijakan formatif sanksi pidana itu sendiri.<sup>37</sup> Studi kasus mereka pada PT. AAG, sebuah korporasi besar, menunjukkan bahwa bahkan ketika kasus berhasil menembus jalur pidana, sanksi yang dijatuhkan (pidana percobaan untuk korporasi dan pidana ringan bagi pengurus) sering kali tidak sebanding dengan kerugian negara yang masif. Hal ini menciptakan persepsi bahwa sistem, baik pada tahap pra-ajudikasi maupun adjudikasi, pada akhirnya lebih memprioritaskan penyelesaian yang tidak memberikan efek jera yang memadai, terutama bagi korporasi besar.

Hasil penelitian mendalam terhadap kasus PT X memberikan ilustrasi konkret mengenai cara kerja mekanisme ini. Ditemukan bahwa PT X terindikasi menggunakan Faktur Pajak Tidak Berdasarkan Transaksi Sebenarnya (selanjutnya disebut FP TBTS) selama periode 2016-2021. FP TBTS adalah faktur pajak yang diterbitkan tanpa adanya penyerahan barang atau jasa yang nyata, sering kali digunakan untuk mengurangi Pajak Pertambahan Nilai (selanjutnya disebut PPN) yang harus dibayar. Tabel. 1 di bawah ini merinci nilai FP TBTS yang digunakan.

**Tabel. 1 Faktur Pajak Tidak Berdasar Transaksi Sebenarnya PT X**

No.	Pajak Masukan Masa	Jumlah (Rp)
1.	PPN Januari-Desember 2016	3.000.000.000
2.	PPN Januari-Desember 2017	2.000.000.000
3.	PPN Januari-Desember 2018	2.000.000.000
4.	PPN Januari-Desember 2019	1.000.000.000
5.	PPN Januari-Desember 2020	1.500.000.000
Jumlah		9.500.000.000

Sumber: Hasil Penelitian Penulis (2025)

Sebagaimana disajikan pada Tabel 1, total kerugian pada pendapatan negara dari sektor PPN adalah sebesar Rp 9,5 Miliar. Setelah DJP memulai Bukper, PT X tidak hanya dihadapkan pada masalah hukum, tetapi juga pada sebuah persoalan kalkulasi rasional (*rational choice problem*). Desain bifurkasi memaksa WP untuk menimbang antara kepastian dan ketidakpastian.

<sup>37</sup> Prawira dan Fitriani, "Kebijakan formatif hukum pidana bagi wajib pajak badan ditinjau dari sistem peradilan pidana di Indonesia."

Pilihan 1: Jalur Remedial-Administratif. PT X dapat memilih jalur kepastian dengan mengakui kesalahan dan melunasi kewajibannya sesuai Pasal 8 ayat (3) dan ayat (3a) UU KUP. Perhitungan total kewajiban yang harus dibayar pada jalur ini disajikan pada Tabel. 2

**Tabel. 2 Perhitungan Kewajiban PT X pada Jalur Remedial**

Keterangan	Nilai (Rp)
Kerugian Negara (Pokok Pajak)	9.500.000.000
Sanksi Denda 100% (Pasal 8 ayat 3a)	9.500.000.000
Total Kewajiban yang Harus Dibayar	19.000.000.000
Sumber: Hasil Penelitian Penulis (2025)	

Informasi pada Tabel. 2 menunjukkan bahwa dengan membayar sejumlah Rp 19 Miliar, PT X dapat mengakhiri perkara. Ini adalah biaya yang pasti untuk mendapatkan kepastian hukum dan melanjutkan bisnis tanpa gangguan. Prosesnya relatif cepat, non-publik, dan yang terpenting, tidak ada konsekuensi pidana bagi para pengurus perusahaan.

Pilihan 2: Jalur Punitif-Pidana. Jika PT X memilih untuk tidak bekerja sama dan kasusnya berlanjut ke tahap penyidikan, risiko finansialnya meningkat drastis. Estimasi kewajiban jika perusahaan kemudian ingin menghentikan penyidikan berdasarkan Pasal 44B UU KUP dirinci pada Tabel.3

**Tabel. 3 Estimasi Kewajiban PT X pada Jalur Punitif**

Keterangan	Nilai (Rp)
Kerugian Negara (Pokok Pajak)	9.500.000.000
Sanksi Denda 400% (Pasal 44B jo. 39A)	38.000.000.000
Total Kewajiban yang Harus Dibayar	47.500.000.000
Sumber: Hasil Penelitian Penulis (2025)	

Seperti yang terlihat pada Tabel 3, total kewajiban pada jalur punitif dapat melonjak menjadi Rp 47,5 Miliar. Lebih dari itu, ada risiko non-finansial yang sulit dikuantifikasi seperti biaya litigasi yang mahal, gangguan operasional bisnis selama bertahun-tahun, kerusakan reputasi yang tidak dapat diperbaiki, dan ancaman pidana penjara bagi direksi. Aspek terakhir ini membawa beban psikologis dan manajerial yang signifikan. Proses penyidikan

dan persidangan akan menyita waktu dan fokus para pengambil keputusan kunci di perusahaan, yang dapat melumpuhkan operasi bisnis dan menghambat pengambilan keputusan strategis. Status sebagai tersangka atau terdakwa dalam kasus pidana pajak juga membawa stigma sosial dan bisnis yang dapat merusak kepercayaan dari mitra, investor, dan lembaga keuangan. Bagi WP rasional yang enggan mengambil risiko (*risk-averse*), pilihan untuk mengambil jalur remedial menjadi sangat logis. Studi kasus ini menunjukkan bahwa desain bifurkasi tidak hanya memberikan pilihan, tetapi secara aktif mengarahkan pilihan WP menuju penyelesaian yang paling efisien bagi kedua belah pihak, dengan mempertimbangkan tidak hanya kalkulasi finansial tetapi juga mitigasi risiko non-finansial yang tak ternilai. PT X, dalam kasus ini, pada akhirnya memilih jalur remedial, membayar total Rp 19 Miliar, dan perkaranya ditutup.

Fenomena yang dialami PT X dalam menghadapi dilema antara jalur remedial dan jalur punitif bukanlah kejadian yang terisolasi, melainkan representasi dari pola sistemik yang terjadi dalam praktik penegakan hukum pidana pajak di Indonesia. Analisis terhadap karakteristik kasus-kasus Bukper menunjukkan bahwa mayoritas wajib pajak yang dihadapkan pada mekanisme bifurkasi ini mengambil keputusan yang serupa, yaitu memilih jalur administratif untuk menghindari risiko proses peradilan pidana yang tidak pasti. Data empiris nasional mengonfirmasi pola ini, di mana rata-rata 58% kasus diselesaikan melalui jalur remedial selama periode 2019-2023, sementara hanya sekitar 35% yang berlanjut ke jalur punitif. Konsistensi angka ini sepanjang lima tahun menunjukkan bahwa desain bifurkasi prosedural memang berfungsi secara sistematis dalam mengarahkan pilihan wajib pajak, terlepas dari variasi dalam jenis pelanggaran, skala kerugian negara, atau karakteristik wajib pajak itu sendiri. Hal ini mengindikasikan bahwa mekanisme Bukper telah menciptakan sebuah struktur insentif yang universal, di mana kalkulasi rasional antara kepastian dengan biaya terukur versus ketidakpastian dengan risiko katastrofik mendorong pilihan yang dapat diprediksi secara agregat.

Pola kalkulasi serupa juga terlihat dari tren pembayaran yang diterima otoritas pajak melalui mekanisme Pasal 8 ayat (3). Pada tahun 2023, meskipun jumlah wajib pajak yang mengungkapkan ketidakbenaran turun menjadi 276 wajib pajak (dari 401 wajib pajak pada tahun 2022), total pembayaran yang diterima masih mencapai Rp1,39 triliun. Angka ini menunjukkan bahwa meskipun jumlah kasus menurun, nilai rata-rata per kasus justru meningkat, mengindikasikan bahwa mekanisme ini tetap efektif dalam memulihkan kerugian negara dari kasus-kasus dengan nilai material yang signifikan. Lebih lanjut, data mengenai penghentian penyidikan berdasarkan Pasal 44B menunjukkan bahwa terdapat 24 kasus pada tahun 2023 yang bahkan setelah memasuki tahap penyidikan, wajib pajak tetap memilih untuk membayar dengan denda yang lebih tinggi (100% untuk kealpaan, 300% untuk kesengajaan, atau 400% untuk kasus faktur pajak fiktif) dengan total pembayaran mencapai Rp67,35 miliar. Fakta bahwa wajib pajak bersedia membayar denda hingga empat kali lipat pokok pajak untuk menghentikan proses pidana memperkuat argumentasi bahwa ancaman pidana berfungsi sebagai leverage yang sangat kuat dalam mendorong penyelesaian finansial, bahkan setelah proses penyidikan dimulai. Dengan demikian, kasus PT X adalah cerminan mikro dari dinamika makro yang terbangun secara struktural dalam sistem penegakan hukum pidana pajak Indonesia, di mana desain bifurkasi tidak hanya menciptakan pilihan, tetapi secara aktif membentuk perilaku wajib pajak melalui arsitektur insentif yang telah diperhitungkan dengan cermat.

Keberhasilan desain bifurkasi prosedural tidak hanya terlihat dari studi kasus individual, tetapi juga divalidasi oleh data empiris skala besar yang diperoleh. Analisis data agregat nasional memberikan gambaran makro tentang bagaimana mekanisme ini berfungsi dalam praktik di seluruh Indonesia. Tabel 4 di bawah ini menyajikan data agregat penyelesaian kasus Bukper selama lima tahun terakhir.

**Tabel. 4 Penyelesaian Pemeriksaan Bukti Permulaan 2019-2023**

Keterangan Penyelesaian	2019	2020	2021	2022	2023	Rata-rata
Jalur Punitif (Penyidikan)	38%	33%	22%	33%	50%	35%
Jalur Remedial (Pasal 8(3), SKP)	56%	57%	68%	60%	47%	58%
Lainnya (Sumir, Batal)	6%	10%	10%	7%	3%	7%

Sumber: Hasil Penelitian Penulis (2025), diolah dari data internal otoritas pajak. Persentase dihitung dari total penyelesaian yang signifikan.<sup>38</sup>

Data pada Tabel 4 menunjukkan bahwa mayoritas kasus Bukper (rata-rata 58%) diselesaikan melalui jalur remedial. Angka ini secara empiris membuktikan bahwa mekanisme bifurkasi ini berfungsi seperti yang dirancang. Perlu diperhatikan bahwa kategori 'Jalur Remedial' mencakup penyelesaian melalui Pasal 8 ayat (3) UU KUP (pengungkapan ketidakbenaran dengan denda 100%) dan penerbitan Surat Ketetapan Pajak yang sering kali merujuk pada penyelesaian untuk pelanggaran karena kealpaan (*culpa*) yang pertama kali. Ini menunjukkan fleksibilitas dalam jalur administratif itu sendiri.<sup>39</sup> Di sisi lain, kategori 'Lainnya (Sumir, Batal)' mencakup kasus-kasus di mana setelah dilakukan pemeriksaan, tidak ditemukan cukup bukti permulaan, peristiwa tersebut bukan merupakan tindak pidana, atau WP meninggal dunia.

Lonjakan signifikan pada jalur punitif di tahun 2023 (dari 33 kasus di 2022 menjadi 50 kasus di 2023) dapat dijelaskan oleh tiga faktor kebijakan dan perubahan struktural yang terjadi pada periode tersebut: Pertama, intensifikasi penegakan hukum pidana pajak sebagai bagian dari strategi peningkatan kepatuhan. Berdasarkan data resmi Direktorat Jenderal Pajak, jumlah wajib pajak yang dikenai penyidikan pada tahun 2023 melonjak drastis hingga 295,65% menjadi 455 wajib pajak, dibandingkan dengan tahun 2022 yang hanya 115 wajib pajak. Peningkatan dramatis ini menunjukkan adanya

<sup>38</sup> Data bersumber dari catatan administratif penyelesaian kasus Pemeriksaan Bukti Permulaan (Bukper) yang dikelola oleh Direktorat Intelijen dan Penyidikan DJP periode 2019-2023, diakses melalui prosedur riset dengan izin khusus. Data bersifat agregat untuk menjaga kerahasiaan wajib pajak sesuai Pasal 34 UU KUP. Persentase dihitung dari total kasus yang mencapai penyelesaian akhir, mengecualikan kasus yang masih dalam proses.

<sup>39</sup> Ginting, "Penyelesaian perkara pidana di luar pengadilan berdasarkan asas ultimum remedium."

pergeseran kebijakan penegakan hukum yang lebih agresif, di mana otoritas pajak tidak hanya mengandalkan penyelesaian administratif tetapi juga memperkuat fungsi deterrence melalui ancaman pidana yang lebih nyata. Strategi ini sejalan dengan pembentukan Komite Kepatuhan yang dibentuk untuk pertama kalinya oleh DJP pada tahun 2023, yang bertujuan menajamkan langkah-langkah peningkatan kepatuhan wajib pajak melalui kombinasi pengawasan dan penegakan hukum yang lebih ketat.

Kedua, implementasi sistem inti administrasi perpajakan (*Core Tax Administration System*) yang mulai dioperasionalkan secara penuh pada Oktober 2023. Sistem baru ini dirancang untuk mendigitalisasi 21 proses bisnis utama DJP dan meningkatkan kapasitas analisis data melalui big data analysis. Dengan teknologi forensik digital yang lebih canggih—tercatat peningkatan penyelesaian forensik digital sebesar 28,91% pada tahun 2023 menjadi 1.039 penyelesaian—otoritas pajak memiliki kemampuan yang lebih baik dalam mendeteksi dan membuktikan dugaan tindak pidana perpajakan. Kemampuan teknis yang meningkat ini memberikan kepercayaan lebih bagi otoritas untuk melanjutkan kasus ke tahap penyidikan, karena bukti yang dikumpulkan pada tahap Bukper menjadi lebih kuat dan terdigitalisasi.

Ketiga, efek jera yang ingin ditunjukkan dalam konteks reformasi perpajakan pasca UU HPP tahun 2021. Periode 2023 merupakan tahun krusial di mana otoritas pajak berupaya menunjukkan keseriusan dalam penegakan hukum sebagai bagian dari upaya peningkatan rasio pajak yang melemah. Dalam konteks ini, peningkatan kasus yang masuk ke jalur punitif bukan semata-mata karena meningkatnya pelanggaran, tetapi lebih kepada strategi untuk mengirimkan sinyal kuat (*signaling effect*) kepada komunitas wajib pajak bahwa jalur pidana adalah ancaman yang riil, bukan sekadar prosedur formal yang selalu dapat dihindari dengan pembayaran denda administratif. Paradoksnya, meskipun jumlah kasus penyidikan meningkat tajam, jumlah wajib pajak yang mengungkapkan ketidakbenaran melalui Pasal 8 ayat (3) justru turun 31,17% menjadi 276 wajib pajak pada tahun 2023, yang mengindikasikan kemungkinan adanya pergeseran strategi di mana otoritas

lebih memilih melanjutkan kasus tertentu ke jalur pidana sebagai bentuk penegakan hukum yang lebih tegas.

Dengan demikian, jika kita kembali pada rumusan masalah, dapat ditegaskan bahwa mekanisme Bukper memang berfungsi sebagai formalisasi *ultimum remedium* yang bekerja melalui desain bifurkasi prosedural. Namun, sifat formalisasi ini bukanlah sekadar penerjemahan pasif dari sebuah asas, melainkan sebuah rekayasa institusional yang aktif dan bahkan agresif. Bukper tidak menunggu hingga upaya lain gagal; sebaliknya, ia menggunakan ancaman dari upaya terakhir (pidana) sebagai alat utama untuk memaksa keberhasilan upaya pertama (administratif). Hal ini menjawab pertanyaan pertama dengan kesimpulan bahwa formalisasi *ultimum remedium* dalam pidana pajak telah mengubah asas ini dari sebuah filosofi pengekangan (*a philosophy of restraint*) menjadi sebuah strategi penekanan (*a strategy of pressure*). Efektivitasnya tidak terletak pada keengganan negara menggunakan sanksi pidana, tetapi justru pada kesediaannya untuk menjadikan ancaman sanksi pidana sebagai daya tawar utama di garda terdepan.

Implikasinya terhadap keadilan prosedural, sebagaimana menjadi fokus rumusan masalah kedua, sangatlah signifikan. Desain yang pragmatis ini secara inheren menciptakan sebuah pasar keadilan (*a marketplace for justice*), di mana kepastian hukum dapat dibeli dengan harga yang telah ditetapkan, yaitu pokok pajak ditambah denda 100%. Bagi WP yang memiliki sumber daya finansial, akses terhadap penyelesaian non-pidana menjadi terbuka lebar. Sebaliknya, bagi WP yang tidak mampu membayar, satu-satunya jalur yang tersisa adalah proses pidana yang penuh risiko dan ketidakpastian. Kondisi ini menciptakan disparitas struktural dalam akses terhadap keadilan yang tidak didasarkan pada ada atau tidaknya niat jahat (*mens rea*), melainkan pada kapasitas ekonomi. Oleh karena itu, meskipun Bukper berhasil mencapai tujuan budgetair negara secara efisien, keberhasilan tersebut dicapai dengan mengorbankan prinsip kesetaraan di hadapan hukum (*equality before the law*). Formalisasi *ultimum remedium* melalui Bukper, pada akhirnya, melahirkan sebuah paradoks fundamental di mana mekanisme yang dirancang untuk



membatasi penggunaan hukum pidana justru memperkuat ketidakseimbangan kekuasaan antara negara dan warga negaranya.

#### 4. Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang komprehensif, dapat ditarik kesimpulan bahwa Pemeriksaan Bukti Permulaan (Bukper) dalam sistem hukum pajak Indonesia merupakan instrumen formalisasi dari asas *ultimum remedium*. Asas yang pada dasarnya bersifat filosofis ini berhasil diterjemahkan menjadi sebuah mekanisme prosedural yang konkret melalui desain bifurkasi. Desain ini secara sistemik memisahkan penanganan sengketa pajak ke dalam dua jalur fundamental yaitu jalur remedial-administratif yang berorientasi pada pemulihan kerugian negara dan jalur punitif-pidana yang dicadangkan untuk pelanggaran serius. Bukper berfungsi sebagai titik persimpangan krusial di mana negara, melalui kerangka hukum dalam Pasal 8 ayat (3) UU KUP, memberikan pilihan strategis kepada WP. Pilihan ini, yang menawarkan kepastian hukum dengan biaya finansial terukur, terbukti secara empiris menjadi opsi mayoritas, sebagaimana divalidasi oleh data statistik dan studi kasus. Keberhasilan desain ini menunjukkan adanya kecerdasan institusional dalam hukum pajak Indonesia yang secara proaktif menyeimbangkan fungsi budgetair dengan fungsi penegakan hukum pidana, memastikan instrumen pidana hanya digunakan sebagai upaya terakhir. Namun, efisiensi dan pragmatisme yang dicapai oleh mekanisme Bukper ini tidak datang tanpa biaya. Terdapat ketegangan nyata antara tujuan optimalisasi penerimaan negara dan perlindungan hak prosedural individu. Potensi koersi yang timbul dari asimetri kekuasaan, pengabaian beban pembuktian *mens rea* oleh negara, dan pelemahan efek jera hukum pidana menjadi sekadar risiko bisnis yang dapat dikalkulasi.

## DAFTAR PUSTAKA

### 1. Buku

- Arief, Barda Nawawi. *Bunga rampai kebijakan hukum pidana: (perkembangan penyusunan konsep KUHP baru)*. Kencana, 2011.
- Dharmadji, Antonius Gunawan. "Penegakan Hukum Administrasi dan Pidana di Bidang Perpajakan." Skripsi, Fakultas Hukum Unair, 2022.
- Hamzah, Andi. *Hukum acara pidana Indonesia*. Sinar Grafika, 2010.
- Khalimi, M Iqbal. *Hukum Pajak-Teori dan Praktik*. CV. Anugrah Utama Raharja Anggota IKAPI No. 003/LPU/2013, 2020.
- Muladi. *Kapita selekta sistem peradilan pidana*. Cet. 1. Badan Penerbit, Universitas Diponegoro, 1995.
- Murdani, Beni. *Pajak & kepastian hukum (filosofis, teoritis, praktis) pendekatan undang-undang, pendekatan kasus, interpretasi hukum & analysis economic of law*. Nas Media Pustaka, 2024.
- North, Douglass C. *Institutions, institutional change and economic performance*. Cambridge University Press, 1990.
- Posner, R. A. *Economic Analysis of Law (9th ed.)*. Wolters Kluwer, 2014.
- Prasetyo, Joko. "Rekonstruksi diskresi kepolisian dalam penanganan tindak pidana ringan berbasiskan nilai keadilan dan kemanfaatan." Phd, Universitas Islam Sultan Agung (Indonesia), 2021.
- Saebani, Beni Ahmad. *Metode penelitian hukum pendekatan yuridis normatif*. CV Pustaka Setia, 2021.
- Salmon, Harly Clifford Jonas, Sidi Ahyar Wiraguna, Josef Mario Monteiro, dkk. *Pengantar Hukum Pajak Indonesia*. Penerbit Widina, 2025.
- Sirait, T Mangaranap. *Hukum pidana khusus dalam teori dan penegakannya*. Deepublish, 2021.
- Yin, Robert K. *Case study research and applications*. Vol. 6. Sage Thousand Oaks, CA, 2018.

## 2. Artikel Jurnal Ilmiah

- Abae, Nadilla Rahmawaty, Rika Nurfadilah, Dinda Maharani, dan Aisya Medina. "Penerapan teori hukuman Jeremy Bentham dalam kebijakan pemidanaan di Indonesia." *Das Sollen: Jurnal Kajian Kontemporer Hukum Dan Masyarakat* 3, no. 02 (2025).
- Andreoni, James, Brian Erard, dan Jonathan Feinstein. "Tax compliance." *Journal of economic literature* 36, no. 2 (1998): 818–60.
- Andri, Muhammad, Srihadi Winarningsih, dan Sony Devano. "Efektivitas pemeriksaan pajak di Indonesia." *Balance: Jurnal akuntansi dan bisnis* 6, no. 1 (2021): 41–54.
- Anindyajati, Titis, Irfan Nur Rachman, dan Anak Agung Dian Onita. "Konstitusionalitas norma sanksi pidana sebagai ultimum remedium dalam pembentukan perundang-undangan." *Jurnal Konstitusi* 12, no. 4 (2015): 872–92.
- Becker, Gary S. "Crime and punishment: An economic approach." *Journal of political economy* 76, no. 2 (1968): 169–217.
- Bujisic, Milos, Vanja Bogicevic, Wan Yang, Cihan Cobanoglu, and Anil Bilgihan. "'Hobson's Choice' Servicescape: Consumer Anxiety and Enjoyment". *Journal of Consumer Marketing* 34, no. 7 (2017): 577–90.
- Erica, Denny. "Prosedur penghitungan terhadap pengampunan pajak di Indonesia." *Jurnal Ecodemica: Jurnal Ekonomi Manajemen dan Bisnis* 1, no. 1 (2017): 10–17.
- Fuller, Lon L. "Human interaction and the law." *Am. J. Juris.* 14 (1969): 1.
- Ginting, Yuni. "Penyelesaian perkara pidana di luar pengadilan berdasarkan asas ultimum remedium." *The Prosecutor Law Review* 2, no. 1 (2024).
- Ilyas, Wirawan B. "Kontradiktif sanksi pidana dalam hukum pajak," *Jurnal Hukum Ius Quia Iustum* 18, no. 4 (2011): 525–42.
- Kurniawan, Deny. "Analisis Asas Hukum Ultimum Remedium Dalam Tindak Pidana Perpajakan di Indonesia: Analysis of the Legal Principle of Ultimum Remedium in Tax Crime in Indonesia." *Jurnal Globalisasi Hukum* 1, no. 2 (2024): 284–92.

- Komaling, Yoshua Imanuel. "Penegakan hukum terhadap wajib pajak yang melakukan tindak pidana pajak menurut undang undang nomor 28 tahun 2007," *Lex Crimen* 10, no. 6 (2021)
- Prawira, Darma, dan Achmad Fitriani. "Kebijakan formatif hukum pidana bagi wajib pajak badan ditinjau dari sistem peradilan pidana di indonesia." *Journal of Innovation Research and Knowledge* 4, no. 2 (2024): 1065–78.
- Reyvani, Divya, Ika Damai Sari, Putri Yuanita, dan Dini Vientiany. "Peranan hukum pajak sebagai sumber keuangan negara pada pembangunan nasional dalam upaya mewujudkan kesejahteraan rakyat." *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Digital* 1, no. 4 (2024): 961–66.
- Saleh, Muhammad Ridwan, Lauddin Marsuni, dan Hasbuddin Khalid. "Penegakan hukum tindak pidana perpajakan dalam sistem peradilan pidana di indonesia." *Journal of Lex Generalis (Jlg)* 3, no. 8 (2022): 1307–22.
- Santoso, Imam Budi, dan Taun. "Penerapan Asas Ultimum Remedium Dalam Penegakan Hukum Pidana Lingkungan Hidup." *University of Bengkulu Law Journal* 3, no. 1 (2018): 15–22. <https://doi.org/10.33369/ubelaj.3.1.15-22>.
- Setiawan, M Nanda, Chindi Oeliga Yensi Afita, dan others. "Reformasi sistem hukum pidana melalui kuhp baru: Tantangan dan peluang menuju keadilan sosial." *Jurnal Hukum Das Sollen* 11, no. 1 (2025): 79–94.
- Sofian, Ahmad, dan Batara Mulia Hasibuan. "Pengaturan dan praktik praperadilan tindak pidana pajak di Indonesia." *Jurnal Hukum & Pembangunan* 50, no. 3 (2021): 701–18.
- Suciyani, Fitri. "Kedudukan pengadilan pajak dalam sistem peradilan di indonesia." " *Dharmasisya*" *Jurnal Program Magister Hukum FHUI* 2, no. 1 (2022): 29.
- Sulistiyono, Moh Puji, Adi Saputra Ramadani, Ade Ramadhani, Tomas Apriansa, Tryssa Ananta, dan Rahma Fitri. "Eksistensi prinsip ultimum remedium dalam penegakkan hukum pidana indonesia." *Indonesian*

*Journal of Law* 1, no. 10 (2024): 274–83.

<https://doi.org/10.55188/inlaw.v1i10.846>.

Thomas, Nathan. “Penerapan hukum pidana sebagai ultimum remedium pada kasus perpajakan pasca undang-undang no. 7 tahun 2021 tentang harmonisasi peraturan perpajakan.” *Dinamika Hukum* 15, no. 2 (2024).

Triwiraputra, Ega Laksmiana, Beniharmoni Harefa, dan Handoyo Prasetyo. “Reformulasi peminjaman bahan bukti dalam proses bukti permulaan untuk memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak.” *Jurnal USM Law Review* 7, no. 2 (2024): 740–56.

Ulaen, Raldy J. “Makna hukum bukti permulaan yang cukup dalam praktik perkara pidana,” *Lex Et Societatis* 6, no. 5 (2018).

Wuisan, Putri Maria Bernadette. “Penerapan asas ultimum remedium dalam pemberantasan tindak pidana perusakan hutan.” *Lex Administratum* 12, no. 4 (2024).

Wulan, Ni Luh Putu Mas Arya, Putu Eka Trisna Dewi, Cokorde Istri Dian Laksmi Dewi, dan kawan-kawan. “Tinjauan yuridis tindak pidana fiskal dalam hukum pajak di indonesia.” *Jurnal Ilmiah Raad Kertha* 8, no. 1 (2025): 23–30.

Virginia, Erja Fitria, dan Eko Soponyono. “Pembaharuan kebijakan hukum pidana dalam upaya penanggulangan tindak pidana perpajakan.” *Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia* 3, no. 3 (2021): 299–311.

Yumanto, Bina, dan Paruhum Aurora Sotarduga Hutaaruk. “Ultimum remedium dalam hukum pidana pajak: Teori dan praktik.” *Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia* 4, no. 1 (2022): 107–49.

### **3. Peraturan Perundang-Undangan**

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.

Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana.

Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas UU KUP Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 81 Tahun 2024 tentang Ketentuan Perpajakan dalam Rangka Pelaksanaan Sistem Inti Administrasi Perpajakan.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

#### **4. Media Online**

Badan Pusat Statistik Indonesia. "Realisasi pendapatan negara, 2024." Januari 2024. <https://www.bps.go.id/id/statistics-table/2/MTA3MCMY/realisasi-pendapatan-negara.html>.