



THE PROSECUTOR LAW REVIEW

DITERBITKAN OLEH PUSAT STRATEGI KEBIJAKAN
PENEGAKAN HUKUM, KEJAKSAAN AGUNG

P - ISSN : 2987 - 7342 E - ISSN : 2987 - 8314

AVAILABLE ONLINE
<https://prolev.kejaksaan.go.id/>



Optimization of the Prosecutor's Authority in Terminating Tax Prosecution through a Settlement Fine

Optimalisasi Kewenangan Kejaksaan Dalam Penghentian Penuntutan Perkara Perpajakan Melalui Denda Damai

Rahmattullah

Kejaksaan Agung, Indonesia

Article Info

Corresponding Author:

Rahmattullah

✉ rahmattullah.rz@gmail.com

History:

Submitted: 28-11-2024

Revised: 03-12-2024

Accepted: 05-12-2024

Keyword:

Fine; opportunity; sanctions;
settlement fine; tax.

Kata Kunci:

denda damai; denda; oportunitas;
pajak, sanksi.

Abstract

The settlement of tax crimes through the payment of a composition fine is essentially a case settlement in accordance with the principle of swift, simple, and low-cost justice, which also contributes to the optimization of state revenue. The Attorney General has the authority to approve a composition fine as a manifestation of the principle of opportunity in prosecuting economic crimes, including tax, customs, excise, and other economic crimes. Based on research, there is still a lack of harmony in the laws and regulations and implementation provisions regarding the settlement of tax crimes using composition fines carried out by the Prosecutor's Office. Therefore, it needs to immediately prepare implementing regulations regarding the application of composition fines in handling tax crime cases to harmonize the provisions contained in the Law on Harmonization of Tax Regulations and the Attorney General's Law related to the legitimacy of the Attorney General's authority to use this settlement

Abstrak

Penyelesaian tindak pidana perpajakan melalui pembayaran denda damai sejatinya merupakan penyelesaian perkara sesuai dengan asas peradilan cepat, sederhana, dan biaya ringan yang ikut memberikan kontribusi optimalisasi penerimaan negara. Jaksa Agung memiliki kewenangan memberikan persetujuan denda damai sebagai perwujudan asas oportunitas dalam melaksanakan penuntutan terhadap tindak pidana perekonomian meliputi perpajakan, kepabeanan, cukai maupun tindak pidana ekonomi lainnya. Berdasarkan hasil penelitian masih terdapat adanya ketidakharmonisan peraturan perundang-undangan dan belum adanya ketentuan pelaksanaan terkait dengan penyelesaian perkara tindak pidana perpajakan dengan menggunakan denda damai yang dilakukan oleh Kejaksaan. Sehingga Kejaksaan perlu segera menyusun peraturan pelaksanaan mengenai penerapan denda damai dalam penanganan perkara tindak pidana perpajakan guna menyelaraskan ketentuan yang terdapat pada Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan dan Undang-Undang Kejaksaan yang berkaitan dengan legitimasi kewenangan Kejaksaan terkait penggunaan instrumen denda damai.



Copyright © 2024
by The Prosecutor
Law Review.

All writings published in this journal are personal views of the authors and do not represent the views of the Attorney General Office of Indonesia.

A. PENDAHULUAN

1. Latar Belakang

Negara membiayai pelaksanaan pemerintahan dari pendapatan negara. Pendapatan negara berasal dari beberapa sumber, salah satu yang menyumbang pendapatan terbesar berasal dari pungutan pajak. Hal ini dikarenakan pajak merupakan suatu kewajiban yang bersifat memaksa karena diatribusikan oleh ketentuan dalam peraturan perundang-undangan.

Definisi pajak dijelaskan B. Ilyas dan Richard Burton yang menyatakan pajak merupakan kontribusi dari warga negara kepada negara selaku pemungut pajak tanpa adanya manfaat khusus dari pembayaran pajak yang ia berikan. Senada, Soemitro juga mendefinisikan pajak sebagai sebuah iuran yang masuk ke dalam kas negara yang didasarkan pada aturan yang mengikat, iuran ini dibayarkan oleh wajib pajak tanpa adanya kontraprestasi dari negara.¹

Senada dengan pendapat sarjana tersebut, Pasal 23A Konstitusi Indonesia menyatakan bahwa, pajak dan pungutan merupakan kewajiban memaksa yang diatur undang-undang.² Dengan demikian, pajak menjadi sumber pendapatan penting bagi Indonesia, sehingga dalam pelaksanaannya dilakukan berdasarkan peraturan turunan dari Kementerian Keuangan yang bersifat mengatur secara teknis mengenai pengenaan pajak serta pengenaan pajak tersebut dalam membiayai anggaran belanja pemerintah untuk mencapai tujuan pembangunan nasional.

Berdasarkan hal yang diatur dalam beleid tersebut, maka wajib pajak yang tidak melaksanakan kewajibannya melakukan pembayaran pajak, maka subjek hukum perpajakan dapat dijerat dengan sanksi, baik secara administratif hingga pidana jika terjadi pengabaian atau pelanggaran terhadap kewajiban pajaknya.

Reformasi pajak digaungkan sejak tahun 1983 atau sekitar 40 tahun yang lalu hingga saat ini telah melahirkan berbagai norma hukum yang mengatur sanksi perpajakan. Namun demikian pengaturan-pengaturan ini masih belum dapat mengendalikan jumlah tindak pidana perpajakan yang terjadi hingga kini yang menyebabkan kerugian keuangan negara dari pendapatan pajak yang jumlahnya cukup signifikan.

¹ M Aditya et al., "PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA PELAKU PENGELAPAN PAJAK DI INDONESIA BERDASARKAN UU PERPAJAKAN," 2023, 1–17, <https://jurnal.darmaagung.ac.id/index.php/retentum>.

² Pemerintah Republik Indonesia, "Undang-Undang Dasar Tahun 1945 Perubahan Ketiga," 3 Jaringan Dokumentasi dan Informasi Hukum § (1945), http://jdih.bpk.go.id/wp-content/uploads/2011/03/UUD45_perubahan3.pdf.

Penegasan terhadap pengaturan perpajakan ini kembali dicantumkan dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP). Dalam beleid tersebut terdapat perluasan subjek yang dapat dikenakan sanksi pelanggaran hukum perpajakan (*tax evasion*), yaitu terhadap pihak ketiga dan petugas pajak yang tidak mengindahkan aturan perpajakan maupun ketentuan lain yang terkait dengan perpajakan seperti dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) hingga Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi (UU Tipikor) saat melaksanakan tugas dan fungsinya.³

Kasus perpajakan yang sempat mencuri perhatian publik diantaranya kasus PT. Asian Agri (PT AA) dan perkara Gayus Hutagaol Tambunan (GHT) yang menimbulkan kerugian berupa hilangnya pendapatan pajak bagi negara hingga triliunan rupiah. Kasus-kasus tersebut diputus dengan sanksi pidana dan sanksi administratif yang berat sebagai pemberian efek jera. Meski begitu, efek jera yang diberikan tidak membuat pelanggaran hukum pajak berkurang, namun justru mengalami peningkatan dengan perkembangan modus yang kian beragam, mulai dari penggelapan pajak, pemalsuan, penyalahgunaan faktur pajak, dan lain sebagainya.⁴

Mengenai penanganan kasus pajak yang dilakukan PT AA tersebut menimbulkan pertanyaan, apakah hukum positif di Indonesia yang mengatur perpajakan masih bertumpu pada upaya retributif semata atau menitikberatkan penanganan tindak pidana perpajakan sebagai sarana untuk memulihkan atau mengembalikan keuangan negara yang hilang dari pendapatan perpajakan.

Konsep pemulihan dalam hukum perpajakan ini mirip dengan yang dikemukakan John Braithwaite, yang menyatakan agar konsepsi keadilan restoratif dapat efektif maka diperlukan upaya yang serius dalam penanganan perkara perpajakan secara administratif maupun pidana.⁵

Konsep keadilan restoratif ini dilatarbelakangi adanya kekhawatiran pakar perpajakan dan hukum pidana bahwa sanksi pidana kemungkinan akan meningkat dan menjadi lebih berat tanpa adanya penurunan angka kejahatan perpajakan. Di sisi lain,

³ Sarwirini, "Implementasi Restorative Justice Dalam Penegakan Hukum Pajak," *Yuridika* 29, no. 3 (2014): 380–96.

⁴ Dian Kurniati, "Pengadilan Banding Dan Pengadilan Pajak Putus 43.832 Perkara Pada 2023," DDTC News, 2023, <https://news.ddtc.co.id/berita/nasional/1800707/pengadilan-banding-dan-pengadilan-pajak-putus-43832-perkara-pada-2023>.

⁵ John Braithwaite, *Restorative Justice & Responsive Regulation (Studies in Crime and Public Policy)*, 2nd ed. (New York: Oxford University Press, 2002).

perlu diingat bahwa sanksi pidana pada hakikatnya merupakan solusi akhir (*ultimum remedium*).

Wright (1991) menjelaskan konsep keadilan restoratif menyatakan tujuan utamanya adalah berbasis pemulihan sedangkan tujuan sekundernya yaitu untuk memberikan kompensasi yang sesuai konsensus dari para pihak yang terlibat.⁶ Menurut konsep ini, proses penanggulangan kejahatan melalui pendekatan penegakan hukum restoratif disimpulkan untuk mengembalikan keadaan seperti semula saat tindak pidana belum dilakukan melalui penerapan sanksi rehabilitatif dan preventif.⁷

Konsep pemulihan dalam hukum pidana perpajakan yang diatur dalam aturan-aturan perpajakan, didasari oleh adanya pemulihan berupa yang denda damai yang diambil dari terjemahan *schikking* dalam bahasa belanda.

Pengaturan denda damai ini diaplikasikan dalam sistem hukum positif melalui Pasal 29 Ordonansi Bea (OB). *Schikking* secara bahasa dimaknai sebagai denda koreksi, denda damai, denda ganti sehingga *schikking* sampai saat ini tidak dapat diterapkan jika tindak pidana yang dilakukan dianggap sebagai kejahatan.⁸

Dengan demikian konsep denda damai ini berbeda dengan denda yang diatur Pasal 82 KUHP, yaitu konsep penyelesaian pelanggaran di luar pengadilan terhadap perbuatan yang diancam pidana denda dan bukan pelanggaran yang diancam dengan pidana alternatif.⁹

Dalam hubungannya dengan Kejaksaan, denda damai saat ini diatur dalam Pasal 35 ayat (1) huruf k Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2021 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2004 tentang Kejaksaan RI (UU Kejaksaan). *Beleid* ini mengatribusikan kewenangan kepada Jaksa Agung dalam melakukan penanganan tindak pidana perekonomian serta menggunakan denda damai sebagai satu alternatif dalam menyelesaikan perkara pidana yang berhubungan dengan perekonomian.

Kewenangan ini tentunya memberikan tantangan baru kepada Kejaksaan dalam konteks penegakan hukum, karena frasa 'tindak pidana ekonomi' masih belum jelas definisinya sehingga dapat menimbulkan multi tafsir dalam penerapannya, khususnya di dalam penyelesaian perkara menggunakan instrumen denda damai.

⁶ Rufinus Hotmaulana Hutaaruk, *Penanggulangan Kejahatan Korporasi Melalui Pendekatan Restoratif Suatu Terobosan Hukum*, ed. Tarmizi and Ihsan, 2nd ed. (Jakarta: Sinar Grafika, 2014).

⁷ *Ibid.*

⁸ Leden Marpaung, *Tindak Pidana Penyelundupan: Masalah Dan Pemecahan* (Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 1991).

⁹ Johana F.R. Mamengko, "Denda Damai Dalam Perkara Tindak Pidana Ekonomi," *Lex Crimen* 1, no. 1 (2012): 89-104, <https://ejournal.unsrat.ac.id/v3/index.php/lexcrimen/article/view/350/275>.

2. Perumusan Masalah

Dari latar belakang yang telah penulis deskripsikan di atas, maka dalam pembahasan jurnal ini, penulis tertarik untuk membahas mengenai beberapa hal, yaitu:

- a. Bagaimana kewenangan Penuntut Umum dalam penghentian penuntutan tindak pidana perpajakan melalui penerapan denda damai pada tahapan penuntutan?
- b. Bagaimana implementasi penghentian penuntutan tindak pidana perpajakan melalui penerapan denda damai pada tahap Penuntutan sebelum perkara dilimpahkan ke pengadilan?

3. Metode Penelitian

Dalam penulisan jurnal ini, penulis menggunakan pendekatan terhadap pokok isu yang akan dibahas secara komprehensif, untuk kemudian ditelaah dan dikaji dari berbagai aspek hukum mulai dari hukum positif yang berlaku hingga penerapan hukum dalam penegakan hukum perpajakan. Sehingga pendekatan yang akan digunakan dalam penulisan jurnal ini adalah:

- a. Pendekatan Perundang-Undangan (*Statute Approach*)

Sebagaimana yang kita ketahui, dalam penulisan hukum, perundang-undangan atau hukum positif menjadi dasar utama yang digunakan untuk mencari dan menemukan jawaban atas masalah-masalah hukum yang hendak dibahas. Untuk itu, dalam pendekatan ini dipelajari dasar ontologis yang melatarbelakangi lahirnya suatu peraturan perundang-undangan (*ratio legis*) dan urgensinya yang dikaitkan dengan landasan filosofis peraturan perundang-undangan.¹⁰

Digunakannya pendekatan ini dalam penulisan jurnal ini, penulis maksudkan untuk mendapatkan gambaran analisis dari ketentuan perundang-undangan yang mengatur mengenai denda damai sebagai suatu pilihan yang dapat ditawarkan dalam penyelesaian tindak pidana perpajakan. Selain itu, pendekatan tersebut dimaksudkan untuk memudahkan dilakukannya diagnosis hukum.

- b. Pendekatan Konseptual (*Conceptual Approach*)

Selanjutnya pendekatan yang digunakan yaitu pendekatan konseptual. Pendekatan ini digunakan dengan menggunakan prinsip-prinsip hukum yang dikemukakan oleh para ahli hukum dalam doktrin hukum. Di samping itu, penulis

¹⁰ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Revisi (Jakarta: Kencana Prenada Media, 2013).

juga menggunakan terminologi hukum yang dinyatakan secara eksplisit dalam hukum positif yang berlaku. Selanjutnya konsep tersebut dihubungkan dengan pandangan ahli hukum dalam doktrin yang mereka kemukakan.¹¹

Penggunaan pendekatan ini bertujuan agar penulis memahami pemikiran para ahli hukum dalam kaitannya dengan pembahasan jurnal yang berhubungan dengan denda damai sebagai salah satu pilihan dalam penyelesaian perkara di bidang perpajakan.

Penelitian ini menggunakan spesifikasi dalam bentuk deskriptif analitis yang bertujuan untuk memberikan deskripsi secara utuh, holistik, dan komprehensif mengenai suatu keadaan atau indikasi yang menjadi objek penelitian dalam jurnal ini. Selanjutnya penulis akan menganalisis mengenai pengaplikasian denda damai sebagai suatu alternatif dalam penyelesaian perkara di bidang perpajakan.

Jenis data yang akan dipakai dalam penulisan ini yaitu terdiri dari data primer yang berasal dari Jaksa yang telah melaksanakan penerapan denda damai dalam penyelesaian perkara perpajakan dengan menggunakan denda damai pada tahapan penuntutan, serta data sekunder sebagai data pendukung yang penulis dapatkan dari hasil penelitian kepustakaan dan pengamatan penulis.

Selanjutnya penulis juga mengumpulkan bahan hukum primer yang berasal dari aturan perundang-undangan yang berhubungan dengan pokok pembahasan yang menjadi isu utama dalam jurnal ini. Di samping itu sebagai langkah untuk melengkapi penulisan ini, maka penulis juga memakai bahan hukum sekunder yang dari hasil studi kepustakaan yang berhubungan dengan penerapan denda damai dalam menyelesaikan perkara pidana.

Setelah penentuan jenis dan sumber data yang akan digunakan dalam jurnal ini ditentukan, maka penulis selanjutnya akan mengumpulkan data yang akan digunakan dalam jurnal ini yaitu data hasil penelitian kepustakaan yang membahas dan mengkaji peraturan perundangan dalam berbagai literatur atau tulisan yang berkaitan dengan pembahasan dalam jurnal ini.

Selanjutnya data yang telah didapatkan dalam penulisan jurnal ini akan dianalisis dengan penelitian kualitatif untuk memperoleh penjelasan terkait pembahasan dalam jurnal ini. Penggunaan metode analisis melalui pendekatan kualitatif normatif bertujuan

¹¹*Ibid.*, hlm. 178.

untuk menghasilkan data deskriptif yang analitis. Data deskriptif analitis ini akan memberikan gambaran yang utuh tentang penggunaan denda damai sebagai suatu metode pendekatan dalam menyelesaikan tindak pidana perpajakan.

B. PEMBAHASAN

Negara menjalankan fungsinya dengan dibiayai oleh Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). APBN merupakan pedoman dan pengeluaran negara yang bersumber dari beberapa sumber. Sebagai salah satu sumber pemasukan negara, pajak memberikan porsi sumbangan terbesar bagi APBN. Selain itu, pajak juga dijadikan sebagai instrumen untuk meningkatkan kualitas dan daya saing sumber daya manusia Indonesia.¹²

Komite Pengawas Perpajakan merilis realisasi penerimaan negara pada tahun 2023 tercatat sebesar Rp2.155,42 triliun (101,75 persen dari total target pada Perpres 75/2023), tumbuh 5,94 persen *year-on-year* (yoy). Penerimaan perpajakan bersumber dari penerimaan pajak dan penerimaan kepabeanan dan cukai. Tercatat pembukuan pajak mencapai jumlah sebesar Rp1.869,23 triliun, jumlah ini melebihi target yang telah ditentukan atau sebesar 102,80 persen dari target.¹³

Realisasi penerimaan pajak tersebut tumbuh 8,88 persen (yoy), sedangkan sisanya dari pembukuan penerimaan bea dan cukai yaitu sebesar Rp 286,19 triliun atau telah memenuhi 95,36 persen dari total target. Jumlah ini turun dari tahun sebelumnya sebesar 9,94 persen (yoy).¹⁴

Dalam sistem perpajakan, Indonesia menganut *self assessment system*, yang memberikan kesempatan kepada wajib pajak untuk dapat mengurus sendiri kewajiban perpajakannya, mulai dari penghitungan dan pelaporan kewajiban pajaknya.¹⁵ Ciri-ciri *self assesment system* terbagi menjadi tiga, yaitu:

- a. Wajib pajak memiliki hak untuk menghitung dan menentukan besaran pajak terutang pada dirinya sendiri.
- b. Wajib pajak proaktif mulai dari penghitungan, pelaporan, dan penyetoran pajak yang terutang.

¹² Hansen Nehemia Effendi and Amelia Sandra, "Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Tindakan Wajib Pajak Melakukan Penggelapan Pajak," *Jurnal Akuntansi* 11, no. 1 (2022): 1–12, <https://doi.org/10.46806/ja.v11i1.798>.

¹³ Komisi Pengawas Perpajakan, "Penerimaan Perpajakan s.d. Desember 2023," <https://komwasjak.kemenkeu.go.id/in/post/penerimaan-perpajakan-sd-desember-2023>, 2023.

¹⁴ *Ibid.*

¹⁵ Wirawan B. Ilyas Waluyo, *Perpajakan Indonesia* (Jakarta: Salemba Empat, 2003).

- c. Fiskus atau pejabat pajak hanya mengawasi dan tidak boleh ikut campur dalam penghitungan mandiri.¹⁶

Mengingat pajak merupakan penyumbang kontribusi yang besar terhadap pemasukan ke kas negara, maka penerimaan pajak harus ditingkatkan dalam tujuannya membangun Indonesia yang berkesinambungan. Namun peningkatan pemungutan pajak hingga saat ini masih berjalan maksimal terlihat dari rendahnya kepatuhan dari wajib pajak.

Penghindaran pajak merupakan pelanggaran perpajakan yang tidak sejalan dengan arah pembangunan nasional, karena pajak merupakan penunjang APBN terbesar. Dengan demikian jumlah pendapatan dari pajak akan menentukan kesinambungan pembangunan oleh negara, semakin besar pajak yang dikumpulkan maka percepatan pembangunan dapat dilaksanakan, begitu pun sebaliknya.

Dari sudut pandang etika, penghindaran pajak atau *tax evasion* dapat dibenarkan dalam keadaan tertentu, seperti dampaknya terhadap kemampuan membayar pajak, tingginya korupsi, peraturan perundang-undangan yang mengatur penerimaan pajak, dan lain-lain. Wallschutzky¹⁷ mengemukakan alasan wajib pajak menghindari pajak yaitu: (1) wajib pajak menilai: (a) tarif pajak dianggap terlalu tinggi; (b) sistem perpajakan yang dianggap tidak jujur dan adil; (c) kebijakan pemerintah menggunakan dana pajak yang dibayarkan oleh wajib pajak ; (2) wajib pajak yang cenderung tidak memahami dasar hukum perpajakan yang berlaku; (3) perilaku wajib pajak yang terpengaruh oleh kelompoknya dalam menghindari kewajiban pajak; (4) pemeriksaan pajak, informasi pelaporan dan manfaat perpajakan; (5) wajib pajak kurang memahami administrasi perpajakan; (6) praktisi perpajakan; (7) terdeteksi dan non-intervensi oleh lembaga penegak hukum; dan (8) pelayanan yang kurang memuaskan kepada wajib pajak.

Mengadaptasi pandangan Joel Slemrod, secara teori penghindaran pajak adalah suatu perbuatan yang direncanakan oleh wajib pajak orang pribadi, perusahaan atau badan hukum dengan tujuan untuk mengurangi perhitungan pajak atau perbuatan menghindari pembayaran pajak kepada pemerintah dengan menggunakan tata kelola keuangan yang tidak sah.

Hal ini sama dengan penggelapan pajak dilakukan dengan menyembunyikan informasi dan fakta dari otoritas pajak yang dilakukan oleh wajib pajak dengan

¹⁶ Mardiasmo, *Perpajakan* (Yogyakarta: Penerbit Andi, 2016).

¹⁷ I.G. Wallschutzky, "Possible Causes of Tax Evasion," *Journal of Economic Psychology* 5, no. 4 (December 1984): 371-84, [https://doi.org/10.1016/0167-4870\(84\)90034-5](https://doi.org/10.1016/0167-4870(84)90034-5).

merekayasa pajak menggunakan teknik *accounting fraud* (kecurangan akuntansi), *accounting management* (tata kelola akuntansi), dan *real earnings management* (tata kelola neraca pendapatan).

Tujuan dari sanksi pajak adalah untuk mencegah penghindaran atau penggelapan pajak, sehingga diperlukan pemahaman dari wajib pajak untuk aware atas sanksi sebagai ancaman dari kecurangan yang dilakukannya dalam bidang perpajakan.

Variabel sanksi pajak ini sejalan dengan *theory of planned behaviour* yaitu niat perilaku (*intentional behaviour*) dalam konteks perpajakan setiap sikap seorang wajib pajak yang melakukan tertib pajak secara langsung dapat mempermudah wajib pajak melakukan kegiatan perpajakan dan memperkecil kesempatan untuk melakukan tindakan pelanggaran perpajakan seperti penggelapan pajak (*tax evasion*) menjadi rendah, karena ada sanksi yang menunggu bagi pelaku.¹⁸

Tindak pidana perpajakan dapat berupa perbuatan melakukan larangan atau tidak melakukan sesuatu yang diperintahkan dalam peraturan perpajakan. Maka dari itu, terhadap pelaku yang melanggar ketentuan hukum perpajakan tersebut, pelakunya dapat dikenakan pidana. Tindak pidana perpajakan yang paling banyak dilakukan di Indonesia adalah pemalsuan administrasi perpajakan seperti pemalsuan faktur Pajak Pertambahan Nilai (PPN).

Masih banyaknya wajib pajak yang menghindari/menggelapkan pajak yang melakukan perbuatannya dengan menggunakan faktur pajak yang tidak berdasarkan nilai transaksi sebenarnya, hal ini tentunya merugikan negara karena hilangnya pendapatan pemerintah dari pungutan pajak.

UU HPP (Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan) dibentuk dalam rangka optimalisasi penerimaan negara, dengan melaksanakan sistem perpajakan yang menjamin keadilan dan kepastian hukum, melaksanakan reformasi administrasi, dan melaksanakan kebijakan perpajakan dengan menerapkan sistem harmonisasi dan konsolidasi untuk memperluas basis pajak Indonesia.

UU HPP mulai berlaku secara bertahap dengan menggabungkan kepentingan yang berbeda, yaitu moderasi administrasi, pelanggaran sanksi administratif dan penguatan

¹⁸ Ulfa Fauzi Jamalallail and Maria Goreti Kentris Indarti, "Determinan Penggelapan Pajak (Tax Evasion) Dengan Religiusitas Sebagai Variabel Pemoderasi," *KRISNA: Kumpulan Riset Akuntansi* 14, no. 1 (2022): 93–106, <https://doi.org/10.22225/kr.14.1.2022.93-106>.

kekuasaan.¹⁹

Penggunaan denda damai dalam penyelesaian hukum pidana perpajakan dalam hukum positif di Indonesia diatur dalam beberapa peraturan perundang-undangan, antara lain:

UU HPP berperan dalam optimalisasi pendapatan negara, mengimplementasikan mekanisme perpajakan yang adil dan berkepastian, perbaikan administratif, dan penerapan harmonisasi untuk menguatkan pendapatan bagi negara dari pajak. UU HPP diterapkan dengan bertahap, dengan mempertimbangkan berbagai aspek seperti moderasi, administratif, pelanggaran sanksi administratif, dan peningkatan kewenangan otoritas.

Saat ini, rezim UU HPP menempatkan pemidanaan sebagai langkah terakhir yang dilakukan dalam penegakan hukum perpajakan. Penggunaan sanksi pidana ini diterapkan apabila sanksi administratif dianggap tidak memberikan efek jera bagi para pelaku tindak pidana perpajakan. Penerapan konsep *ultimum remedium* dalam peradilan tindak pidana perpajakan berdasarkan UU HPP dianggap sebagai upaya untuk memulihkan keadaan yang adil berdasarkan prinsip keadilan restoratif, sehingga dari sudut pandang wajib pajak dianggap lebih obyektif.

Berdasarkan ketentuan Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 perubahan ketiga atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), sanksi pajak sebagai *ultimum remedium* hanya berlaku pada tahap penyidikan.

Selanjutnya, UU HPP mengubah dan menambah beberapa ketentuan perpajakan dalam UU KUP, salah satunya yaitu dengan menerapkan denda damai hingga perkara tersebut dilimpahkan ke pengadilan, jadi jika wajib pajak telah membayar denda damai sejumlah yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan dan disetujui oleh Jaksa Agung, maka perkara tersebut dapat dihentikan pada tahapan penyidikan, namun jika pembayaran denda damai tersebut baru dilunasi setelah tahap penuntutan, maka perkara tersebut tetap diperiksa, tetapi terhadap terdakwa/wajib pajak tidak lagi dituntut pidana penjara oleh Penuntut Umum.

Pasca disahkannya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi

¹⁹ Felicia Michelle Hutrianto, "Reformasi Perpajakan Dalam UU HPP Bagi Perekonomian Negara," pajak.com, 2021, <https://www.pajak.com/pwf/reformasi-perpajakan-dalam-uu-hpp-bagi-perekonomian-negara/>.

Peraturan Perpajakan (UU HPP), penyelesaian perkara perpajakan terkait pengembalian penerimaan negara akan diutamakan dibandingkan sanksi pidana. Hal ini sudah diatur dalam beberapa ketentuan pada tahap penyidikan atau bahkan pada saat perkara dilimpahkan ke pengadilan, dimana wajib pajak akan membayar denda perdamaian dan bukan sanksi pidana.

Penggunaan denda damai dalam tindak pidana perpajakan diatur dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) sebagai berikut:

- a. Pasal 38 UU KUP mengatur mengenai larangan terhadap kelalaian seseorang untuk menyampaikan surat pemberitahuan termasuk kewajiban kebenaran dan kelengkapan substansi untuk menghindari kerugian pada pendapatan negara, dengan ancaman pidana denda minimum 1 (satu) kali dan maksimum 2 (dua) kali dari jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, atau kurungan minimal 3 (tiga) bulan atau maksimal 1 (satu) tahun.
- b. Pasal 39 Ayat (1) UU KUP mengatur mengenai ancaman pidana penjara minimal 6 (enam) bulan dan maksimal 6 (enam) tahun dan denda minimum 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang bayar dan maksimum 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar, bagi seseorang yang dengan sengaja tidak melakukan:
 1. Pendaftaran NPWP dan Pengusaha Kena Pajak;
 2. Penyalahgunaan NPWP atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
 3. Penyampaian Surat Pemberitahuan;
 4. Penyampaian Surat Pemberitahuan yang isinya benar dan lengkap;
 5. Ketersediaan untuk dilakukan pemeriksaan;
 6. Memberikan informasi terkait pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
 7. Membuat pembukuan atau pencatatan serta memberikan informasi, memperlihatkan, meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;
 8. Melakukan pengelolaan dan inventarisasi buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara program aplikasi daring di Indonesia; atau

9. Menyetorkan pajak yang telah dipungut
- c. Pasal 39A mengatur mengenai pidana penjara minimal 2 (dua) tahun dan maksimal 6 (enam) tahun serta denda minimum 2 (dua) kali dan maksimal 6 (enam) kali jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak, bagi seseorang yang dengan sengaja tidak melakukan:
 1. Penerbitan faktur pajak, bukti pemungutan, pemotongan, dan/atau setoran pajak yang tidak sesuai dengan transaksi; atau
 2. Penerbitan faktur pajak tetapi belum dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak.

Penyelesaian tindak pidana perpajakan melalui pembayaran denda damai tersebut tentunya sejalan dengan semangat Undang-Undang Kejaksaan yang termuat dalam penjelasan umum bahwa Jaksa memiliki wewenang untuk melaksanakan diskresi penuntutan (*prosecutorial discretionary* atau *opportunity beginselen*) dalam penyelesaian perkara.

Diskresi penuntutan atau yang juga dikenal sebagai kewenangan diskresi jaksa, adalah kewenangan yang dimiliki oleh jaksa penuntut umum untuk mengambil keputusan tertentu berdasarkan penilaian pribadi dalam menangani suatu perkara ini dengan mengakomodasi kearifan lokal dan nilai-nilai keadilan yang berkembang dalam masyarakat.

Hal ini bertujuan untuk menyesuaikan dengan kebutuhan hukum terkini dan memenuhi rasa keadilan yang diinginkan masyarakat. Penyesuaian ini mengharuskan adanya pergeseran cara pandang dalam penegakan hukum, dari yang sebelumnya berfokus pada keadilan retributif (hukuman sebagai pembalasan) menjadi keadilan restoratif yang lebih menekankan pada pemulihan.

Kewenangan penuntut umum untuk mengambil keputusan berdasarkan penilaian sendiri dikenal sebagai diskresi penuntutan, yang diatur dalam Pasal 139 KUHAP. Proses ini terjadi setelah penuntut umum menerima berkas penyidikan lengkap dari penyidik. Berdasarkan pertimbangan profesionalnya, jaksa akan mengevaluasi apakah berkas tersebut sudah memenuhi syarat untuk dilanjutkan ke pengadilan atau tidak, untuk tidak dilanjutkannya perkara perpajakan ini, maka penyelesaian perkara tindak pidana perpajakan melalui pendekatan denda damai dapat diaplikasikan.

1. Kewenangan Penuntut Umum dalam Penghentian Penuntutan Tindak Pidana Perpajakan melalui Penerapan Denda Damai pada Tahapan Penuntutan

Kejaksaan memiliki peran strategis khususnya dalam penghentian perkara melalui instrumen denda damai. Kewenangan tersebut tercantum dalam Pasal 44B UU HPP. Kesuksesan Kejaksaan dalam menjalankan fungsi penuntutan tidak hanya dinilai dari jumlah kasus yang dibawa ke pengadilan.

Penyelesaian perkara di luar jalur pengadilan, seperti melalui pembayaran denda damai, juga menjadi indikator penting. Pendekatan denda damai ini serupa dengan penerapan konsep keadilan restoratif yang diinisiasi oleh Kejaksaan, yang berusaha menyeimbangkan antara kepastian hukum yang berkeadilan dan aspek kemanfaatan bagi masyarakat.

Perlu diketahui denda damai merupakan istilah yang dimaksudkan untuk pembayaran sejumlah uang kepada negara sebagai penggantian kerugian yang timbul akibat perbuatan tindak pidana ekonomi. Penggunaan denda damai (*schikking*) telah lama dikenal di Indonesia diatur di dalam Pasal 29 *Rechten Ordonantie* (RO) atau *Ordonansi Bea* yang mengatur tentang tindak pidana penyelundupan. Meskipun pada awalnya Pasal 29 RO tersebut hanya berlaku untuk perbuatan yang masuk dalam kategori pelanggaran, namun dengan telah diundat-undangkannya Undang-Undang Darurat Nomor 8 tahun 1958 maka RO yang diterjemahkan menjadi *Ordonansi Bea* (*Staatsblad* 1882 No. 240) kemudian diubah dan dinyatakan sebagai tindak pidana ekonomi.

Kemudian pelaksanaan Denda Damai di Kejaksaan Agung telah diatur dengan Surat Keputusan Jaksa Agung Nomor: SK Men/JA No. 1e/DKT/A/1962/148 telah diubah dengan Surat Keputusan Jaksa Agung Nomor: Kep.089/D.A/10/1967 tanggal 13 Oktober 1967 dan Surat Keputusan Jaksa Agung Nomor: D.034/JA/TAPI4/1/1977 tanggal 31 Januari 1977 yang mengatur kewenangan Kejaksaan Negeri dan Kejaksaan Tinggi mengenai *schikking* atas perkara penyelundupan yang berbahaya yang berkualifikasi pelanggaran atau atas pertimbangan khusus diselesaikan di luar pengadilan dengan batasan jumlah kerugian atas pelanggaran administrasi tidak melebihi sebesar Rp.5.000.000,- (lima juta rupiah).

Denda damai dilakukan dengan melakukan proses penghentian perkara di luar pengadilan dengan membayar denda yang disetujui oleh Jaksa Agung. Kewenangan Jaksa Agung dalam memberikan persetujuan denda damai merupakan perwujudan asas oportunitas yang dimiliki Jaksa Agung dalam melaksanakan penuntutan terhadap tindak pidana perpajakan, kepabeanan, cukai maupun tindak pidana ekonomi lainnya. Kewenangan ini semakin dikuatkan dalam Pasal 35 Ayat (1) huruf k UU Kejaksaan yang memberikan kewenangan secara atributif kepada Jaksa Agung untuk menerapkan denda

damai dalam tindak pidana ekonomi.

Lebih lanjut, dalam penjelasan ketentuan ini menyatakan bahwa denda damai adalah pembayaran denda yang disetujui oleh Jaksa Agung sehingga perkara tidak diajukan ke pengadilan. Ketentuan ini dengan kata lain, menunjukkan asas oportunitas dari Jaksa Agung.

Selanjutnya terbit Undang-Undang Darurat Nomor 7 Tahun 1955 tentang Pengusutan, Penuntutan dan Peradilan Tindak Pidana Ekonomi yang merupakan saduran dari *wet op de economische delicten* (peraturan perundang-undangan di bidang ekonomi) yang berlaku di negara Belanda dan telah disesuaikan dengan situasi serta kondisi yang ada di Indonesia. Hal tersebut dilakukan karena negara pada saat itu sedang dalam keadaan darurat sehingga memerlukan peraturan perundang-undangan yang memberikan perlindungan untuk para investor dan juga negara dari tindak pidana ekonomi yang dilakukan oleh perseorangan maupun korporasi, karena pada saat itu di dalam KUHP hanya mengatur tindak pidana ekonomi konvensional yang hanya dilakukan oleh perseorangan sedangkan korporasi belum diatur.²⁰

Dalam Undang-Undang Darurat Nomor 7 Tahun 1955 tentang Pengusutan, Penuntutan dan Peradilan Tindak Pidana Ekonomi memberikan pengertian tindak pidana ekonomi secara sempit dan luas. Pengertian secara sempit yaitu setiap perbuatan yang dilarang dan diancam pidana yang diatur secara limitatif dalam undang-undang ini.

Sedangkan arti secara luas yaitu setiap perbuatan yang melanggar peraturan perundang-undangan dalam bidang ekonomi dan keuangan, yang diatur berdasarkan undang-undang lain yang secara khusus mengatur masalah bidang ekonomi (*lex specialis derogat legi generalis*) seperti tindak pidana perbankan, tindak pidana perpajakan, tindak pidana bea dan cukai, tindak pidana perdagangan, tindak pidana, pasar modal, tindak pidana jasa keuangan, tindak pidana HAKI, dan lainnya.

Peran krusial Jaksa sebagai penuntut umum terutama terlihat pada tahap pemeriksaan sidang, di mana tugas utamanya adalah membuktikan kesalahan terdakwa. Menurut KUHP Pasal 1 butir 7, penuntutan didefinisikan sebagai langkah yang diambil penuntut umum untuk melimpahkan perkara pidana ke pengadilan negeri yang berwenang, sesuai dengan prosedur yang diatur undang-undang, dengan tujuan agar perkara tersebut diperiksa dan diputuskan oleh hakim dalam sidang pengadilan.

KUHAP memuat berbagai ketentuan yang mengatur tugas dan wewenang Jaksa,

²⁰ Dini Ramdania, SH, MH., "Eksistensi Undang-Undang Drt Nomor 7/1975 dalam Penegakan Hukum di Bidang Ekonomi (*Economic Crimes*)", Wacana Paramarta: Jurnal Hukum, Hlm. 10

khususnya dalam kapasitasnya sebagai Penuntut Umum saat melaksanakan penuntutan. Wewenang penuntutan diberikan secara eksklusif kepada penuntut umum, yang berarti tidak ada pihak lain yang berhak melakukannya. Prinsip ini dikenal sebagai asas 'dominus litis', yang berasal dari bahasa Latin: 'dominus' berarti pemilik, dan 'litis' berarti perkara atau gugatan. Konsekuensinya, hakim tidak memiliki wewenang untuk meminta suatu delik diajukan kepadanya, melainkan harus menunggu tuntutan dari penuntut umum.

UU HPP menempatkan posisi Jaksa Agung cukup strategis. Utamanya berkaitan dengan penghentian penyidikan dan penuntutan perkara perpajakan hal tersebut tercantum dalam Pasal 44B sebagai berikut:

- a. Pada tahap penyidikan, Jaksa Agung berwenang menghentikan perkara Tindak Pidana di Bidang Perpajakan yang diatur dalam Pasal 44B yang berbunyi sebagai berikut:

"Pasal 44B

(1) Untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan.

(2) Penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dilakukan setelah Wajib Pajak atau tersangka melunasi:

- a. Kerugian pada pendapatan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 ditambah dengan sanksi administratif berupa denda sebesar 1 (satu) kali jumlah kerugian pada pendapatan negara;*
- b. Kerugian pada pendapatan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 ditambah dengan sanksi administratif berupa denda sebesar 3 (tiga) kali jumlah kerugian pada pendapatan negara;*
- c. Jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39A ditambah dengan sanksi administratif berupa denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak dalam faktur, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak."*

- b. Pada tahap penuntutan, Jaksa Agung juga berwenang untuk menuntut terdakwa tanpa disertai pemidanaan apabila terdakwa membayar denda yang diatur dalam Pasal 44B Ayat (2a) yang berbunyi sebagai berikut:

“Dalam hal perkara pidana telah dilimpahkan ke pengadilan, terdakwa tetap dapat melunasi:

- a. kerugian pada pendapatan negara ditambah dengan sanksi administratif sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf a atau huruf b; atau*
- b. pelunasan sebagaimana dimaksud pada ayat (2a), menjadi pertimbangan untuk dituntut tanpa disertai penjatuhan pidana penjara;*
- c. Dalam hal pembayaran yang dilakukan Wajib Pajak, tersangka, atau terdakwa pada tahap penyidikan sampai dengan persidangan belum memenuhi jumlah sebagaimana dimaksud pada ayat (2), atas pembayaran pidana denda yang diberikan kepada terdakwa.”*

Pembayaran kerugian pada pendapatan negara yang dilakukan oleh Tersangka pada tahap penyidikan tersebut mirip dengan konsep “denda damai” karena dengan pelunasan atau pembayaran denda damai ini maka penanganan perkara perpajakan dianggap telah selesai dan dapat dihentikan.

Dalam penjelasan Pasal tersebut dinyatakan bahwa denda damai adalah pembayaran denda yang disetujui oleh Jaksa Agung sehingga perkara tidak diajukan ke pengadilan. Hal ini merupakan perwujudan asas oportunitas yang dimiliki oleh Jaksa Agung.

Tujuan pengaturan ini adalah agar wajib pajak mempunyai kesempatan untuk menyelesaikan kewajibannya tanpa harus melalui proses pidana serta memaksimalkan penerimaan negara dari perpajakan dan penerapan ultimum remedium dalam penyelesaian tindak pidana perpajakan.

Batasan penggunaan denda damai dalam penyelesaian perkara tindak pidana perpajakan, yaitu hanya diberlakukan untuk tindak pidana perpajakan, terutama mengenai pemberitahuan pajak yang dibuat sesuai dengan yang tidak sesuai dengan sebenarnya. Di samping itu, denda damai tidak dapat diterapkan untuk tindak pidana di bidang pajak yang lebih serius seperti pemalsuan dokumen atau penyuapan.

Begitu juga dengan waktu penerapannya, kesempatan untuk membayar denda damai ini hanya diatur hingga sebelum perkara tersebut dilimpahkan ke penuntut umum, atau dengan kata lain pembayaran denda damai untuk menghentikan perkara ini agar tidak naik ke tahapan selanjutnya yaitu hanya pada tahap penyidikan. Namun jika pelunasan telah masuk pada tahap penuntutan maka perkara akan tetap diselesaikan

melalui pengadilan , namun penuntut umum akan menuntut terdakwa tanpa disertai pidana penjara.

Dalam mengajukan permohonan untuk penggunaan denda damai, wajib pajak menyampaikan permohonan tertulis kepada Menteri Keuangan, selanjutnya Dirjen Pajak akan menghitung jumlah pajak yang harus dibayar beserta dendanya. Setelah dilunasi, Menteri Keuangan dapat menerbitkan Surat Perintah Penghentian Penyidikan setelah mendapatkan persetujuan dari Jaksa Agung.

Namun meskipun demikian, mekanisme penggunaan denda damai sebagai sarana penyelesaian perkara tindak pidana perpajakan hanya diatur pada tahapan penyidikan atau sebelum perkara tersebut dilimpahkan oleh penyidik kepada penuntut umum. Sedangkan apabila proses perkara telah dilimpahkan ke pengadilan, dalam hal terdakwa melunasi kerugian pendapatan negara ditambah dengan sanksi administratif maka pelunasan tersebut dapat dijadikan pertimbangan untuk dituntut tanpa disertai pidana penjara.

Dalam ketentuan undang-undang Perpajakan (UU HPP) tidak mengatur adanya proses penghentian penuntutan terhadap perkara tindak pidana perpajakan melalui skema penggunaan denda damai.

Sebaliknya, di dalam UU Kejaksaan dalam ketentuan Pasal 35 ayat (1) huruf k, mengatribusikan kewenangan kepada Jaksa Agung untuk menangani tindak pidana yang menyebabkan kerugian perekonomian negara dan dapat menggunakan denda damai dalam tindak pidana perekonomian. Dalam penjelasan Pasal 35 ayat (1) huruf K UU Kejaksaan menyebutkan bahwa “denda damai” adalah penghentian perkara di luar pengadilan dengan membayar denda yang disetujui oleh Jaksa Agung.

Berdasarkan penjelasan Pasal 35 ayat (1) huruf k UU Kejaksaan, penggunaan denda damai dalam hal tindak pidana ekonomi merupakan salah satu bentuk penerapan asas oportunitas yang dimiliki oleh Jaksa Agung dalam tindak pidana perpajakan, tindak pidana kepublikan, atau tindak pidana ekonomi lainnya berdasarkan Undang-Undang.

Namun, pembayaran denda damai sebagai bentuk penghentian perkara di luar pengadilan tersebut tidak disebutkan pelaksanaannya apakah dalam tahapan perkara penyidikan oleh penyidik, atau setelah berkas perkara dan tersangka diserahkan dari penyidik kepada penuntut umum, maupun pada tahapan perkara telah dilimpahkan ke pengadilan.

Sehingga pada aspek regulasi tersebut, masih terdapat adanya kekosongan hukum terkait pelaksanaan denda damai dalam perkara tindak pidana perpajakan yang tahapan

perkaranya telah dilimpahkan oleh penyidik kepada penuntut umum, namun belum dilimpahkan ke pengadilan. Belum adanya pengaturan yang jelas terkait pelaksanaan denda damai tersebut mengakibatkan adanya keraguan dalam hal wajib pajak atau terdakwa dalam perkara tindak pidana pajak yang hendak mengajukan permohonan pembayaran denda damai setelah berkas perkaranya dilimpahkan oleh penyidik kepada Jaksa yang mana setelah wajib pajak membayar denda damai, perkara tersebut akan masih terus berlanjut hingga proses persidangan.

Penyelesaian tindak pidana perpajakan melalui pembayaran denda damai sejatinya merupakan penyelesaian perkara sesuai dengan asas peradilan cepat, sederhana, dan biaya ringan yang pada akhirnya membantu penyelesaian perkara menjadi lebih efektif dan efisien, selain itu penyelesaian melalui pembayaran denda damai turut berkontribusi dengan optimalisasi penerimaan negara.

Yang mana dalam tataran empirik, pelaksanaan penghentian penuntutan dalam perkara perpajakan menggunakan denda damai pernah diterapkan sebagai wujud dari upaya pemulihan kerugian keuangan negara dan pelaksanaan ketentuan Pasal 35 ayat (1) huruf K UU Kejaksaan yang telah memberikan kewenangan bagi Jaksa Agung untuk menangani perkara tindak pidana perekonomian menggunakan denda damai.

Namun hingga saat ini masih belum ada aturan pelaksanaan yang mengatur tentang penerapan denda damai oleh Kejaksaan sebagaimana yang dicetuskan dalam Pasal 35 ayat (1) huruf k UU Kejaksaan. Dalam perkara perpajakan, Jaksa bukan merupakan penyidik pajak. Meski demikian, Jaksa Agung dapat menghentikan perkara pajak sebagaimana amanat dari ketentuan Pasal 44B UU KUP berdasarkan permintaan dari Menteri Keuangan, sehingga aturan ini linear dengan UU Kejaksaan menyatakan bahwa Jaksa Agung berhak untuk menerapkan denda damai untuk tindak pidana ekonomi.

Mengingat kembali bahwasanya penyelesaian perkara administratif hukum pajak adalah hak oportunitas milik Jaksa Agung sebagai pemilik perkara tertinggi, terkecuali Jaksa yang didelegasikan wewenang tersebut oleh Jaksa Agung dapat menyelesaikannya. Praktik mengenai penyelesaian perkara di luar jalur pidana telah menjadi fenomena yang lumrah.

Dalam penerapannya, diskresi penuntutan melalui penyelesaian perkara tindak pidana perpajakan melalui pembayaran denda damai harus dilaksanakan dengan menjunjung tinggi integritas sehingga pelaksanaannya harus sesuai dengan kebijakan penegakan hukum, serta tidak boleh melanggar hak-hak tersangka/terdakwa yang pada akhirnya penegakan hukum yang dilaksanakan oleh Jaksa dan Penuntut Umum

dapat dipertanggungjawabkan secara hukum.

Selanjutnya berdasarkan ketentuan Pasal 32 UU Nomor 16 Tahun 2004 tentang Kejaksaan RI mengatur bahwa Kejaksaan dapat disertai tugas dan wewenang lain berdasarkan undang-undang. Wewenang lain ini termasuk diantaranya adalah kewenangan penyelesaian perkara tindak pidana perpajakan menggunakan denda damai yang merupakan salah satu bagian dari tindak pidana perekonomian, sehingga perlu adanya aturan khusus memberikan kewenangan atributif pada kejaksaan dalam undang-undang sektoral terkait seperti undang-undang pajak.

Hingga saat ini aturan turunan yang menjadi dasar untuk pelaksanaan ketentuan Pasal 35 ayat (1) huruf k UU Kejaksaan masih belum ada, sehingga menimbulkan kerancuan dalam penerapannya, antara lain terhadap beberapa hal sebagai berikut:

- a. Besaran jumlah denda damai yang akan diterapkan terhadap pelaku/wajib pajak.
- b. Dalam konsep denda damai berdasarkan Pasal 29 Ordonansi Bea, denda damai sebagai syarat untuk penghentian penyidikan diajukan oleh Menteri Keuangan kepada Jaksa Agung, maka agar terjadi keteraturan dalam penegakan hukum, maka perlu diperhatikan apakah Jaksa Agung tanpa permohonan Menteri Keuangan dapat menghentikan perkara tindak pidana perekonomian.
- c. Hingga saat ini masih belum ada pendelegasian kewenangan dari Jaksa Agung kepada jajaran Kejaksaan dalam melaksanakan kewenangan penerapan denda damai dalam tindak pidana perekonomian.

2. Implementasi Penghentian Penuntutan Tindak Pidana Perpajakan melalui Penerapan Denda Damai pada Tahap Penuntutan Sebelum Perkara Dilimpahkan ke Pengadilan

Secara filosofis manfaat pajak bertujuan menunjang pembangunan perekonomian dalam rangka pemerataan sosial. Adanya pelanggaran terhadap hukum perpajakan memerlukan penegakan hukum yang serius, karena manfaat pajak yang begitu besar dalam pembiayaan kegiatan negara atau pemerintahan, sehingga kerugian akibat tindak pidana perpajakan dapat mempengaruhi neraca negara.

Secara terminologi, penegakan hukum dalam bidang perpajakan merupakan tindakan yang dilakukan oleh otoritas yang berwenang dalam penegakan hukum perpajakan untuk memastikan wajib pajak mematuhi ketentuan perundang-undangan tentang perpajakan. Penegakan hukum secara umum dimaknai sebagai suatu upaya pemerintah dalam memberikan jaminan adanya kepastian, perlindungan, dan

kemanfaatan hukum itu sendiri untuk menyejahterakan masyarakat berbasis keadilan sosial (social welfare).²¹

Berdasarkan Pasal 1 UU KUP ditegaskan bahwa pajak merupakan iuran wajib dari wajib pajak kepada negara, yang sifatnya memaksa, serta adanya sanksi bagi pengabaian ketentuan hukum perpajakan, dengan tujuan pemanfaatan sebagai pembiayaan negara untuk mencapai kesejahteraan masyarakat yang sebesar-besarnya.²²

Dengan demikian, penegakan hukum menjadi sebuah instrumen yang didalamnya terdapat tiga fungsi berbeda, yaitu sebagai alat penyelesaian permasalahan terkait ketertiban sosial, sebagai pengendali perilaku masyarakat (social engineering), serta fungsi jangka panjang sebagai instrumen untuk mewujudkan cita-cita ideal negara sebagaimana yang diamanatkan dalam konstitusi.²³

Dari sisi teknis, penegakan hukum perpajakan dapat dibagi menjadi tiga komponen, yaitu kebijakan perpajakan (tax policy), undang-undang perpajakan (tax law), dan sistem administrasi perpajakan (tax administration). Ketiga komponen ini tidak dapat berdiri sendiri, ada keterkaitan antara satu sama lain, yaitu kebijakan perpajakan yang berkaitan dengan tujuan jangka pendek dan jangka panjang di bidang perpajakan dilaksanakan dan diterapkan dalam undang-undang perpajakan dan juga dilaksanakan dengan baik dalam administrasi perpajakan.

Oleh karena itu, negara mempunyai kekuasaan untuk mengatur dan memaksa wajib pajak untuk memenuhi kewajibannya dalam bidang perpajakan melalui peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang termasuk dalam bidang hukum administrasi.²⁴ Di samping itu, pelanggaran perpajakan sering kali tumpang tindih dengan tindak pidana umum dan khusus lainnya, seperti korupsi dan pencucian uang.²⁵

UU KUP memberikan sanksi yang berat terhadap pelaku pidana perpajakan, dengan ancaman pidana denda, penjara, hingga pidana kombinasi antara denda dan penjara. Mengingat spirit UU KUP yang hendak meletakkan pemidanaan sebagai upaya terakhir,

²¹ John Kenedi, *Kebijakan Hukum Pidana (Penal Policy)*, ed. Sirajuddin (Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2017).

²² Hangga Yoga Pratama, "Abstract Factors Affecting Tax Evasion: A Study on the Students of Accounting Department, Faculty of Economics and Business, University Of Brawijaya," n.d., <https://jimfeb.ub.ac.id/index.php/jimfeb/article/view/4854/4258>.

²³ Shidarta, "Apa Itu Budaya Hukum?," 2019, <https://business-law.binus.ac.id/2019/10/04/apa-itu-budaya-hukum/>.

²⁴ Mudzakkir, "Pengaturan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Dan Hubungannya Dengan Hukum Pidana Umum Dan Khusus," *Jurnal Legislasi Indonesia* 8, no. 1 (2011), <https://law.uui.ac.id/wp-content/uploads/2019/08/Jurnal-Legislati-Indonesia-Vol-8-No-1-April-2011.pdf>.

²⁵ Pengadilan Tipikor, dibentuk dan didirikan di bawah mandat Pasal 53 UU No. 30 tahun 2002 tentang Komisi Pemberantasan Korupsi.

maka penjatuhan pidana terhadap tindak pidana perpajakan melalui tahapan pemeriksaan pengadilan menjadi suatu kemunduran dalam penegakan hukum.

Hal ini dikarenakan panjangnya proses dalam penegakan hukum, yaitu mulai dari tingkat penyelidikan dan penyidikan oleh Penyidik, selanjutnya tahap prapenuntutan oleh Jaksa, pemeriksaan di pengadilan yang melibatkan Hakim dan Penasehat Hukum, hingga tahapan upaya hukum melalui pengadilan tingkat banding dan kasasi, hingga perkara berkekuatan hukum tetap untuk dilakukan eksekusi oleh Jaksa. Panjangnya tahapan penanganan perkara melalui jalur pidana (litigasi) ini menyebabkan terjadinya pada penumpukan perkara yang di pengadilan dan berimbas pada tingginya jumlah warga binaan di lembaga-lembaga pemasyarakatan.

Tahapan litigasi hukum acara perpajakan pada umumnya membutuhkan banyak waktu, tenaga, dan biaya, sehingga proses penindakan wajib pajak yang melanggar ketentuan seringkali membutuhkan waktu yang lama untuk mengumpulkan bukti dan menyelesaikan setiap tahapannya.²⁶

Panjangnya tahapan yang harus dilaksanakan dalam hukum acara pidana perpajakan yang telah 'diselesaikan' melalui mekanisme denda damai pada tahapan penuntutan tentu saja bertentangan dengan asas penyelenggaraan kekuasaan kehakiman, yaitu asas peradilan dilakukan dengan sederhana, cepat dan biaya ringan.²⁷ Di samping itu, sesuai dengan ruh dari UU KUP yang menempatkan pidana bagi tindak pidana perpajakan sebagai sarana terakhir sebagaimana yang diatur secara lugas dalam penjelasan Pasal 13A UU KUP.²⁸

Penerapan ultimum remedium ini dikarenakan perpajakan untuk mengumpulkan pendapatan negara, di samping untuk memberikan efek jera bagi pelaku tindak pidana. Berdasarkan hal tersebut, penerapan asas ultimum remedium dalam ranah hukum perpajakan justru mendapatkan pembenaran dan pengesahan.²⁹

Pelaksanaan asas ultimum remedium dalam penegakan hukum pajak terlihat dari keseluruhan tahapan peradilan pidana dalam hukum perpajakan, mulai dari praperadilan, pra-pemidanaan, pra-hukuman, hukuman dan pembebasan awal. Di sini

²⁶ Debbie Yoshida, "Mencari Keadilan Dalam Proses Peradilan Pajak," investor.id, 2018, <https://investor.id/opini/173444/mencari-keadilan-dalam-proses-peradilan-pajak>.

²⁷ Lihat ketentuan Pasal 2 ayat (4) Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman.

²⁸ Pasal 13A UU KUP menyatakan, *pengenaan sanksi pidana merupakan upaya terakhir untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak*.

²⁹ Bustanul Siregar, "Menegaskan Kembali Asas Ultimum Remidium," news.ddtc.co.id, 2018, <https://news.ddtc.co.id/review/analisis/9219/menegaskan-kembali-asas-ultimum-remedium-2>.

jelas bahwa sanksi pidana merupakan upaya terakhir yang dipakai saat semua sanksi administratif telah dijalankan dan tidak berhasil (*exhaustion of remedies*).

Dengan demikian penjatuhan sanksi administratif ini mendahului penjatuhan sanksi pidana, hal ini diatur dalam Pasal 13 ayat (3) dan Pasal 44B UU HPP jo UU Cipta Kerja. Ketentuan ini malahan mengesampingkan pembedaan dengan sanksi administrasi berupa denda damai berupa tambahan denda antara 100% hingga 300% dari pajak yang tidak atau kurang dibayar, sehingga berdasarkan ketentuan dapat ditarik kesimpulan bahwa spirit dalam penegakan hukum perpajakan tidak melulu soal pidana, tapi lebih kepada pemulihan atau restorasi.

Alternatif pembedaan ini sebenarnya sudah diatur dalam hukum pidana materil, yaitu dalam ketentuan Pasal 30 KUHP, yang memberikan alternatif pembedaan selain pidana denda dapat diganti (*subsider*) dengan pidana kurungan minimal 1 (satu) hari dan maksimal 6 (enam) bulan dalam hal terdakwa tidak mampu membayar denda pidana tersebut.

Namun, jika ketentuan ini diterapkan dalam penegakan hukum perpajakan, maka dapat menimbulkan berkurangnya pada pendapatan negara karena pendapatan yang seharusnya didapatkan denda yang harus dibayar oleh wajib pajak yang melakukan tindak pidana perpajakan diganti dengan hukuman badan atau penjara.

Penerapan denda damai berorientasi pada pemulihan kerugian keuangan negara dalam penyelesaian perkara. Dari sudut pandang filosofis sebenarnya denda damai ini berakar pada budaya bangsa Indonesia yang mengedepankan musyawarah untuk mufakat dalam menyelesaikan masalah. Dari sudut pandang sosiologis, penyelesaian perkara menggunakan denda damai bertujuan sebagai pemulihan kembali kerugian keuangan negara dan berkontribusi dalam peningkatan pendapatan negara. Kemudian yang terakhir, dari sudut pandang yuridis, hal ini berhubungan pada hukum positif Indonesia yang mengakui denda damai sebagai satu dari beberapa cara penyelesaian perkara pidana.

Kearifan lokal menjadi pilihan dalam menyelesaikan konflik sosial yang terjadi dalam masyarakat, termasuk pidana perpajakan. Hal ini tercermin dari sejarah hukum menunjukkan bahwa hukum positif yang diberlakukan berasal dari kearifan hukum adat setempat, sebagaimana yang dijelaskan dalam teori penerimaan (*teori receptie*) oleh Christian Snouck Hurgronje, menghukum pelaku dengan sanksi administratif, apabila denda sudah dibayarkan maka kerugian dianggap sudah dipulihkan terlebih denda damai dibayarkan lebih besar daripada nilai kerugian yang ditimbulkan. Apabila dalam perkara

pajak yang kerugiannya telah dipulihkan namun masih diteruskan dan dilimpahkan ke pengadilan untuk disidangkan maka secara prinsip economic analysis of law (EAL) hal tersebut justru dapat merugikan negara dan bertentangan dengan maksud tujuan asas peradilan yang harusnya sederhana, cepat, dan biaya ringan.³⁰

Mendasari pertimbangan tersebut penyelesaian perkara tindak pidana pajak dengan denda damai seharusnya tidak hanya dapat diselesaikan pada tahap penyidikan dan penuntutan ketika perkara dilimpahkan ke pengadilan. Namun sebaiknya dapat dilakukan ketika tahap penuntutan sebelum perkara dilimpahkan ke pengadilan, sehingga terhadap perkara pidana pajak yang tidak berhasil diselesaikan melalui metode denda damai pada tahap penyidikan maka dapat terfasilitasi pada tahap penuntutan sebelum dilimpahkan ke pengadilan sehingga tidak perlu dilakukan persidangan. Selain itu penerapan denda damai terhadap tindak pidana perpajakan merupakan upaya Kejaksaan untuk memulihkan keuangan negara yang selebihnya dapat menjadi penerimaan negara bukan pajak (PNBP).

Saat ini telah ada beberapa perkara yang telah diselesaikan dengan pendekatan denda damai pada tahap penuntutan sebelum perkara dilimpahkan ke pengadilan sebagaimana yang dimaksud dalam Pasal 35 ayat (1) huruf k Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2021 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Kejaksaan Republik Indonesia, yaitu diantaranya perkara atas nama:³¹

- a. Husna Efriyenti dan Andri Tan diselesaikan pada Kejaksaan Negeri Jambi;
- b. Khusen Sumadi diselesaikan pada Kejaksaan Negeri Banjarmasin;
- c. Karlana, Alizar, dan Sonny Febrian diselesaikan pada Kejaksaan Negeri Banjarmasin;
- d. Hamka HS diselesaikan pada Kejaksaan Negeri Parepare;
- e. Suryapranata diselesaikan pada Kejaksaan Negeri Pangkalpinang.

Pelaksanaan penerapan denda damai sebagaimana yang telah dilakukan terhadap beberapa perkara tersebut merupakan upaya Kejaksaan dalam melegitimasi dan menafsirkan kewenangan Jaksa Agung yang termuat dalam ketentuan Pasal 35 ayat (1) huruf k Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2021 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Kejaksaan Republik Indonesia.

³⁰ Disampaikan Bapak Hendro Dewanto selaku Direktur Penuntutan Jaksa Agung Muda Tindak Pidana Khusus Kejaksaan Republik Indonesia pada tanggal 13 Desember 2023.

³¹ Data diperoleh dari Kepala Seksi pada Sub Direktorat Tindak Pidana Perpajakan Dan Tindak Pidana Pencucian Uang Direktorat Penuntutan Jaksa Agung Muda Tindak Pidana Khusus pada tanggal 1 Oktober 2024.

C. KESIMPULAN

Kewenangan penyelesaian tindak pidana perpajakan melalui penggunaan denda damai masih diatur secara berbeda dalam beberapa peraturan perundang-undangan, antara lain dalam ketentuan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan antara lain pada Pasal 44A dan 44B UU HPP mengatur penyelesaian perkara tindak pidana perpajakan menggunakan denda damai hanya dapat diselesaikan pada tahap penyidikan, sedangkan apabila perkara telah dilimpahkan ke pengadilan maka pembayaran denda damai tidak menghentikan penanganan perkara namun dapat menjadi pertimbangan penuntut umum untuk menuntut tanpa disertai pidana penjara. Sedangkan dalam ketentuan Pasal 35 ayat (1) huruf k Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2021 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Kejaksaan Republik Indonesia telah memberikan kewenangan bagi Jaksa Agung dengan mendasarkan pada asas oportunitas untuk menyelesaikan perkara tindak pidana perekonomian menggunakan denda damai, yang mana berdasarkan penjelasan pasalnya disebutkan bahwa salah satu perkara tindak pidana perekonomian adalah tindak pidana di bidang perpajakan.

Kejaksaan berwenang dan telah melakukan penanganan terhadap tindak pidana perekonomian melalui penerapan denda damai sebagaimana yang diatribusikan dalam Pasal 35 ayat (1) UU Kejaksaan, namun hingga saat ini penerapan aturan ini masih terkendala karena masih belum ada aturan pelaksanaannya, sehingga mempersulit jajaran kejaksaan dalam menerapkan aturan denda damai ini, khususnya terhadap pembayaran denda damai pada saat tahapan perkara sudah memasuki tahap penuntutan.

Berdasarkan kesimpulan tersebut, maka Kejaksaan perlu segera menyusun peraturan pelaksanaan mengenai penerapan denda damai dalam penanganan perkara tindak pidana perekonomian, untuk memberikan dasar bagi pelaksanaan di lapangan. Tujuannya agar Jaksa memahami sehingga dapat memaksimalkan kewenangan yang dimiliki untuk membantu pemerintah dalam mengoptimalkan penerimaan negara.

Selanjutnya Perlu disusun juga pedoman mengenai penanganan perkara tindak pidana di bidang perpajakan guna menyelaraskan ketentuan yang terdapat pada Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan dan Undang-Undang Kejaksaan utamanya yang berkaitan dengan legitimasi kewenangan Kejaksaan khususnya terkait penggunaan instrumen denda damai dalam perkara perpajakan yang dilunasi oleh tersangka/wajib pajak pada tahap penuntutan.

DAFTAR PUSTAKA

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.

Undang-Undang Nomor 13 Tahun 1965 tentang Pengadilan dalam Lingkungan Peradilan Umum dan Mahkamah Agung.

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Undang-Undang Nomor 30 tahun 2002 tentang Komisi Pemberantasan Korupsi.

Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2004 tentang Kejaksaan RI

Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang

Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2021 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2004 tentang Kejaksaan RI.

Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan

Aditya, M, Akbar Siregar, Nova Sri Heldayani, and Muhammad Yasid.

“PERTANGGUNGJAWABAN PIDANA PELAKU PENGHELAPAN PAJAK DI INDONESIA BERDASARKAN UU PERPAJAKAN,” 2023, 1–17.

<https://jurnal.darmaagung.ac.id/index.php/retentum>.

Braithwaite, John. *Restorative Justice & Responsive Regulation (Studies in Crime and Public Policy)*. 2nd ed. New York: Oxford University Press, 2002.

Effendi, Hansen Nehemia, and Amelia Sandra. “Analisis Faktor-Faktor Yang Memengaruhi Tindakan Wajib Pajak Melakukan Penggelapan Pajak.” *Jurnal Akuntansi* 11, no. 1 (2022): 1–12. <https://doi.org/10.46806/ja.v11i1.798>.

Hutauruk, Rufinus Hotmaulana. *Penanggulangan Kejahatan Korporasi Melalui Pendekatan Restoratif Suatu Terobosan Hukum*. Edited by Tarmizi and Ihsan. 2nd ed. Jakarta: Sinar Grafika, 2014.

Hutrianto, Felicia Michelle. “Reformasi Perpajakan Dalam UU HPP Bagi Perekonomian Negara.” pajak.com, 2021. <https://www.pajak.com/pwf/reformasi-perpajakan->

dalam-uu-hpp-bagi-perekonomian-negara/.

Jamalallail, Ulfa Fauzi, and Maria Goreti Kentris Indarti. "Determinan Penggelapan Pajak (Tax Evasion) Dengan Religiusitas Sebagai Variabel Pemoderasi." *KRISNA: Kumpulan Riset Akuntansi* 14, no. 1 (2022): 93–106.

<https://doi.org/10.22225/kr.14.1.2022.93-106>.

Kenedi, John. *Kebijakan Hukum Pidana (Penal Policy)*. Edited by Sirajuddin. Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2017.

Komisi Pengawas Perpajakan. "Penerimaan Perpajakan s.d. Desember 2023."

<https://komwasjak.kemenkeu.go.id/in/post/penerimaan-perpajakan-sd-desember-2023>, 2023.

Kurniati, Dian. "Pengadilan Banding Dan Pengadilan Pajak Putus 43.832 Perkara Pada 2023." *DDTC News*, 2023.

<https://news.ddtc.co.id/berita/nasional/1800707/pengadilan-banding-dan-pengadilan-pajak-putus-43832-perkara-pada-2023>.

Mamengko, Johana F.R. "Denda Damai Dalam Perkara Tindak Pidana Ekonomi." *Lex Crimen* 1, no. 1 (2012): 89–104.

<https://ejournal.unsrat.ac.id/v3/index.php/lexcrimen/article/view/350/275>.

Mardiasmo. *Perpajakan*. Yogyakarta: Penerbit Andi, 2016.

Marpaung, Leden. *Tindak Pidana Penyelundupan: Masalah Dan Pemecahan*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 1991.

Marzuki, Peter Mahmud. *Penelitian Hukum*. Revisi. Jakarta: Kencana Prenada Media, 2013.

Mudzakkir. "Pengaturan Hukum Pidana Di Bidang Perpajakan Dan Hubungannya Dengan Hukum Pidana Umum Dan Khusus." *Jurnal Legislasi Indonesia* 8, no. 1 (2011). <https://law.uui.ac.id/wp-content/uploads/2019/08/Jurnal-Legislasi-Indonesia-Vol-8-No-1-April-2011.pdf>.

Pemerintah Republik Indonesia. Undang-Undang Dasar Tahun 1945 Perubahan Ketiga, 3 Jaringan Dokumentasi dan Informasi Hukum § (1945). http://jdih.bpk.go.id/wp-content/uploads/2011/03/UUD45_perubahan3.pdf.

Sarwirini. "Implementasi Restorative Justice Dalam Penegakan Hukum Pajak." *Yuridika* 29, no. 3 (2014): 380–96.

Shidarta. "Apa Itu Budaya Hukum?," 2019. <https://business-law.binus.ac.id/2019/10/04/apa-itu-budaya-hukum/>.

Siregar, Bustanul. "Menegaskan Kembali Asas Ultimum Remidium." news.ddtc.co.id,

2018. <https://news.ddtc.co.id/review/analisis/9219/menegaskan-kembali-asas-ultimum-remedium-2>.
- Wallschutzky, I.G. "Possible Causes of Tax Evasion." *Journal of Economic Psychology* 5, no. 4 (December 1984): 371-84. [https://doi.org/10.1016/0167-4870\(84\)90034-5](https://doi.org/10.1016/0167-4870(84)90034-5).
- Waluyo, Wirawan B. Ilyas. *Perpajakan Indonesia*. Jakarta: Salemba Empat, 2003.
- Yoga Pratama, Hangga. "Abstract Factors Affecting Tax Evasion : A Study on the Students of Accounting Department, Faculty of Economics and Business, University Of Brawijaya," n.d. <https://jimfeb.ub.ac.id/index.php/jimfeb/article/view/4854/4258>.
- Yoshida, Debbie. "Mencari Keadilan Dalam Proses Peradilan Pajak." investor.id, 2018. <https://investor.id/opini/173444/mencari-keadilan-dalam-proses-peradilan-pajak>.
- Ulfa Fauzi Jamalallail dan Maria Goreti Kentris Indarti, Determinan Penggelapan Pajak (Tax Evasion) Dengan Religiusitas Sebagai Variabel Pemoderasi, Jurnal KRISNA: Kumpulan Riset Akuntansi; Vol. 14, No. 1 Juli 2022, hlm. 93-106
- Wallschutzky, I. G. *Possible causes of tax evasion*. Journal of Economic Psychology, Volume 5 Number 4, 1984
- Yumanto, Bima. Paruhum Aurora Sotarduga Hutaeruk, Ultimum Remedium Dalam Hukum Pidana Pajak: Teori Dan Praktik, Scientax: Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Volume 4 NO 1 Oktober 2022.