

RECHTERILIJKE PARDON (PEMAAFAN HAKIM) DALAM TINDAK PIDANA PERPAJAKAN

Sugeng Jatmiko



DOI: <http://dx.doi.org/10.33603/hermeneutika.v3i2>

Diterima: 22 Januari 2022; Direvisi: 10 Februari 2022; Dipublikasikan: 28 Februari 2022

ABSTRAK: *Rechterilijke Pardon* (pemaafan hakim) merupakan sebuah konsep yang juga dianut oleh hukum Belanda, di mana hakim dapat memberikan pemaafan terhadap terdakwa. Artinya, dengan pertimbangan tertentu, hakim bisa memberikan maaf dan terdakwa dinyatakan bersalah meski tak dijatuhi hukuman. Menurut Nico Keizer, latar belakang dimasukkannya konsep *rechterlijk pardon*, ialah banyaknya terdakwa yang sebenarnya telah memenuhi pembuktian, akan tetapi jika dijatuhkan suatu pemidanaan akan bertentangan dengan rasa keadilan. Atau dapat dikatakan jika dijatuhkan pemidanaan, maka akan timbul suatu benturan antara kepastian hukum dengan keadilan hukum. Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah yuridis normatif, yaitu dengan mempelajari dan mengkaji peraturan perundang-undangan perpajakan (hukum positif) yang berlaku. Tipe penelitian yang digunakan adalah deskriptif analitis, yaitu penelitian hukum yang mengamati fakta-fakta atas suatu peristiwa hukum *rechterilijke pardon* (pemaafan hakim) dalam tindak pidana perpajakan. Hasil penelitian menunjukkan konsep *rechterilijke pardon* (pemaafan hakim) dalam sistem peradilan pidana pajak di Indonesia dapat dijadikan sebagai jaring terakhir, apabila suatu perkara tindak pidana perpajakan tidak tersaring ditahapan penuntutan dan hakim pemeriksa pendahuluan. Selain itu, terkait arah kebijakan tindak pidana perpajakan bagi perkembangan delik pidana pajak di Indonesia, perlu dilakukan rekonstruksi kebijakan, tidak hanya kebijakan pidana perpajakan, namun juga pada ketentuan yang berlaku umum, baik KUHP maupun dalam KUHP.

Kata Kunci: *rechterlijk pardon*, tindak pidana perpajakan, pemaafan hakim

I. PENDAHULUAN

Pembaharuan hukum pidana meletakkan konsepsi baru yakni *rechterlijke pardon* dalam rumusan Pasal 56 ayat (2) RUU KUHP konsep tahun 2016. *Rechterlijke Pardon* (pemaafan hakim) merupakan sebuah konsep yang juga dianut oleh hukum Belanda, di mana hakim dapat memberikan pemaafan terhadap terdakwa. Artinya, dengan pertimbangan tertentu, hakim bisa memberikan maaf dan terdakwa dinyatakan bersalah meski tak dijatuhi hukuman.¹ Menurut KUHAP, Hakim dalam memutuskan suatu perkara hanya memungkinkan 3 (tiga) kemungkinan, yaitu:²

1. Pidanaan atau penjatuan pidana; (*veroordeling tot enigerlei sanctie*);
2. Putusan bebas (*vrij spraak*);

Putusan bebas berarti terdakwa dijatuhi putusan bebas atau dinyatakan bebas dari tuntutan hukum atau *acquittal*. Berdasarkan Pasal 191 ayat (1) KUHAP putusan bebas dijatuhkan jika pengadilan berpendapat bahwa dari hasil pemeriksaan di sidang, kesalahan terdakwa atas perbuatan yang didakwakan kepadanya tidak terbukti secara sah dan meyakinkan. Oleh karenanya, suatu putusan bebas setidaknya didasarkan pada tidak memenuhi asas pembuktian menurut undang-undang secara negatif dan/atau tidak memenuhi asas batas minimum pembuktian.

3. Putusan lepas dari segala tuntutan hukum (*onslag van recht vervolging*).

Putusan lepas dari segala tuntutan hukum dijatuhkan menurut KUHAP “jika pengadilan berpendapat bahwa perbuatan yang didakwakan kepada terdakwa terbukti, tetapi perbuatan itu bukan merupakan suatu tindak pidana maka terdakwa diputus lepas dari segala tuntutan hukum”. Oleh karena itu, apa yang didakwakan kepada terdakwa pada putusan lepas cukup terbukti secara sah dan meyakinkan, namun perbuatan yang didakwakan kepada terdakwa tidak bersalah (*sengaja/alpa*) atau tidak melawan hukum atau ada alasan pemaaf (*feit d’excuse*).³

Menurut Nico Keizer, latar belakang dimasukkannya konsep *rechterlijk pardon*, ialah banyaknya terdakwa yang sebenarnya telah memenuhi pembuktian, akan tetapi jika dijatuhkan suatu pidana akan bertentangan dengan rasa keadilan. Atau dapat dikatakan jika dijatuhkan pidana, maka akan timbul suatu benturan antara kepastian hukum dengan keadilan hukum.⁴

Oleh karena itu, *rechterlijk pardon* diharapkan bisa menjadi salah satu upaya bagi tercapainya dua rasa keadilan yang ada dalam penerapan hukum dan Undang-Undang yaitu *moral justice* dan *law justice*. Harapan inilah yang tentu saja diharapkan oleh tidak hanya penegak hukum namun juga semua elemen masyarakat. Munculnya konsep baru ini tentu saja memerlukan pengkajian lebih lanjut dimana dengan konsep baru ini akan muncul berbagai pertanyaan tidak hanya seputar pada bagaimana pelaksanaannya, apa yang mendasari munculnya konsep ini, kesesuaian konsep ini dengan keanekaragaman

1

<https://nasional.kompas.com/read/2018/05/08/06060061/konsep-pemaafan-di-kuhp-dinilai-perlu-diatur-agar-tak-disalahgunakan?page=all>, diakses pada 08 November 2021

² M. Yahya Harahap, *Pembahasan Permasalahan dan Penerapan KUHAP*, (Jakarta: Sinar Grafika, 2006), hlm. 347-354

³ Andi Hamzah, *Hukum Acara Pidana Indonesia*, (Jakarta: Sinar Grafika, 2008), hlm. 286-287

⁴ Nico Keizer dan D. Schaffmeister, *Beberapa Catatan Tentang Rancangan Permulaan 1998 Buku I KUHP Baru Indonesia*, (Belanda: Driebergen/ Valkenburg, 1990), hlm. 55

serta budaya masyarakat Indonesia, namun juga model *rechterlijk pardon* yang nantinya dapat diterapkan di Indonesia.⁵

Berbicara mengenai hukum pidana, di Indonesia seringkali terjadi berbagai macam tindak pidana yang dilakukan baik oleh elemen masyarakat maupun pejabat negara, mulai dari tindak pidana pembunuhan, pencurian, penggelapan, penyalahgunaan jabatan dan lain sebagainya. Namun dalam hal ini, tindak pidana yang dimaksud adalah tindak pidana dalam bidang perpajakan atau yang sering dikenal dengan tindak pidana perpajakan. Tindak Pidana Perpajakan adalah informasi yang tidak benar mengenai laporan yang terkait dengan pemungutan pajak dengan menyampaikan surat pemberitahuan (SPT), tetapi yang isinya tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian negara dan kejahatan lain yang diatur dalam undang-undang perpajakan.⁶

Pajak memiliki peran penting yang sangat besar untuk kemajuan suatu negara, seperti fungsi utama pajak sebagai anggaran (*budgetair*), maka pajak menjadi sumber pembiayaan negara yang paling besar sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku, pajak juga sebagai alat pengatur (*regulerend*), dan alat stabilitas redistribusi perdagangan yang berfungsi untuk pembangunan infrastruktur Negara.⁷

Salah satu peranan pemerintah dalam sistem perekonomian terkait dengan pajak adalah melakukan pemungutan pajak. Setiap orang yang hidup dalam suatu negara pasti berurusan dengan pajak. Oleh sebab itu, sebagai anggota masyarakat setiap orang wajib mengetahui segala permasalahan yang berhubungan dengan pajak. Secara umum pajak diartikan sebagai pembayaran wajib dari perorangan atau badan hukum kepada Negara untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran pemerintah bagi kepentingan-kepentingan umum.⁸ Pajak adalah salah satu pendapatan negara dan daerah dimana iuran pajak tersebut masuk ke dalam kas suatu negara maupun daerah. Para ahli dalam bidang perpajakan memberikan definisi yang berbeda-beda mengenai pengertian pajak. Namun demikian, berbagai definisi tersebut mempunyai maksud dan tujuan yang sama.⁹

Hukum Pajak banyak sekali hubungannya dengan Hukum Perdata, hal ini dapat dimengerti karena Hukum Pajak mencari dasar kemungkinan pemungutan pajak atas dasar peristiwa (kematian, kelahiran), keadaan (kekayaan), perbuatan (jual beli, sewa menyewa) yang diatur dalam Hukum Perdata. Hal ini dijadikan *Tesbestand* yang dituangkan dalam Undang-

⁵ Mufatikhatul Farikhah, Konsep Judicial Pardon (Pemaafan Hakim) dalam Masyarakat Adat di Indonesia, *Jurnal Hukum Media*, Vol. 25 No. 1 Juni 2018.

⁶ <http://www.wikiapbn.org/tindak-pidana-di-bidang-perpajakan/>, diakses pada tanggal 08 November 2021

⁷ Gunadi, *Panduan Komprehensif Ketentuan Umum Perpajakan (KUP)*, (Jakarta: Bee Media Indonesia, 2016), hlm. 505. Pasal 1 angka 1

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah di ubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 tahun 2009 (UU KUP) mendefinisikan 'pajak' sebagai kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Terdapat beberapa makna dalam definisi legal formal berdasar UU KUP dimaksud.

⁸ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak*, (Jakarta: Salemba Empat, 2001), hlm. 4-5.

⁹ Oyok Abuyamin, *Perpajakan Pusat dan Daerah*, (Bandung: Humaniora, 2012), hlm. 1.

Undang Pajak, dan bila dipenuhi syarat-syaratnya akan menyebabkan seseorang atau badan dikenakan pajak. Sebagian Sarjana mengatakan bahwa bukan itu yang menyebabkan timbulnya hubungan yang erat antara Hukum Pajak dengan Hukum Perdata, melainkan suatu ajaran di bidang hukum yang menyatakan bahwa *lex specialis derogat lex generale*, yaitu hukum yang khusus menyimpangkan hukum yang umum.¹⁰

Di dalam Hukum Perdata domisili diatur dalam Pasal 17 sampai dengan Pasal 25 BW, sedangkan dalam Hukum Pajak, domisili, antara lain dalam undang-undang lama yaitu Pasal 1 Ayat (2) Ordonansi PPh 1932 jo. Pasal 1 ayat (2) Ordonansi PPd 1944 dan dalam Undang-Undang Pajak baru Pasal 2 ayat (5) dan ayat (6) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan. Untuk jelasnya bunyi pasal-pasal tersebut adalah:¹¹

1. Pasal 17 B.W: Setiap orang dianggap mempunyai tempat tinggalnya dimana ia menempatkan pusat kediamannya. Dalam hal tak adanya tempat tinggal yang demikian, maka tempat kediaman sewajarnya dianggap sebagai tempat tinggal.
2. Pasal 2 ayat (5): Seseorang atau suatu badan berada, bertempat tinggal, atau berkedudukan di Indonesia ditentukan menurut keadaan sebenarnya.
3. Pasal 2 ayat (6): Direktur Jenderal Pajak berwenang menetapkan seseorang atau suatu badan berada, bertempat tinggal atau bertempat kedudukan.

Terkait dengan kebijakan formatif mengenai Tindak Pidana Perpajakan diatur dalam Bab VIII tentang "Ketentuan Pidana" Pasal 38, 39, 39A, 40, 41, 41A, 41B, 41C, 43, 43A. Dalam hubungannya dengan tindak pidana di bidang perpajakan,

penggolongan atau jenis tindak pidana perpajakan terbagi ke dalam tindak pidana perpajakan dalam bentuk pelanggaran (*culpa*) sebagai perbuatan yang tidak sengaja dan tindak pidana perpajakan dalam bentuk kejahatan (*dolus*) sebagai perbuatan yang dilakukan dengan sengaja.¹²

Perpajakan di Indonesia mengenal dua jenis wajib pajak, yaitu wajib pajak orang dan wajib pajak badan. Hal ini tertuang di dalam ketentuan Pasal 1 butir 2 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, atau sering disingkat menjadi UU KUP. Pasal 1 butir 2 tersebut berbunyi: "Wajib pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan".¹³

Sementara ketentuan Pasal 1 butir 3 UU KUP berbunyi: "Badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap".¹⁴

¹⁰ Gunadi, *Op.Cit.*, hlm. 7.

¹¹ Lihat Gunadi, *Op.Cit.*, hlm. 23.

¹² T.N. Syamsah, *Tindak Pidana Perpajakan*, (Bandung: PT. Alumni, 2011), hlm. 3.

¹³ Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 1 butir 2.

¹⁴ Pasal 1 butir 3 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-

Pengertian pidana atau hukuman antara satu ahli hukum dengan ahli hukum lain berbeda. Pidana, menurut Sudarto, adalah penderitaan yang sengaja dibebankan kepada orang yang melakukan perbuatan yang memenuhi syarat-syarat tertentu.¹⁵ Bagi Roeslan Saleh, pidana diartikan dengan reaksi atas delik dan ini berwujud suatu nestapa yang sengaja ditimpakan oleh negara kepada pembuat delik itu.¹⁶

Pada prinsipnya, ancaman pidana ditujukan kepada orang, karena yang dapat melakukan perbuatan, yang dikualifikasikan sebagai tindak pidana adalah orang. Badan tidak dapat melakukan tindak pidana, karena tidak dapat berbuat atau melakukan tindakan. Apabila badan melakukan perbuatan melalui pejabat-pejabatnya yang merupakan orang, sehingga orang yang merupakan pejabat dari suatu badan yang melakukan perbuatan atas nama badan tersebut yang perbuatannya dikualifikasikan sebagai tindak pidana, maka dinyatakan badan itu melakukan tindak pidana. Hal ini berdasarkan teori dalam hukum pidana disebut teori fiksi/angapan.¹⁷

Sanksi berupa denda dapat diberikan kepada badan, demikian halnya dengan sita dapat dilakukan atas harta kekayaan yang dimiliki oleh badan, tetapi sanksi badaniah (sanksi berupa hukuman

kurungan atau hukuman penjara) tidak dapat dikenakan kepada badan, melainkan hanya dapat dikenakan pada "orang". Pidana tambahan, seperti pencabutan hak, dapat juga dijatuhkan kepada badan, antara lain pencabutan izin usaha, pencabutan hak guna usaha, dan sebagainya. Dalam rangka penegakan hukum, perundang-undangan di bidang perpajakan diatur pula mengenai sanksi. Adanya ketentuan sanksi ini untuk mencegah terjadinya perbuatan-perbuatan yang melanggar ketentuan-ketentuan yang berlaku baik itu dilakukan oleh wajib pajak, petugas pajak maupun pihak ketiga. Pajak merupakan sumber dana yang besar bagi pembangunan. Oleh sebab itu, dalam rangka mencegah terjadinya kejahatan di bidang perpajakan diperlukan adanya sanksi, sehingga kebocoran dari sektor ini dapat dihindari.¹⁸

Sanksi administrasi berbeda dengan sanksi pidana. Sanksi administrasi merupakan pembayaran kerugian kepada negara, khususnya yang merupakan denda, bunga dan kenaikan. Sedang sanksi pidana merupakan suatu alat terakhir atau benteng hukum yang digunakan fiskus agar norma hukum dipatuhi.¹⁹ Sebagai bagian dari hukum administrasi, undang-undang pajak lebih banyak mengandung sanksi administrasi dari pada sanksi pidana. Dalam perkara administrasi, cara penyelesaian sengketa pajak, dapat diselesaikan, namun cara administrasi tidak dapat digunakan untuk menyelesaikan kejahatan pajak yang dimensinya luas. Penerapan *ultimum remedium* dalam ketentuan perpajakan lebih dilihat pada skala prioritas yang akan dituju yaitu lebih ditekankan pada optimalisasi penerimaan negara, bukan pada aspek pidana sebagaimana diatur dalam Pasal 44B UU KUP. Dalam konteks penegakan hukum pidana, justru

Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.

¹⁵ Barda Nawawi Arief, *Pembaharuan Hukum Pidana*, (Bandung: PT Citra Aditya Bakti, 2005), hlm. 19. Syarat pemidanaan bertolak dari keseimbangan dua sasaran pokok itu, maka syarat pemidanaan menurut konsep juga bertolak dari keseimbangan monodualistik antara kepentingan masyarakat dan kepentingan individu. Oleh karena itu, syarat pemidanaan didasarkan pada dua pilar/asas yang sangat fundamental, yaitu asas legalitas (yang merupakan asas kemasyarakatan) dan asas kesalahan/*culpabilitas* (yang merupakan asas kemanusiaan/individual).

¹⁶ *Ibid.*

¹⁷ TN. Syamsah, *op.cit*, hlm. 66.

¹⁸ *Ibid*

¹⁹ Mardiasmo, *Perpajakan*, (Yogyakarta: Andi Offset, 1992), hlm. 21.

ini menimbulkan polemik, sehingga ketidakharmonisan hukum, tidak hanya ditemukan dalam tataran aturan legal formal saja, pada tataran penegakan hukum juga ditemukan ketidakharmonisan. Sebagai langkah untuk dapat keluar dari polemik ini adalah perlu segera mungkin untuk dilakukan pembaharuan hukum pajak, demi terciptakan perkembangan hukum pajak di masa yang akan datang, sehingga persoalan penegakan hukum dapat segera mungkin diperbaiki, sesuai dengan perkembangan jaman.²⁰

Dalam praktek sistem peradilan pidana di Indonesia terdapat beberapa contoh Tindak Pidana Perpajakan, antara lain:²¹

1. Pelaku Tindak Pidana Wajib Pajak dengan terdakwa Hendro Teguh, dalam putusan Nomor: 1092/Pid-B/2009/PN.Dps melanggar Pasal 39 ayat (1) huruf c dan huruf g juncto Pasal 43 ayat (1) yang telah berkekuatan hukum tetap, dengan total kerugian negara sebesar Rp. 5.951.217.355 (lima miliar sembilan ratus lima puluh satu juta dua ratus tujuh belas ribu tiga ratus lima puluh lima rupiah).
2. Pelaku Tindak Pidana Wajib Pajak dengan terdakwa Wahyu Goesanto, Putusan Nomor: 1093/Pid/B/2009/PN.Dps yang telah berkekuatan hukum tetap, dengan total kerugian negara sebesar Rp. 4.888.965.631 (empat miliar delapan ratus delapan puluh delapan juta sembilan ratus enam puluh lima ribu enam ratus tiga puluh satu rupiah).
3. Pelaku Tindak Pidana Wajib Pajak dengan terdakwa Suwir Laut alias Liu Che Sui alias Atak dalam Putusan Nomor: 2239 K/PID.SUS/2012, yang telah berkekuatan hukum tetap, dengan total kerugian negara sebesar Rp. 1.259.977.695.752,- (satu trilyun

dua ratus lima puluh sembilan milyar sembilan ratus tujuh puluh tujuh juta enam ratus sembilan puluh lima ribu tujuh ratus lima puluh dua rupiah).

Dalam hal ini, akan dibahas mengenai tindak pidana perpajakan dengan Putusan No.2239 K/PID.SUS/2012 dengan terdakwa Suwir Laut alias Liu Che Sui alias Atak yang tergabung dalam Perusahaan Asian Agri Group.

II. METODE PENELITIAN

Metode pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah yuridis normatif,²² yaitu dengan mempelajari dan mengkaji peraturan perundang-undangan perpajakan (hukum positif) yang berlaku. Bentuk dari hasil penelitian ini akan dituangkan secara deskriptif. Suatu penelitian deskriptif dimaksudkan untuk memberikan gambaran yang seteliti mungkin manusia, keadaan atau gejala-gejala lainnya,²³ yang dalam hal ini dibatasi mengenai pengaturan tindak pidana perpajakan tentang *rechterilijke pardon* (pemaafan hakim) dalam tindak pidana perpajakan.

Tipe penelitian yang digunakan adalah deskriptif analitis, yaitu suatu penelitian yang menggambarkan secara cermat karakteristik dari fakta fakta (individu, kelompok atau keadaan) dan untuk menentukan frekuensi sesuatu yang terjadi.²⁴ Analisis yang dimaksudkan berdasarkan gambaran, fakta yang diperoleh akan dilakukan analisis secara cermat untuk menjawab penelitian tentang bagaimana pengaturan tentang *rechterilijke pardon* (pemaafan

²⁰ *Ibid*

²¹ Simon Nahak, *Op.cit.*, hlm. 9.

²² Sunaryati Hartono, *Penelitian Hukum di Indonesia Pada Akhir Abad Ke-20*, Cetakan kedua, (Bandung: Alumni, 2006), hlm. 139.

²³ Soerjono Soekanto, *Op Cit*, hlm. 10.

²⁴ Rianto Adi, *Metode Penelitian Sosial dan Hukum*, (Jakarta: Granti, 2000), hlm. 58.

hakim) dalam tindak pidana perpajakan.²⁵

Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder, Peneliti membagi 3 (tiga), yaitu:

a. Bahan hukum primer

Yaitu sumber hukum yang menjadi pengikat/landasan hukumnya seperti: peraturan perundangan yakni:

- 1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
- 2) Kitab Undang Undang Hukum Pidana;
- 3) Undang-Undang Republik Indonesia 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;
- 4) Peraturan Pemerintah dan Peraturan Menteri Keuangan yang khusus mengatur tentang aturan pidana pajak yang masih berlaku sampai dengan saat ini.

b. Bahan hukum sekunder

Yakni bahan yang memberikan penjelasan mengenai sumber hukum primer seperti bahan yang berupa buku-buku, harian/majalah, karya tulis ilmiah yang berkaitan dengan permasalahan penelitian.

c. Bahan Hukum Tersier

Merupakan bahan hukum yang memberikan petunjuk atau penjelasan bermakna terhadap bahan hukum primer dan sekunder seperti kamus hukum.

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis data kualitatif, yaitu data yang diperoleh dari hasil studi pustaka dan

studi dokumen terhadap dokumen publik, bahan hukum primer, sekunder dan tersier, kemudian dianalisis secara kualitatif untuk mencapai kejelasan masalah yang akan dibahas. Kemudian keseluruhan bahan hukum tersebut dirangkai menjadi satu kesatuan sebagai data penunjang untuk menemukan jawaban atas isu/masalah hukum yang akan dipecahkan dalam penelitian.

III. HASIL DAN PEMBAHASAN

1. Konsep *Rechterlijke Pardon* (Pemaafan Hakim) dalam Sistem Peradilan Pidana Pajak di Indonesia

Kebutuhan atas *rechterlijke pardon* di Indonesia memang dibutuhkan saat ini dalam pembaharuan hukum Indonesia yang diharapkan dengan adanya konsep ini bisa menyeimbangkan tiga hal paling penting dalam hukum pidana yakni keadilan, kemanfaat dan kepastian hukum. Seperti yang diuraikan sebelumnya bahwa hukum itu bersifat plural, tergantung dimana hukum itu dibuat sehingga masing-masing negara memiliki hukum yang berbeda-beda. Ke-*pluralisme*-an hukum ini terdiri dari tiga hal yakni unsur masyarakat, negara serta unsur nilai dan etika. KUHAP (Kitab Undang-undang Hukum Acara Pidana) menganut sistem *due process of law* sehingga sistem peradilan pidana Indonesia selain harus melaksanakan penerapan hukum acara pidana sesuai dengan asas-asas yang terkandung dalam KUHAP juga harus didukung oleh sikap batin (penegak hukum) yang menghormati hak-hak warga masyarakat. Namun muladi berpendapat bahwa sistem peradilan pidana yang cocok untuk Indonesia adalah model yang mengacu kepada *daad-dader strafrecht* yang disebut model keseimbangan kepentingan. Dimana model ini memperhatikan

²⁵ Sunaryati Hartono, *Op Cit*, hlm. 101.

berbagai kepentingan yang harus dilindungi oleh hukum pidana yaitu kepentingan negara, kepentingan umum, kepentingan individu, kepentingan pelaku tindak pidana, dan kepentingan korban kejahatan.²⁶

Kehadiran *rechterlijk pardon* atau permaafan hakim di Indonesia baru dikenal dalam rancangan Kitab Undang-Undang Hukum Pidana. Dalam pasal 54 disebutkan bahwa ayat (2) disebutkan bahwa “Ringannya perbuatan, keadaan pribadi pelaku, atau keadaan pada waktu dilakukan tindak pidana serta yang terjadi kemudian dapat dijadikan dasar pertimbangan untuk tidak menjatuhkan pidana atau tidak mengenakan tindakan dengan mempertimbangkan segi keadilan dan kemanusiaan.” Kemudian dalam memori penjelasan atas rancangan undang-undang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana pada Pasal 54 ayat (2) dijelaskan bahwa ketentuan tersebut dikenal dengan asas *rechterlijke pardon* yang memberi kewenangan kepada hakim untuk memberi maaf pada seseorang yang bersalah melakukan tindak pidana yang sifatnya ringan. Pemberian maaf ini dicantumkan dalam putusan hakim dan tetap harus dinyatakan bahwa terdakwa terbukti melakukan tindak pidana yang didakwakan kepadanya.²⁷

Pengaturan ini memberikan kemungkinan untuk tidak menjatuhkan pidana terhadap terdakwa yang telah terbukti melakukan suatu tindak pidana. Namun terdapat beberapa pembatasan agar Majelis Hakim dapat

menjatuhkan putusan bersifat *Rechterlijk Pardon*, yakni:²⁸

- a. Ringannya perbuatan;
- b. Ringannya keadaan pribadi pembuat dan/atau;
- c. Ringannya keadaan pada waktu dilakukan perbuatan atau yang terjadi kemudian, dan
- d. Dengan mempertimbangkan segi keadilan dan kemanusiaan.

Menurut pandangan Nico Keizer, lembaga permaafan hakim mempunyai suatu tujuan sebagai katup/klep pengaman atau pintu darurat dalam suatu pemidanaan. Pandangan ini bisa digambarkan dengan merujuk pada kasus di Perancis pada tanggal 5 Maret tahun 2001 terhadap pelaku Anne Pasquio. Ringkasannya sebagai berikut: Anna Pasquio mempunyai tiga orang anak, yang salah satu anaknya berumur 10 tahun menderita autisme akut, berdasarkan pengawasannya bahwa kondisi anak semakin kritis. Anna melihat anaknya betapa tersiksa dengan penyakit yang dialaminya. Oleh karena didasarkan rasa kasih sayang maka Anna Pasquio memutuskan untuk membunuh anaknya dengan cara mendorong anaknya dari dermaga ke dalam air. Perkara ini menjadi sangat menghebohkan saat itu di Perancis, penuntut umum menyadari bahwa pembunuhan yang dilakukannya memang dilakukan karena kasih sayang. Akan tetapi, tidak ada alasan bagi penuntut umum untuk menghentikan penyidikan dan penuntutannya, karena jika merujuk pada unsur tindak pidana maka semuanya sudah memenuhi. Sedangkan untuk diselesaikan secara *settlement of court* (penyelesaian

²⁶ Muladi, *Proyeksi Hukum Pidana Materiil Indonesia di Masa Datang*, (Semarang: FH UNDIP, 1990), hlm. 45

²⁷ Arif Setiawan, Konsep Permaafan Hakim (Rechterlijk Pardon) Dalam Pembaharuan RUU KUHP Dan RUU KUHP, *Tesis*, Fakultas Hukum Universitas Islam Indonesia Yogyakarta 2021, hlm. 84

²⁸ Adery Ardhan Saputro, Konsepsi Rechterlijk Pardon Atau Permaafan Hakim Dalam Rancangan KUHP, *Jurnal Mimbar Hukum*, Volume 28, Nomor 1, Februari 2016, hlm. 71

perkara di luar sidang) juga tidak memungkinkan karena tindak pidana yang dilakukan adalah bukan tindak pidana ringan, serta usia dari terdakwa belum cukup tua sehingga tidak memenuhi syarat untuk tidak dilakukan penuntutan (*not prosecute*).²⁹

Kejadian di perancis ini juga mengingatkan akan pendapat dari Nico Keizer yang mengatakan bahwa: Sebelum adanya pasal pemaafan hakim, apabila dalam keadaan khusus, hakim di Belanda berpendapat bahwa sesungguhnya tidak harus dijatuhkan pidana, tetapi hakim terpaksa harus menjatuhkan pidana walaupun sangat ringan.³⁰

Apabila mengacu pada Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP), terdapat 3 (tiga) macam putusan hakim, yaitu putusan pemidanaan, putusan bebas (*vrijspraak*) dan putusan lepas dari segala tuntutan hukum (*onslag van recht vervolging*). Selanjutnya, KUHAP menjelaskan bahwa putusan pemidanaan dijatuhkan jika pengadilan berpendapat bahwa terdakwa bersalah melakukan tindak pidana yang didakwakan kepadanya. Sementara itu, putusan bebas dijatuhkan dalam hal pengadilan berpendapat bahwa dari hasil pemeriksaan di sidang, kesalahan terdakwa atas perbuatan yang didakwakan kepadanya tidak terbukti secara sah dan meyakinkan. Terakhir, jika pengadilan berpendapat bahwa perbuatan yang didakwakan kepada terdakwa terbukti tetapi perbuatan itu bukan merupakan suatu tindak pidana, maka terdakwa diputus lepas dari segala tuntutan hukum.³¹

Jika *rechterlijk pardon* (pemaafan hakim) dikaitkan dengan tindak pidana perpajakan, maka lembaga pemaafan hakim ini dapat dijadikan sebagai jaring terakhir, apabila suatu perkara tindak pidana perpajakan tidak tersaring ditahapan penuntutan dan hakim memeriksa pendahuluan. Sehingga tepatlah apa yang dikatakan Nico Keizer bahwa lembaga pemaafan hakim dijadikan sebagai katup/klep pengaman (*veiligheidsklep*) atau pintu darurat (*noodeur*) dari suatu tindak pidana perpajakan.³²

Putusan Hakim dalam kasus Putusan No. 2239 K/PID.SUS/2012 dengan Terdakwa Suwir Laut alias Liu Che Sui alias Atak termasuk dalam putusan pemidanaan, karena dalam amar putusan dinyatakan bahwa Terdakwa Suwir Laut alias Liu Che Sui alias Atak telah terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana “*Menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau Keterangan yang Isinya Tidak Benar atau Tidak Lengkap Secara Berlanjut*”. Dalam hal ini tindak pidana yang dimaksud adalah tindak pidana perpajakan. Oleh karenanya, Terdakwa dijatuhi hukuman pidana penjara selama 2 (dua) tahun.

2. Arah Kebijakan Tindak Pidana Perpajakan Bagi Perkembangan Delik Pidana Pajak Di Indonesia

Di dalam Undang-Undang KUP, suatu tindak pidana di bidang perpajakan yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak diatur dalam rumusan delik yang dijabarkan dalam Pasal 38, 39 ayat (1), (2), (3), dan 39A. Pasal 38 mengatur tentang kealpaan atau kelalaian, sementara Pasal 39 dan 39A mengatur tentang kesengajaan. Pasal 38 ini pada intinya mengatur delik yang dilakukan karena kealpaan dan

²⁹ David Tait, “*Pardons in Perspective: The Role of Forgiveness in Criminal Justice*”, U.S. Federal Sentencing Report, Vol.2, Tahun 2001.

³⁰ *Ibid*

³¹ Andi Hamzah, *op.cit*

³² *Ibid*

terbatas pada SPT yang tidak disampaikan atau disampaikan tidak lengkap atau tidak benar. Kealpaan dalam penjelasan pasal ini diartikan dengan tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan kewajibannya sehingga perbuatan tersebut dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.³³

Beberapa unsur penting dalam Pasal 38 ini adalah: Delik itu dilakukan oleh orang; Karena kealpaannya, menimbulkan kerugian pada pendapatan negara; dan Perbuatan itu bukan perbuatan pertama atau perbuatan ulangan. Berdasar pasal ini ancaman pidananya adalah denda paling sedikit 1 (satu) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. Pidana alternatifnya adalah pidana kurungan paling singkat 3 (tiga) bulan atau paling lama 1 (satu) tahun.³⁴

Lebih lanjut lagi, Pasal 39 ayat (1) dan 39A mengatur delik yang dilakukan dengan unsur kesengajaan. Pada Pasal 39 ayat (1) tampaknya lebih berfokus pada orang yang melalaikan kewajiban perpajakannya, sehingga unsur penting dalam delik ini adalah: Delik itu dilakukan oleh orang; karena dengan kesengajaan, menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara. Di lain pihak, Pasal 39A adalah delik kesengajaan yang berfokus pada kewajiban wajib pajak sebagai pemotong atau pemungut pajak (terkait dengan PPN dan PPh Pemotongan atau Pemungutan). Selain itu, delik sebagaimana diatur dalam Pasal 39A

ini tidak mensyaratkan adanya pembuktian kerugian pada pendapatan Negara. Sejalan dengan rumusan Pasal 39 ayat (1), ini pada ayat (2) pasal ini tampaknya lebih mengarah kepada pengulangan delik atau *recidive* yang juga diancan dengan sanksi pidana. Di lain pihak, Pasal 39 ayat (3) dimaksudkan untuk mengatur tentang delik percobaan yang terbatas pada suatu tindakan menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak NPWP dan/atau NPPKP.³⁵

Adapun dalam perkara Asian Agri, Pendapat Majelis Hakim Agung, yaitu:

a. Tentang adanya SPT dari 14 (empat belas) perusahaan yang tergabung di dalam Asian Agri Group (AAG) pada tahun pajak 2002, 2003, 2004, 2005 telah diisi secara tidak benar dan tidak lengkap, di dalam semua SPT tertulis belum diaudit, meskipun fakta sesungguhnya telah diaudit, akibatnya pendapatan Negara yang seharusnya diterima menjadi berkurang, sebagai akibat adanya SPT yang isinya tidak benar oleh AAG, sehingga menurut perhitungan Direktorat Jenderal Pajak total seluruhnya berjumlah Rp. 1.259.977.695.652,- yang rinciannya adalah dari tiga jenis komponen PPh, WP Badan, PPh WP Orang/Pribadi dan PPh, WP Luar Negeri Tahun 2002, 2003, 2004, 2005 sebagai berikut : tahun 2002 Rp. 276.145.706.827,- + tahun 2003 Rp. 296.172.548.868,- + tahun 2004 Rp. 478.385.792.915,- + tahun 2005 sebesar Rp. 246.235.801.943,- ;

³³ Muhammad Taufiq Budiarto, Sudut Pandang Perpajakan Atas Pengalihan Hak Tanah Dan Bangunan Dengan Mekanisme Perjanjian Nominee, *Artikel Simposium Nasional Keuangan Negara*, Pusdiklat Pajak Jakarta, 2019, hlm. 453

³⁴ *Ibid*

³⁵ Wan Juli dan Titik Suharti, Tinjauan Pertanggungjawaban Pidana Wajib Pajak Badan Dalam Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan, *Jurnal Perspektif*, Volume XVII No. 2, Mei 2012

Sedangkan menurut perhitungan fiskus dari Direktorat Jenderal Pajak sebesar Rp. 1.259.977.695.652,- yang dalam hal ini jumlahnya lebih besar perhitungan yang dibuat oleh Direktorat Jenderal Pajak;

- b. Bahwa hasil pemeriksaan bukti permulaan terhadap apa saja yang dilakukan oleh Terdakwa atas 14 perusahaan yg tergabung di dalam Asian Agri Group, dengan modus operandi sebagai berikut: telah melakukan penjualan di bawah pasar, melakukan *Hedging* fiktif, membebankan biaya yang disebut sebagai biaya Jakarta dan *Management Fee*. Dengan demikian maka pembuatan atau pengisian SPT tidak dilakukan berdasarkan laporan hasil audit Kantor Akuntan Publik, padahal perusahaan sesungguhnya telah diaudit, dan telah dibuat laporan hasil audit Kantor Akuntan Publik, dengan mencantumkan tanda "Tidak di audit" sekalipun sudah diaudit, bahkan kemudian SPT yang diajukan ke KPP ternyata berbeda dengan hasil audit dari Kantor Akuntan Publik. Mencermati modus operandi *a quo* dan fakta-fakta hukum di atas maka tentulah perbuatan Terdakwa telah dilakukan secara sengaja dan terencana adalah salah satu bentuk modus operandi penghindaran pajak "*Tax Evasion*". Dengan fakta hukum tersebut di atas dikaitkan dengan sistem perpajakan yang berlaku adalah "*self assesment*", Wajib Pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung sendiri pajak yang seharusnya dibayar berdasarkan ketentuan undang-undang yang berlaku, kemudian melaporkan jumlah pajak terutang dengan cara yang benar dan dilakukan beritikad baik di dalam SPT kepada KPP setempat. Makna

itikad baik yang harus dilakukan oleh Wajib Pajak atau kuasanya adalah menjadi bagian dari "aspek kepercayaan yang terkandung di dalam "*self assesment*", sehingga secara runtut akan diberikan pendekatan "administrasi di dalam proses penyelesaian di seputar perpajakan yang menjadi bagian dari tugas dan fungsi Direktorat Jenderal Pajak dalam melakukan fungsinya. Akan tetapi sejak tahun 2005 tersebut Terdakwa tidak melakukan pembayaran atau mengikuti program pengampunan. Baru pada tahun 2008 tepatnya dengan surat AAG tanggal 07 Januari 2008, surat AAG No. 016/JKT/IIS-EXT/I/08 tanggal 17 Januari 2008 dan surat No. 035/JKT/IISEXT/I/08 tanggal 25 Januari 2008, PT. AAG ingin beraudensi dengan Direktur Jenderal Pajak, permohonan pemaparan perkara, dan permohonan untuk diterbitkan SKP kurang bayar, padahal persoalan PT. AAG telah dalam tahap penyidikan, sehingga tidak mungkin diselesaikan secara administratif kecuali jika pajak terutang tersebut dilunasi. Terlebih lagi bahwa menurut ketentuan Pasal 44B UU KUP Nomor 28 Tahun 2007, ayat (1) : Penghentian penyidikan hanya dilakukan atas permintaan Menteri Keuangan. Ayat (2): Penghentian penyidikan hanya dilakukan setelah Wajib Pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar.

Adapun Amar Putusnya, yaitu:

- a. Menyatakan Terdakwa Suwir Laut alias Liu Che Sui alias Atak tersebut di atas telah terbukti secara sah dan meyakinkan bersalah melakukan tindak pidana "Menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau Keterangan yang Isinya Tidak

- Benar atau Tidak Lengkap Secara Berlanjut”;
- b. Menjatuhkan pidana oleh karena itu kepada Terdakwa tersebut dengan pidana penjara selama 2 (dua) tahun;
 - c. Menetapkan bahwa pidana tersebut tidak akan dijalani, kecuali jika di kemudian hari ada perintah lain dalam putusan Hakim karena Terdakwa dipersalahkan melakukan sesuatu kejahatan atau tidak mencukupi suatu syarat yang ditentukan sebelum berakhirnya masa percobaan selama 3 (tiga) tahun, dengan syarat khusus dalam waktu 1 (satu) tahun, 14 (empat belas) perusahaan yang tergabung dalam AAG/Asian Agri Group yang pengisian SPT tahunan diwakili oleh Terdakwa untuk membayar denda 2 (dua) kali pajak terutang yang kurang dibayar masing-masing.

Simpulannya adalah bahwa tindak pidana perpajakan merupakan tindak pidana khusus yang berdiri sendiri dan tidak dipengaruhi oleh asas *ex hauss*, azas *lex certa* dan azas penerimaan negara. Suatu perseroan terbatas dapat dikenakan pidana denda atas tindak pidana perpajakan. Putusan MA tersebut sangat bermanfaat untuk menciptakan efek jera bagi pelanggar kewajiban perpajakan dan semakin meningkatkan pemahaman bahwa pidana pajak tidak hanya dapat diterapkan terhadap Wajib Pajak, namun juga dapat diberlakukan bagi wakil, kuasa, pegawai dari Wajib Pajak, atau pihak lain yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan. Hal inilah yang tidak dapat dibiarkan terjadi, sehingga selain terhadap pelaku orang maka korporasi sebagai subjek hukum pidana yang harus dimintakan pertanggungjawabannya

dalam rangka mewujudkan penegakan hukum pidana di bidang perpajakan yang berkeadilan.³⁶

Dengan demikian, secara harfiah, sanksi pidana baik denda maupun kurungan ini dapat ditafsirkan hanya dikenakan terhadap individu sebagai pelaku delik. Memang hal ini tidak dapat secara otomatis diartikan bahwa individu itu sebagai satu-satunya pihak yang bertanggungjawab karena definisi penanggung pajak dalam Pasal 1 angka 28 UU KUP ini adalah orang pribadi atau badan yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak, termasuk wakil yang menjalankan hak dan memenuhi kewajiban wajib pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Dapat dilihat bahwa apabila delik yang dilakukan ini terkait dengan pemenuhan kewajiban wajib pajak badan, wajib pajak yang bersangkutan dapat menjadi pihak yang wajib menanggung pembayaran pajak sekalipun pajak ini diakibatkan oleh pihak lain yang melakukan delik itu. Sehubungan dengan rumusan sanksi sesuai dengan Undang-Undang KUP ini adalah efektifitasnya dalam mencegah terjadinya delik dan/atau mengembalikan keadaan (yang tidak seimbang setelah terjadinya delik) seperti sediakala. Hal ini cukup beralasan mengingat sanksi pidana yang di atur dalam UU KUP hanyalah berupa sanksi-sanksi formal. Padahal, dalam beberapa aspek, khususnya untuk mencapai suatu tujuan pembedaan terhadap korporasi, sanksi informal atau negatif yang berupa *legal sanction*, *occupational sanctions*, dan *social sanction* dapat dipertimbangkan. Sejalan dengan ide ini, sanksi berupa pengumuman di

³⁶ Nahak Simon, *Hukum Pidana Perpajakan*, (Malang: Setara Press, 2014), hlm. 67

media masa tentang korporasi yang melakukan suatu delik pajak tertentu atau *social sanction* atau penempatan korporasi itu dalam suatu badan pengawas sementara atau *legal sanction*, atau bahkan pelepasan jabatan bagi pengurus yang bertanggungjawab atau *occupational sanction* layak untuk dipertimbangkan.³⁷

Terkait arah kebijakan, perlu dilakukan rekonstruksi kebijakan, tidak hanya kebijakan pidana perpajakan, namun juga pada ketentuan yang berlaku umum, baik KUHP maupun dalam KUHP. Dengan adanya undang-undang atau regulasi khusus lainnya yang ada sudah menunjukkan bahwa korporasi dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana, namun tetap perlu untuk memberi landasan hukum yang lebih komprehensif guna menghindari penafsiran yang berbeda (multitafsir) atas undang-undang atau regulasi yang sudah ada. Untuk peraturan perpajakan sendiri sebagaimana disampaikan di atas, pengaturan tindak pidana dan perlakuannya terhadap korporasi telah diusulkan untuk dimuat secara konkrit dan termuat dalam konsep RUU KUP.³⁸

IV. KESIMPULAN

Berdasarkan analisa di atas, maka kesimpulannya adalah:

1. Menurut pandangan Nico Keizer, lembaga pemaafan hakim mempunyai suatu tujuan sebagai katup/klep pengaman atau pintu darurat dalam suatu pembedaan. Oleh karena itu, konsep *rechterlijke pardon* (pemaafan hakim) dalam sistem peradilan pidana pajak di Indonesia

dapat dijadikan sebagai jaring terakhir, apabila suatu perkara tindak pidana perpajakan tidak tersaring ditahapan penuntutan dan hakim pemeriksa pendahuluan. Sehingga tepatlah apa yang dikatakan Nico Keizer bahwa lembaga pemaafan hakim dijadikan sebagai katup/klep pengaman (*veiligheidsklep*) atau pintu darurat (*noodeur*) dari suatu tindak pidana perpajakan.

2. Terkait arah kebijakan tindak pidana perpajakan bagi perkembangan delik pidana pajak di Indonesia, perlu dilakukan rekonstruksi kebijakan, tidak hanya kebijakan pidana perpajakan, namun juga pada ketentuan yang berlaku umum, baik KUHP maupun dalam KUHP. Dengan adanya undang-undang atau regulasi khusus lainnya yang ada sudah menunjukkan bahwa korporasi dapat dimintakan pertanggungjawaban pidana, namun tetap perlu untuk memberi landasan hukum yang lebih komprehensif guna menghindari penafsiran yang berbeda (multitafsir) atas undang-undang atau regulasi yang sudah ada. Untuk peraturan perpajakan sendiri sebagaimana disampaikan di atas, pengaturan tindak pidana dan perlakuannya terhadap korporasi telah diusulkan untuk dimuat secara konkrit dan termuat dalam konsep RUU KUP.

REFERENSI

Buku:

- Andi Hamzah, *Hukum Acara Pidana Indonesia*, (Jakarta: Sinar Grafika, 2008).
- Barda Nawawi Arief, *Pembaharuan Hukum Pidana*, (Bandung: PT Citra Aditya Bakti, 2005).
- Gunadi, *Panduan Komprehensif Ketentuan Umum Perpajakan (KUP)*, (Jakarta: Bee Media Indonesia, 2016),
- Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak*, (Jakarta: Salemba Empat, 2001).

³⁷ Ibid

³⁸ Salman Luthan, *Kebijakan Kriminalisasi Di Bidang Keuangan*, Cetakan Pertama (Yogyakarta: FH UII PRESS, 2014), hlm. 89.

- M. Yahya Harahap, *Pembahasan Permasalahan dan Penerapan KUHAP*, (Jakarta: Sinar Grafika, 2006).
- Mardiasmo, *Perpajakan*, (Yogyakarta: Andi Offset, 1992).
- Muladi, *Proyeksi Hukum Pidana Materiil Indonesia di Masa Datang*, (Semarang: FH UNDIP, 1990).
- Nahak Simon, *Hukum Pidana Perpajakan*, (Malang: Setara Press, 2014).
- Nico Keizer dan D. Schaffmeister, *Beberapa Catatan Tentang Rancangan Permulaan 1998 Buku I KUHP Baru Indonesia*, (Belanda: Driebergen/ Valkenburg, 1990).
- Oyok Abuyamin, *Perpajakan Pusat dan Daerah*, (Bandung: Humaniora, 2012).
- Rianto Adi, *Metode Penelitian Sosial dan Hukum*, (Jakarta: Granti, 2000).
- Salman Luthan, *Kebijakan Kriminalisasi Di Bidang Keuangan*, Cetakan Pertama (Yogyakarta: FH UII PRESS, 2014).
- Sunaryati Hartono, *Penelitian Hukum di Indonesia Pada Akhir Abad Ke-20*, Cetakan kedua, (Bandung: Alumni, 2006).
- T.N. Syamsah, *Tindak Pidana Perpajakan*, (Bandung: PT. Alumni, 2011).

Jurnal:

- Adery Ardhan Saputro, *Konsepsi Rechterlijk Pardon Atau Pemaafan Hakim Dalam Rancangan KUHP*, *Jurnal Mimbar Hukum*, Volume 28, Nomor 1, Februari 2016.
- David Tait, *"Pardons in Perspective: The Role of Forgiveness in Criminal Justice"*, *U.S. Federal Sentencing Report*, Vol. 2, Tahun 2001.
- Mufatikhatul Farikhah, *Konsep Judicial Pardon (Pemaafan Hakim) dalam Masyarakat Adat di Indonesia*, *Jurnal Hukum Media*, Vol. 25 No. 1 Juni 2018.

- Wan Juli dan Titik Suharti, *Tinjauan Pertanggungjawaban Pidana Wajib Pajak Badan Dalam Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan*, *Jurnal Perspektif*, Volume XVII No. 2, Mei 2012.

Karya Ilmiah:

- Arif Setiawan, *Konsep Permaafan Hakim (Rechterlijk Pardon) Dalam Pembaharuan RUU KUHP Dan RUU KUHAP*, *Tesis*, Fakultas Hukum Universitas Islam Indonesia Yogyakarta 2021.
- Muhammad Taufiq Budiarto, *Sudut Pandang Perpajakan Atas Pengalihan Hak Tanah Dan Bangunan Dengan Mekanisme Perjanjian Nominee*, *Artikel Simposium Nasional Keuangan Negara*, Pusdiklat Pajak Jakarta, 2019.

Undang-Undang:

- Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 1 butir 3.
- Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 1 butir 2.

Internet:

- <http://www.wikiapbn.org/tindak-pidana-di-bidang-perpajakan/>, diakses pada tanggal 08 November 2021
- <https://nasional.kompas.com/read/2018/05/08/06060061/konsep-pemaafan-di-rkuhp-dinilai-perlu-ditatur-agar-tak-disalahgunakan?page=all>, diakses pada 08 November 2021