

**DISERTASI**

**PENGGANTI PIDANA DENDA**

**DALAM TINDAK PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN**



**PUTRI AYU WULANDARI**  
**NIM. 031517017315**

**PROGRAM STUDI DOKTOR ILMU HUKUM**  
**FAKULTAS HUKUM UNIVERSITAS AIRLANGGA**  
**SURABAYA**  
**2019**

**PENGGANTI PIDANA DENDA  
DALAM TINDAK PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN**

**DISERTASI**

**Untuk Memperoleh Gelar Doktor Dalam  
Bidang Studi Ilmu Hukum  
Program Doktor Program Studi Ilmu Hukum Fakultas  
Hukum Universitas Airlangga  
Dipertahankan di Hadapan Penyanggah Ujian Terbuka pada  
Tanggal 27 Nopember 2019**

**PUTRI AYU WULANDARI**

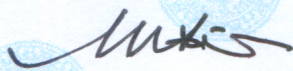
**NIM. 031517017315**

**PROGRAM DOKTOR PROGRAM STUDI ILMU HUKUM  
FAKULTAS HUKUM UNIVERSITAS AIRLANGGA SURABAYA  
2019**

**LEMBAR PENGESAHAN**

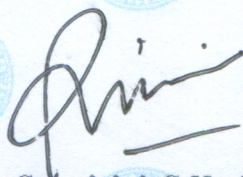
**NASKAH UJIAN AKHIR TAHAP II (TERBUKA) INI TELAH DISETUJUI  
UNTUK DIUJI PADA TANGGAL 27 NOPEMBER 2019**

**Oleh :  
Promotor**



**Prof. Dr. Muchammad Zaidun, S.H., M.Si.  
NIP. 19520529 19721001**

**Ko Promotor**



**Dr. Sarwirini, S.H., M.S.  
NIP. 19600929 198502 2 001**

**Mengetahui  
Ketua Program Studi Doktor Ilmu Hukum  
Fakultas Hukum Universitas Airlangga**



**Prof. Dr. Sri Hajati, S.H., M.S.  
NIP. 19501212197412 2 001**

**PROMOTOR DAN KOPROMOTOR**

**PROMOTOR : Prof. Dr. Muchammad Zaidun, S.H., M.Si.**

**KOPROMOTOR : Dr. Sarwirini, S.H., M.S.**

## **PENETAPAN PANITIA PENGUJI DISERTASI**

Disertasi ini telah diuji pada Ujian Doktor Tahap I (Ujian Tertutup) Pada  
Tanggal 16 Oktober 2019

---

### **PANITIA PENGUJI DISERTASI**

Ketua : Prof. Dr. Didik Endro Purwoleksono, S.H., M.H.

Promotor : Prof. Dr. Muchammad Zaidun, S.H. M.Si.

Kopromotor : Dr. Sarwirini, S.H., M.S.

Anggota : Prof. Dr. Nur Basuki Minarno, S.H., M.Hum.

Prof. Dr. Muhadar, S.H., M.H.

Dr. Astutik, S.H., M.H.

Dr. Bambang Suheryadi, S.H., M.H.

Ditetapkan dengan

Surat Keputusan Dekan Fakultas Hukum Universitas Airlangga

Nomor : 6524/UN3.1.3/ppd/2019

Tanggal : 2 Oktober 2019

## **PENETAPAN PANITIA PENYANGGAH DISERTASI**

Disertasi ini telah diuji pada Ujian Akhir Disertasi Tahap II (Terbuka) Pada Tanggal 17 Juni 2019

---

### **PANITIA PENGUJI DISERTASI**

- Ketua : Dr. Enny Narwati, S.H., M.H.  
Sekretaris : Dr. Lina Hastuti, S.H., M.H.  
Promotor : Prof. Dr. Muchammad Zaidun, S.H. M.Si.  
Kopromotor : Dr. Sarwirini, S.H., M.S.  
Anggota : Prof. Dr. Nur Basuki Minarno, S.H., M.Hum.  
Prof. Dr. Didik Endro Purwoleksono, S.H., M.H.  
Prof. Dr. Drs. ABD. Shomad, S.H., M.H.  
Dr. Lanny Ramli, S.H., M.Hum.  
Dr. Rr. Herini Siti Aisyah, S.H., M.H.  
Dr. Bambang Suheryadi, S.H., M.H.

Ditetapkan dengan

Surat Keputusan Dekan Fakultas Hukum Universitas Airlangga

Nomor : 7908/UN3.1.3/PPd/2019

Tanggal : 20 November 2019

## PERNYATAAN ORISINALITAS DISERTASI

Yang bertanda tangan dibawah ini, saya :

Nama : Putri Ayu Wulandari

NIM : 031517017315

Menyatakan dengan sebenarnya bahwa Disertasi, yang berjudul “PENGANTI PIDANA DENDA DALAM TINDAK PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN” adalah benar hasil karya saya sendiri, dan bukan hasil karya orang lain dengan mengatas namakan saya; Hal hal yang bukan karya saya dalam Disertasi ini diberi tanda citasi dan ditunjukkan dalam daftar pustaka;

Apabila dikemudian hari terbukti pernyataan saya tidak benar, maka saya bersedia menerima sanksi akademik yang berlaku di Universitas Airlangga, termasuk berupa pencabutan gelar yang telah diperoleh karena karya tulis Disertasi ini, serta sanksi sanksi lainnya sesuai dengan Peraturan per undang- undangan yang berlaku.

Demikian surat pernyataan ini saya buat tanpa ada unsur paksaan dari siapapun dan dipergunakan sebagaimana mestinya.

Surabaya, 27 Nopember 2019  
Yang Membuat Pernyataan,

Putri Ayu Wulandari

**MOTTO**

***KESUKSESAN DIPEROLEH DENGAN KETEKUNAN, KEBERANIAN  
MELAKUKAN SESUATU UNTUK MASA DEPAN DAN IKHTIAR.***

**Penulis**

**Putri Ayu Wulandari**



## UCAPAN TERIMA KASIH

Puji syukur kehadiran Allah SWT yang senantiasa melimpahkan anugerah dan nikmat serta berkah-Nya, sehingga atas ridho-Nya peneliti dapat menyelesaikan disertasi yang berjudul “*Pengganti Pidana Denda Dalam Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan*”. Shalawat dan salam senantiasa tercurah atas Baginda Nabi Muhammad SAW yang telah menjadi motor penggerak peradaban manusia, menebarkan ajaran agama Islam sebagai pedoman hidup dan meyakini kepada kita bahwa Islam adalah agama yang diridhai oleh Allah SWT.

Terlepas dari segala keterbatasan yang ada, peneliti menyadari betul bahwa disertasi ini jauh dari kesempurnaan. Sebagai manusia yang jauh dari kelebihan, peneliti berharap semoga disertasi ini mempunyai nilai manfaat bagi seluruh pembaca. Peneliti juga sangat berharap disertasi ini dapat menambah khazanah keilmuan hukum Indonesia. Ucapan terima kasih juga peneliti haturkan kepada seluruh pihak yang telah membantu peneliti dalam menyelesaikan disertasi ini baik secara langsung maupun tidak langsung, secara moril maupun materiil. Oleh karena itu, peneliti mengucapkan terima kasih dan penghargaan yang setinggi-tingginya kepada :

1. **Prof. Dr. Moh. Nasih, S.E.,M.T., Ak**, selaku Rektor Universitas Airlangga, yang telah memberikan kesempatan kepada peneliti untuk menempuh dan menyelesaikan studi di Program Doktor Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Airlangga.
2. **Nurul Barizah, S.H., LL.M., Ph.D.** selaku Dekan Fakultas Hukum Universitas Airlangga, yang telah memberikan kesempatan kepada

peneliti untuk mengikuti dan menyelesaikan studi di Program Doktor Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Airlangga.

3. **Pimpinan Kejaksaan Republik Indonesia Dr. ST. Burhanuddin** selaku Jaksa Agung Republik Indonesia, **Dr. Arminsyah, S.H., M.Si.** selaku Wakil Jaksa Agung Republik Indonesia beserta **Dr. Bambang Sugeng Rukmono, S.H., M.H.** selaku Jaksa Agung Muda Pembinaan Kejaksaan Agung RI, **Dr. Jan Samuel Maringka, S.H., M.H.** selaku Jaksa Agung Muda Intelijen Kejaksaan Agung RI, **Ali Mukartono, S.H., M.M.** selaku Jaksa Agung Muda Tindak Pidana Umum Kejaksaan Agung RI, **Dr. M. Adi Toegarisman, S.H., M.H., M. BL** selaku Jaksa Agung Muda Tindak Pidana Khusus Kejaksaan Agung RI, **Feri Wibisono, S.H., M.H., CN** selaku Jaksa Agung Muda Perdata dan Tata Usaha Negara Kejaksaan Agung RI, **Muhammad Yusni, S.H., M.H.** selaku Jaksa Agung Muda Pengawasan Kejaksaan Agung RI dan **Setia Untung Arimuladi, S.H., M.Hum.** selaku Kepala Badan Diklat Kejaksaan RI, yang telah memberikan izin dan mendukung penuh kepada peneliti untuk menyelesaikan studi di Program Doktor Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Airlangga.
4. **Prof. Dr. Sri Hajati, S.H., M.S.,** selaku Ketua Program Doktor Program Studi Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Airlangga beserta jajarannya, yang sabar membimbing dan memberikan arahan kepada peneliti untuk memotivasi peneliti dalam menyelesaikan studi di Program Doktor Fakultas Hukum Universitas Airlangga.

5. **Prof. Dr. Muchammad Zaidun, S.H., M.Si.**, selaku Promotor, yang dengan sikap arif dan bijaksana, sangat sabar, dan santun namun tegas telah banyak memberikan arahan, bimbingan, dukungan literatur dan dorongan kepada peneliti untuk menyelesaikan disertasi ini. Atas kebaikan dan perhatiannya terhaap peneliti, semoga Tuhan Yang Maha Esa membalasnya dengan memberikan kesehatan dan rejeki yang berlimpah.
6. **Dr. Sarwirini, S.H., M.S.**, selaku Ko-Promotor, yang dengan sikap arif dan bijaksana, sangat sabar, dan santun namun tegas telah banyak memberikan arahan, bimbingan, dukungan literatur dan dorongan kepada peneliti untuk menyelesaikan disertasi ini. Atas kebaikan dan perhatiannya terhaap peneliti, semoga Tuhan Yang Maha Esa membalasnya dengan memberikan kesehatan dan rejeki yang berlimpah.
7. **Ketua serta anggota penguji**, yang telah bersedia sebagai penguji pada ujian kualifikasi disertasi ini.
8. **Ketua serta anggota penguji**, yang telah bersedia sebagai penguji pada ujian proposal disertasi ini.
9. **Prof. Dr. Didik Endro Purwoleksono, S.H., M.H., Prof. Dr. Muchammad Zaidun, S.H. M.Si., Dr. Sarwirini, S.H., M.S., Prof. Dr. Nur Basuki Minarno, S.H., M.Hum., Prof. Dr. Muhadar, S.H., M.H. dan Dr. Astutik, S.H., M.H.**, yang telah bersedia sebagai penguji pada ujian tertutup disertasi ini.

10. **Dr. Enny Narwati, S.H., M.H., Dr. Lina Hastuti, S.H., M.H., Prof. Dr. Muchammad Zaidun, S.H. M.Si., Dr. Sarwirini, S.H., M.S., Prof. Dr. Nur Basuki Minarno, S.H., M.Hum., Prof. Dr. Didik Endro Purwoleksono, S.H., M.H., Prof. Dr. Drs. ABD. Shomad, S.H., M.H., Dr. Lanny Ramli, S.H., M.Hum., Dr. Rr. Herini Siti Aisyah, S.H., M.H. dan Dr. Bambang Suheryadi, S.H., M.H.,** yang telah bersedia sebagai penguji pada ujian terbuka disertasi ini.
11. **Prof. Dr. Muchammad Zaidun, S.H., M.H., Prof. Dr. Nur Basuki Minarno, S.H., M.Hum., Prof. Dr. Didik Endro Purwoleksono, S.H.,M.H., Prof. Dr. Muhadar, S.H., M.H., Dr. Sarwirini, S.H., M.S., Dr. Astutik, S.H., M.H. dan Dr. Bambang Suheryadi, S.H., M.Hum.,** yang telah bersedia sebagai penguji pada ujian tertutup disertasi ini.
12. **Dr. Asri Agung Putra, S.H., M.H.** selaku Direktur Penyidikan pada Jaksa Agung Muda Tindak Pidana Khusus, **Dr. Warih Sardono, S.H., M.H.** selaku Kepala Kejaksaan Tinggi DKI Jakarta, **Dr. Anwarudin Sulistyono, S.H., M.Hum.** selaku Wakil Kepala Kejaksaan Tinggi Nusa Tenggara Barat dan **Bayu Adhinugroho Arianto** selaku Kepala Kejaksaan Negeri Jakarta Barat, yang telah memberikan izin dan mendukung penuh kepada peneliti untuk menyelesaikan studi di Program Doktor Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Airlangga.
13. **Bapak/ibu dosen staf pengajar Program Studi Doktor Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Airlangga** yang telah banyak

memberikan ilmu yang bermanfaat kepada peneliti. Semoga kebaikan bapak/ibu sekalian mendapatkan berkah dapat dilipatgandakan oleh Allah SWT.

14. **Pimpinan Eka Tjipta Foundation (ETF) Fuganto Widjaja** selaku Ketua Umum Eka Tjipta Foundation, **G. Sulistiyanto** selaku Ketua Umum, **Ardy Candra Sutandi** selaku Direktur Eksekutif, serta **H. Dr. Darmono** dan **Dr. Ramelan** selaku Komite Pendidikan Eka Tjipta Foundation, yang telah memberikan beasiswa kepada peneliti sehingga peneliti dapat menyelesaikan Program Doktor Fakultas Hukum Universitas Airlangga.
15. **Seluruh rekan seperjuangan mahasiswa Program Doktor Fakultas Hukum Universitas Airlangga angkatan 2015**, yang telah mendoakan, mendukung, menjadi kawan diskusi serta membantu peneliti dalam menyelesaikan Program Doktor Fakultas Hukum Universitas Airlangga.
16. **Kedua orang tua, ayahanda tercinta Almarhum H. Suprpto dan ibunda tercinta Hj. Dahlia**, yang dengan tulus kasih sayang, sabar membesarkan, mendidik dan memberikan nasihat serta doa yang terus menerus kepada peneliti untuk menyelesaikan studi dan disertasi ini.
17. **Kedua mertua, ayahanda tercinta Almarhum Ir. H. Hadrin Sambas dan ibunda tercinta Hj. Nurlina**, yang senantiasa memberikan doa dan semangat kepada peneliti untuk menyelesaikan studi dan disertasi ini.

18. **Kakak-kakak tercinta AIPTU H. Arif Dendi Supriadi, H. Basri Subiantoro, S. Sos., Dr. Hj. Sri Heny Alamsari, S.H., M.H., AIPTU H. Cahyo Erwin Rulianto, S.H. dan Hj. Dewi Linda Supraptikasari, S.H.** yang tiada hentinya mendukung dan mendoakan peneliti dengan tulus serta penuh kasih sayang sehingga menjadi semangat peneliti untuk menyelesaikan studi di Program Doktor Fakultas Hukum Universitas Airlangga.
19. **Suami tercinta AKBP dr. Dafianto Arief dan anak-anak tercinta Abib Daffa Saputro, Aulia Shafiq Putri dan Akmal Syahdan Saputro,** yang tiada hentinya mendukung dan mendoakan peneliti dengan tulus serta penuh kasih sayang sehingga menjadi semangat peneliti untuk menyelesaikan studi di Program Doktor Fakultas Hukum Universitas Airlangga.

Semoga semua yang telah mereka berikan kepada peneliti dapat menjadi amal ibadah dan mendapatkan balasan serta keberkahan dari Allah SWT. Akhir kata, peneliti berharap semoga karya sederhana ini dapat memberikan manfaat sebesar-besarnya kepada seluruh pembaca.

Amiin ya Rabbal 'Alamin.

Surabaya, 27 November 2019  
Peneliti

**Putri Ayu Wulandari**

**RINGKASAN**  
**PENGGANTI PIDANA DENDA DALAM TINDAK PIDANA**  
**DI BIDANG PERPAJAKAN**

Pajak merupakan salah satu penerimaan negara yang digunakan untuk melaksanakan pembangunan bagi seluruh rakyat Indonesia. Pajak adalah penerimaan penting yang akan digunakan oleh negara untuk membiayai pengeluaran rutin maupun pembangunan. Pajak menurut ketentuan Pasal ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (untuk selanjutnya disebut UU KUP) adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk kepentingan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Saat ini pajak merupakan salah satu sumber pendapatan negara Indonesia yang paling besar.

Hukum berfungsi sebagai perlindungan kepentingan manusia. Agar kepentingan manusia terlindungi, hukum harus dilaksanakan. Melalui penegakan hukum inilah hukum menjadi kenyataan. Dalam menegakan hukum ada tiga unsur yang selalu harus diperhatikan, yaitu kepastian hukum (*Rechtssicherheit*), kemanfaatan (*Zweckmassigkeit*) dan keadilan (*Gerechtigkeit*).

Adanya kekaburan aturan pengganti pidana denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan, menimbulkan ketidakpastian hukum bagi aparat penegak hukum, khususnya Jaksa dalam melakukan eksekusi putusan pengadilan. Tidak

ada aturan khusus dalam UU KUP inilah yang menimbulkan pendapat yang berbeda-beda bagi hakim dalam menjatuhkan putusan pengadilan.

Pengganti pidana denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan pada hakekatnya adalah sanksi pidana yang dikenakan dalam rangka memberikan efek jera kepada terpidana. Pengganti pidana denda tersebut dikenakan kepada terpidana yang melakukan kesengajaan atau kealpaan terkait tindak pidana di bidang perpajakan yang mengakibatkan kerugian pada pendapatan negara.

Didalam prakteknya, setiap putusan pengadilan dalam perkara Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, berbeda-beda dalam hal pelaksanaan pengganti pidana denda. Ada beberapa bentuk putusan pengadilan yaitu :

- 1) Putusan yang mencantumkan pidana denda, dengan ketentuan apabila denda tidak dibayar Terpidana maka diganti dengan pidana kurungan selama 6 (enam) bulan;
- 2) Putusan yang mencantumkan pidana denda, dengan ketentuan apabila denda tersebut tidak dibayar oleh Terpidana maka harta kekayaannya disita oleh Jaksa dan kemudian dilelang untuk menutupi pembayaran denda tersebut;
- 3) Putusan yang mencantumkan pidana denda, dengan ketentuan apabila Terpidana tidak membayar denda tersebut dalam jangka waktu tertentu sesudah putusan Pengadilan memperoleh kekuatan hukum tetap, maka harta bendanya disita oleh Jaksa dan kemudian dilelang untuk menutupi denda tersebut, dalam hal Terpidana tidak mempunyai harta benda yang mencukupi untuk membayar denda tersebut maka diganti dengan pidana kurungan selama 6 (enam) bulan;
- 4) Putusan yang hanya mencantumkan pidana denda saja;

sebagaimana contoh putusan terkait perkara Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, sebagai berikut :

- 1) Putusan Nomor : 2239 K/PID.SUS/2012, tanggal 18 Desember 2012 atas nama SUWIR LAUT alias LIU CHE SUI alias ATAK;



- 2) Putusan Nomor : 1933 K/PID.SUS/2015, tanggal 22 Maret 2016, atas nama VINNA SENCAHERO, HO;
- 3) Putusan Nomor : 2583 K/PID.SUS/2016, tanggal 16 Februari 2017, atas nama ANTON TEDJA.
- 4) Putusan Nomor : 1824 K/PID.SUS/2018, tanggal 27 September 2017, atas nama INDRA IFITRIANTO, SE.

Mengingat pemulihan kerugian pada pendapatan negara yang dapat diselesaikan dengan adanya konsistensi putusan pengadilan, maka ketentuan dalam UU KUP harus memenuhi prinsip-prinsip hukum pengganti pidana denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan. UU KUP hanya mengatur pengganti pidana denda berupa pidana kurungan saja. Dalam prakteknya, terdapat beberapa bentuk putusan pengadilan yang berbeda-beda. Berdasarkan latar belakang tersebut, maka dapat ditarik suatu rumusan permasalahan sebagai berikut :

1. Filosofi pengganti pidana denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan.
2. Karakteristik pengganti pidana denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan.

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menemukan filosofi pengganti pidana denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan dan menemukan karakteristik pengganti pidana denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan. Adapun manfaat penelitian ini adalah memberikan masukan dan rekomendasi terkait filosofi dan karakteristik pengganti pidana denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan, serta memberikan masukan dan rekomendasi kepada Kepolisian, Kejaksaan dan Hakim dalam melakukan penegakan hukum dalam penanganan perkara tindak pidana di bidang perpajakan. Penelitian ini adalah penelitian hukum normatif. Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini

adalah pendekatan perundang-undangan, pendekatan konseptual, pendekatan kasus dan pendekatan komparatif.

Berdasarkan pembahasan dalam penelitian ini ditemukan filosofi pengganti pidana denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan pada hakekatnya adalah sanksi pidana yang dikenakan dalam rangka memberikan efek jera kepada terpidana. Pengganti pidana denda tersebut dikenakan kepada terpidana yang melakukan kesengajaan atau kealpaan terkait tindak pidana di bidang perpajakan yang mengakibatkan kerugian pada pendapatan negara. Adapun karakteristik pengganti pidana denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan yaitu prinsip kemanfaatan menjadi landasan utama pengaturan pengganti pidana denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan mengingat pajak adalah sumber pendapatan negara, namun pengaturan dalam UU KUP belum diatur secara jelas, sehingga berimplikasi pada ketidakjelasan ketentuan mengenai bentuk-bentuk pengganti pidana denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan serta bervariasinya putusan pengadilan yaitu pengganti pidana denda dengan pidana kurungan, pengganti pidana denda dengan perampasan asset kemudian dilelang untuk membayar pajak kurang bayar, pengganti pidana denda dengan perampasan asset kemudian dilelang untuk membayar pajak kurang bayar apabila terpidana tidak mempunyai harta benda yang mencukupi maka diganti dengan pidana kurungan.

Perbandingan dengan negara lain adalah negara Belanda yang tidak menerapkan pidana kurungan sebagai pengganti pidana denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan, namun menerapkan penyitaan asset untuk membayar ganti kerugian; Negara China yang menerapkan tindak pidana di bidang

perpajakan dengan pidana paling ringan sampai pidana mati sesuai dengan ancaman sanksi pidana pajak, serta menerapkan pidana denda dan perampasan harta benda. Negara Hong Kong sebagai negara yang dalam menjatuhkan hukuman di bidang perpajakan, mempunyai ilustrasi besarnya pidana denda yang bervariasi dari level 1 sampai dengan level 6. Negara Thailand sebagai negara yang hakimnya menerapkan putusan pengadilan di bidang perpajakan dengan pidana denda dan apabila denda tidak dibayar pengadilan memutuskan untuk menyita harta bendanya. Dari beberapa negara tersebut yang telah menerapkan pengganti pidana denda selain pidana kurungan adalah negara China yang menjatuhkan pidana tambahan dalam tindak pidana di bidang perpajakan antara lain berupa perampasan harta benda yang ditentukan oleh hakim.

Mengingat bentuk pengganti pidana denda dalam UU KUP hanya berupa pidana kurungan, sementara dalam praktek peradilan ada beberapa bentuk yang lain, maka direkomendasikan dalam revisi UU KUP yang akan datang untuk mendahulukan perampasan asset terpidana sebagai wujud pengembalian kerugian pada pendapatan negara, sehingga konsep pengganti pidana denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan adalah dengan melakukan perampasan dan pelelangan asset terpidana terlebih dahulu, namun apabila asset terpidana belum mencukupi maka sisa denda yang belum dibayarkan dapat dikenakan pidana kurungan.

Untuk menjamin kepastian hukum dalam penjatuhan pengganti pidana denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan serta memberikan efek jera kepada terpidana yang melakukan kealpaan atau kesengajaan maka perlu

dilakukan revisi UU KUP yaitu mencantumkan pengganti pidana denda dengan perampasan asset terpidana sebagai wujud pemulihan kerugian pada pendapatan negara. Dengan demikian, Hakim dapat menerapkan pengganti pidana denda tersebut didalam putusannya dan Jaksa selaku eksekutor dapat melakukan eksekusi dengan melakukan perampasan dan pelelangan asset terpidana, apabila harta terpidana belum mencukupi maka pidana kurungan dapat dilaksanakan. Hal tersebut di atas bertujuan untuk menambah kas negara dengan mengembalikan kerugian pendapatan negara dari pajak, guna mewujudkan tujuan pembangunan nasional untuk mensejahterakan rakyat.

**SUMMARY**  
**THE REPLACEMENT OF CRIMINAL FINE IN CRIMINAL TAXATION**

*Tax is one of the state revenues used to carry out development to all Indonesian people. Taxes are important revenues that will be used by the state to finance both routine and development expenses. Tax based on Article paragraph (1) of Laws Number 28 year 2007 about Amendments to Laws Number 6 year 1983 about General Provisions and Tax Procedures (hereinafter referred to as the KUP Laws) is a mandatory contribution to the state owed by individuals or entities which is coercive based on the Laws, with no direct reward and used for the benefit of the state for the greatest prosperity of the people. nowadays tax is one of Indonesia's biggest sources of income.*

*The law functions is a protection of human interests. For human interests to be protected, laws must be implemented. Through law enforcement, this law becomes a reality. In enforcement the law there are three elements that must always be considered, there are legal certainty (Rechtssicherheit), usefulness (Zweckmassigkeit) and justice (Gerechtigkeit).*

*The absence of regulation related to substituting criminal fines in taxation crimes as regulated in the KUP Law, causes obscurity and legal uncertainty for law enforcement officers, especially the Prosecutor in executing court decisions. There are no special rules in the UU KUP which give rise to different opinions for judges in giving court decisions.*

*The substitution of criminal fines in criminal acts in the taxation field is essentially a criminal sanction imposed in the context of providing a deterrent effect to the convicted person and at the same time recovering state financial losses. That substitution of criminal fines is imposed on convicts who commit intentional or negligence related to criminal acts in the taxation field which result in state financial losses.*

*In practice, every decision that has permanent legally binding in the Criminal Act in the Taxation Sector is different in terms of the implementation of criminal fines. In the writer's observation, the author divides several categories of decisions type of the Supreme Court in Appeal Court and District Court that have permanent legally binding, as follows:*

1. *Decisions that include criminal fines, provided that if the fines are not paid by defendant, then they will be replaced with imprisonment for 6 (six) months;*
2. *Decisions that include criminal fines, provided that if the fine is not paid by the defendant, his assets shall be confiscated by the Prosecutor and then auctioned off to cover the payment of the fine;*
3. *Decisions that include criminal fines, provided that if the defendant does not pay the fine within a certain period after the court's decision has permanent legally binding, the property is confiscated by the Prosecutor and then auctioned off to cover the fine, if the defendant does not have the assets sufficient to pay the fine, then it is replaced with imprisonment for 6 (six) months;*
4. *Decisions that only include criminal fines;*

*as an example of a court decision related to a Criminal Act in the Taxation Sector, as follows:*

1. *Decision Number: 2239 K / PID. SUS / 2012, dated December 18th, 2012 in the name of SUWIR LAUT a.k.a. LIU CHE SUI a.k.a. ATAK;*
2. *Decision Number: 1933 K / PID. SUS / 2015, dated March 22th, 2016, in the name of VINNA SENCAHERO, HO;*
3. *Decision Number: 2583 K / PID. SUS / 2016, dated February 16th, 2017, in the name of ANTON TEDJA.*
4. *Decision Number: 1824 K / PID. SUS / 2018, dated September 27, 2018, in the name of INDRA IFITRIANTO, SE.*

*Considering the recovery of state financial losses that can be resolved by the consistency of court decisions, the provisions in the KUP Law must meet the legal principles in criminal fines in criminal taxation acts in the taxation field. The KUP Laws only regulates the substitution of a fine in the form of imprisonment. In practice, there are different forms of court decisions. Based on this background, a problem statement can be drawn as follows:*

1. *Philosophy of substituting criminal fines in criminal acts in the taxation field.*
2. *Characteristics of substitution of criminal fines in criminal acts in the taxation field.*

*The purpose of this study is to discover the philosophy of substituting criminal fines in criminal acts in the taxation field and discovering the characteristics of substitute criminal fines in criminal acts in the taxation field. The benefits of this research are providing suggests and recommendations related to the philosophy and characteristics of substituting criminal fines in tax criminal, as well as providing suggests and recommendations to the Police, Prosecutors and Judges in conducting law enforcement in handling criminal acts in the field of taxation. This research is a normative legal research. The approach used in this research is the statutory approach, conceptual approach, case approach and comparative approach.*

*Based on the discussion in this study it was found that the philosophy of substituting criminal fines in criminal acts in the field of taxation is essentially criminal sanctions imposed in the context of providing a deterrent effect to the convicted person and at the same time recovering state finances. The substitution for criminal fines is imposed on convicts who commit intentional or negligence related to criminal acts in the field of taxation which result in state financial losses. The characteristics of substitution of criminal fines in criminal acts of the taxation sector are the legal principles of substituting criminal fines in criminal acts in the taxation field based on legal certainty, justice and usefulness, but that legal principles mentioned above have not been clearly regulated in the KUP Laws. While substituting criminal fines in the KUP Law is only in the form of imprisonment. In practice, there are several forms of court decision, there are substituting criminal fines with imprisonment, substituting criminal fines with confiscation of assets then auctioned to pay underpayment taxes, substituting criminal fines with confiscation of assets then auctioned to pay underpayment taxes if the convicted person does not have property that is adequate then replaced with imprisonment.*

*The comparison with other countries is the Netherlands does not apply imprisonment as a substitution for criminal fines in taxation crimes, but applies the confiscation of assets to pay compensation; The State of China, which applies criminal acts in the field of taxation with the lowest criminal up to capital punishment in accordance with the threat of tax criminal sanctions, as well as applying criminal fines and confiscation of property. Hong Kong as a country that impose penalties in the field of taxation, has an illustration of the amount of penalties varying from level 1 to level 6. Thailand as a country whose judges apply court decisions in the field of taxation with criminal fines and if fines are not paid the court decides to confiscate his property. That several countries that have applied substitution of criminal fines*

*other than imprisonment, is China that imposed additional crimes in tax criminal offenses including confiscation of property determined by the judge.*

*Considering that the form of substitution of criminal fines in the KUP Law is only in the form of imprisonment, while in judicial practice there are several other forms, so it is recommended in the upcoming revision of the KUP Law to prioritize confiscation of convicted assets as a form of restoring state financial losses, so the concept of substituting criminal fines in criminal acts in the field of taxation is to confiscate and auction off the assets of the convicted person first, but if the assets of the convicted person are not sufficient, the remaining unpaid fines may be subject to imprisonment.*

*To guarantee legal certainty, justice and usefulness, the replacement of criminal penalties in tax crime must be included in court decisions and followed up with execution of court decisions by the Prosecutor as the executor. Thus, the Judge can apply a substitution for the criminal fines in his decision and the Prosecutor as the executor can carry out the execution by confiscating and auctioning the assets of the convicted person, if the assets of the convicted person are not sufficient, then imprisonment can be carried out. That points aims to increase state funding by returning state losses from taxes, in order to realize national development goals for the welfare of the people.*