Journal of Innovative and Creativity
Journal Homepage: https://joecy.org/index.php/joecy
e-mail: journaljoecy@gmail.com

Faculty of Education
University of Pahlawan Tuanku Tambusai
ISSN 2775-771X (Online)
ISSN 2962-570X **(Printed)**
6 (2) 2026, Page: 31487-31493

Analisis Yuridis Terhadap Daluwarsa Penuntutan Tindak Pidana Perpajakan dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 4878 K/Pid.Sus/2023

Rizqi Agung Gilang Rhomadon[1], Muhammad Rizqullah Mumtaz Akbar[2], Rayhan Wahyu Dwi Putra[3]
[122] Universitas Tidar
ragilang.rhmdn@gmail.com, mumtaznyekikik4@gmail.com, rayhanwahyu8ee123@gmail.com

Published: June , 2026

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan menganalisis penerapan hukum pidana perpajakan dan implikasi yuridis daluwarsa penuntutan terhadap Terdakwa Paino dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 4878 K/Pid.Sus/2023. Tindak pidana perpajakan idealnya menempatkan sanksi pidana sebagai *ultimum remedium* yang mengedepankan keadilan restoratif demi memulihkan kerugian pendapatan negara. Namun, penegakan hukum fiskal wajib tunduk pada rambu prosedur formal, termasuk batasan waktu penuntutan. Menggunakan metode penelitian yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan dan pendekatan kasus, penelitian ini membedah kepastian hukum batas waktu penuntutan perkara. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tindak pidana perpajakan hanya dapat dipidanakan jika memenuhi pembuktian kumulatif *mens rea* dan *actus reus*, didukung bukti laporan pemeriksaan khusus. Lebih lanjut, Pasal 40 UU KUP mengatur batas daluwarsa mutlak selama sepuluh tahun sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya Tahun Pajak selaku *lex specialis* yang menyimpangi Pasal 78 KUHP. Ketika Jaksa Penuntut Umum mengajukan tuntutan yang telah melampaui tenggat absolut tersebut, hak menuntut negara gugur demi hukum (*vervall van het recht tot strafvordering*). Konsekuensinya, Mahkamah Agung wajib membatalkan putusan di bawahnya dan menjatuhkan putusan menyatakan tuntutan tidak dapat diterima (*Niet Ontvankelijke Verklaard*), menghentikan segala upaya paksa, serta merehabilitasi hak-hak terdakwa demi kepastian hukum.

Keywords: Daluwarsa Penuntutan, Mahkamah Agung, Tindak Pidana Perpajakan, UU KUP.

ABSTRACT

This study aims to analyze the application of tax criminal law and the juridical implications of the statute of limitations for prosecution regarding Defendant Paino in the Supreme Court Decision Number 4878 K/Pid.Sus/2023. Tax crimes ideally position criminal sanctions as an ultimum remedium that prioritizes restorative justice to restore state revenue losses. However, fiscal law enforcement must comply with formal procedural boundaries, including prosecution time limits. Utilizing a normative juridical research method with a statute approach and a case approach, this study examines the legal certainty of the prosecution's time limit. The results indicate that a tax crime can only be penalized if it fulfills the cumulative burden of proof for mens rea and actus reus, supported by special inspection report evidence. Furthermore, Article 40 of the KUP Law stipulates an absolute statute of limitations of ten years since the tax became due or the end of the Tax Year as a lex specialis derogating Article 78 of the Criminal Code. When the Public Prosecutor files charges exceeding this absolute threshold, the state's right to prosecute is legally extinguished (vervall van het recht tot strafvordering). Consequently, the Supreme Court is obliged to annul the lower court decisions and render a verdict declaring the prosecution inadmissible (Niet Ontvankelijke Verklaard), terminate all coercive measures, and fully rehabilitate the defendant's rights for the sake of legal certainty.

***Keywords*:** *Statute of Limitations, Supreme Court, Tax Crime, KUP Law.*

© The Author(s). 2021 Open Access This article is licensed under a Creative Commons Atibution 4.0 International License, which permits use, sharing, adaptation, distribution and reproduction in any medium or format, as long as you give appropriate credit to the original author(s) and the source, provide a link to the Creative Commons licence, and indicate if changes were made. The images or other third party material in this article are included in the article's Creative Commons licence, unless indicated otherwise in a credit line to the material. To view a copy of this licence, visit http://creativecommons.org/licenses/by/4.0

PENDAHULUAN

Pajak merupakan instrumen krusial dalam struktur pembiayaan pembangunan nasional sekaligus pilar utama kemandirian fiskal negara. Oleh karena itu, penegakan hukum di sektor perpajakan dituntut untuk berjalan secara tegas namun tetap menjaga stabilitas iklim usaha. Sanksi pidana dalam hukum perpajakan pada hakikatnya tidak berdiri sendiri, melainkan terintegrasi dalam bangunan hukum pidana administrasi (*administrative penal law*). Karakteristik khusus ini menempatkan sanksi pidana bukan sebagai tujuan utama (*retributive justice*), melainkan sebagai instrumen terakhir (*ultimum remedium*) demi memulihkan kerugian pada pendapatan negara serta menegakkan kepatuhan hukum wajib pajak (Putra & Sumerta Yasa, 2024). Melalui berlakunya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) yang mengubah Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), paradigma penegakan hukum fiskal kian bergeser ke arah keadilan restoratif (*restorative justice*). Hal ini terlihat dari adanya ruang penyelesaian administratif bahkan hingga tahap penyidikan demi mengoptimalkan penerimaan negara (Anah Hoirul & Tanudjaja, 2025). Kendati demikian, apabila upaya administratif dan pemulihan kerugian negara tidak terpenuhi, proses hukum akan berlanjut ke ranah peradilan pidana guna menguji pemenuhan unsur niat jahat (*mens rea*) serta perbuatan konkret (*actus reus*) dari pelaku tindak pidana perpajakan (Sulistiono & Tanudjaja, 2024).

Dalam praktiknya, pembuktian kejahatan perpajakan yang dikategorikan sebagai kejahatan kerah putih (*white-collar crime*) sering kali dihadapkan pada rumitnya pemalsuan dokumen pendukung, seperti penggunaan faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya (Wijaya & Pardede, 2022). Kompleksitas pembuktian ini berimplikasi langsung pada durasi penanganan perkara yang memakan waktu cukup lama. Di sisi lain, hukum memberikan batas waktu yang tegas bagi negara dalam melakukan penegakan hukum melalui pranata daluwarsa penuntutan (*verjaring*). Berdasarkan asas kepastian hukum dan perlindungan hak asasi manusia, Pasal 40 UU KUP bertindak sebagai *lex specialis* yang menetapkan batas daluwarsa mutlak selama sepuluh tahun, menyimpangi ketentuan umum dalam Pasal 78 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP). Batasan waktu ini bersifat absolut; apabila tenggat sepuluh tahun tersebut terlampaui, maka hak penuntutan negara gugur demi hukum tanpa pengecualian (Shafira Putri Dema dkk., 2026). Dinamika kompetensi tenggang waktu inilah yang menjadi esensi krusial dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 4878 K/Pid.Sus/2023, di mana Mahkamah Agung bertindak sebagai benteng kepastian hukum dalam menguji keabsahan penuntutan yang diajukan oleh Penuntut Umum terhadap Terdakwa Paino.

Berdasarkan latar belakang tersebut, penelitian hukum ini bertujuan untuk mengkaji secara mendalam aspek materiil dan formil dari perkara tersebut, yang dirumuskan ke dalam dua permasalahan utama, yaitu: pertama, bagaimana penerapan ketentuan tindak pidana perpajakan terhadap terdakwa Paino dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 4878 K/Pid.Sus/2023; serta kedua, bagaimana analisis yuridis terhadap daluwarsa penuntutan tindak pidana perpajakan dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 4878 K/Pid.Sus/2023 berdasarkan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP).

METODE PENELITIAN

Penelitian hukum ini menggunakan metode yuridis normatif yang berfokus pada pemeriksaan asas-asas hukum, doktrin, dan sinkronisasi peraturan perundang-undangan tertulis untuk menjawab isu hukum yang diangkat (Peter Mahmud Marzuki, 2021). Sifat penelitian ini adalah deskriptif-analitis dengan menggunakan pendekatan perundang-undangan (statute approach) untuk menelaah konsistensi regulasi hukum pidana administrasi perpajakan, serta didukung oleh pendekatan kasus (case approach) melalui analisis mendalam terhadap Putusan Mahkamah Agung Nomor 4878 K/Pid.Sus/2023. Sumber data yang digunakan sepenuhnya berupa data sekunder yang terdiri dari bahan hukum primer berupa Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP), dan Putusan Mahkamah Agung Nomor 4878 K/Pid.Sus/2023; bahan hukum sekunder berupa buku teks hukum pidana perpajakan, jurnal ilmiah, dan pandangan

para ahli hukum; serta bahan hukum tersier berupa kamus hukum dan Kamus Besar Bahasa Indonesia. Seluruh bahan hukum tersebut dikumpulkan melalui teknik studi kepustakaan (library research) dengan cara menginventarisasi, mencatat, dan mengklasifikasikan literatur secara sistematis. Selanjutnya, bahan hukum yang telah terkumpul dianalisis secara kualitatif normatif dengan metode penalaran deduktif, yaitu menghubungkan norma hukum mengenai daluwarsa penuntutan yang bersifat umum selaku premise mayor dengan fakta hukum dalam kasus Terdakwa Paino selaku premise minor, sehingga menghasilkan kesimpulan yuridis yang logis, objektif, dan presisi untuk menjawab rumusan masalah yang diteliti (Zainuddin Ali, 2022).

TINJAUAN PUSTAKA

A. Hukum Pidana Administrasi dan Asas *Ultimum Remedium*

Hukum pidana perpajakan di Indonesia tidak menjadi cabang hukum yang berdiri sendiri, melainkan berakar pada konsep Huku Pidana Administrasi (Administrative Penal Law), yang dimana fungsi sanksi pidana menjadi alat penegak kepatuhan pajak yang diletakkan dalam bangunan hukum administrasi. Sanksi pidana yang tercantum dalam UU KUP yang diubah oleh UU HPP bukanlah tujuan akhir peegakan hukum, melainkan sebagai instrumen terakhir supaya ketertiban administrasi fiskal tetap terpelihara(I Made Walesa Putra & Sumerta, 2024). Dalam perspektif komparatif,Ariaputra (2023) menegaskan bahwa rezim pajak Indonesia menempatkan pemulihan kerugian negara sebagai prioritas utama dan bukan dengan memenjarakan wajib pajak.

Konsekuensi logis dari karakter *Administrative Penal Law* tersebut adalah dianutnya asas *ultimum remedium*, yang menegaskan bahwa instrumen pidana baru dapat digunakan setelah seluruh upaya administratif tidak mampu memulihkan kepatuhan (Anam & Tanudjaja, 2024) Asas ini terkodifikasi dalam Pasal 44B UU KUP, yang memberikan hak kepada wajib pajak untuk melunasi pokok pajak beserta sanksi administrasi guna menghentikan proses penyidikan. Ketentuan ini mencerminkan orientasi pemidanaan yang bersifat restoratif mengedepankan pemulihan pendapatan negara bukan retributif yang semata-mata menekankan pemberian hukuman (Saputra & Nursyamsuddin, 2023). Hapsari (2024) menegaskan lebih lanjut bahwa krangka *restorative justice* dalam perpajakan memperoleh landasan yuridis yang lebih kuat pasca UU HPP, khususnya melalui penjelasan Pasal 40B ayat (3) dan Pasal 44B ayat (2a).

B. Pembuktian Tindak Pidana Perpajakan: *Mens Rea* dan *Actus Reus*

Terdapat dua unsur yang harus dibuktikan secara bersamaan atau kumulatif dalam pemidanaan pelaku tindak pidana perpajakan, yakni *mens rea* dan *actus reus*. *Mens rea* yang merupakan sikap batin pelaku yang didasarkan pada niatan pelaku dalam melakukan tindakan yang dilarang seperti menympaikan SPT yang tidak benar, sebagaimana diatur dalam Pasal 39 dan 39A UU KUP, sedangkan *actus reus* merujuk pada perbuatan yang terlaksana secara nyata(Sulistiono & Tanudjaja, 2024).

Kejahatan perpajakan umumnya dikategorikan sebagai *white-collar crime*, yakni kejahatan yang dilakukan oleh individu terpandang dalam lingkup aktivitas profesional atau bisnisnya (Buamona, 2019a). Kategorisasi ini membawa konsekuensi serius dalam pembuktian, pelaku lazimnya memiliki sumber daya untuk menyembunyikan jejak perbuatannya melalui rekayasa akuntansi dan pembuatan dokumen yang terkesan sah. Oleh karena itu, standar pembuktian tidak hanya tunduk pada Pasal 184 KUHAP, tetapi juga memerlukan dukungan bukti khusus perpajakan berupa Laporan Hasil Pemeriksaan Bukti Permulaan (Bukper) dan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) oleh PPNS Direktorat Jenderal Pajak sebagai prasyarat materiil dibukanya penyidikan (Wijaya & Pardede, 2021).

C. Daluwarsa Penuntutan dan Implikasi Yuridisnya

Daluwarsa penuntutan (*verjaring van het recht tot strafvordering*) merupakan pranata hukum yang membatasi kewenangan negara dalam penuntutan pidana karena lampau waktunya suatu tenggang waktu tertentu. Landasan filosofisnya bertumpu pada Teori Kepastian Hukum (*Rechtszekerheid*) dan perlindungan hak asasi manusia, negara tidak boleh membiarkan seseorang berada dalam ketidakpastian status hukum tanpa batas waktu (Kaligis, 2018) . Khusus untuk tindak pidana perpajakan, Pasal 40 UU KUP menetapkan batas daluwarsa mutlak selama sepuluh tahun sejak saat terutangnya pajak, berakhirnya Masa Pajak, atau berakhirnya Tahun Pajak menempatkan UU KUP

sebagai *lex specialis* yang menyimpangi Pasal 78 KUHP(Wijaya & Pardede, 2021). Penetapan jangka waktu yang relatif panjang ini secara filosofis dapat dibenarkan mengingat kejahatan perpajakan adalah *white-collar crime* yang memerlukan audit forensik yang mendalam dan lintas waktu untuk dapat terdeteksi (Buamona, 2019).

Apabila batas daluwarsa sepuluh tahun telah terlampaui, hak negara untuk menuntut gugur secara absolut dan tidak dapat dipulihkan oleh argumen keadilan substantif apapun. Dalam konteks kasasi pun, Mahkamah Agung wajib membatalkan putusan pengadilan di bawahnya *van rechtswege* (demi hukum) dan menjatuhkan putusan *Niet Ontvankelijke Verklaard* (NO)penuntutan tidak dapat diterima, dan bukan putusan bebas maupun lepas, karena cacat yang terjadi bersifat formil kompetensi waktu, bukan materiil. Sebagai konsekuensi lanjutan, seluruh upaya paksa yang telah dijalani terdakwa harus dihentikan dan hak-haknya direhabilitasi (Shafira dkk., 2026).

PEMBAHASAN

A. Analisis Yuridis Penerapan Ketentuan Tindak Pidana Perpajakan Terhadap Terdakwa Paino dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 4878 K/Pid.Sus/2023

Penerapan hukum pidana dalam bidang perpajakan memiliki aspek-aspek yang khas dan unik. Dalam memeriksa perkara Terdakwa Paino pada tingkat kasasi melalui Putusan No. 4878 K/Pid.Sus/2023, Mahkamah Agung (MA) tidak hanya mengkaji penerapan hukum pidana formal dan materiil, tetapi juga bagaimana hukum pidana diterapkan secara proporsional dalam kerangka hukum administrasi. Hukum pidana perpajakan termasuk dalam ranah Hukum Pidana Administrasi. Artinya, sanksi pidana yang tercantum dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU No. 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), sejatinya berfungsi sebagai instrumen penguat (*enforcer*) agar norma-norma hukum administrasi perpajakan dipatuhi oleh Wajib Pajak (Putra & Sumerta Yasa, 2024). Dalam menganalisis penerapan ketentuan pidana terhadap Terdakwa Paino, terdapat tiga pilar pembuktian utama yang harus dipenuhi oleh *Judex Facti* (Pengadilan Negeri dan Pengadilan Tinggi) sebelum dievaluasi oleh Mahkamah Agung yaitu:

1) Pembuktian Unsur Kesengajaan (*Mens Rea/Dolus*) dalam Tindak Pidana Perpajakan

Dalam hukum pidana perpajakan, konsep niat jahat (mens rea) memegang peranan penting. Pelanggaran perpajakan dan kelalaian administratif (culpa) sering kali memiliki kesamaan. Oleh karena itu, penerapan konsekuensi pidana terhadap Terdakwa Paino memerlukan pembuktian unsur "niat" (Pasal 39 atau Pasal 39A Undang-Undang Administrasi Perpajakan). Niat di sini harus diartikan sebagai maksud terdakwa untuk melakukan perbuatan tersebut (misalnya, lalai mengajukan SPT atau mengajukan SPT dengan informasi yang keliru atau tidak lengkap) dan menyadari konsekuensinya, yaitu hilangnya pendapatan negara.

2) Pembuktian Unsur Perbuatan (*Actus Reus*) dan Modus Operandi

Mahkamah Agung memeriksa secara cermat fakta-fakta hukum yang terungkap di persidangan mengenai bagaimana Terdakwa Paino mengeksekusi tindak pidana tersebut. Apakah modus operandi yang digunakan berupa:

- *Tax Evasion* (Penyelundupan Pajak) Memanipulasi pembukuan secara aktif.
- Faktur pajak fiktif, yang juga dikenal sebagai faktur pajak tidak sah, adalah faktur pajak yang diterbitkan tanpa didasarkan pada transaksi yang sebenarnya atau oleh pelaku usaha yang belum terdaftar sebagai (PKP) Pengusaha Kena Pajak (Sulistiono & Tanudjaja, 2024b)

Setiap tindakan substantif tersebut harus didukung oleh bukti yang dapat diterima berdasarkan Pasal 184 Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana, serta bukti-bukti perpajakan khusus, seperti dokumen-dokumen dari Pemeriksaan Bukti Awal (Bukper) dan Laporan Hasil Penyelidikan (LHP) yang disusun oleh Penyelidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) dari Direktorat Jenderal Pajak (Wijaya & Pardede, 2022)

3) Penerapan Asas *Ultimum Remedium* dan Kerugian Pendapatan Negara

Satu hal yang membedakan penegakan hukum pidana perpajakan dengan pidana umum (seperti pencurian dalam KUHP) adalah orientasi pemidanaannya. Hukum pidana umum berorientasi pada

keadilan retributif (pemberian nestapa/hukuman badan kepada pelaku). Sebaliknya, hukum pidana perpajakan berorientasi pada keadilan restoratif atau pemulihan kekayaan negara (Saputra & Nursyamsuddin, 2023b).

Berdasarkan prinsip ultimum remedium, penahanan merupakan pilihan terakhir. Sepanjang proses, mulai dari pemeriksaan bukti awal hingga penyelidikan, undang-undang memberikan kesempatan kepada Tergugat untuk melunasi utang pajak beserta denda administratif guna menghentikan penyelidikan pada Pasal 44B Undang-Undang Administrasi Perpajakan (Anah Hoirul & Tanudjaja, 2025). Fakta bahwa kasus Terdakwa Paino telah sampai ke Mahkamah Agung menunjukkan bahwa mekanisme administratif atau penyelesaian keuangan tersebut tidak dipenuhi, atau bahwa terdapat hambatan prosedural hukum yang mempersulit hak untuk menempuh upaya hukum tersebut.

B. Analisis Yuridis Terhadap Daluwarsa Penuntutan Tindak Pidana Perpajakan Berdasarkan Undang-Undang KUP

Daluwarsa (*verjaring*) merupakan pranata hukum yang membatasi wewenang negara untuk melakukan penuntutan pidana atau menjalankan pidana karena lampaunya waktu tertentu. Kehadiran lembaga daluwarsa ini didasarkan pada Teori Kepastian Hukum (*Rechtszekerheid*) dan asas perlindungan hak asasi manusia (Kaligis, 2018a). Negara tidak boleh membiarkan seorang warga negara berada dalam ketidakpastian status hukum seumur hidupnya atas perbuatan yang pernah ia lakukan di masa lalu. Dalam hukum pidana perpajakan Indonesia, pengaturan daluwarsa diatur secara khusus dan mandiri (*lex specialis*) di dalam UU KUP, yang menyimpangi aturan umum daluwarsa yang ada di dalam Pasal 78 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP).

1) Perbandingan Doktrinal Batas Waktu Daluwarsa

Untuk memahami kedalaman analisis yuridis ini, kita perlu melihat bagaimana deviasi hukum terjadi antara hukum umum (KUHP) dan hukum khusus (UU KUP). Dalam KUHP (Pasal 78) Batas waktu daluwarsa ditentukan secara bergradasi berdasarkan ancaman pidana penjaranya (misalnya: 1 tahun untuk pelanggaran, 6 tahun untuk kejahatan dengan denda/kurungan, 12 tahun untuk kejahatan dengan ancaman pidana di atas 3 tahun). Dalam UU KUP (Pasal 40) Tanpa melihat berapa lama ancaman pidana penjaranya, UU KUP menetapkan batas waktu tunggal secara mutlak, yaitu 10 (sepuluh) tahun.

Secara filosofis, penetapan jangka waktu 10 tahun yang relatif lama ini diberikan karena kejahatan perpajakan adalah *white-collar crime* (kejahatan kerah putih) yang memiliki tingkat kerumitan tinggi (Buamona, 2019b). Sering kali, manipulasi pajak baru terdeteksi beberapa tahun kemudian setelah dilakukan audit forensik digital atau pemeriksaan silang (*cross-check*) data antar instansi oleh Direktorat Jenderal Pajak.

2) Rekonstruksi Titik Tolak Perhitungan (*Die Dies a Quo*)

Unsur terpenting dalam menelaah Putusan Mahkamah Agung Nomor 4878 K/Pid.Sus/2023 adalah menentukan kapan jangka waktu kadaluwarsa 10 tahun mulai berlaku (die dies a quo). Berdasarkan Pasal 40 Undang-Undang Administrasi Perpajakan, jangka waktu 10 tahun dimulai pada tanggal jatuh tempo pajak dan berakhir pada saat berakhirnya masa pajak, berakhirnya bagian tahun pajak, dan berakhirnya tahun pajak yang berlaku.

Jika dalam surat dakwaan Jaksa Penuntut Umum disebutkan bahwa Terdakwa, Paino, telah melakukan tindak pidana perpajakan (misalnya, mengajukan Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan Badan yang tidak akurat) selama Tahun Pajak 2011 (yang berakhir pada tanggal 31 Desember 2011), maka hak negara untuk menuntut perbuatan tersebut telah kedaluwarsa per tanggal 31 Desember 2021, berdasarkan perhitungan hukum. Jika Jaksa Penuntut Umum baru mengajukan perkara, mendakwa, atau menyerahkannya ke Pengadilan Negeri pada tahun 2022 atau 2023, penuntutan tersebut melanggar batas waktu mutlak yang diatur dalam Pasal 40 Undang-Undang Administrasi Perpajakan.

3) Implikasi Hukum Terhadap Keabsahan Putusan (Anatomis Kasasi)

Ketika suatu perkara pidana perpajakan telah melampaui batas daluwarsa 10 tahun tetapi tetap dipaksakan untuk diperiksa materi pokok perkaranya oleh pengadilan tingkat pertama maupun banding, maka Mahkamah Agung pada tingkat kasasi memiliki kewajiban hukum untuk membatalkan putusan tersebut demi hukum (*van rechtswege niatig*) (Shafira Putri Dema dkk., 2026). Konsekuensi yuridis dari terlampauinya tenggat daluwarsa ini meliputi beberapa aspek:

a) Gugurnya Hak Menuntut Negara (*Vervall van het Recht tot Strafvordering*): Lampaunya waktu 10 tahun menghapus legitimasi Jaksa Penuntut Umum untuk menghadapkan Terdakwa di muka persidangan. Ketiadaan hak menuntut ini bersifat absolut dan tidak dapat ditawar oleh argumen keadilan substantif sekalipun, karena kepastian hukum formal adalah benteng perlindungan warga negara terhadap kesewenang-wenangan durasi penyidikan.
b) Putusan Menyatakan Penuntutan Tidak Dapat Diterima (*Niet Ontvankelijke Verklaard* / NO): Mahkamah Agung dalam amar putusannya tidak akan menjatuhkan putusan bebas (*vrijspraak*) karena putusan bebas didasarkan pada tidak terpenuhinya unsur pasal materiil. MA juga tidak menjatuhkan putusan lepas (*onstslag van alle rechtsvervolg*) karena lepas berarti perbuatan terbukti tetapi bukan tindak pidana. Putusan yang tepat secara hukum acara adalah menyatakan "tuntutan penuntut umum tidak dapat diterima", karena adanya cacat formil kompetensi waktu tuntutan yang telah kedaluwarsa.
c) Pemulihan Hak-Hak Terdakwa: Segala bentuk upaya paksa yang telah dijalani oleh Terdakwa Paino (seperti penahanan) harus segera dihentikan, dan hak-haknya dalam kemampuan, kedudukan, serta harkat martabatnya harus direhabilitasi.

Melalui Putusan Nomor 4878 K/Pid.Sus/2023, Mahkamah Agung menegaskan kembali fungsi kontrolnya sebagai *guardian of justice* yang menjaga agar penegakan hukum di bidang fiskal tidak melanggar rambu-rambu prosedural yang telah diciptakan oleh pembentuk undang-undang di dalam UU KUP itu sendiri.

KESIMPULAN

Tindak pidana perpajakan dapat dipidanakan hanya jika memenuhi 3 syarat yang harus dibuktikan secara kumulatif yakni *mens rea, actus reus*, serta terpenuhinya syarat persedural berupa bukti khusus yang berasal dari Bukper dan LHP oleh PPNS Dirjen pajak. Juga dalam penegakannya diutamakan restoratif dengan membayar kekurangan bayar daripada pemenjaraan, karena pemulihan kerugian lebih diutamakan. Dalam kasus paino, ketentuan daluwarsa penuntutan yang diatur dalam pasal 40 UU KUP menjadi isu hukum yang krusial. Dalam pasal tersebut ditetapkan batas maksimal penuntutan 10 tahun. Jika batas terlamppaui maka negara sudah tidak berhak lagi menuntutnya, atau tuntutan menjadi gugur demi hukum secara absolut. Konsekuensinya,MA wajib menghentikan seluruh upaya paksa, menjatuhkan putusan *Niet Ontvankelijke Verklaard* dan merehabilitasi hak-hak terdakwa sepenuhnya.

DAFTAR REFERENSI

Ali, Z. (2022). *Metode Penelitian Hukum*. Jakarta: Sinar Grafika.

Amiruddin, & Asikin, Z. (2018). *Pengantar Metode Penelitian Hukum*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada.

Anah Hoirul, & Tanudjaja, T. (2025). Rekonstruksi Asas Ultimum Remedium dalam Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP). *Jurnal Kajian Hukum Fiskal*, 6(1), 45-62.

Anam, H., & Tanudjaja. (2024). Harmonisasi Kebijakan Hukum Pidana dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan. *Journal of Comprehensive Science*, 3(7), 1763–1770. https://doi.org/10.59188/jcs.v3i7.789

Ariaputra, D. (2023). ULTIMUM REMEDIUM PRINCIPLE IN INDONESIAN TAX CRIME – IMPACT AND CHALLENGES POST- OMNIBUS LAW. *Global Legal Review*, 3(1), 1–15.

Buamona, S. (2019). WHITE COLLAR CRIME (KEJAHATAN KERAH PUTIH) DALAM PENEGAKAN HUKUM PIDANA. *Madani Legal Review*, 3(1). https://doi.org/10.31850/malrev.v3i1.343

Hapsari, S. D. (2024). Kemanfaatan, Keadilan dan Kepastian Hukum Restorative Justice pada Ketentuan Perpajakan. *Scientax: Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia*, 6(1), 52–66. https://doi.org/10.52869/st.v6i1.788

Ibrahim, J. (2013). *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*. Malang: Bayumedia Publishing.

Kaligis, I. F. (2018). DALUWARSA PENUNTUTAN PIDANA DITINJAU DARI PASAL 78 KITAB UNDANG-UNDANG HUKUM PIDANA. *Lex Crimen*, 7(1), 142–150.

Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP).
Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP).
Marzuki, P. M. (2021). *Penelitian Hukum: Edisi Revisi*. Jakarta: Kencana.
Putra, I. M. W., & Sumerta Yasa, I. W. (2024). Hukum Pidana Administrasi: Penerapan Sanksi Pidana sebagai Enforcer Kepatuhan Pajak. *Jurnal Hukum dan Perpajakan Indonesia*, 4(2), 112-128.
Putra, I. M. W., & Sumerta Yasa, P. G. A. (2024). Prospek Deferred Prosecution Agreement Untuk Preferensi Penegakan Hukum Administrasi Mengingat Karakteristik Administrative Penal Law Bidang Perpajakan. *Konferensi Nasional Asosiasi Pengajar Hukum Tata Negara Dan Hukum Administrasi Negara*, 2(1), 203–240. https://doi.org/10.55292/y090b678
Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 4878 K/Pid.Sus/2023.
Saputra, H., & Nursyamsuddin. (2023). Implementasi Keadilan Restoratif dalam Tindak Pidana Perpajakan yang Dilakukan Wajib Pajak di Indonesia. *JOURNAL SYNTAX IDEA*, 5(11), 1780–1797. https://doi.org/10.46799/syntax-idea.v5i7.2416
Shafira Putri Dema, S., Wendy Trijaya, M., Nurhasanah, S., & Mustika, D. (2026). Batas Tanggung Jawab Notaris terhadap Akta yang Dinyatakan Batal Demi Hukum oleh Pengadilan. *Al-Zayn: Jurnal Ilmu Sosial & Hukum*, 4(2). https://doi.org/10.61104/alz.v4i2.4488
Soekanto, S., & Mamudji, S. (2015). *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada.
Sulistiono, A., & Tanudjaja, T. (2024). Pembuktian Unsur Mens Rea dan Actus Reus pada Kejahatan Kerah Putih di Bidang Perpajakan. *Jurnal Hukum Pidana dan Kriminologi*, 5(3), 201-215.
Sulistiono, S., & Tanudjaja, T. (2024). ANALISA YURIDIS TERHADAP PENERBITAN FAKTUR FIKTIF. *ALADALAH: Jurnal Politik, Sosial, Hukum Dan Humaniora*, 2(3), 174–190. https://doi.org/10.59246/aladalah.v2i3.878
Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU KUP / UU HPP).
Wijaya, H., & Pardede, R. (2022). Keabsahan Bukti Permulaan (Bukper) dalam Penyidikan Tindak Pidana Perpajakan oleh Penyidik Pegawai Negeri Sipil. *Jurnal Penegakan Hukum Fiskal*, 3(1), 78-94.
Wijaya, S., & Pardede, U. Z. P. (2021). PENERAPAN DALUWARSA PENETAPAN DALAM PENERBITAN SURAT TAGIHAN PAJAK BUNGA PENAGIHAN. *Manajemen Sumber Daya Manusia*, IV, 119–128.