

# Optimalisasi Wewenang PPNS DJP dalam Penyitaan dan Pemblokiran Aset untuk Pemulihan Kerugian Pendapatan Negara

Andi Ulil Amri Burhan<sup>1)</sup>, Gunadi<sup>2)</sup>  
<sup>1,2)</sup> Universitas Indonesia

[andi.ulil11@ui.ac.id](mailto:andi.ulil11@ui.ac.id), [triguna.gunadi@gmail.com](mailto:triguna.gunadi@gmail.com)

\*Penulis Korespondensi

Diajukan : 18 Agustus 2022  
Disetujui : 1 September 2022  
Dipublikasi : 1 Oktober 2022

## ABSTRACT

*The enforcement of criminal law in the field of taxation, especially in Indonesia, has entered a new phase since the ratification of the Law on the Harmonization of Tax Regulations in 2021 which prioritizes the recovery of losses in state revenues. The approach taken in recovering losses in state revenues can be through restorative justice and asset recovery. The restorative justice approach is realized through the disclosure of wrongdoing, while the asset recovery approach is realized through the payment of criminal fines. To ensure that the criminal fine is paid, the Tax Investigator must ensure the availability of assets or property belonging to the Taxpayer/Tax Bearer/Suspect for safekeeping and fulfill the loss figure in state income. The authority to block and confiscate assets related to and not related to criminal acts is a new thing regulated in tax provisions in Indonesia and is expected to lead to the recovery of losses in state revenues. The method used by the researcher in this paper is descriptive qualitative through literature review and literature study to explain the urgency of the authority to confiscate and block assets by Tax Investigators, describe the challenges that will be faced, and recommendations for optimizing the implementation of these powers. Researchers found challenges from the implementation of this authority, including disparities in understanding rules and asset tracking activities, while the recommendations that researchers can give are the need for implementing regulations from the Harmonization Law and Tax Regulations, socializing criminal articles to other law enforcers, and strengthening cooperation both internally and externally at the Directorate General of Taxes. The researcher concludes that with this authority, the enforcement of tax law in Indonesia can encourage the creation of a deterrent effect on perpetrators of criminal acts in the taxation sector and the effect of fear on potential perpetrators of criminal acts in the taxation sector.*

**Keywords:** *assets, authority, confiscation, Tax Harmonization Law, tax investigators.*

## PENDAHULUAN

Berdasarkan pandangan dari sisi hukum pidana, fenomena penggunaan pidana penjara yang tampaknya "membebani keuangan negara", terlihat tidak sesuai dengan kecenderungan dunia internasional dewasa ini, yang menghindari pemberlakuan pidana penjara dengan menjalankan kebijakan yang limitatif dan selektif. Tindak lanjutnya, diperlukan penambahan jenis sanksi di luar pidana penjara (*non-custodial*) dalam stelsel pidana sebagaimana yang diatur Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP). Hal ini kemudian mendasari pidana denda menjadi yang digadang-gadang sebagai pengganti pidana penjara pendek karena selain merupakan salah satu jenis sanksi pidana yang bersifat *non-custodial*, menurut Pakpahan (2015), pidana denda juga dianggap tidak menimbulkan stigmatisasi serta secara ekonomis negara mendapat masukan berupa uang atau setidak-tidaknya menghemat biaya sosial dibandingkan jika memberlakukan pidana penjara.

Penggunaan pidana denda di luar KUHP dapat ditemukan salah satunya pada ketentuan perpajakan sebagaimana di dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). Pengaturan pidana denda dalam perpajakan mengisyaratkan bahwa hakekat permasalahan dalam tindak pidana di bidang perpajakan lebih dekat dengan masalah perekonomian negara sehingga mutlak dibutuhkan strategi kebijakan pemidanaan yang tepat dalam pelaksanaannya. Konstruksi sanksi pidana dalam UU KUP dibedakan menjadi sanksi pidana untuk delik materiil dan sanksi pidana untuk delik formal. Sanksi pidana untuk delik materiil diatur di dalam Pasal 38 dan Pasal 39 UU KUP sedangkan sanksi pidana untuk delik formal diatur di dalam Pasal 39A UU KUP. Perhitungan sanksi pidana ditentukan berdasarkan jumlah kerugian pada pendapatan negara. Konstruksi sanksi pidana denda dalam UU KUP sebagaimana tersebut di atas berbeda dengan konstruksi sanksi pidana dalam UU Kepabeahan atau UU Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (Tipikor). Sanksi pidana denda dalam UU Kepabeahan sebagaimana diatur dalam Pasal 102, 102A, 102B, 102C, 102D, 103, 103A, 104 dan Pasal 105 disebutkan pada jumlah tertentu dan tidak dihitung dari nilai pabean atau bea masuk yang harus dibayar. Sedangkan sanksi pidana denda dalam Pasal 2 s.d. Pasal 13 UU Tipikor disebutkan pada jumlah tertentu dan tidak dihitung dari nilai kerugian keuangan negara.

Sejak semula keberadaan pidana denda dalam tindak pidana di bidang perpajakan memang dimaksudkan untuk memulihkan kerugian pada pendapatan negara yang besarnya dihitung berdasarkan pokok pajak terhutang. Tetapi harapan tersebut dalam praktik tidak tercapai sebelum UU KUP diubah melalui Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) karena sebagian besar terpidana tidak membayar pidana denda dan lebih memilih pidana kurungan sebagai pengganti pidana denda. Hal tersebut dikarenakan lamanya pidana kurungan pengganti pidana denda relatif ringan, selama-lamanya enam bulan. Penetapan lamanya pidana kurungan sebagai pengganti pidana denda mengikuti ketentuan Pasal 30 ayat (3) KUHP yang menyebutkan bahwa:

*“Lamanya pidana kurungan pengganti paling sedikit satu hari dan paling lama enam bulan”*. Lamanya pidana kurungan pengganti pidana denda yang relatif ringan dalam KUHP dikarenakan pidana denda dalam KUHP memang tidak dimaksudkan untuk memulihkan kerugian pada pendapatan negara tetapi hanya untuk membuat penderitaan ke pelaku. Pidana kurungan sebagai pengganti pidana denda dalam KUHP dimaksudkan sebagai kurungan pengganti denda untuk tindak pidana ringan dan bukan untuk tindak pidana serius. Untuk kepentingan penerimaan negara dilakukan perubahan dalam ketentuan pidana denda yang berorientasi pada tujuan yang bermanfaat yaitu memulihkan kerugian pada pendapatan negara. Pasal 103 KUHP memberikan peluang bagi UU KUP untuk menyimpangi sistem pidana dalam KUHP. Khususnya berkaitan dengan sistem pidana denda ditentukan lain (*lex specialis*). *Lex specialis* pidana denda dalam UU KUP dapat meliputi penentuan pidana denda dengan rumusan besaran pidana denda sekian kali pajak terhutang atau mekanisme pidana pengganti apabila pidana denda tidak dibayar.

Dengan disahkannya Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) pada tahun 2021, maka terbentuk tonggak baru bahwa penyidikan tindak pidana pajak mengarah utama ke pemulihan kerugian pada pendapatan negara. Pada UU KUP terbaru di dalam Penjelasan Pasal 44B ayat 2a yang termuat di dalam UU HPP dijelaskan bahwa penanganan perkara tindak pidana di bidang perpajakan telah mengedepankan pemulihan kerugian pada pendapatan negara daripada pemidanaan secara fisik (penjara). Tersurat bahwa penegakan hukum pada pidana pajak sangatlah berbeda dengan pidana umum yang mengutamakan penderaan dengan berfokus kepada pemasukan pendapatan bagi negara. Berbicara mengenai pemasukan bagi negara tentu tidak jauh dari angka tingkat kepatuhan Wajib Pajak. Salah satu penelitian yang dilakukan oleh Riyadi, et al. (2021) memvalidasi bahwa kepatuhan Wajib Pajak berpengaruh signifikan dan positif terhadap penerimaan pajak.

Perwujudan dari pemulihan kerugian pada pendapatan negara dapat dilakukan dengan optimalisasi penegakan hukum. Penegakan hukum pidana yang diakhiri dengan hukuman badan (pidana penjara atau kurungan) tanpa penerapan pemulihan kerugian pada pendapatan negara adalah sebuah tindakan yang sia-sia. Sebelum UU HPP disahkan, data dari Direktorat Jenderal Pajak (DJP) menunjukkan bahwa denda hasil penuntutan yang dibayarkan oleh terpidana dari pidana denda nonsubsidier sangatlah kecil, sebagaimana ditunjukkan pada tabel di bawah ini.

Tabel 1. Data Pidana Denda Hasil Penuntutan yang Dibayar Terpidana Periode 2018-2020

Tahun	Pidana Denda Total (Non Subsidier dan Subsidier)		Pidana Denda Non Subsidier		Pidana Denda Dibayar	Persentase Pidana Denda Dibayar	
	Jumlah	Denda (Rp)	Jumlah	Denda (Rp)		Dari Pidana Denda Total (Non Subsidier dan Subsidier)	Dari Pidana Denda Non Subsidier
2018	73	1.796.688.066.304	43	1.214.558.880.550	2.365.406.172	0,132%	0,195%
2019	93	5.325.551.509.711	9	123.356.689.754	778.890.699	0,015%	0,631%
2020	91	1.703.907.164.216	10	368.926.754.292	1.287.297.992	0,076%	0,349%
Total	257	8.826.146.740.231	484	1.706.842.324.596	4.431.594.863	0,050%	0,260%

Sumber: disalin dari Naskah Akademik RUU KUP (Kementerian Keuangan RI, 2021)

Tabel di atas menunjukkan bahwa dari tahun 2018 hingga tahun 2020 besar persentase pidana denda yang dibayar oleh terpidana jika dibandingkan dengan pidana denda non subsidier hanya berada di kisaran angka 0,26%. Cerminan angka ini menggambarkan negara tidak mendapatkan hak nya karena terpidana banyak dijatuhi pidana kurungan sebagai pengganti pidana denda ditambah dengan pengeluaran negara yang akan meningkat untuk membiayai narapidana. Putusan hukuman subsidier dalam perkara pidana pajak berpotensi menciderai kepentingan negara (Gunadi, 2020). Dampak nyata dari kejadian tersebut adalah tidak optimalnya pemulihan kerugian pada pendapatan negara.

UU KUP terbaru yang tertuang di dalam UU HPP memberikan kepastian hukum terkait kewajiban pembayaran pidana denda. Pasal 44C UU KUP pada ayat (1) mengatur bahwa pidana denda sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 dan Pasal 39A tidak dapat digantikan dengan pidana kurungan dan wajib dibayar oleh terpidana. Dengan adanya payung hukum ini dapat mendorong terlaksananya tujuan utama penegakan hukum pidana pajak yaitu adanya pemulihan kerugian pada pendapatan negara. Kemudian diatur lebih lanjut di dalam Pasal 44C ayat (2) bahwa dalam hal terpidana tidak membayar pidana denda dalam jangka waktu satu bulan setelah putusan pengadilan yang telah inkrah maka jaksa akan melakukan penyitaan dan pelelangan atas harta kekayaan milik terpidana untuk membayar pidana denda.

Adanya kebutuhan dalam rangka membayar pidana denda sebagaimana diatur di Pasal 44C UU KUP ini tentu harus didukung dengan tindakan pengamanan aset atau harta milik terpidana sehingga aset tersebut tidak diperjualbelikan atau berpindahtangan. Pengamanan aset milik terpidana merupakan tugas dari PPNS DJP yang secara hukum telah diatur pada UU HPP dengan adanya penambahan wewenang kepada mereka untuk melakukan penyitaan dan pemblokiran atas harta kekayaan milik tersangka. Wewenang tersebut merupakan wewenang tambahan yang tertuang dalam UU KUP terbaru sebagai pelengkap dari wewenang penyitaan barang bukti yang sebelumnya diatur pada UU KUP sebelumnya. Dengan adanya wewenang ini, PPNS DJP dapat melakukan pemblokiran dan penyitaan atas aset yang terkait maupun tidak terkait dengan tindak pidana sehingga peluang terpulihnya kerugian pada pendapatan negara semakin besar.

### STUDI LITERATUR

Dalam sistem peradilan pidana, lembaga penyidik merupakan lembaga yang melaksanakan kekuasaan penyidikan. Undang-undang telah mengatur bahwa pejabat yang diberikan wewenang untuk melakukan penyidikan salah satunya adalah Pejabat Pegawai Negeri Sipil atau dikenal dengan istilah PPNS sebagaimana diatur di dalam Pasal 6 ayat (1) huruf b KUHAP. PPNS merupakan bagian dari sistem peradilan pidana dengan kewenangan yang diatur berdasarkan undang-undang dan

pelaksanaan tugasnya berada di bawah koordinasi dan pengawasan penyidik polisi sebagaimana diatur di dalam Pasal 7 ayat (2) KUHAP.

PPNS kemudian didefinisikan dalam Pasal 1 angka 5 PP Nomor 43 Tahun 2012 diatur sebagai berikut:

*“Pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu yang berdasarkan peraturan perundang-undangan ditunjuk selaku penyidik dan mempunyai wewenang untuk melakukan penyidikan tindak pidana dalam lingkup undang-undang yang menjadi dasar hukumnya masing-masing”*.

Dalam hal terjadi tindak pidana di bidang perpajakan, UU KUP dengan jelas mengatur di dalam Pasal 44 ayat (1) bahwa penyidikan atas tindak pidana di bidang perpajakan hanya dapat dilakukan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik tindak pidana di bidang perpajakan. Kuatnya sebuah penyidikan pajak dapat dimaknai dengan seberapa besar kewenangan yang dimiliki oleh PPNS DJP. Payung hukum di Pasal 44 ayat (1) UU KUP mempertegas bahwa untuk kasus tindak pidana khusus harus diatur di dalam sebuah undang-undang dan karena memerlukan keahlian khusus juga maka dapat dipastikan jika penyidikan tindak pidana pajak ini dilakukan oleh penyidik pajak, bukan oleh penyidik polisi yang dapat memiliki keterbatasan dalam pelaksanaan penyidikan (Delpiro, Ervindo, & Rusdiana, 2021). Dasar ini kemudian diperkuat oleh Surat Edaran Jaksa Agung Nomor SE-001/J.A.5/2000 yang menyatakan bahwa kasus-kasus yang menyangkut masalah perpajakan pada dasarnya akan diselesaikan oleh aparat Direktorat Jenderal Pajak melalui prosedur teknis perpajakan sesuai dengan kebutuhan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Kewenangan yang dimiliki oleh PPNS DJP ini akan memudahkan pelaksanaan penyidikan dalam hal pencarian bukti dan benarnya sebuah perkara.

Penyidikan pada tindak pidana pajak memiliki peran penting karena akan bermuara pada sebuah tuntutan hukum dengan ancaman pidana yang diharapkan dapat memberi pengaruh (*deterrent effect*) terhadap kepatuhan pajak dan juga merupakan upaya terakhir (*ultimum remedium*) setelah upaya-upaya sebelumnya telah dilakukan (Ketaren et al., 2013). Dari berbagai model struktur otoritas pajak yang melakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, OECD (2021) kemudian merilis sebuah survey yang menyimpulkan bahwa otoritas pajak dalam melakukan penyidikan setidaknya memiliki kewenangan sebagai berikut:

- 1) memperoleh barang bukti dan aset;
- 2) mendapatkan informasi hingga dokumen dari pihak ketiga;
- 3) menyadap komunikasi;
- 4) menggeledah dan menyita peralatan elektronik (*software, hardware, telepon genggam, dan sejenisnya*);
- 5) melakukan pengamatan secara tertutup;
- 6) melakukan wawancara;
- 7) melakukan penyamaran;
- 8) melakukan penangkapan atau penahanan terhadap seseorang.

Di Indonesia sendiri, penyidikan tindak pidana pajak yang dilakukan oleh PPNS DJP memiliki kewenangan yang diatur di dalam UU KUP. Kewenangan tersebut tertuang di dalam Pasal 44 ayat (2) UU KUP. Pada awalnya, kewenangan yang dimiliki oleh PPNS DJP berjumlah 11 (sebelas) dan bertambah 1 ayat setelah UU HPP diberlakukan, yaitu Pasal 44 ayat (2) huruf j yang berbunyi:

*“melakukan pemblokiran harta kekayaan milik tersangka sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan dan/atau penyitaan harta kekayaan milik tersangka sesuai dengan Undang-Undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana, termasuk tetapi tidak terbatas dengan adanya izin ketua pengadilan negeri setempat.”*

Penambahan wewenang ini didasari dengan tujuan utama penegakan hukum yaitu untuk terpuhnya kerugian pada pendapatan negara. Penyitaan dan pemblokiran dilakukan untuk memastikan jumlah aset milik Wajib Pajak/Penanggung Pajak/Tersangka dapat memenuhi angka kerugian pada pendapatan negara. Penyitaan dapat dilakukan terhadap barang bergerak ataupun tidak bergerak berupa rekening bank, piutang, dan surat berharga. Pemblokiran dilakukan dengan

melakukan permintaan pemblokiran ke pihak berwenang seperti bank, kantor pertanahan, kantor samsat, dan lain-lain.

Adanya kewenangan dalam melakukan penyitaan ini tidak lepas dari pendekatan yang dilakukan dalam penegakan hukum pajak yang berbasis kepada pemulihan kerugian pada pendapatan negara yaitu pendekatan pemulihan aset (*asset recovery*) melalui pembayaran pidana denda baik secara sukarela atau hasil sita eksekusi untuk pidana denda yang tidak terbayar. The United Nations Convention against Corruption (UNCAC) menuangkan definisi dari *asset recovery* yang kemudian dikenal di dunia internasional yaitu sebagai berikut:

*“any effort by governments to repatriate the proceeds of corruption hidden in foreign jurisdictions. Asset recovery refers to recovering the proceeds of corruption, rather than broader terms such as asset confiscation or asset forfeiture which refer to recovering the proceeds or instrumentalities of crime in general. International asset recovery includes numerous processes such as the tracing, freezing, confiscation, and repatriation of proceeds stored in foreign jurisdictions”*

Sementara itu, pengertian pemulihan aset sesuai dengan Bab I huruf f angka 11 Peraturan Jaksa Agung RI Nomor PER-027/A/JA/10/2014 tentang Pedoman Pemulihan Aset adalah:

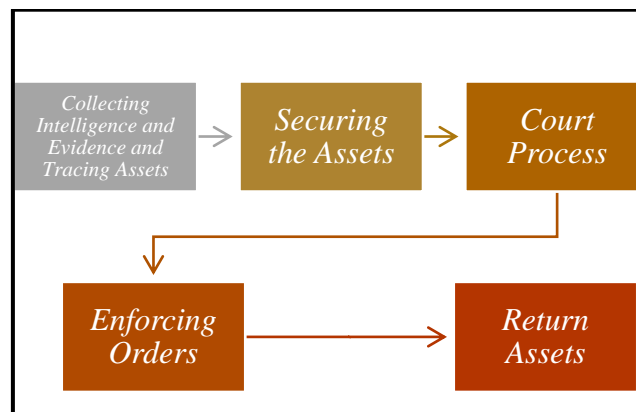
*“serangkaian kegiatan yang meliputi proses penelusuran, pengamanan, pemeliharaan, perampasan, dan pengembalian aset terkait tindak pidana (kejahatan/pelanggaran) dan/atau aset lainnya, kepada negara yang atau yang berhak.”*

Perbedaan antara *international asset recovery* seperti yang dikenal melalui UNCAC dengan pemulihan aset versi Indonesia sebagaimana kutipan di atas, disebutkan secara jelas bahwa pemulihan aset di Indonesia terdiri dari lima kegiatan atau proses yaitu penelusuran, pengamanan, pemeliharaan, perampasan, dan pengembalian. Suryosampeno (2020) menjelaskan perbedaan keduanya lebih lanjut di dalam bukunya bahwa pemulihan aset di Indonesia memiliki ruang lingkup lebih luas yaitu pada proses pengamanan dan pemeliharaan.

Pemulihan aset memiliki peran vital bagi masyarakat untuk menggagalkan suatu tindak pidana. McWalters (2006) dalam bukunya *Memerangi Korupsi*, mengungkapkan setidaknya terdapat beberapa hal yang mendorong urgensi kegiatan pemulihan aset dalam penanganan kasus tindak pidana. Urgensi yang pertama adalah karena pemulihan aset dapat menggagalkan penerimaan keuntungan bagi pelaku tindak kejahatan atas aset hasil kejahatannya. Hukuman tanpa kurungan ataupun yang lebih ringan tidak akan cukup untuk mencegah pelaku dalam menikmati hasil kejahatannya. Berikutnya, pemulihan aset dapat menambah dukungan masyarakat dan menjadi pesan penting kepada masyarakat bahwa pemerintah memiliki kesungguhan dalam memerangi tindak pidana. Pemulihan aset juga dapat menjadi senjata ampuh pemerintah dalam memberikan efek jera jika denda yang diberikan kepada pelaku dinilai tidak cukup. Yang terakhir adalah pemulihan aset dapat berperan sebagai sebuah peringatan penting bagi mereka yang hendak melakukan suatu tindak pidana korupsi.

Brun, et al. (2021) menguraikan sebuah panduan dalam publikasinya yang diberi judul *Asset Recovery Handbook: A Guide for Practitioners* bagi para penegak hukum dalam melakukan pemulihan aset terhadap tindak pidana korupsi, penggelapan pajak, maupun pelanggaran keuangan lainnya dengan mudah dan cepat. Panduan tersebut dapat dilihat pada gambar di bawah ini:

Gambar 1. Alur Pemulihan Aset



Sumber: Brun, et al. (2021)

Dari diagram di atas, diketahui bahwa tahapan pertama dari pemulihan aset adalah **pengumpulan bukti dan penelusuran aset**. Pada tahap ini penegak hukum mengumpulkan bukti dan menelusuri aset yang dapat ditempuh dengan melakukan pengawasan, pengeledahan, wawancara saksi, dan mencari informasi dari sumber publik. Tahapan kedua adalah **pengamanan aset**. Hal ini dilakukan untuk menghindari dilakukannya perpindahan aset atau penghancuran aset oleh pelaku. Untuk aset yang berada di luar negeri, penegak hukum dapat menggunakan perjanjian kerja sama internasional atau dapat juga dengan meminta asistensi hukum dari negara lokasi aset tersebut berada atau sering dikenal dengan istilah *Mutual Legal Assistance* (MLA). Tahapan ketiga dan keempat adalah **proses pengadilan dan pelaksanaan hasil putusan pengadilan**. Pada tahapan ini, pengadilan akan dilaksanakan dan jika telah diperoleh keputusan yang inkrah (putusan hukum yang tetap) maka aset milik terpidana akan dirampas oleh otoritas yang berwenang (Jaksa). Perampasan ini juga untuk memastikan bahwa aset tersebut tidak digunakan oleh terpidana. Tahapan terakhir adalah **pengembalian aset kepada negara domisili**. Putusan pengadilan yang menetapkan pemilik aset bersalah dan terbukti melakukan tindak pidana menimbulkan konsekuensi jika aset tersebut berada di luar negeri harus dikembalikan kepada negara domisili dari pemilik aset tersebut.

Serangkaian kegiatan pemulihan aset sebagaimana diuraikan di atas diharapkan akan berujung pada terpulihnya kerugian pada pendapatan negara. Pemahaman kerugian negara dan kerugian pada pendapatan negara setidaknya dapat dijelaskan dengan berpedoman pada aspek akuntansi, dimana diuraikan dalam *A Dictionary for Accountants* yang diterbitkan pada tahun 2009, yang dimaksud dengan *Loss* adalah

*“any item of expense, as in the term profit and loss; any Sudden, unexpected, involuntary, expense or irrecoverable cost, often referred to as a form of non recurring charge an expenditure from which no present or future benefit any be expected; or the excess of the cost or depreciated cost of an asset over its selling price”.*

Jika ditinjau dari aspek akuntansi, setidaknya pemahaman terkait kerugian adalah berkaitan dengan pemahaman aset dan kewajiban atau jika dijabarkan di dalam hukum keuangan negara disebut sebagai hak dan kewajiban dari negara (Arifki, 2019).

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara mendefinisikan keuangan negara sebagai hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang dan tidak terbatas pada uang tetapi juga dapat berbentuk barang selama masih berhubungan dengan hak dan kewajiban tersebut. Kerugian pada pendapatan negara terkait sangat erat dengan kerugian negara walaupun di dalam UU Keuangan Negara sendiri tidak diatur dengan konkrit definisi mengenai kerugian negara ataupun kerugian pada pendapatan negara. Kata kerugian negara pada produk hukum tertinggi hanya ditemukan di Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara. Pada ketentuan tersebut, diatur bahwa kerugian negara adalah bentuk kurangnya uang, surat berharga, dan barang yang jelas fisik dan jumlahnya sebagai akibat dari perbuatan melawan hukum. Tidak ada pembahasan yang menyangkut kerugian pada pendapatan negara.

Bahasan lain terkait pendapatan negara pada UU Keuangan Negara Pasal 11 ayat (1) dan (2) menguraikan bahwa APBN yang terdiri dari anggaran pendapatan, anggaran belanja, dan pembiayaan merupakan wujud dari pengelolaan keuangan negara yang ditetapkan tiap tahun dengan undang-undang. Kemudian di dalam Pasal 11 ayat (3) UU Keuangan Negara diuraikan bahwa pendapatan negara diantaranya adalah penerimaan pajak, penerimaan bukan pajak, dan hibah. Dari bahasan dua pasal tersebut, diatur secara implisit bahwa salah satu unsur kerugian negara adalah pendapatan negara dan salah satu sumber pendapatan negara adalah penerimaan pajak. Sehingga, dapat ditarik sebuah benang merah bahwa kerugian pada pendapatan negara merupakan bagian dari kerugian keuangan negara. Kerugian pada pendapatan negara adalah kerugian negara pada sisi pendapatan negara yang dapat berasal dari penerimaan pajak (Darmawan, 2020).

## METODE

Metode yang peneliti gunakan dalam penyusunan artikel ini metode deskriptif kualitatif. Metode deskriptif menurut Nazir (1988) seringkali digunakan untuk menjelaskan komunitas masyarakat, keadaan, objek, dan peristiwa terkini. Untuk mendukung penggunaan metode tersebut, peneliti melakukan studi literatur dan kajian pustaka dengan menganalisis buku, jurnal, ataupun literatur lainnya sehingga dapat berfokus kepada objek yang sedang diteliti (Creswell, 2014). Penelitian ini memiliki tujuan untuk menganalisis kewenangan baru dari PPNS DJP untuk melakukan penyitaan dan pemblokiran atas aset milik Wajib Pajak/Penanggung Pajak/Tersangka dan menguraikan langkah-langkah optimalisasi atas kewenangan tersebut melalui identifikasi tantangan dan rekomendasi dalam penerapannya.

## HASIL

### Penyitaan Aset di Direktorat Jenderal Pajak

Penyitaan aset atau harta kekayaan dalam kegiatan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan merupakan upaya yang dapat dilakukan DJP untuk mengamankan pemulihan kerugian pada pendapatan negara sekaligus mendukung pengumpulan penerimaan pajak. Dalam konteks pemaknaan pemulihan kerugian pada pendapatan negara diperluas sampai dengan sanksi pidana denda dibayar oleh terpidana kasus pajak, meskipun pembayaran tersebut tidak masuk dalam pos penerimaan pajak, maka penyitaan harta kekayaan dilakukan sebagai bentuk pengamanan sekaligus meningkatkan level kepastian bahwa tersangka tindak pidana di bidang perpajakan akan membayar sanksi pidana denda. Sedangkan dalam konteks mendukung pengumpulan penerimaan pajak, penyitaan harta kekayaan diharapkan menimbulkan efek jera terhadap pelaku sehingga tidak akan mengulangi perbuatannya dan efek takut terhadap calon pelaku sehingga tidak melakukan perbuatan tindak pidana.

Sebelum UU KUP diubah terakhir melalui UU HPP, dasar penyidik pajak melakukan penyitaan aset adalah Pasal 7 ayat (2), Pasal 39 ayat (1) Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP) dan Pasal 44 ayat (2) huruf e UU KUP 2007 yang menerangkan wewenang penyidik pajak melakukan penggeledahan untuk mendapatkan bahan bukti pembukuan, pencatatan dan dokumen lain, serta melakukan penyitaan terhadap bahan bukti tersebut. Kemudian dalam Penjelasan Pasal 44 ayat (2) UU KUP dijelaskan bahwa wewenang penyidik pajak termasuk adalah melakukan penyitaan baik terhadap barang bergerak maupun tidak bergerak, termasuk rekening bank, piutang, dan surat berharga milik Wajib Pajak, Penanggung Pajak, dan/atau pihak lain yang telah ditetapkan sebagai tersangka. Dalam pelaksanaannya, dasar hukum tersebut hanya mengakomodir penyitaan terhadap aset dalam rangka pembuktian dan hanya terbatas pada aset yang terkait dengan tindak pidana perpajakan. Sedangkan, faktanya, untuk memastikan terjadinya pemulihan pada kerugian pada pendapatan negara dibutuhkan pengamanan aset melalui penyitaan baik dari aset yang terkait dengan tindak pidana maupun yang tidak terkait dengan tindak pidana.

Urgensi ini kemudian menjadi salah satu yang dituangkan dalam UU KUP terbaru yang akhirnya memberikan kewenangan kepada PPNS DJP untuk melakukan penyitaan dan pemblokiran terhadap aset milik tersangka dalam rangka pemulihan kerugian pada pendapatan negara sebagaimana diatur di Pasal 44 ayat (2) huruf j UU KUP dan penjelasannya. Penyitaan dan pemblokiran sejak dini

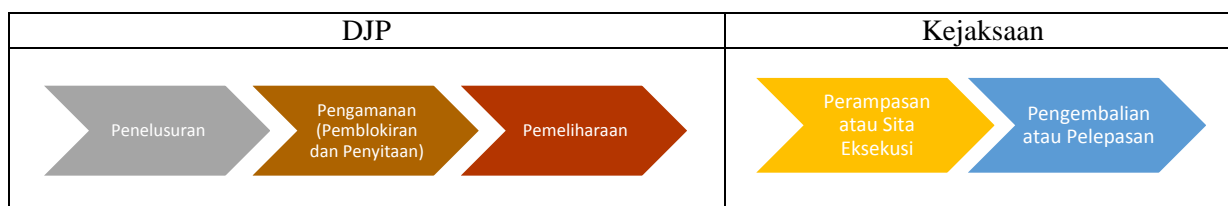
ini diharapkan dapat mendorong tersangka memanfaatkan Pasal 44B UU KUP sekaligus mendukung pendekatan pemulihan aset (*asset recovery*) dalam mengamankan harta kekayaan sejak dini sebagai jaminan pembayaran pidana denda. Tujuan utama dari penyitaan dan pemblokiran adalah terjadinya pemulihan kerugian pada pendapatan negara. Selama tahun 2021, DJP melakukan penyidikan terhadap 139 Wajib Pajak dan berhasil melakukan penyitaan terhadap 46 aset tersangka senilai Rp1,065 triliun. Sementara itu, dari 10 kasus yang dihentikan penyidikannya terkait Pasal 44B UU KUP, DJP mampu memulihkan kerugian pada pendapatan negara sebesar Rp24,15 miliar (Wildan, 2021).

### Pemulihan Aset atas Tindak Pidana di Bidang Perpajakan

Berdasarkan uraian dari definisi dan urgensi pemulihan aset (*asset recovery*) sebagaimana dijelaskan di atas dan dihubungkan dengan ketentuan perpajakan, maka dapat dikatakan pemulihan aset sangat erat kaitannya dalam optimalisasi pada pemulihan kerugian pada pendapatan negara. Setidaknya terdapat beberapa penyebab pemulihan aset sangat penting dalam penegakan hukum pidana pajak, yaitu yang pertama pemulihan kerugian pada pendapatan negara adalah prioritas utama otoritas perpajakan daripada memidana Wajib Pajak. Hal ini menjadi sejalan dengan prinsip *ultimum remidium* dalam penegakan hukum. Kemudian, tindakan pemulihan aset masih sangat rendah yang terlihat dari pembayaran pidana denda oleh Wajib Pajak masih sangat rendah. Penyebab berikutnya adalah dengan terbitnya UU HPP sebagai kerangka hukum dalam pemulihan aset maka hal itu dapat menjadi penguat penegakan hukum yang mengutamakan pemulihan kerugian pada pendapatan negara. Yang terakhir adalah UU HPP telah memberikan kewenangan penyitaan atas aset milik tersangka dan ketentuan pidana denda tidak akan bisa diganti dengan pidana kurungan diatur secara jelas di dalamnya.

Merujuk pada tahapan pemulihan aset (*asset recovery*) yang telah dijelaskan pada bagian teori di atas, diketahui bahwa setidaknya menurut (Brun et al., 2021) terdapat 6 (enam) langkah dalam pemulihan aset (*asset recovery*). Langkah tersebut adalah pengumpulan bukti dan penelusuran aset, penahanan aset selama proses penyidikan, kerja sama internasional jika aset berada di yurisdiksi lain, proses pengadilan, dan pelaksanaan putusan pengadilan. Sedangkan menurut Peraturan Jaksa Agung Nomor PER-013/A/JA/06/2014 tentang Pemulihan Aset, proses pemulihan aset juga terdiri dari enam tahapan yaitu, penelusuran, pengamanan, pemeliharaan, perampasan, pengembalian, dan pelepasan aset.

Dari teori yang telah dibahas tersebut dan dikaitkan dengan ketentuan di bidang perpajakan, sebelum UU HPP berlaku, PPNS DJP hanya memiliki wewenang pada langkah pertama yaitu penelusuran aset. Langkah kedua hingga keenam dilakukan oleh penegak hukum lain yaitu Kejaksaan Republik Indonesia. Setelah berlakunya UU HPP, dengan adanya penambahan kewenangan bagi PPNS DJP untuk melakukan penyitaan dan pemblokiran aset, tiga dari langkah pertama, yaitu dari mengumpulkan dan menelusuri aset, penahanan aset, hingga kerja sama internasional sudah dapat dilakukan oleh PPNS DJP. Jika digambarkan dalam sebuah diagram, langkah-langkah pemulihan aset di otoritas DJP dan Jaksa setelah diundangkannya UU HPP dapat dilihat seperti berikut ini





Gambar 2. Pemulihan Aset Tindak Pidana Pajak di Indonesia

Tambahan penjelasan:

Pemblokiran dan penyitaan dilakukan terhadap aset baik yang terkait dengan tindak pidana maupun yang tidak terkait dengan tindak pidana. Perampasan dan sita eksekusi dilakukan baik terhadap aset yang terkait maupun tidak terkait dengan tindak pidana dan dilaksanakan atas dasar putusan hakim.

Kegiatan pemulihan aset sebagaimana pada diagram di atas menunjukkan bahwa PPNS DJP berwenang untuk melakukan penyitaan dalam proses penyidikan dalam rangka mengamankan aset dan bermuara kepada pembayaran pidana denda untuk pemulihan kerugian pada pendapatan negara.

### PEMBAHASAN

Penguatan penyidikan pajak menjadi faktor penting untuk mengurangi tindakan kejahatan pajak. Otoritas pajak di Indonesia dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak (DJP) menilai bahwa kegiatan penyidikan harus dilakukan dengan efisien sehingga kontribusi penyidik diharapkan signifikan dalam menyelamatkan kerugian yang dialami oleh negara. Pandangan ini kemudian diusulkan oleh DJP kepada legislatif agar Penyidik Pajak (PPNS DJP) diberikan kewenangan dalam melakukan penyitaan dan pemblokiran aset. Hal ini sejalan dengan pandangan dari OECD bahwa dari banyaknya kewenangan yang dimiliki oleh penyidik pajak, kewenangan untuk melakukan penyitaan aset adalah kunci utama dalam proses penyidikan pajak. Kewenangan penyitaan dan pemblokiran aset tersebut akhirnya tertuang dalam salah satu ayat yang mengatur kewenangan penyidik pajak yaitu Pasal 44 ayat (2) huruf j UU KUP.

Adanya penambahan kewenangan tersebut, tentunya menjadi babak baru dan diharapkan dapat menjamin terpulihnya kerugian pada pendapatan negara. Dalam pelaksanaannya, tentunya penyidik pajak akan mengalami beberapa tantangan dan diperlukan tindakan pencegahan agar pelaksanaan kegiatan penyitaan dan pemblokiran aset tetap dapat dioptimalkan.

#### Tantangan yang dihadapi oleh PPNS DJP

Pelaksanaan penyidikan tindak pidana perpajakan oleh PPNS DJP bukan suatu hal yang mudah. Ketaren, et al. (2013) mengungkap bahwa sebagai bagian dari sistem peradilan pidana, PPNS DJP melaksanakan penyidikan dengan berkoordinasi dengan Polri dan sudah sepatutnya PPNS DJP bekerja dengan koheren, koordinatif, dan integratif untuk mencapai efisiensi dan efektivitas yang maksimal.

Adanya kewenangan tambahan sejak UU HPP diundangkan tentunya tidak lepas dari tantangan yang akan dihadapi PPNS DJP setelah pemberlakuan aturan tersebut. Penulis mengidentifikasi tantangan yang akan dihadapi oleh PPNS DJP dalam pelaksanaan tugas ke depannya, diantaranya:

#### Disparitas pemahaman aturan

Tantangan yang pertama adalah perbedaan dalam memahami aturan baik dari internal DJP yaitu PPNS sendiri maupun dari pihak eksternal DJP. Di internal, seringkali antar sesama PPNS, mereka berbeda dalam memahami sebuah aturan sehingga muncul perbedaan praktik di lapangan. Begitupun dalam lingkup eksternal, seringkali dijumpai perbedaan pemahaman pelaksanaan aturan antara PPNS DJP dengan pihak lain seperti Pengadilan Negeri. Perbedaan ini seringkali timbul terutama jika terkait dengan penyitaan aset. UU HPP telah mengatur bahwa penyitaan yang dilakukan oleh Penyidik Pajak dilakukan sesuai dengan hukum yang diatur dalam hukum acara pidana diantaranya harus memperoleh izin dari pengadilan negeri setempat. Akan tetapi, jika Penyidik Pajak menghadapi keadaan yang sangat perlu dan mendesak, maka penyitaan dapat dilakukan terlebih dahulu dan kemudian baru dilaporkan ke pengadilan negeri setempat untuk memperoleh persetujuan. Hal ini seringkali tidak dipahami betul di baik oleh PPNS DJP maupun Pengadilan Negeri.

#### Penelusuran aset

Tantangan kedua adalah terkait penelusuran aset. Penelusuran aset menjadi langkah pertama dan vital yang dilakukan oleh PPNS DJP dalam proses penyitaan aset. Adanya kewenangan PPNS DJP dalam menyita aset baik yang terkait dengan tindak pidana maupun yang tidak terkait menjadikan kegiatan penelusuran aset merupakan hal yang krusial. Untuk aset yang tercatat dengan baik (internal melalui SPT Tahunan, eksternal melalui LHKPN, ataupun pelaporan lainnya) pada umumnya tidak akan menyulitkan PPNS DJP di lapangan ketika melakukan penelusuran aset. Lain hal beberapa jenis aset yang membutuhkan *effort* lebih untuk menelusurinya seperti aset yang berada di luar negeri, aset yang tidak memiliki wujud seperti *cryptocurrency*, atau aset yang beratasnamakan *nominee*.

### **Rekomendasi Optimalisasi Wewenang Sita Aset di DJP**

Berdasarkan tantangan yang diidentifikasi sebagaimana pada poin 3 di atas, penulis kemudian menyusun beberapa rekomendasi yang dapat dilakukan untuk meminimalisir hambatan-hambatan yang dapat ditemui oleh PPNS DJP di lapangan dalam pelaksanaan wewenang sita atau blokir aset, yaitu diantaranya:

#### **Menyusun peraturan pelaksanaan dari UU HPP**

Dengan diundangkannya UU HPP, maka untuk memudahkan PPNS DJP dalam pelaksanaan di lapangan dibutuhkan aturan hukum pelaksanaan yang menjadi petunjuk dan dasar PPNS DJP khususnya pengaturan mengenai penyitaan untuk tujuan pemulihan kerugian pada pendapatan negara.

#### **Sosialisasi pasal pidana di UU HPP kepada hakim, jaksa, penegak hukum lainnya.**

Adanya perubahan pengaturan terkait pidana pajak di dalam UU HPP membutuhkan pemahaman yang sama baik oleh PPNS DJP maupun penegak hukum lain yang terlibat dalam penyidikan tindak pidana pajak. Pemahaman penegak hukum mengenai pidana denda harus memiliki kesamaan agar tujuan utama pemulihan kerugian pada pendapatan negara dapat terwujud.

#### **Memperkuat kerja sama internal dan eksternal.**

Penyitaan aset yang dilakukan oleh PPNS DJP didahului dengan kegiatan penelusuran aset. Pelaksanaan penelusuran aset yang efektif dapat dilihat dari ketersediaan data yang dimiliki oleh PPNS DJP. Data yang digunakan oleh PPNS DJP dapat bersumber dari internal maupun eksternal. Untuk memperkuat basis data aset, harus ada kerja sama yang baik dengan pihak internal yaitu Direktorat Data dan Informasi Perpajakan dan Direktorat Intelijen Perpajakan. Kerja sama dengan pihak eksternal juga harus ditingkatkan dengan pembaruan Perjanjian Kerja Sama dengan penegak hukum lainnya (Kejaksaan, PPATK, dan lainnya). Fitrah, et al. (2021) mengungkapkan bahwa dengan adanya perjanjian kerja sama otoritas DJP dengan penegak hukum lainnya, akan menjadi solusi terkait egosentrisme masing-masing institusi dan mendorong pemahaman budaya antar organisasi.

## **KESIMPULAN**

Adanya penambahan wewenang kepada PPNS DJP untuk menyita dan memblokir aset yang terkait maupun yang tidak terkait dengan tindak pidana pada tingkat penyidikan merupakan bentuk dari usaha penyidik pajak untuk mengamankan pemulihan kerugian pada pendapatan negara. Hal ini akan memberikan dampak positif diantaranya mendorong Wajib Pajak melakukan pemulihan kerugian pada pendapatan negara sebagaimana mekanisme penghentian penyidikan yang diatur di dalam Pasal 44B ayat (2) UU KUP, membantu Jaksa untuk melakukan perampasan dan/atau sita eksekusi harta kekayaan pelaksanaan putusan pengadilan yang memiliki kekuatan hukum tetap, membantu Jaksa menyelenggarakan program *restorative justice* dalam penanganan perkara tindak pidana di bidang perpajakan sehingga perkara tidak dilanjutkan ke tahap penuntutan jika kerugian pada pendapatan negara sudah terpulihkan sebelum memasuki persidangan, dan mendorong terciptanya efek jera terhadap pelaku tindak pidana di bidang perpajakan dan efek takut terhadap calon pelaku tindak pidana di bidang perpajakan.

Optimalisasi wewenang terkait penyitaan aset mutlak harus dilakukan agar tujuan utama pemulihan kerugian pada pendapatan negara dapat tercapai. Penulis memberikan beberapa rekomendasi agar pelaksanaan penyitaan aset dapat optimal yaitu perlunya penyusunan aturan pelaksanaan dari UU HPP, dilakukannya sosialisasi terkait pasal pidana dengan penegak hukum lainnya, dan penguatan kerja sama baik di internal DJP maupun eksternal DJP.

## REFERENSI

- Arifki, N. A. (2019). Penyelesaian Kerugian pada Pendapatan Negara melalui Pengungkapan Ketidakbenaran (Suatu Kajian Hukum Doktrinal dalam Sistem Perpajakan). *Jurnal Suara Hukum*, 1(1), 90–103. <https://doi.org/10.26740/jsh.v1n1.p91-104>
- Brun, J.-P., Sotiropoulou, A., Gray, L., Scott, C., & Stephenson, K. M. (2021). *Asset Recovery Handbook A Guide for Practitioners* (2nd ed.). World Bank. <https://doi.org/10.1596/978-1-4648-1616-1>
- Creswell, J. W. (2014). *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches (4th edition)*. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications Asia-Pacific Pte. Ltd.
- Darmawan, R. P. (2020). *Kerugian pada Pendapatan Negara*. Pajak.Go.Id. <https://www.pajak.go.id/id/kerugian-pada-pendapatan-negara>
- Delpiro, E., & Rusdiana, E. (2021). Kajian Yuridis Kewenangan Penyidik Pegawai Negeri Sipil pada Tindak Pidana Perpajakan dikaitkan dengan KUHP. *Jurnal Novum*, 8(4), 1–15. <https://doi.org/https://doi.org/10.2674/novum.v0i0.38018>
- Fitrah, F. A., Takariawan, A., & Muttaqin, Z. (2021). Kedudukan Penyidik Pegawai Negeri Sipil Direktorat Jenderal Pajak dalam Kerangka Penegakan Hukum Pidana Perpajakan di Indonesia. *SIGN Jurnal Hukum*, 3(1), 1–25.
- Gunadi. (2020). *Pemeriksaan, Investigasi, dan Penyidikan Pajak*. Jakarta: Koperasi Pegawai KPDPJ bekerjasama dengan MUC Consulting.
- Kejaksaan RI. (2014). *Peraturan Jaksa Agung Republik Indonesia Nomor PER-027/A/JA/10/2014 tentang Pedoman Pemulihan Aset*.
- Kementerian Keuangan RI. (2021). *Naskah Akademik RUU KUP 2021*.
- Ketaren, S. M. S., Syahrin, A., Ablisar, M., & Hamdan, M. (2013). Peranan Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) Perpajakan dan Penyidik POLRI dalam Penanganan Tindak Pidana Perpajakan. *USU Law Journal*, II(2), 57–75. <http://repositori.usu.ac.id/handle/123456789/36589>
- Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP).
- McWalters, I. (2006). *Memerangi Korupsi: Sebuah Peta Jalan untuk Indonesia*. Surabaya: JP Books.
- Nazir, M. (1988). *Metode Penelitian*. Jakarta: Ghalia Indonesia.
- OECD. (2021). *Fighting Tax Crime - Ten Global Principles, Second Edition*. <https://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles-second-edition-006a6512-en.htm>
- Pakpahan, R. H. (2015). *Efektifitas Pidana Denda*. Kantor Wilayah Sumatera Utara, Kemenkumham RI. <https://sumut.kemenkumham.go.id/berita-kanwil/berita-utama/efektifitas-pidana-denda>
- Republik Indonesia. (2021). *Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan*.
- Republik Indonesia. (2020). *Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja (Perubahan kelima dari Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan)*.
- Republik Indonesia. (2004). *Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara*.
- Republik Indonesia. (2003). *Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara*.
- Riyadi, S. P., Setiawan, B., Alfarago, D., Stan, K. N., Selatan, T., Stan, K. N., Selatan, T., Keuangan, P., Stan, N., & Selatan, T. (2021). Pengaruh Kepatuhan Wajib Pajak, Pemeriksaan Pajak, dan Pemungutan Pajak terhadap Penerimaan Pajak Penghasilan Badan. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Perpajakan*, 8(02), 206–216. <https://doi.org/https://doi.org/10.35838/jrap.2021.008.02.16>
- Suryosampeno, C. (2020). *Rezim Pemulihan Aset: Antara Dibenci dan Dibutuhkan*. Jakarta: REQBook.
- Wildan, M. (2021). *Sebanyak 1.237 Wajib Pajak Kena Pemeriksaan Bukper DJP*. DDTC.Co.Id. <https://news.ddtc.co.id/sebanyak-1237-wajib-pajak-kena-pemeriksaan-bukper-djp-36641>