

SIDANG TERBUKA

REKONSTRUKSI KEBIJAKAN PENGHENTIAN PERKARA TINDAK PIDANA PAJAK BERBASIS PEMULIHAN KERUGIAN KEUANGAN NEGARA DALAM PERSPEKTIF

KEPASTIAN HUKUM

Nama : Ipat Fatmawati
NPM : 239030023
Rumpun Ilmu : Hukum Pidana

ABSTRAK

Penghentian perkara tindak pidana pajak yang berorientasi pada pemulihan kerugian negara di Indonesia menimbulkan ketidakpastian hukum yang sistemik, akibat tumpang tindih kewenangan antara KUHAP dan UU KUP serta praktik diskresi yang tidak terbatas. Das Sein memperlihatkan realitas di lapangan: ketidakkonsistenan penerapan, multitafsir kewenangan, dan risiko disparitas hukum, sedangkan Das Sollen menuntut rekonstruksi normatif yang menyeimbangkan kepastian hukum dengan efektivitas pemulihan kerugian negara. Persoalan ini menggarisbawahi urgensi untuk menghadirkan model penghentian perkara yang koheren, adil, dan aplikatif, sekaligus selaras dengan prinsip negara hukum dan keadilan restoratif fiskal.

Penelitian ini mengadopsi metode yuridis normatif kualitatif dengan triangulasi data: data primer (KUHAP lama, KUHAP baru, UU KUP), data sekunder (literatur, jurnal, komentar, studi perbandingan Belanda, Singapura, Australia), dan analisis data kualitatif. Analisis teori memanfaatkan grand theory: negara hukum, middle theory: kepastian hukum, dan apply theory: harmonisasi hukum, yang diterapkan melalui pendekatan oksilogis (nilai dan tujuan hukum), ontologis (fenomena hukum yang nyata), dan epistemologis (pemahaman norma melalui interpretasi dan rekonstruksi). Pendekatan ini memungkinkan penelitian mengeksplorasi konflik normatif, mengevaluasi konsistensi aturan, dan merumuskan rekonstruksi pasal serta model penghentian bersyarat yang sistematis dan valid secara akademik.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa rekonstruksi penghentian perkara pidana pajak berbasis penuntutan bersyarat dan keadilan restoratif fiskal mampu menyeimbangkan kepastian hukum dan pemulihan kerugian negara, menghilangkan multitafsir kewenangan, dan memperkuat integritas sistem peradilan. Novelty penelitian ini terletak pada formulasi integratif KUHAP baru dan UU KUP, penggunaan triangulasi teori dan data untuk rekonstruksi hukum yang koheren dan aplikatif, serta kontribusi substansial terhadap pengembangan hukum pidana dan kebijakan perpajakan nasional. Temuan ini menghadirkan inovasi normatif yang orisinal, menjembatani teori, praktik, dan kebijakan hukum dalam konteks modernisasi sistem peradilan pidana.

Kata Kunci: Penghentian Perkara Pajak, Kepastian Hukum, Rekonstruksi Hukum.

BAB I PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Pajak merupakan sumber utama penerimaan negara yang memiliki peran strategis dalam pembiayaan penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan nasional. Dalam perspektif konstitusional, pajak tidak hanya dipandang sebagai kewajiban warga negara, tetapi juga sebagai instrumen negara untuk mewujudkan kesejahteraan umum. Oleh karena itu, keberadaan rezim hukum pajak pada dasarnya diarahkan untuk menjamin optimalisasi penerimaan negara secara berkelanjutan, adil, dan berlandaskan kepastian hukum.

Sejalan dengan falsafah bangsa, Pancasila dan Undang-Undang Dasar 1945 yang menjunjung tinggi hak dan kewajiban warga negara dan penduduk Indonesia, bahwa untuk mewujudkan Masyarakat Indonesia yang adil, Makmur, dan Sejahtera, perlu menempatkan perpajakan sebagai salah satu perwujudan kewajiban kenegaraan dalam upaya peningkatan kesejahteraan, keadilan, dan Pembangunan sosial.

Untuk meningkatkan pertumbuhan perekonomian yang berkelanjutan dan mendukung percepatan pemulihan perekonomian, diperlukan strategi konsolidasi fiskal yang berfokus pada perbaikan defisit anggaran dan peningkatan rasio pajak, yang antara lain dilakukan melalui penerapan kebijakan peningkatan kinerja penerimaan pajak, reformasi administrasi perpajakan, peningkatan basis perpajakan, penciptaan system perpajakan yang mengedepankan prinsip keadilan dan kepastian hukum, serta kepatuhan sukarela Wajib Pajak.

Pajak merupakan salah satu bentuk pendapatan negara yang menumbang persentase terbesar dibandingkan dengan sektor-sektor pendapatan lain seperti minyak dan gas (migas) serta non-migas. Keberhasilan suatu negara dalam mengumpulkan pajak dari warga negaranya dipastikan akan bermanfaat bagi stabilitas ekonomi negara yang bersangkutan. Bank Dunia menilai Indonesia merupakan negara dengan penerimaan negara yang paling rendah dibandingkan dengan negara-negara tetangga di Asia dan G20. Sampai saat ini Indonesia baru mengumpulkan <50% potensi penerimaan negara. Hal itu tercermin dari rasio penerimaan negara terhadap produk domestik bruto yang baru sekitar 15%. Demikian halnya dengan rasio penerimaan perpajakan (tax ratio) yang hanya 11,3% dari produk domestik bruto, jauh dibawah pencapaian Brasil, China, India, Malaysia, Mexico, Filipina, Thailand atau bahkan Vietnam.

Dalam rangka melindungi kepentingan fiskal negara, pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan tidak hanya dikenai sanksi administratif, tetapi juga dapat ditingkatkan menjadi tindak pidana pajak. Namun demikian, hukum pidana pajak sejak awal tidak dimaksudkan sebagai instrumen utama (primum remedium), melainkan sebagai upaya terakhir (ultimum remedium). Asas ultimum remedium menempatkan sanksi pidana sebagai sarana represif yang digunakan apabila instrumen hukum administrasi perpajakan tidak lagi efektif dalam menjamin kepatuhan wajib pajak dan pemulihan kerugian keuangan negara.

Kerugian keuangan negara dalam dimensi hukum administrasi negara memiliki definisi yang jelas sebagaimana terdapat dalam Pasal 1 angka 22 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara dan Pasal 1 angka 15 Undang-Undang Nomor 15 tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, yang keduanya sama-sama mendefinisikan: “kerugian keuangan negara/daerah adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai”. Artinya, kerugian keuangan negara dapat berbentuk kerugian uang, surat berharga, dan barang dalam lingkup definisi keuangan negara

sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan, dan Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 jo Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001, namun dipersempit dengan spesifikasi berupa yang nyata dan pasti jumlahnya, akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai. Dengan demikian, kerugian keuangan negara harus nyata dan pasti jumlahnya sebanding dengan pengertian keuangan negara itu sendiri.

Sejalan dengan asas tersebut, kebijakan penegakan hukum pidana pajak menunjukkan orientasi yang kuat pada pemulihan kerugian keuangan negara. Pemulihan kerugian keuangan negara dipandang lebih bernilai dan fungsional dibandingkan pemidanaan semata, mengingat tujuan utama hukum pajak adalah memastikan penerimaan negara, bukan semata-mata menjatuhkan penderitaan kepada pelaku. Orientasi ini tercermin dalam berbagai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang membuka ruang penghentian perkara pidana pajak apabila wajib pajak melunasi kerugian keuangan negara beserta sanksi administratif tertentu.

Sistem perpajakan yang berlaku di Indonesia yakni self assessment system, dimana pada kebijakan ini Indonesia memercayakan seluruh kewajiban perpajakannya kepada Wajib Pajak untuk menghitung, membayar, melapor secara mandiri tanpa terlebih dahulu melalui verifikasi oleh kantor pajak. Konsekuensi dari self assessment system ini, pemerintah melalui Direktorat Jenderal Pajak berhak melakukan pengujian ataupun pemeriksaan terhadap penghitungan yang telah dilakukan oleh Wajib Pajak. Hal inilah yang menjadi dasar alasan mengapa Wajib Pajak diperiksa kebenarannya oleh kantor pajak.

Pemeriksaan pajak menekankan pada pemeriksaan bukti yang berupa buku-buku, dokumen dan catatan yang dilaksanakan secara objektif oleh Pemeriksa Pajak berdasarkan suatu standar pemeriksaan. Hal ini tidak bertujuan untuk mencari-cari kesalahan Wajib Pajak, melainkan untuk menguji sejauh mana pelaksanaan kewajiban perpajakan telah dijalankan secara benar, lengkap, dan jelas oleh Wajib Pajak sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Sistem perpajakan Indonesia, Wajib Pajak diberi ruang untuk mengoreksi kewajiban perpajakannya tanpa perlu melalui jalur sengketa formal seperti keberatan dan banding. Salah satu bentuknya adalah mekanisme pembetulan sebagaimana diatur dalam Pasal 16 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang memungkinkan koreksi atas kesalahan tulis, hitung, atau penerapan peraturan dalam ketetapan pajak seperti SKP dan SPT. Proses ini dapat dilakukan baik oleh Direktorat Jenderal Pajak secara inisiatif atau berdasarkan permohonan tertulis dari Wajib Pajak.

B. Identifikasi Masalah

Berdasarkan uraian latar belakang, maka dalam penelitian ini ada beberapa identifikasi masalah yang akan dibahas, yaitu:

Mengapa penghentian perkara tindak pidana pajak yang berorientasi pada pemulihan kerugian negara berpotensi menimbulkan ketidakpastian hukum dalam sistem hukum acara pidana?

Bagaimana rekonstruksi kebijakan penghentian perkara tindak pidana pajak yang mampu menyeimbangkan kepastian hukum dan pemulihan kerugian negara?

C. Tujuan Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis dan merekonstruksi kebijakan penghentian perkara tindak pidana pajak dalam rangka mewujudkan keseimbangan antara kepastian

hukum dan pemulihan kerugian negara, melalui pendekatan normatif dan perbandingan hukum.

Secara lebih spesifik penelitian ini bertujuan untuk menganalisis faktor-faktor normatif yang menyebabkan penghentian perkara tindak pidana pajak berpotensi menimbulkan ketidakpastian hukum dalam sistem hukum acara pidana serta merumuskan rekonstruksi norma dan kebijakan penghentian perkara tindak pidana pajak yang menjamin kepastian hukum serta tetap mendukung pemulihan kerugian negara.

D. Kegunaan Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi dalam pengembangan ilmu hukum, khususnya dalam pengembangan teori hukum pidana dan hukum pajak, sebagai penguatan kajian kepastian hukum, dapat memberikan kontribusi terhadap teori negara hukum, pengembangan konsep harmonisasi hukum, dan menghasilkan kebaruan keilmuan dengan menghasilkan formulasi rekonstruksi norma dan model integratif yang memperkaya khazanah penelitian hukum normatif rekonstruktif.

Secara teoretis, penelitian ini memberikan kontribusi terhadap pengembangan ilmu hukum, khususnya dalam kajian negara hukum, kepastian hukum, dan harmonisasi hukum. Penelitian ini memperkaya analisis normatif mengenai penghentian perkara tindak pidana pajak melalui formulasi rekonstruktif yang menegaskan kejelasan norma, pembatasan diskresi, dan konsistensi sistem hukum pidana.

Secara praktis, penelitian ini diharapkan memberikan kontribusi bagi aparat penegak hukum, pembentuk undang-undang, dan otoritas perpajakan dalam merumuskan dan menerapkan kebijakan penghentian perkara tindak pidana pajak yang menjamin kepastian hukum, konsistensi sistem hukum, dan perlindungan terhadap prinsip negara hukum.

E. Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan yuridis normatif melalui integrasi antara data primer, data sekunder, dan analisis data yuridis kualitatif dalam kerangka rekonstruktif. Hal ini bertujuan untuk memastikan bahwa rekonstruksi norma penghentian perkara tindak pidana pajak tidak hanya berbasis analisis tekstual peraturan perundang-undangan, tetapi juga dikonfirmasi oleh realitas praktik.

1. Spesifikasi Penelitian

Penelitian ini bersifat deskriptif analitis, karena bertujuan untuk menggambarkan dan menganalisis fenomena hukum secara sistematis terkait penghentian perkara tindak pidana pajak di Indonesia. Secara deskriptif, penelitian menelaah norma hukum yang berlaku, termasuk KUHAP lama, KUHAP baru (UU No. 20 Tahun 2025), dan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), serta praktik penegakan hukum di lapangan, dengan menggambarkan konflik, ketidakpastian hukum, dan ruang diskresi yang muncul. Secara analitis, penelitian mengevaluasi kekonsistenan norma, harmonisasi KUHAP dengan UU KUP, dan kesesuaian dengan prinsip keadilan restoratif fiskal dan kepastian hukum, serta melakukan rekonstruksi normatif untuk merumuskan model penghentian perkara bersyarat yang koheren dan aplikatif. Pendekatan ini tidak hanya menjelaskan keadaan hukum yang ada, tetapi juga mengidentifikasi problematika, menganalisis akar konflik normatif, dan merumuskan solusi hukum yang sistematis dan implementatif, sehingga menghasilkan kontribusi ilmiah yang orisinal dan relevan bagi pengembangan hukum pidana dan perpajakan nasional.

2. Metode Pendekatan

Peter Marzuki menggolongkan pendekatan dalam penelitian hukum normatif menjadi lima pendekatan, yang meliputi:

Pendekatan undang-undang (statute approach);

Pendekatan kasus (case approach);

Pendekatan historis (historical approach);

Pendekatan perbandingan (comparative approach);

Pendekatan konseptual (conceptual approach).

Penelitian ini menggunakan pendekatan yuridis normatif, yaitu metode yang menitikberatkan pada analisis peraturan perundang-undangan, doktrin hukum, dan literatur hukum untuk memahami, menafsirkan, dan mengevaluasi norma-norma hukum yang berlaku. Pendekatan ini digunakan untuk menelaah KUHAP lama, KUHAP baru (UU No. 20 Tahun 2025), dan UU KUP, termasuk pasal-pasal yang mengatur penghentian perkara tindak pidana pajak. Melalui pendekatan yuridis normatif, penelitian dapat mengidentifikasi konflik, inkonsistensi, dan ruang diskresi dalam norma hukum, sekaligus merumuskan rekonstruksi pasal dan model penghentian perkara bersyarat yang harmonis dan aplikatif dalam sistem hukum nasional. Pendekatan ini juga memungkinkan integrasi analisis perbandingan dengan negara Belanda, Singapura, dan Australia, sehingga temuan penelitian bersifat valid, sistematis, dan relevan secara akademik.

3. Pendekatan Perundang-undangan (Statute Approach)

Penelitian ini menggunakan pendekatan perundang-undangan (statute approach), yaitu metode yang menitikberatkan pada analisis sistematis terhadap peraturan perundang-undangan sebagai sumber hukum primer. Pendekatan ini diterapkan untuk menelaah norma-norma yang mengatur penghentian perkara tindak pidana pajak, termasuk KUHAP lama, KUHAP baru (UU No. 20 Tahun 2025), dan UU KUP, baik dalam substansi, struktur, maupun tujuan normatifnya. Melalui pendekatan ini, peneliti dapat mengidentifikasi konflik normatif, kelemahan, dan kekosongan hukum, serta menilai konsistensi antar regulasi. Hasil analisis menjadi dasar untuk merumuskan rekonstruksi norma dan model penghentian perkara bersyarat yang harmonis, koheren, dan sesuai prinsip kepastian hukum serta keadilan restoratif fiskal.

4. Pendekatan Perbandingan (comparative approach)

Pendekatan perbandingan (comparative approach) digunakan dengan menelaah praktik penghentian perkara pidana pajak di Belanda, Singapura, dan Australia. Pendekatan ini bertujuan untuk mengidentifikasi praktik terbaik, kesenjangan hukum, dan potensi harmonisasi norma yang relevan dengan konteks hukum nasional. Analisis perbandingan memungkinkan peneliti mengevaluasi keefektifan model penghentian perkara, batas kewenangan penuntut umum, dan integrasi prinsip keadilan restoratif fiskal di masing-masing negara. Temuan dari pendekatan ini kemudian digunakan sebagai referensi normatif dan konseptual dalam merumuskan rekonstruksi penghentian perkara bersyarat di Indonesia, sehingga kebijakan yang dihasilkan lebih sistematis, koheren, dan sesuai dengan prinsip kepastian hukum serta due process of law.

5. Pendekatan Konseptual (Conceptual Approach)

Penelitian ini menggunakan pendekatan konseptual (conceptual approach) untuk mengembangkan kerangka pemikiran normatif dan teoritis terkait penghentian perkara tindak pidana pajak. Pendekatan ini menekankan analisis prinsip hukum, teori negara hukum, kepastian hukum, dan harmonisasi hukum, yang menjadi dasar untuk merumuskan rekonstruksi norma dan model penghentian perkara bersyarat berbasis

keadilan restoratif fiskal. Melalui pendekatan konseptual, peneliti dapat menghubungkan teori dengan praktik hukum, mengevaluasi kesesuaian antara KUHAP dan UU KUP, serta menegaskan prinsip, nilai, dan tujuan hukum yang mendasari kebijakan penghentian perkara. Hasil dari pendekatan ini berfungsi sebagai fondasi ilmiah bagi rekomendasi normatif dan strategi harmonisasi hukum yang koheren, adil, dan aplikatif.

5 Pendekatan Kasus (Case Approach)

Penelitian ini menggunakan pendekatan kasus (case approach) untuk menelaah studi kasus konkret penghentian perkara tindak pidana pajak di Indonesia maupun praktik perbandingan internasional. Pendekatan ini menekankan analisis mendalam terhadap fakta, keputusan penegak hukum, dan implementasi norma hukum dalam konteks nyata, sehingga memungkinkan identifikasi konflik, ketidakpastian hukum, dan praktik diskresi. Hasil analisis kasus digunakan sebagai bahan evaluasi kritis untuk menilai kesesuaian KUHAP lama, KUHAP baru, dan UU KUP, serta menjadi referensi empiris dalam merumuskan rekonstruksi norma dan model penghentian perkara bersyarat yang harmonis, efektif, dan sesuai prinsip kepastian hukum serta keadilan restoratif fiskal.

Dengan mempelajari pandangan-pandangan dan doktrin-doktrin didalam ilmu hukum, peneliti akan menemukan ide-ide yang melahirkan pengertian-pengertian hukum, dan asas-asas hukum yang relevan dengan isu yang dihadapi.

BAB II PEMBAHASAN

A. Urgensi Rekonstruksi Penghentian Perkara Pidana Pajak

Tujuan ilmu hukum adalah menjawab pertanyaan apa dan bagaimana yang seharusnya sebagai suatu *das sollen*. Namun demikian suatu penelitian hukum bukan semata-mata meneliti kebenaran kaedahnya sebagai *das sollen*, melainkan meneliti tentang berlaku tidaknya kaidah hukum, tentang apa yang seyogyanya dilakukan atau semestinya bersifat preskriptif (Mertokusumo, 2011). Dengan demikian suatu penelitian hukum selain bersifat dogmatis dan sistematis, penelitian hukum juga harus dapat menangkap ada tidaknya kesenjangan antara *das sollen* dengan *das sein*.

Secara empiris (*das sein*), penghentian perkara tindak pidana pajak di Indonesia masih didominasi oleh pendekatan fiskal-administratif yang menempatkan pemulihan kerugian keuangan negara sebagai tujuan utama, namun belum terintegrasi secara utuh dalam system hukum pidana. Praktik penghentian perkara sebagaimana diatur dalam Pasal 44B UU KUP cenderung dilaksanakan melalui mekanisme administratif atas dasar kepentingan penerimaan negara, tanpa kerangka prosedural yang jelas dalam sistem peradilan pidana. Akibatnya, penghentian perkara sering dipersepsikan sebagai kebijakan pragmatis fiskal, bukan sebagai bagian dari penegakan hukum pidana yang berkeadilan dan akuntabel.

Sumber hukum dalam bahasa Belanda, disebut dengan *rechtbronnen* merupakan tempat ditemukannya peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan hukum pidana khusus, sementara dalam bahasa Inggris disebut dengan *source of law*. Maksudnya, bahwa sumber hukum adalah segala apa saja yang menimbulkan aturan-aturan yang kalau dilanggar mengakibatkan sanksi yang tegas dan nyata. Sumber hukum juga dapat diartikan sebagai bahan-bahan yang digunakan sebagai dasar oleh pengadilan dalam memutus perkara.

Sumber hukum pidana diluar Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, diantaranya:

Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi, sebagaimana telah diubah menjadi Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang perubahan atas Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi.

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

Undang-Undang Nomor 46 Tahun 2009 tentang Pengadilan Tindak Pidana Korupsi.

Undang-Undang Nomor 35 Tahun 2009 tentang Narkotika.

Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang.

Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2018 tentang perubahan atas Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2003 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2002 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Terorisme menjadi Undang-Undang.

Hukum pidana diluar KUHP mempunyai ketentuan khusus dan penyimpangan terhadap hukum pidana umum, baik di bidang hukum pidana materil maupun di bidang hukum pidana formal. Hukum pidana diluar KUHP berlaku terhadap perbuatan tertentu dan/atau golongan/orang-orang tertentu. Kekhususan tindak pidana diluar KUHP di bidang materil, maksudnya ada penyimpangan dalam pengertian menyimpang dari ketentuan hukum pidana umum dan dapat menentukan sendiri ketentuannya, yang sebelumnya tidak ada dalam hukum pidana umum, yang disebut dengan ketentuan khusus.

Dalam konteks ini, karakteristik pidana pajak mempunyai ketentuan khusus terhadap hukum pidana, namun tindak pidana pajak tidak termasuk tindak pidana yang diatur diluar KUHP.

Dalam praktik, kewenangan penghentian perkara pidana pajak masih terpusat pada otoritas eksekutif fiskal, dengan keterlibatan aparat penegak hukum yang bersifat administratif dan koordinatif. Kondisi ini membuka ruang diskresi yang luas dan tidak terukur, baik dalam menentukan kelayakan penghentian perkara maupun dalam menetapkan besaran pemulihan kerugian negara. Ketidaktegasan batasan normatif tersebut berimplikasi pada ketidakpastian hukum, inkonsistensi penanganan perkara, serta potensi ketimpangan perlakuan terhadap Wajib Pajak dalam kasus yang serupa.

Realitas praktik menunjukkan bahwa penghentian perkara sering kali tidak disertai mekanisme pengawasan yudisial yang memadai, sehingga sulit diuji secara terbuka dari perspektif asas legalitas, persamaan di hadapan hukum, dan akuntabilitas penegakan hukum. Dalam konteks ini, penghentian perkara pidana pajak berpotensi dipersepsikan sebagai bentuk “penyelesaian di luar hukum pidana” yang melemahkan fungsi deterrence hukum pidana dan menimbulkan kritik terhadap konsistensi negara hukum.

Urgensi rekonstruksi penghentian perkara pidana pajak berangkat dari adanya ketegangan normatif antara kepentingan pemulihan kerugian negara dan prinsip-prinsip fundamental hukum pidana serta hukum acara pidana. Dalam praktik penegakan hukum, mekanisme penghentian perkara yang berbasis pelunasan kerugian pada pendapatan negara telah berkembang sebagai instrumen kebijakan fiskal. Namun, perkembangan tersebut menimbulkan persoalan konseptual dan yuridis, terutama terkait kepastian hukum, batas diskresi penuntutan, dan konsistensi sistem peradilan pidana.

Penghentian perkara pidana pada tahap penuntutan dalam sistem hukum Indonesia dikonstruksikan secara limitatif dalam Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP). Di sisi lain, Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), khususnya Pasal 44B, memperkenalkan dasar penghentian perkara yang dikaitkan dengan pemulihan kerugian negara. Dualisme pengaturan ini berpotensi melahirkan konflik norma, baik dalam aspek kewenangan maupun dalam standar penghentian perkara, yang pada akhirnya dapat mengganggu kepastian hukum.

Secara normatif ideal (*das sollen*), penghentian perkara tindak pidana pajak seharusnya diposisikan sebagai instrumen hukum pidana yang sah dan terukur, bukan sekadar kebijakan fiskal administratif. Dalam perspektif negara hukum dan kepastian hukum, penghentian perkara harus didasarkan pada aturan yang jelas, prosedur yang transparan, serta kewenangan yang terdistribusi secara proporsional antara otoritas fiskal dan aparat penegak hukum.

Penghentian perkara pidana pajak merupakan instrumen penting dalam sistem penegakan hukum perpajakan karena berkaitan langsung dengan keseimbangan antara kepastian hukum, efektivitas pemulihan kerugian negara, dan keadilan substantif. Dalam praktik di Indonesia, mekanisme penghentian perkara yang diatur dalam Pasal 44B UU KUP cenderung berorientasi pada aspek fiskal-administratif, yakni pemulihan kerugian negara melalui pembayaran pajak dan sanksi administratif. Namun, pengaturan tersebut belum disertai kriteria objektif, prosedur normatif, dan mekanisme pengawasan yang memadai, sehingga berpotensi menimbulkan ketidakpastian hukum, disparitas perlakuan, serta persepsi impunitas dalam penegakan hukum pidana pajak.

Penghentian perkara pidana pajak yang ideal adalah penghentian perkara bersyarat, yaitu penghentian yang hanya dapat dilakukan apabila terdapat pemenuhan kewajiban hukum tertentu oleh Wajib Pajak, terutama pelunasan kerugian negara dan sanksi yang ditentukan undang-undang. Model ini menempatkan pemulihan kerugian negara sebagai tujuan utama, namun tetap menjaga integritas sistem peradilan pidana melalui

keterlibatan Penuntut Umum sebagai pengendali perkara dan adanya mekanisme pengawasan normatif.

Dalam kerangka *das sollen*, penghentian perkara pidana pajak harus selaras dengan prinsip keadilan restoratif sebagaimana berkembang dalam KUHAP, dengan menekankan pemulihan, tanggung jawab pelaku, dan kepastian hukum. Namun, keadilan restoratif tersebut tidak boleh dimaknai sebagai penghapusan pertanggungjawaban pidana secara absolut, melainkan sebagai alternatif penyelesaian yang bersifat kondisional, terbuka, dan dapat diuji secara hukum.

B. Sinkronisasi dengan KUHP dan KUHAP

Sinkronisasi pengaturan penghentian perkara pidana pajak dengan Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) dan Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP) merupakan prasyarat penting untuk menjamin konsistensi sistem hukum pidana nasional. Tindak pidana pajak, meskipun bersifat khusus (*lex specialis*), tetap merupakan bagian dari rezim hukum pidana yang tunduk pada prinsip-prinsip umum hukum pidana dan hukum acara pidana. Oleh karena itu, mekanisme penghentian perkara sebagaimana diatur dalam Pasal 44B UU KUP tidak dapat dilepaskan dari kerangka normatif KUHP dan KUHAP sebagai hukum pidana umum.

Dalam perspektif KUHP, tindak pidana pajak merupakan bentuk tindak pidana yang mengandung unsur kesalahan (*schuld*), pertanggungjawaban pidana, dan ancaman sanksi pidana. KUHP menempatkan pidana tidak semata-mata sebagai sarana pembalasan, melainkan juga sebagai instrumen perlindungan kepentingan hukum dan pemulihan keseimbangan sosial. Sejalan dengan perkembangan KUHP baru, orientasi pidanaan telah bergeser ke arah keadilan korektif dan restoratif, termasuk pengakuan terhadap penyelesaian yang mempertimbangkan pemulihan kerugian dan proporsionalitas sanksi. Dalam konteks ini, penghentian perkara pidana pajak yang bersyarat atas dasar pemulihan kerugian negara secara konseptual tidak bertentangan dengan tujuan pidanaan KUHP, sepanjang tetap berada dalam kerangka pertanggungjawaban hukum yang jelas.

Sementara itu, dari sudut pandang KUHAP, penghentian perkara merupakan bagian dari mekanisme hukum acara pidana yang harus tunduk pada asas legalitas, kepastian hukum, dan akuntabilitas proses. KUHAP mengatur secara limitatif kewenangan penghentian penyidikan dan penuntutan serta menempatkan Penuntut Umum sebagai pengendali perkara (*dominus litis*). Dalam KUHAP baru, penghentian perkara semakin ditegaskan sebagai instrumen hukum acara yang dapat digunakan dalam kerangka keadilan restoratif, namun dengan syarat adanya dasar hukum yang jelas, prosedur yang transparan, dan mekanisme pengawasan yang memadai. Oleh karena itu, penghentian perkara pidana pajak harus disinkronkan dengan kewenangan dan prosedur yang diatur dalam KUHAP, agar tidak menciptakan rezim penghentian perkara di luar sistem peradilan pidana.

Permasalahan muncul ketika Pasal 44B UU KUP dalam praktik masih menempatkan kewenangan penghentian perkara pada ranah administratif fiskal, tanpa integrasi yang utuh dengan sistem KUHAP. Kondisi ini menimbulkan ketegangan normatif antara prinsip *lex specialis* UU KUP dan prinsip umum KUHAP, khususnya terkait kewenangan Penuntut Umum, standar penghentian perkara, serta mekanisme kontrol hukum. Tanpa sinkronisasi yang jelas, penghentian perkara pidana pajak berpotensi menimbulkan dualisme kewenangan, ketidakpastian hukum, dan persepsi pelemahan fungsi penegakan hukum pidana.

Oleh karena itu, sinkronisasi ideal menghendaki agar Pasal 44B UU KUP direkonstruksi dengan menempatkan penghentian perkara pidana pajak sebagai penghentian perkara bersyarat dalam sistem hukum acara pidana, bukan sebagai kebijakan administratif

semata. Penghentian perkara harus ditetapkan oleh Penuntut Umum sesuai prinsip Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2025 (KUHAP), dengan pemulihan kerugian negara sebagai syarat substantif, serta tetap mengacu pada tujuan pemidanaan dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 (KUHP). Dengan pendekatan ini, Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) tetap berfungsi sebagai *lex specialis* dalam substansi perpajakan, namun prosedur penghentian perkaranya tetap harmonis dengan KUHP dan KUHAP sebagai fondasi sistem hukum pidana nasional.

BAB III KESIMPULAN

A. Kesimpulan

1. Penghentian perkara pidana pajak yang berorientasi pada pemulihan kerugian keuangan negara pada dasarnya merupakan kebijakan yang memiliki nilai kemanfaatan secara fiskal, namun dalam praktiknya berpotensi menimbulkan ketidakpastian hukum karena belum didukung oleh konstruksi normatif yang jelas, konsisten, dan terintegrasi dalam sistem hukum acara pidana. Ketidakjelasan batas dan mekanisme diskresi aparat penegak hukum, serta disharmoni antara hukum perpajakan dan hukum pidana, menyebabkan terjadinya inkonsistensi penerapan dan membuka ruang subjektivitas yang dapat mengganggu prinsip kepastian hukum, asas legalitas, dan persamaan di hadapan hukum, sehingga diperlukan rekonstruksi regulasi yang mampu menyeimbangkan antara tujuan pemulihan kerugian negara dan kepastian hukum dalam penegakan pidana.
2. Rekonstruksi kebijakan penghentian perkara tindak pidana pajak harus diarahkan pada pembentukan kerangka hukum yang tegas, terintegrasi, dan berbasis prinsip negara hukum, dengan menetapkan kriteria objektif, prosedur yang transparan, serta batasan diskresi yang jelas bagi aparat penegak hukum. Kebijakan tersebut perlu mengharmonisasikan ketentuan hukum perpajakan dan hukum acara pidana agar tercipta keseimbangan antara kepastian hukum dan tujuan pemulihan kerugian keuangan negara, sehingga penghentian perkara tidak lagi menimbulkan disparitas penerapan, tetapi justru menjadi instrumen yang sah, akuntabel, dan konsisten dalam sistem peradilan pidana.

DAFTAR PUSTAKA

A. Buku

- Andi Hamzah, *Perbandingan Hukum Pidana di 18 Negara*, Depok, RajaGrafindo Persada, 2022.
- Andi Muhammad Sofyan dan Nur Azisa, *Hukum Pidana Indonesia*, Kencana, Jakarta, 2023.
- Anthon F. Susanto, *Hukum dari Consilience ke Paradigma Hukum Konstruktif-Transgresif*, Refika Aditama, Bandung, 2017.
- *Penelitian Hukum Transformatif Parsipatoris*, Setara Press, Malang, 2015.
- Azhari Aziz Samudra, *Perpajakan Indonesia Keuangan, Pajak dan Retribusi Daerah*, Rajagrafindo Persada, Jakarta, 2016.
- Barda Nawawi, *Perbandingan Hukum Pidana*, Rajagrafindo Persada, Depok, 2023.
- *Kebijakan Hukum Pidana*, Kencana Prenada Media Group, Jakarta, 2014.
- Dewi Asri Yustia, *Asas Legalitas Hukum Pidana Studi Kasus Pelanggaran Kesusilaan Dalam Perda*, Rajagrafindo Persada, Depok, 2022.
- Eddy O.S. Hiariej, *Prinsip-Prinsip Hukum Pidana-Edisi Revisi*, Cahaya Atma Pustaka, Yogyakarta, 2016.
- Fidel, *Tindak Pidana Perpajakan dan Amandemen Undang-Undang: KUP, PPh, PPN, Pengadilan Pajak*, Carofin Media, Jakarta, 2015.
- Flora Dianti, *Hukum Pembuktian Pidana di Indonesia*, Jakarta, Sinar Grafika, 2024.
- Galang Taufani, *Kamus Pintar Hukum*, Anak Hebat Indonesia, Yogyakarta, 2023.
- H. Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, RajaGrafindo Persada, Depok, 2021.
- H.R. Otje Salman S dan Anthon F. Susanto, *Teori Hukum Mengingat, Mengumpulkan, dan Membuka Kembali*, Refika Aditama, Bandung, 2019.
- H. Salim HS, *Perkembangan Teori dalam Ilmu Hukum*, Rajagrafindo Persada, Depok, 2012.
- H. Imam Soebechi, *Judicial Review Perda Pajak dan Retribusi Daerah*, cet. ke-1, Sinar Grafika, Jakarta, 2012.
- Hadiyanto, *Hukum Keuangan Negara di Indonesia: Dalam Teori dan Praktik*, Rajagrafindo Persada, Depok, 2022.
- Harkristuti Harkrisnowo, *Demi Keadilan: Antologi Hukum Pidana dan Sistem Peradilan Pidana*, Pustaka Kemang, Jakarta, 2016.
- Jimly Asshidiqie dan M. Ali Syafa'at, *Teori Hans Kelsen tentang Hukum*, Cet. Ke-4, Konstitusi Press (Konpress), Jakarta, 2014.
- Kuswandi, *Reorientasi Penegakan Hukum Pidana Perpajakan*, Yayasan Barcode, Makassar, 2021.
- Lilik Mulyadi, *Hukum Acara Pidana Normatif, Teoretis, Praktik, dan Permasalahannya*, PT. Alumni, Jakarta, 2007.
- Moh. Mahfud M.D., *Perdebatan Hukum Tata Negara Pasca Amandemen Konstitusi*, Rajawali Pres, Jakarta, 2010.
- Munir Fuady, *Teori Hukum Pembuktian Pidana dan Perdata*, Bandung, Citra Aditya Bakti, 2020.

- M. Irsan Arief, *Pertanggungjawaban atas Kerugian Keuangan Negara Dalam Perspektif Hukum Administrasi, Perdata/Bisnis dan Pidana/Korupsi*, Mekar Cipta Lestari, Jakarta, 2024.
- M. Farouq S, *Hukum Pajak di Indonesia*, Prenada Media Group, Jakarta, 2018.
- *Hukum Pajak di Indonesia*, Kencana, Jakarta, 2018.
- Maria Farida Indrati S, *Ilmu Perundang-Undangan 1: Jenis, Fungsi, dan Materi Muatan*, Cet. Ke-5, Yogyakarta, Kanisius, 2011.
- P.A.F. Lamintang dan Franciscus Theojunior Laminating, *Dasar-Dasar Hukum Pidana di Indonesia*, Sinar Grafika, Jakarta, 2014.
- Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Kencana Prena Media Group, Jakarta, 2011.
- Purnadi Purbacaraka dan Soerjono Soekanto, *Perundang-Undangan dan Yurisprudensi*, Cet. Ke-4, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung, 1993.
- Ridwan Mansyur, *Keadilan Restoratif Relasi dengan Budaya Bangsa dan Agama, Pengaturan, Praktik, serta Pembaruannya pada Lembaga Peradilan*, Kencana, Jakarta, 2024.
- Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara*, Rajagrafindo Persada, Jakarta, 2008.
- Roeslan Saleh, *Stelsel Pidana Indonesia*, Aksara Baru, Jakarta, 1983.
- Romli Atmasasmita, *Hukum dan Penegakan Hukum*, Kencana, Jakarta, 2021.
- Rudi Pradisetia Sudirdja, *Diskresi Jaksa dalam Sistem Peradilan Pidana antara Kepentingan Hukum dan Kepentingan Umum*, Rajawali Pers, Depok, 2025.
- Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 2012.
- Sony Devano, Agus Puji Priyono, Filosofi Putri Aulia, Khaerunnissa Eka Marshanda, *Pemeriksaan dan Upaya Hukum Pajak*, Kencana, Jakarta, 2025.
- Sudikno Mertokusumo, *Metode Penemuan Hukum*, UI Pres, Yogyakarta, 2006.
- Suhendar, *Konsep Kerugian Keuangan Negara*, Setara Press, Malang, 2015.
- Sukendar, Aris Prio Agus Santoso, Ns. Yoga Dewa Brahma, *Teori Hukum Suatu Pengantar*, Pustaka Baru Press, Yogyakarta, 2024.
- Taroman Pasyah dan Jemmi Angga Saputra, *Hukum Pidana Khusus: Memahami Delik-Delik diluar KUHP*, Kencana, Jakarta, 2024.
- Titik Triwulan Tutik, *Pengantar Hukum Tata Usaha Negara Indonesia*, Cet. Ke-1, Prestasi Pustakaraya, Jakarta, 2010.
- Widodo Dwi Putro, *Filsafat Hukum: Pergulatan Filsafat Barat, Filsafat Timur, Filsafat Islam, Pemikiran Hukum Indonesia Hingga Metajuridika di Metaverse*, Edisi Ke-2, Kencana, Jakarta, 2024.
- Yopi Gunawan dan Kristian, *Perkembangan Konsep Negara Hukum & Negara Hukum Pancasila*, Refika Aditama, Bandung, 2015.

B. Peraturan Perundang-undangan

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945

Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2025 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2021 Perubahan atas Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2004 tentang Kejaksaan
 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan
 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan
 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1986 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2004 dan terakhir dengan Undang-Undang Nomor 51 Tahun 2009 tentang Peradilan Tata Usaha Negara
 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan sebagai penyempurnaan terhadap Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan
 Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2025 Tentang Penyidikan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan
 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 18/PMK.03/2021
 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022

C. Sumber lain

Ali Marwan Hsb dan Valentina Shanty, *Diskresi Sebagai Dasar Pertimbangan Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan*, Law Jurnal, Volume 1, No. 2, Januari 2021.
 Ana Fauzia, Fathul Hamdani, dan Deva Gama Rizky Octavia, *The Revitalization of the Indonesian Legal System in the Order of Realizing the Ideal State Law*, Progressive Law Review 3, No. 1, 12–25, <https://doi.org/10.36448/plr.v3i01>, 2021.
 Ateng Syafrudin, *Menuju Penyelenggaraan Pemerintahan Negara Yang Bersih dan Bertanggung Jawab*, Jurnal Pro Justitia Edisi IV, Universitas Parahiyangan, Bandung, 2000.
 Willian Twinning, *Bentham's Theory of Evidence: Setting a Context*, Journal of Bentham Studies, 18(1), 2019.
 Bina Yumanto dan Paruhum Aurora Sotarduga Hutaaruk, *Ultimum Remedium dalam Hukum Pidana Pajak: Teori dan Praktik*, Sekolah Tinggi Ilmu Hukum IBLAM, Direktorat Jenderal Pajak, Scientax, Volume 4 No. 1, Oktober 2022.
 Burhanudin Yusuf, Haliza Nur Fazriyah, Indah Agnesia Wildani, dan Regita Dwi Azzahra, *Perbandingan Pajak di Negara Maju dan di Negara Berkembang*, Universitas Muhammadiyah Tangerang, Desentralisasi: Jurnal Hukum, Kebijakan Publik, dan Pemerintahan, Volume 2 Nomor 3, Agustus 2025.
 Daniel S. Lev, *Hukum dan Politik di Indonesia, Kesenambungan dan Perubahan*, LP3ES, Jakarta, 1990.
 Danel Aditia Situngkir, *Asas Legalitas dalam Hukum Pidana Nasional dan Hukum Pidana Internasional*, Soematra Law Review, Volume 1, Nomor 1, 2018.
 Erik Claes, Wouter Devroe, dan Bert Keirsblick, *Facing the Limits of the Law* Singapore: Springer, 2009.
 Fachriannur Wahyudi, Andika Wijaya, dan Ivans Januarydy, *Kewenangan dan Tanggung Jawab Penyidik Pegawai Negeri Sipil dalam Penegakan Hukum Pidana Perpajakan di*

- Indonesia, Morality: Jurnal Ilmu Hukum*, Vol. 11 No. 1, Universitas Palangkaraya, 2025.
- Farrel Alanda Fitrah, Agus Takariawan, dan Zainal Muttaqin, *Kedudukan Penyidik Pegawai Negeri Sipil Direktorat Jenderal Pajak Dalam Kerangka Penegakan Hukum Pidana Perpajakan Di Indonesia*, Volume 3, Nomor 1, Sign Jurnal Hukum, April – Desember 2021.
- Fathul Hamdani et al., *Fiksi Hukum: Idealita, Realita, dan Problematikanya di Masyarakat*, Primagraha Law Review 1, No. 2, 2023.
- Hendro Yulianto, Waty Suwarty Haryono, Lousa Yesami Krisnalita, *Reformulasi Kebijakan Hukum Pidana Dalam Penegakan Sanksi Perpajakan Untuk Optimalisasi Penerimaan Negara*, Volume 7, Nomor 1, Februari-Mei, 2025.
- James R. Maxeiner, *Some Realism about Legal Certainty in Globalization of the Rule of Law*, Houston Journal of International Law 31, No. 1, 2008
- Jimly Asshidique dan Ali Safa'at, *Teori Hans Kelsen tentang Hukum*, Mahkamah Konstitusi, Jakarta, 2006.
- Juang Abdi Muhammad, Safira Faelasufah, Adelia Putri Romadhona, Talita Ayu Arani, Anisa Dilla Setyani, dan Aning Surya Febriana, *Analisis Sistem Perpajakan di Indonesia dan Amerika Serikat*, Universitas Diponegoro, Jurnal Nova Idea, Volume 1 Nomor 2, Oktober 2024.
- Koesriani Siswosoebroto, *Pendekatan Kriminologi Baru*, Universitas Trisakti, Jakarta, 2009.
- Leo B. Barus, *Rekonstruksipemeriksaan Pajak Di Indonesia: Suatu Kajian Hukum Sebagai Saranapembaharuanbirokrasi Dan Masyarakat*, The scientia journal of social and Legal Studies, 2023.
- Loraine Gelsthorpe dan Nicola Padfield, *Exercising Discretion: Decision-Making in the Criminal Justice System and Beyond*, Willan Publishing, London, 2012.
- Mario Julyano dan Aditya Yuli Sulistyawan, *Pemahaman terhadap Asas Kepastian Hukum Melalui Konstruksi Penalaran Positivisme Hukum*, Jurnal Crepido 1, No. 1, 2019.
- Mark Fenwick dan Stefan Wrba, (ed.), *The Shifting Meaning of Legal Certainty*, Singapore: Springer, 2016.
- Ronald Dworkin, *Judicial Discretion*, The Journal of Philosophy, Vol. 60, No. 21, 1963.
- Scott J. Shapiro, *The Hart-Dworkin Debate: A Short Guide for the Perplexed*, Yale University-Law School, 2007.
- Sudikno Mertokusumo, Siti Halilah dan Mhd Fakhurrahman Arif, *Asas Kepastian Hukum Menurut Para Ahli*, Siyasah, Jurnal Hukum Tata Negara 4, No. 2, 2021.
- Takismen dan Risky Waldo, *Analisis Terhadap Problematika Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Pajak Dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021*, Jurnal Ilmu Hukum, Vol. 7 No. 1, Agustus, 2024.
- Vide Michael Steven Green, Hans Kelsen and *The Logic of Legal Systems*, Alabama Law Review, Vol. 54 No. 2, 2003.
- Vinsensius Tamelab, Maria Viviana Ero Payon, dan Benediktus Peter Lay, *Kepastian Hukum Hak Atas Tanah Bagi Warga Baru di Lokasi Perumahan Resettlemen Kelurahan*

- Naiboanat Kecamatan Kupang Timur Kabupaten Kupang*, Student Scientific Creativity Journal 1, No. 5, 2023.
- Evrin Halomoan Harahap, Disertasi, *Aspek Hukum Kewenangan Penyidikan Dan Penuntutandalam Sistem Peradilan Pidana*, Universitas Hasanuddin Makasar, 2021.
- Gunawan, *Harmonisasi Regulasi Tentang Penyidik Pegawai Negeri Sipil (Ppns) di Daerah Istimewa Yogyakarta*, Pusat Penelitian Pemerintahan Umum dan Kependudukan Badan Penelitian dan Pengembangan (BPP) Kementerian Dalam Negeri, Jakarta, 2013.
- Irwan Triadi dan Risma Apriyanti, *Penegakan Hukum Pajak Dalam Meningkatkan Penerimaan Negara*, Universitas Pembangunan Nasional “Veteran” Jakarta, Lex Sharia Pacta Sunt Servanda: Jurnal Hukum Islam dan Kebijakan, 2025.
- Dewa Gede Atmaja, *Asas-Asas Hukum Dalam Sistem Hukum*, Jurnal Kertha Wicaksana, Volume 12, Nomor 2, 2018.
- R. Tobias Soebekti, *Some Facets of the income Tax Administration in Indonesia with reference to those in the United States*, Disertasi untuk mengambil gelar Doktor di University Indiana, September 1964, (tidak dipublikasikan).
- Kedudukan Penyidik Pegawai Negeri Sipil Dalam Sistem Peradilan Pidana Indonesia*, Korwasppnsmetrojaya.wordpress.com.
- Konrad Zweigert & Hein Kotz, *Introduction to Comparative Law*, Oxford Clarendon Press, 1998.
- Keterangan Ahli Eddy O.S. Hiariej, sebagaimana disalin dalam Putusan MK No. 21/PUU-XII/2014, tanggal 28 April 2015, hlm. 6.