

Prospek *Deferred Prosecution Agreement* Untuk Preferensi Penegakan Hukum Administrasi Mengingat Karakteristik *Administrative Penal Law* Bidang Perpajakan

I Made Walesa Putra

Fakultas Hukum Universitas Udayana
Jl. Pulau Bali No.1 Dauh Puri Kelod, Denpasar-Bali
✉ walesa_putra@unud.ac.id

Putu Gede Arya Sumerta Yasa

Fakultas Hukum Universitas Udayana
Jl. Pulau Bali No.1 Dauh Puri Kelod, Denpasar-Bali

DOI: <https://doi.org/10.55292/y090b678>

Abstrak

Undang-undang bidang perpajakan sekalipun berkarakteristik *administrative penal law* faktanya masih cukup banyak pelanggaran hukum bidang perpajakan yang masuk dan diselesaikan dalam ranah hukum pidana. Permasalahan penelitian, yaitu mengetahui bagaimana pengaturan penegakan hukum pelanggaran kewajiban perpajakan sebagai reflektif *administrative penal law* serta bagaimana prospek penerapan *deferred prosecution agreement* terhadap pelanggaran ketentuan pidana perpajakan. Penelitian merupakan penelitian hukum normatif dengan teknik analisis yang digunakan secara deskriptif. Kesimpulan yang diperoleh antara lain: *Pertama*, dalam APL pidana dimanfaatkan mendukung sanksi hukum administrasi. Setiap jenis tindak pidana pajak sesungguhnya “selalu diawali adanya kewajiban



@ 2024 **Proceeding APHTN-HAN**, All rights reserved.

This is an open-access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 4.0 International License.

perpajakan atau adanya pelanggaran atas kewajiban perpajakan". Pengaturan ketentuan administrasi sangat menentukan pengenaan pidana. *Kedua*, Konsep DPA (penundaan penuntutan) sesuai jika diterapkan untuk delik pajak, karena: (1) sifatnya *mala prohibita*; (2) beberapa negara telah efektif menerapkan DPA untuk tindak pidana perpajakan. Keuntungan penerapan DPA, yaitu: (1) mengurangi stigmatisasi negatif pidana; (2) berorientasi pemulihan kerugian negara (aspek kemanfaatan); (3) menghemat biaya negara dibanding proses persidangan; (4) menambah kesempatan wajib pajak untuk penyelesaian pelanggaran secara administratif; (5) dapat meminimalisir pemidanaan di bidang perpajakan yang sejatinya merupakan pelanggaran hukum administrasi, serta; (6) DPA memperkuat karakteristik APL dalam penegakan hukum pajak di mana sanksi administrasi sebagai *primum remedium* dan sanksi pidana berposisi untuk menguatkan hukum administrasi. Sesungguhnya DPA telah dimungkinkan KUHAP dan UU Kejaksaan dengan adanya ketentuan: pengesampingan penuntutan demi kepentingan hukum serta pembayaran denda damai.

Kata Kunci

Prospek, Deffered Prosecution Agreement, Penegakan Hukum, Administrative Penal Law, Perpajakan

I. Pendahuluan

Hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik. Jika hukum publik mengatur hubungan antara pemerintah sebagai penguasa dengan rakyatnya maka hukum pajak dapat diartikan sebagai peraturan-peraturan yang mengatur antara pemungut pajak yaitu pemerintah dan rakyatnya sebagai

pembayar pajak.¹ Sebagai hukum publik, hukum pajak memiliki keterkaitan dengan hukum publik lainnya yakni hukum pidana. Korelasinya dengan hukum pidana bahwa ketentuan perundang-undangan di bidang perpajakan banyak menggunakan terminologi maupun konsep yang ada dalam hukum pidana, selain itu beberapa pelanggaran kewajiban administrasi perpajakan ada pula yang berkonsekuensi dapat dimasukkan ke ranah hukum pidana serta dikenakan sanksi pidana bagi pelaku (wajib pajak).

Ketentuan perpajakan di Indonesia diatur secara cukup dinamis. Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana perubahan terakhir (keempat) berdasarkan Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 (“UU KUP”). UU KUP sebagian ketentuan pasalnya diubah berdasarkan Undang-Undang No. 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (“UU HPP”) dan terakhir sebagian ketentuannya diubah kembali berdasarkan Undang-Undang No 6 Tahun 2023 Penetapan Peraturan Pemerintah No 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang (“UU CK”).

UU KUP serta sebagian perubahannya dalam UU HPP dan UU CK dari aspek ketentuan perpajakan yang diatur, dapat disebut sebagai induk atau payung hukum dari semua ketentuan administrasi perpajakan Indonesia baik yang dipungut oleh pusat maupun daerah², hingga UU KUP menjadi rujukan utama bagi perundang-undangan perpajakan nasional. Ikhwal itu disebabkan UU KUP menjadi

¹ Setiadi Alim Lim dkk., *Hukum Pajak Menggunakan PTKP*, (Surabaya: Unbaya, 2015) h 13.

² Haula Rosdiana, dkk, “Penyempurnaan Hukum Formal Perpajakan terkait Tata Cara Perpajakan”, *Kanun Jurnal Ilmu Hukum*, Vol. 22, No. 2, (Agustus 2020), h 228., DOI: <https://doi.org/10.24815/kanun.v22i2.13441>

rujukan bagi ketentuan pajak formil bagi Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, Pajak Bumi dan Bangunan serta Pajak Bea Meterai.

Sekalipun UU KUP merupakan hukum pajak formil dari segi hukum administrasi namun apabila menilik dari segi ketentuan hukum pidana di dalam UU KUP, dapat dikatakan bahwa undang-undang tersebut mengatur ketentuan sanksi pidana yang tergolong hukum pidana materiil serta hukum pidana formil. Hukum pidana materiil, berarti isi atau substansi hukum pidana sedangkan hukum pidana formil merupakan hukum pidana dalam keadaan bergerak atau berada dalam suatu proses sehingga disebut juga hukum acara pidana.³

Yustinus Prastowo menyebutkan, ciri dan prinsip perpajakan Indonesia yang termaktub di UU KUP, salah satunya *administrative penal law* (hukum administrasi yang memiliki sanksi pidana). Hukum Pajak merupakan bagian dari hukum administrasi yang memiliki sanksi pidana.⁴ Konsep pidana pajak sebagai *administrative penal law*, konsekuensinya dalam menganalisis delik perpajakan senantiasa harus memperhatikan ketentuan hukum administrasinya. Sanksi pidana digunakan untuk memperkuat sanksi hukum administrasi.

Pidana dalam hukum administrasi negara bersifat *dependent crime* daripada *independent crime* terhadap hukum

³ Jur. Andi Hamzah, *Hukum Pidana* (Jakarta: Softmedia, 2015) h 2.

⁴ Yustinus Prastowo, "Sistem Perpajakan dan Penegakan Hukum di Bidang Perpajakan", *makalah disampaikan pada Pelatihan Hukum Pidana dan Kriminologi II*, Kerjasama MAHUPIKI Pusat dan Fakultas Hukum Universitas Pelita Harapan Surabaya, di Hotel Pullman, Surabaya, tanggal 9-11 Maret 2015, h. 3-4

administrasi⁵. Maknanya, tindak pidana di bidang perpajakan sangat tergantung pada keberadaan ketentuan hukum administrasi. Konkretnya, delik perpajakan tidak dapat terjadi apabila tidak ada pelanggaran kewajiban orang untuk membayar, menyetorkan, atau melaporkan pajaknya kepada kas negara, dimana kewajiban-kewajiban tersebut berdasarkan undang-undang, yakni merupakan ketentuan ranah hukum administrasi.

Fidel menyebutkan, sebab orang atau wajib pajak yang melakukan tindak pidana pajak antara lain: (1) ketidaktahuannya atas peraturan perundang-undangan perpajakan; (2) watak dan perbuatan orang tersebut memang sejak awal mau melakukan tindak pidana pajak; dan (3) adanya sistem terdapat di Ditjen Pajak (DJP) memberikan peluang untuk melakukan tindak pidana pajak tersebut.⁶

Pada faktanya sekalipun berkarakteristik sebagai *administrative penal law*, masih cukup banyak pelanggaran hukum bidang perpajakan yang masuk dan diselesaikan dalam ranah hukum pidana. Laporan Tahunan DJP menunjukkan: selama tahun 2020 ada 91 berkas divonis dan terdakwa yang dipidana⁷, tahun 2021 ada 84 berkas telah divonis dan terdakwa yang dipidana⁸, serta tahun 2022 ada 45 berkas telah divonis dan terdakwa yang dipidana.⁹ Oleh karenanya, masih diperlukan suatu konsep hukum untuk

⁵ Harkristuti Harkrisnowo, *Demi Keadilan, Antropologi Hukum Pidana dan Sistem Peradilan Pidana* (Jakarta: Pustaka Kemang, 2016), h 101.

⁶ Fidel, *Kupas Tuntas Kasus Tindak Pidana Perpajakan*, (Tangerang: PT. Carofin Media, 2015), h 3.

⁷ Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak tahun 2020, h 83.

⁸ Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak tahun 2021, h 86.

⁹ Laporan Tahunan Direktorat Jenderal Pajak tahun 2022, h 94.

penyelesaian pelanggaran hukum bidang perpajakan agar lebih optimal hanya sampai di ranah hukum administrasi saja.

Salah satu sistem penyelesaian perkara pidana berkembang di negara *common law* ada yang dikenal dengan *deffered prosecution agreement* (“DPA”). Istilah DPA atau perjanjian penangguhan penuntutan sederhananya diartikan proses penyelesaian pidana secara alternatif dimana secara sukarela terdakwa apakah individual ataupun korporasi menghindari putusan pidana dengan mencapai kesepakatan dengan penuntut umum untuk melaksanakan kewajiban tertentu, penyelesaian kewajiban akan mengakibatkan penuntutan dibatalkan atau bahkan tidak ajukan.¹⁰

Perjanjian DPA pada prinsipnya kewenangan jaksa untuk melakukan penuntutan terhadap kejahatan korporasi dan bisnis, namun sepakat untuk menunda ataupun tidak melakukan penuntutan asalkan korporasi bersedia memenuhi ketentuan dan syarat yang ditetapkan jaksa. Ketentuan dan syarat itu dituangkan di suatu perjanjian dikenal sebagai Perjanjian Penangguhan Penuntutan (*Deffered Prosecution Agreement*) bahkan Perjanjian Untuk Tidak Dituntut (*Non-Prosecution Agreements*).¹¹

Beberapa negara telah menerapkan DPA terhadap tindak pidana di bidang perpajakan, seperti: Australia, Kanada, Georgia, Jepang, Meksiko, Inggris dan Amerika Serikat. Ada pula negara tegas menolak DPA terhadap kejahatan pajak seperti: Austria, Azerbaijan, Islandia, Selandia Baru dan

¹⁰ Frederick T. Davis, “Judicial Review of Deferred Prosecution Agreements”, *Columbia Journal of Transnational Law*, v. 21. 5. (2022), h 113., <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4072985>

¹¹ Asep N. Mulyana, *Deferred Prosecution Agreement dalam Kejahatan Bisnis* (Jakarta: PT Grasindo, 2019), h. 222.

Afrika Selatan.¹² DPA sejatinya memang ditujukan untuk menangani tindak pidana korporasi, namun dalam perkembangan DPA dapat ditujukan pula terhadap pelaku orang pribadi.

Berkaca pada penerapan DPA di Amerika dan Inggris yakni sebagai alternatif jalur non-litigasi.¹³ Penyelesaian di luar sidang selaras dengan ketentuan Pasal 37 ayat (3) UNCAC yang rumusannya:¹⁴

Each state party shall consider providing for the possibility, in accordance with the fundamental principles of its domestic law, of granting immunity from prosecution to a person who provides substantial cooperation in the investigation of prosecution of an offence established in accordance with this convention (setiap negara pihak harus mempertimbangkan menyediakan kemungkinan, sesuai prinsip-prinsip dasar negaranya, pemberian kekebalan penuntutan kepada seseorang yang memberikan kerjasama yang substansial dalam penyelidikan/penyidikan atau penuntutan tindak pidana yang dilakukan sesuai konvensi ini).

Pasal 37 ayat (3) UNCAC menjadi dasar penyelesaian perkara korupsi sebelum masuk sidang dengan adanya kerjasama substansial dengan tersangka atau terdakwa atau *settlement out of court*, termasuk pula DPA atau NPA.¹⁵ Febby

¹² OECD, *Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles*, Second Edition: (Paris: Country Chapter, 2021), h.70.

¹³ Anindya Arsa Prameswari, dkk, “Deferred Prosecution Agreement: Mekanisme Pertanggungjawaban Tindak Pidana Korporasi Terhadap Perusakan Lingkungan Melalui Paradigma Restorative Justice”, *Jurnal Hukum Lex Generalis*, Vol.2 No.12, Desember 2021), h. 1202., <https://doi.org/10.56370/jhlg.v2i12.154>

¹⁴ Febby Mutiara Nelson, *Plea Bargaining & Deferred Prosecution Agreement*, (Jakarta: Sinar Grafika, 2020), h. 24-25.

¹⁵ *Ibid*, h. 25.

Mutiara Nelson merekomendasikan DPA dan NPA dapat diterapkan terhadap perkara korupsi.¹⁶

Penelitian ini adalah untuk menganalisis DPA (sistem penyelesaian perkara pidana di negara *common law*) apakah dapat sesuai untuk diterapkan terhadap penyelesaian perkara pidana di bidang perpajakan di Indonesia. Mengingat delik perpajakan memiliki sifat yang sama dengan korupsi dalam hal berkaitan dengan finansial, artinya aspek kemanfaatan juga sebagai indikator prospek penerapan DPA. Serta utamanya apakah DPA sesuai untuk tindak pidana di bidang perpajakan yang berkarakter *administrative penal law* atau sangat tergantung ketentuan hukum administrasi dan pidana sesungguhnya hanya digunakan untuk memperkuat ketentuan hukum administrasi. Diharapkan penelitian dapat memberikan solusi lebih optimal dalam penegakan hukum di bidang perpajakan.

Berdasarkan latar belakang yang penulis uraikan pada pendahuluan, diperoleh rumusan masalah yang kemudian akan dibahas pada bagian sub bab selanjutnya:

1. Bagaimana ketentuan pengaturan penegakan hukum terhadap pelanggaran kewajiban perpajakan sebagai reflektif *administrative penal law* dalam perundang-undangan pajak nasional?
2. Bagaimana prospek penerapan *deferred prosecution agreement* terhadap pelanggaran ketentuan pidana atas kewajiban perpajakan oleh wajib pajak?

¹⁶ *Ibid*, h. 400.

II. Metode Penelitian

Penelitian yaitu penelitian hukum normatif, dilakukan terhadap peraturan perundang-undangan terkhusus bidang pajak dan pidana. Pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) digunakan melalui Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sampai terakhir Undang-Undang No 6 Tahun 2023 Penetapan Peraturan Pemerintah No 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang. Sebagai acuan pula Undang-Undang No 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana (KUHP) dan Undang-Undang No 11 tahun 2021 tentang Perubahan atas Undang-Undang No 16 Tahun 2004 tentang Kejaksaan. Penelitian juga dengan pendekatan konseptual (*conceptual approach*) untuk mengkaji konsep *administrative penal law* dan *deffered prosecution agreement*.

Bahan hukum yang digunakan penelitian meliputi: (1) Bahan hukum primer, sifatnya mengikat seperti UU KUP; serta (2) Bahan hukum sekunder yang berasal dari buku dan jurnal hukum. Dalam mengkaji dan mengumpulkan bahan hukum menggunakan teknik studi dokumenter. Analisis yang digunakan secara deskriptif yaitu memberikan gambaran atau diskripsi pengaturan penegakan hukum pelanggaran kewajiban perpajakan sebagai reflektif *administrative penal law* serta bagaimana prospek penerapan *deferred prosecution agreement* terhadap pelanggaran kewajiban perpajakan.

III. Pembahasan

Pengaturan Penegakan Hukum atas Pelanggaran Kewajiban Perpajakan sebagai reflektif Administrative Penal Law oleh Wajib Pajak dalam Perundang-undangan Nasional

Istilah *administrative penal law* (APL) atau hukum pidana administratif pertama kali diperkenalkan James Goldschmidt di Jerman, sebagai hukum kuasi-kriminal kemudian dikembangkan dengan banyak istilah: *secondary criminal law*, *administrative criminal law*, *economic offense law*, *fiscal offense law*, *labor law*, *environmental punishment law* atau *financial penalty law*.¹⁷ *Black's Law Dictionary* menyebut APL dengan istilah *administrative crime* didefinisikan "an offense consisting of a violation of an administrative rule or regulation that carries with it a criminal sanction".¹⁸ Bahwa suatu tindak pidana yang mengandung pelanggaran ketentuan administrasi dan dengan disertai sanksi pidana, artinya keberadaan tindak pidana administrasi digantungkan pada adanya pelanggaran hukum administrasi.

Dalam APL di mana sanksi pidana dimanfaatkan untuk mendukung sanksi hukum administratif dalam meningkatkan efektifitas pentaatan norma-normanya secara komplementer¹⁹. Muladi berpendapat mengenai hukum

¹⁷ Henry Dianto Pardamean Sinaga dan Anis Wahyu Hermawan, "Reconstruction of the Ultimum Remedium Principle of Administrative Penal Law in Building a Sociological-Opposed Tax Investigation in Indonesia", *Ayer journal*, Vol. 27, No.2 (2020), h 52., <http://ayerjournal.com/index.php/ayer/article/view/120>

¹⁸ Bryan A. Garner, *Black's Law Dictionary* (USA: Thomson Reuters, 2009), h 427.

¹⁹ Muladi dan Diah Sulistyani, *Kompleksitas Perkembangan Tindak Pidana dan Kebijakan Kriminal* (Bandung: Alumni, 2016), h 86.

pidana administrasi bahwa “sanksi hukum pidana memperkuat sanksi hukum administrasi”²⁰ atau ketentuan pidana adalah dalam rangka penegakan hukum administrasi.²¹

Dalam bidang perpajakan, sekalipun hukum pajak bagian dari hukum administrasi, pelanggaran hukum pajak dapat tergolong pula tindak pidana berdasarkan perundang-undangan perpajakan hingga dapat dikenakan sanksi pidana. Pelanggaran tersebut, di mana pajak yang merupakan sumber utama keuangan negara baik oleh wajib pajak, fiskus (petugas/ pegawai/pejabat/aparat perpajakan) atau pihak ketiga (bank, notaris, konsultan pajak, akuntan publik, kantor administrasi atau pihak lainnya) secara sengaja atau kealpaan, tidak disetorkan ke kas negara sehingga terjadi kerugian pendapatan penerimaan keuangan negara.²²

Pandangan spesifik datang dari Romli Atmasasmita, disampaikan bahwa UU KUP merupakan hukum administrasi yang diperkuat dengan sanksi pidana. Proses penyelesaian kewajiban wajib pajak secara administratif merupakan *primum remedium* dan penyelesaian secara pidana merupakan *ultimum remedium*.²³ Pendapat Eddy O.S. Hiariej, menjelaskan lebih jauh, pengaturan perpajakan terpisah dari bidang lainnya mengingat karakter hukum pidana pajak amat sangat khusus (*ius singulare*), yakni memiliki norma dan sanksi hukum yang mengandung sifat administratif dan pidana, hukum pidana

²⁰ Aziz Syamsuddin, *Tindak Pidana Khusus* (Jakarta: Sinar Grafika, 2011), h. 6.

²¹ Tatiek Sri Djatmiati, *Hukum Administrasi Sebuah Bunga Rampai*, (Yogyakarta: Laksbang Justitia, 2020), h. 60.

²² Simon Nahak, *Hukum Pidana Perpajakan* (Malang: Setara Press, 2014), h. 8.

²³ Romli Atmasasmita, *Hukum Kejahatan Bisnis Teori & Praktik di era Globalisasi*, (Jakarta: Prenadamedia Group, 2014), h. 199.

pajak pula didasarkan pada asas-asas yang bersifat ekonomis dan finansial.²⁴

Karakteristik tindak pidana di bidang perpajakan APL membawa konsekuensi pula dalam praktik penegakan hukum. Sekalipun suatu perkara telah masuk ranah hukum pidana, karakteristik hukum administrasi tidak dapat dilepaskan dalam penegakan hukumnya tersebut. Sepertihalnya penghentian penyidikan (pencarian barang bukti untuk membuat terang tindak pidana), di mana dapat ditempuh wajib pajak dengan melunasi utang pajak beserta membayar denda administrasi. Penghentian tersebut berdasarkan kepentingan penerimaan negara (Pasal 44B UU KUP). Bahkan apabila perkara telah dilimpahkan pengadilan, pelunasan dan pembayaran denda administratif menjadi pertimbangan untuk dituntut tanpa disertai penjatuhan pidana penjara (Pasal 44B ayat (2b) UU KUP).

Perihal tersebut merupakan salah satu kekhasan membedakan APL delik pajak dengan tindak pidana khusus lainnya. Seperti misalnya korupsi yang merupakan tindak pidana khusus internal (hukum pidana khusus yang merupakan undang-undang pidana), di mana sama-sama berkorelasi dengan unsur kerugian negara. Dalam kasus korupsi, pengembalian uang hasil korupsi tidak mempengaruhi sanksi pidana dijatuhkan pada pelaku (Pasal 4 UU Tipikor). Dinyatakan tegas bahwa pengembalian kerugian keuangan negara, tidak menghapuskan dipidananya pelaku korupsi. Dalam delik pajak, kendatipun perkara telah disidangkan pengadilan, ketentuan undang-undang perpajakan masih memberikan kesempatan penyelesaian administratif (pelunasan dan denda administratif) .

²⁴ Eddy O.S. Hiariej, *Prinsip-Prinsip Hukum Pidana Edisi Revisi* (Yogyakarta: Cahaya Atma Pustaka, 2015), h. 22-23.

Berikut analisis penulis berpijak pada ketentuan pasal-pasal pidana dan ketentuan pengaturan hukum administrasi dalam UU KUP yang mengukuhkan bahwa ciri khas pidana pajak merupakan APL, sebagaimana disajikan tabel:

Tabel : Jenis Tindak Pidana Bidang Perpajakan berkorelasi Jenis Kewajiban dan Pelanggaran Administrasi Perpajakan

No	Jenis Tindak Pidana Pajak (KUP)	Kewajiban (Administrasi) Perpajakan (KUP)	Ketentuan Pelanggaran Hukum Administrasi (KUP)
1.	Kealpaan, tidak lapor SPT (Pasal 38 huruf a)	Lapor SPT (batas waktu Pasal 3 ayat 1 & 3)	Pasal 7 (1), sanksi administrasi denda (Rp. 100 ribu sd 1 juta)
2.	Kealpaan, SPT tapi isinya tidak benar &/lengkap (Pasal 38 huruf b)	Pembetulan SPT (Pasal 8 ayat 2, 2a dan 2b)	Pasal 8 ayat 2 b, sanksi bunga /bln, tarif Menkeu
3.	Sengaja, tidak daftar NPWP/PPKP (Pasal 39 (1) huruf a)	Daftar NPWP/ PPKP (Pasal 2 ayat 1)	Pasal 2 (4), terbit NPWP secara jabatan dan Pasal 13 (2) sanksi bunga/bln, tarif Menkeu
4.	Sengaja, salahgunakan / gunakan tanpa hak, NPWP / PPKP (Pasal 39 (1) huruf b)	Daftar NPWP/ PPKP (Pasal 2 ayat 1)	-
5.	Sengaja, tidak lapor SPT (Pasal 39 (1) huruf c)	Lapor SPT (batas waktu Pasal 3 ayat 1 & 3)	Pasal 7 ayat 1, sanksi administrasi denda (Rp. 100 ribu sd 1 juta)
6.	Sengaja, SPT tidak &/ keterangan tidak benar / lengkap (Pasal 39 (1) huruf d)	Pembetulan SPT (Pasal 8 ayat 2, 2a dan 2b)	Pasal 8 ayat 2 (b), sanksi bunga /bln, tarif Menteri Keuangan
7.	Sengaja, menolak pemeriksaan, sanksi pidana (Pasal 39 (1) huruf e)	Perlihatkan buku, catatan, meminjamkan, kesempatan diperiksa, beri keterangan diminta (Pasal 29 (3))	-
8.	Sengaja, memperlihatkan dokumen palsu / dipalsukan (Pasal 39 (1) huruf f)	Menyelenggarakan pembukuan & pencatatan (Pasal 28 ayat 1 & 2)	-

No	Jenis Tindak Pidana Pajak (KUP)	Kewajiban (Administrasi) Perpajakan (KUP)	Ketentuan Pelanggaran Hukum Administrasi (KUP)
9.	Sengaja, tidak pembukuan / pencatatan atau tidak meminjakannya (Pasal 39 (1) huruf g)	Menyelenggarakan pembukuan & pencatatan (Pasal 28 ayat 1 & 2)	-
10.	Sengaja, tidak menyimpan buku, catatan / dokumen dasar pembukuan / pencatatan (Pasal 39 (1) huruf h)	Menyimpan pembukuan & pencatatan (Pasal 28 ayat 11)	-
11.	Sengaja, tidak menyetor pajak telah dipotong / dipungut, sanksi pidana (Pasal 39 (1) huruf i)	Bayar/ setor pajak (Pasal 9 ayat 1)	Pasal 9 ayat 1, 2a dan 2b, sanksi bunga/bln, tarif Menkeu
12.	Sengaja, terbitkan / gunakan faktur, bukti pungut, potong / setor TBTS (Pasal 39 A huruf a)	Terbitkan faktur oleh PKP (Pasal 14 ayat 1 d & e)	-
13.	Sengaja, terbitkan faktur sebelum dikukuhkan PKP (Pasal 39 A huruf b)	Terbitkan faktur oleh PKP (Pasal 14 ayat 1 d & e)	-

Sumber: UU KUP diolah penulis.

Tabel di atas memberikan gambaran, bahwa setiap jenis tindak pidana di bidang perpajakan sesungguhnya “selalu diawali adanya kewajiban perpajakan atau adanya pelanggaran atas kewajiban perpajakan wajib pajak”. Luhut M.P. Pangaribuan, menyatakan pidana dalam hukum administrasi negara bersifat *dependent crime* daripada *independent crime* terhadap hukum administrasi²⁵. Maknanya, delik perpajakan sangat tergantung pada keberadaan ketentuan hukum administrasi. Konkretnya, delik pajak tidak dapat terjadi apabila tidak ada ketentuan mengenai kewajiban pajak wajib pajak atau ketentuan pelanggaran kewajiban

²⁵ Harkristuti Harkrisnowo, *Op.cit*, h 101.

setiap orang untuk membayar, menyetorkan, ataupun melaporkan pajaknya ke negara, di mana kewajiban-kewajiban tersebut merupakan ketentuan ranah hukum administrasi.

Pandangan Bambang Sugiri menyebutkan APL tergolong ke dalam *statutory offence*. Tindak pidana ada, karena ada undang-undang yang menetapkan sebagai tindak pidana, bukan karena sejak awal sudah merupakan perbuatan jahat (*generic crime*).²⁶ Berkaitan tersebut, maka apabila melihat pembagian tindak pidana ada dikenal konsep *mala in se* maupun *mala prohibita*. Tindak pidana di bidang perpajakan lebih merupakan suatu *mala prohibita*, yakni perbuatan-perbuatan yang ditetapkan undang-undang sebagai suatu ketidakadilan.²⁷ Argumentasinya bahwa kewajiban perpajakan dan pelanggarannya (termasuk delik) ada karena berdasarkan undang-undang. Jadi pelanggaran pidana pajak bukanlah sejak awal merupakan perbuatan kriminal, berbeda *mala in se* di mana perbuatan-perbuatan yang sejak awal telah dirasakan sebagai ketidakadilan karena bertentangan kaidah-kaidah dalam masyarakat, sebelum ditetapkan undang-undang sebagai tindak pidana.

Untuk semua itu maka upaya penegakan hukum administratif harus maksimal dilakukan meskipun sesungguhnya perbuatan memenuhi unsur-unsur tindak pidana pajak. Dalam UU KUP ada pengaturan yang dapat membantu wajib pajak terhindar dari jeratan sanksi pidana sekalipun pelanggaran yang dilakukan telah dapat dimasukkan ke dalam ranah hukum pidana. Berikut penulis

²⁶ Bambang Sugiri, "Naskah Orasi Ilmiah, Sanksi Pidana Bagi Pelanggar Hukum Administrasi: *Primum Remedium* atau *Ultimum Remedium*," disampaikan pada Peringatan *Dies Natalis*, Fakultas Hukum Universitas Brawijaya ke-65, 1 Juli 2022, h. 12.

²⁷ Eddy O.S. Hiariej, *Op.cit*, h 135

telah mengkaji dan merangkum beberapa penyelesaian atau penegakan hukum secara administratif:

- (1) Teguran. Proses hukum administrasi yang selalu didahulukan dalam setiap pelanggaran hukum pajak memberikan kesempatan wajib pajak berupa teguran atau peringatan dengan atau tidak disertai sanksi administrasi. Contoh, Pasal 7 ayat 1 UU KUP bagi wajib pajak yang menyampaikan SPT melewati batas maka teguran disertai denda administrasi, mulai seratus ribu sampai dengan satu juta rupiah.
- (2) Himbauan dan Konseling. Fiskus (pemerintah) memberikan himbauan dan panggilan konseling serta meminta tanggapan wajib pajak atas pelanggaran yang dilakukannya. Salah satunya pada Putusan PN Kediri No 144/Pid.B/2018/PN.Kdr, di mana himbauan dan konseling diberikan melalui Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama di Kediri.
- (3) Surat Ketetapan Pajak (SKP). Direktur Jenderal Pajak (Dirjen Pajak) dapat menerbitkan SKP atas pajak kurang bayar disertai sanksi administrasi bunga, salah satunya pelanggaran Pasal 13 ayat 2 UU KUP.
- (4) Surat Tagihan Pajak (STP). Dirjen Pajak dapat menerbitkan STP misalnya terhadap Pengusaha Kena Pajak yang tidak membuat faktur pajak dapat dikenakan sanksi administrasi denda (Pasal 14 UU KUP).
- (5) Pemeriksaan Bukti Permulaan (Bukper). Dirjen Pajak berdasarkan informasi, data, laporan dan pengaduan (IDL P) berwenang melakukan pemeriksaan bukper atas dugaan delik pajak (Pasal 43A UU KUP). Di sisi lain wajib pajak atas kemauan sendiri dapat mengungkap ketidakbenaran (Pasal 8 ayat 3 dan 3a UU KUP) disertai pelunasan pajak ditambah denda administrasi 100%, agar pemeriksaan bukper tidak dilanjutkan tahap penyidikan.

Fasilitas ini disediakan undang-undang supaya perkara wajib pajak diselesaikan secara hukum administratif dan tidak masuk ranah hukum pidana.

- (6) Tahapan Penyidikan. Jika perkara dilanjutkan ke penyidikan maka menjadi kewenangan Pejabat Pegawai Negeri Sipil (PPNS) di lingkungan Ditjen Pajak. Undang-undang masih memberikan kesempatan wajib pajak menghentikan penyidikan dengan peluasan pajak serta membayar sanksi administrasi denda: (1) sebesar satu kali kerugian pendapatan negara untuk pelanggaran Pasal 38 KUP (“kealpaan” pelaporan SPT); atau (2) sebesar tiga kali kerugian pendapatan negara untuk pelanggaran Pasal 39 KUP (“kesengajaan” terkait delik pajak); atau (3) sebesar empat kali kerugian pendapatan negara untuk pelanggaran Pasal 39A KUP (“kesengajaan” bukti transaksi tidak sebenarnya). Atas permintaan Menteri Keuangan maka Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan untuk kepentingan penerimaan pendapatan negara (Pasal 44B ayat 1 dan 2 UU KUP)
- (7) Perkara telah dilimpahkan ke Pengadilan. Tahap ini bukan lagi kewenangan internal Ditjen Pajak. UU KUP memberikan ketentuan pengaturan yang ditujukan penuntut umum dan hakim, bahwa jika wajib pajak telah melakukan pelunasan utang pajak serta membayar denda maka menjadi pertimbangan untuk dituntut tanpa disertai penjatuhan penjara (Pasal 44B ayat (2a) dan (2b) UU KUP). Penjelasan Pasal 44B ayat (2b) UU KUP bahwa perkara pidana yang terbukti secara sah dan meyakinkan tetap dituntut dinyatakan bersalah tetapi tanpa disertai penjatuhan penjara untuk terdakwa orang. Sementara itu pidana denda tetap dijatuhkan senilai denda untuk penghentian penyidikan.

Berdasarkan ketujuh proses itu nomor 1 s/d 6 merupakan upaya hukum atau fasilitas penyelesaian perkara secara administratif di internal Ditjen Pajak, sedangkan no. 7 telah masuk ke ranah hukum pidana menjadi kewenangan aparat penegak hukum namun pengaturannya masih diakomodir UU KUP. Pengenaan sanksi denda dalam seluruh proses tersebut adalah termasuk denda administratif (*bestuurslijke boetes*) dikarenakan merupakan denda fiskal dan dilakukan oleh aparatatur pajak²⁸. Penerapan sanksi administrasi pada dasarnya (*in beginsel*) tanpa pelantara hakim, tetapi dalam beberapa hal ada pula yang harus melalui proses peradilan.²⁹

Brotodiharjo mengemukakan “persetujuan atau kompromi fiskal” yang lazim disebut ‘kompromi’ seringkali terjadi di beberapa negara.³⁰ Dalam sistem pajak di Indonesia kompromi fiskal juga dikenal seperti kesempatan penghentian pemeriksaan bukper maupun penghentian penyidikan dengan syarat pemenuhan denda di ranah hukum administrasi. Ada kesamaan dalam hal kedua upaya hukum, yakni memiliki tujuan sama-sama mengutamakan reparasi atau semangat pemulihan kerugian negara dalam wujud sanksi denda administrasi. Namun proses penegakan hukum pidana dapat dilanjutkan jika wajib pajak tidak menggunakan ataupun memenuhi kewajiban penghentian perkaranya secara administrasi.

Sebagaimana di latar belakang penelitian bahwa masih banyak pelanggaran wajib pajak yang masuk ranah hukum pidana serta dikenakan sanksi pidana. Hal yang menunjukkan

²⁸ Ridwan HR, *Hukum Administrasi Negara Edisi Revisi* (Jakarta: Rajagrafindo Persada, 2010), h 317.

²⁹ *Ibid*, h 299.

³⁰ Haula Rosdiana dan Edi Slamet Irianto, *Pengantar Ilmu Pajak, Kebijakan dan Implementasi di Indonesia* (Jakarta: Rajawali Pers, 2012), h 21.

bahwa fasilitas atau kesempatan-kesempatan tersebut belum maksimal diberikan oleh undang-undang bidang perpajakan. Untuk lebih mengoptimalkan penyelesaian bersifat administratif daripada sanksi pidana, penulis merasa perlu ditambahkan kembali fasilitas penyelesaian atau penegakan hukum secara administratif. Fasilitas tersebut harus pula sejalan dan mendukung karakteristik APL bidang perpajakan.

Prospek Penerapan Deferred Prosecution Agreement terhadap Pelanggaran Ketentuan Pidana atas Kewajiban Perpajakan oleh Wajib Pajak

Deferred prosecution agreement (DPA) dalam berbagai bentuk di berbagai yurisdiksi diterapkan oleh aparat penegak hukum terhadap terdakwa korporasi yang melakukan tindak pidana ekonomi dan lingkungan, yang merasa akan kesulitan membuktikan kesalahan korporasi di ruang pengadilan.³¹ Pada awalnya praktik DPA dilakukan secara individual oleh para jaksa terhadap perkara anak dan pelaku kejahatan jalanan, dimaksudkan agar para pelaku dapat merehabilitasi diri tanpa terstigma sebagai mantan napi.³² DPA sesungguhnya tidak hanya sekedar menghukum dan mereformasi perusahaan, tetapi juga dapat berperan meminta pertanggungjawaban secara individu.³³

³¹ Petter Gottschalk, "Deferred prosecution agreements as miscarriage of justice: An exploratory study of corporate convenience", *Journal of Economic Criminology*, 4 (2024) 100059, h. 4., <https://doi.org/10.1016/j.jeconc.2024.100059>

³² Asep N. Mulyana, *Op.cit*, h. 239.

³³ Jake A. Nasar, "In Defense of Deferred Prosecution Agreements, 2017", *New York University Journal of Law and Liberty*, vol. 11, no. 2, 2017, pp. 838-(vi) Heinonline, h 858.,

Pada hakekatnya DPA merupakan kesepakatan jaksa penuntut umum (JPU) dengan terdakwa untuk menunda penuntutan, di mana ada pengakuan pelaku atas kesalahan serta kesediaannya membayar kerugian beserta denda. Apabila tidak dibayarkan maka JPU dapat melanjutkan perkaranya di pengadilan. Tampak bahwa DPA tersebut lebih berorientasi pengembalian kerugian. Ditinjau dari segi tujuan pemidanaan, konsep DPA juga sesuai dengan tujuan pemidanaan itu sendiri yakni memberikan rehabilitasi pelaku dan pemulihan kerugian negara dan masyarakat luas yang terdampak.³⁴

DPA merupakan model pendekatan hukum integratif memadukan mekanisme hukum perdata dan penyelidikan (penyidikan) pidana. Lazimnya perjanjian keperdataan, ada hak dan kewajiban melekat dan harus dilaksanakan oleh masing-masing pihak. Jaksa selaku aparat penegak hukum diwajibkan untuk menunda (*preferred prosecution*) atau tidak melakukan penuntutan (*non prosecution*) meskipun telah diperoleh alat bukti yang cukup tentang terjadinya tindak pidana.³⁵ Sebaliknya pelaku berkewajiban melaksanakan seluruh syarat ditetapkan perjanjian (*agreement*).

Konsep DPA berasal dari sistem hukum *common law*. Di negara Inggris tindak pidana yang dapat diterapkan DPA hanya tertentu, yaitu pemufakatan penipuan, penggelapan pajak, pencurian, pemalsuan akuntansi, penyuapan dan tindak-tandak pidana ekonomi lain di ketentuan *Theft Act 1981*, *Customs and Excise Management Act 1979*, *Forgery and*

³⁴ Ilham Nur Pratama, "Legal Comparison of Deferred Prosecution Agreement (DPA) Methods in the USA, UK and Indonesia for Recovering State Financial Losses Due to Corruption Crimes", *Corruptio*, Vol. 04 Issue 2, August 2023, h. 78., <https://doi.org/10.25041/corruptio.v4i2.2853>

³⁵ Asep N. Mulyana, *Op.cit*, h. 306.

Counterfeiting Act 1981, Section 450 of The Companies Act 1985, Section 72 of the Value Added Tax 1994, Financial Services and Markets Act 2000, Proceed of Crime Act 2002, Companies Act 2006, Fraud Act 2006, Bribery Act 2010, Regulations 45 of the Money Laundering Regulations 2007. Di Inggris, DPA hanya diterapkan ke korporasi.³⁶

Konvergensi antar sistem hukum sudah lama terjadi. Negara-negara *common law* dan *civil law* telah saling mempelajari dan mengadaptasi konsep-konsep dan praktik hukum dari tradisi hukum lainnya. Indonesia negara *civil law* tapi telah memakai sejumlah mekanisme yang secara umum digunakan negara *common law* seperti, *dissenting opinion, justice collaborator, restorative justice*, serta *whistle blower*.³⁷ Artinya terbuka kemungkinan konsep DPA dapat diberlakukan di Indonesia sepertihalnya di Inggris menerapkan DPA pada delik pajak.

Menurut penulis penggunaan DPA sangat relevan dengan penegakan hukum di bidang perpajakan. Pidana terhadap delik pajak lebih menekankan pada pemulihan kerugian negara (*restitutio in integrum*) serta mendukung sanksi administrasi untuk tujuan penataan norma (*compliance*) wajib pajak dibandingkan tujuan penderitaan/pembalasan. Aspek kemanfaatan memiliki peran utama selaras pada tujuan pajak untuk pendapatan negara serta pemulihan kerugian negara.

Pendapat Yustinus Prastowo, salah satu prinsip perpajakan Indonesia adalah menghimpun penerimaan negara melalui pajak untuk membiayai pembangunan³⁸.

³⁶ Ahmad Iqbal, "Penerapan Deferred Prosecution Agreement di Indonesia sebagai Alternatif Penyelesaian Tindak Pidana Ekonomi yang dilakukan oleh Korporasi", *Jurnal Yuridis*, Vol. 7 No. 1., Juni 2020, h 196., <https://doi.org/10.35586/jjur.v7i1.1867>

³⁷ Febby Mutiara Nelson, *Op.cit*, h. 34 & 38.

³⁸ Yustinus Prastowo, *Opo.cit*, h. 10.

Prinsip tersebut bukan hanya dalam ranah hukum administrasi, Penjelasan Pasal 39 ayat (1) UU KUP menegaskan “sanksi pidana yang berat mengingat pentingnya peranan penerimaan pajak dalam penerimaan negara”. Prinsip yang sama tercermin dalam Pasal 44B ayat (1) UU KUP, bahwa "penghentian penyidikan tindak pidana pajak dapat dilakukan untuk kepentingan penerimaan negara".³⁹

Bahkan secara lebih spesifik dalam Penjelasan Pasal 44B ayat (2b) UU KUP menyebutkan, penanganan perkara pidana pajak lebih mengedepankan pemulihan kerugian pada pendapatan negara daripada pemidanaan. Gambaran tersebut menunjukkan bahwa tujuan perpajakan termasuk pemidanaan bidang perpajakan lebih menekankan aspek kemanfaatan, yakni untuk tujuan penerimaan negara.

Konsep DPA tersebut apabila diterapkan di Indonesia, dapat lebih mengoptimalkan fungsi penerimaan pendapatan negara melalui pemulihan kerugian negara. DPA juga memperkuat karakteristik APL dari penegakan hukum di bidang perpajakan dengan cara DPA akan menambah satu lagi fasilitas yang dimiliki wajib pajak untuk penyelesaian perkara pidananya secara administrasi.

Beberapa negara secara khusus juga di telah mengadopsi DPA dalam penegakan hukum di bidang perpajakan. Kanada berdasarkan *Criminal Code*-nya memperbolehkan DPA untuk tindak pidana pajak pada keadaan tertentu. Serupa di Inggris, Kanada hanya menerapkan DPA terhadap pelaku korporasi.⁴⁰

Selanjutnya, ada pula negara menganut DPA terhadap delik pajak baik oleh orang pribadi maupun badan hukum. Negara tersebut yaitu Jepang pada Pasal 350 ayat 2 *Code of*

³⁹ Penjelasan Pasal 44B ayat (1) UU KUP

⁴⁰ OECD, *Op.cit*, h. 70.

Criminal Procedure/KUHAP Jepang⁴¹ serta Meksiko pada Pasal 191 *Code of Criminal Procedure*/KUHAP Meksiko⁴² yang menjelaskan DPA dalam hal pelaku setuju untuk membayar ganti rugi (termasuk kasus kejahatan pajak). Setelah ketentuan itu terpenuhi penuntutan pidananya dihentikan.

Di Amerika, semua tindak pidana dapat diselesaikan melalui DPA termasuk yang dilakukan korporasi maupun manusia kecuali tindak pidana yang melibatkan kejahatan internasional dan melibatkan pejabat negara. ⁴³ Salah satu kemanfaatan dari DPA yaitu yang dilakukan terhadap *New York Racing Association, Inc.* ("NYRA"). NYRA mengakui telah memalsukan pelaporan pajak dan berupaya menipu AS. Perusahaan tersebut menandatangani DPA dan menjalani restrukturisasi signifikan yang terawasi, selain itu DPA memuat persyaratan agar keuntungan perusahaan digunakan membiayai pendidikan di negara itu.⁴⁴

Perbandingan terhadap negara-negara tersebut menegaskan juga bahwa DPA dapat diterima dalam penyelesaian kasus-kasus bidang perpajakan. Penyelesaian konsep DPA dalam tindak pidana di bidang perpajakan tidak hanya yang dilakukan oleh korporasi namun juga subjek hukum orang pribadi.

Penerapan DPA di berbagai negara bukanlah tanpa kelemahan. Ada kritikus berpendapat bahwa meskipun DPA dapat mencapai pemulihan utama serta mencegah pengulangan tindak pidana tetapi kegagalan memenjarakan pelaku individu yang melakukan perbuatan kriminal akan

⁴¹ *Ibid*, h 251.

⁴² *Ibid*, h 269.

⁴³ Ardi Ferdian, "Konsep DPA dalam Pertanggungjawaban Pidana Korporasi sebagai Bentuk Alternatif Penyelesaian Sengketa, 13(3) 2021, h. 531., 10.21776/ub.arenahukum.2021.01403.6

⁴⁴ Jake A. Nasar, *Op.cit*, h 869.

menciptakan ketidakadilan.⁴⁵ Ikhwal kritik tersebut, menurut penulis bagi perkara yang merupakan tindak pidana pajak serta merupakan APL justru DPA tersebut sangatlah sesuai digunakan untuk penanganannya. Mengingat seperti telah dibahas, tindak pidana pajak hakekatnya pelanggaran administrasi yang dapat dikenakan sanksi pidana artinya lebih memiliki sifat *mala prohibita* atau pelanggaran undang-undang bukan *mala in se* atau memang merupakan perbuatan kriminal.

Dengan sifat *mala prohibita* maka penegakan hukum administrasi-lah yang harus didahulukan dan dimaksimalkan atau sebagai *primum remedium* daripada sekedar pemberian nestapa atau pembalasan seperti pada sifat *mala in se*. Berbeda dengan tindak pidana korupsi, sekalipun sama-sama pelanggaran pidana terkait finansial negara namun pada korupsi yang lebih bersifat *mala in se* atau kriminal maka sanksi pidana sangat cocok didahulukan (*primum remedium*).

Selanjutnya berdasarkan pengamatan, telah ada beberapa ketentuan perundang-undangan memungkinkan ke depan diberlakukannya DPA di Indonesia. Ketentuan tersebut KUHAP dan Undang-Undang No 11 tahun 2021 tentang Perubahan Undang-Undang No 16 Tahun 2004 tentang Kejaksaan (“UU Kejaksaan”).

Pertama, apabila penerapan DPA dilakukan di Indonesia maka akan berkaitan erat dengan wewenang kejaksaan khususnya tentang wewenang diskresi dari jaksa dalam penyelesaian perkara pidana.⁴⁶ Berdasarkan UU Kejaksaan, Jaksa agung berwenang menghentikan perkara. Pasal 35 ayat (1) huruf c UU Kejaksaan menyebutkan, Jaksa agung mempunyai tugas dan kewenangan mengesampingkan

⁴⁵ *Ibid*, h 877.

⁴⁶ Febby Mutiara Nelson, *Op.cit*, h. 40

perkara demi kepentingan umum. Kepentingan umum dimaksud adalah kepentingan bangsa dan negara dan/atau kepentingan masyarakat luas⁴⁷.

Berikutnya pada Penjelasan Umum UU Kejaksaan, bahwa dalam melaksanakan kekuasaan negara di bidang penuntutan, kewenangan kejaksaan untuk dapat menentukan apakah suatu perkara dapat atau tidak dilimpahkan ke pengadilan memiliki arti penting dalam menyeimbangkan antara aturan yang berlaku (*rechmatigheid*) dan interpretasi yang bertumpu pada tujuan atau asas kemanfaatan (*doelmatigheid*) dalam proses peradilan pidana.

Sistem kerja DPA akan menjadi efektif jika di dukung ketentuan Pasal 35 ayat (1) huruf c tersebut. Ikhwal dalam perkara pidana pajak, wajib pajak dapat mengajukan DPA di satu sisi dengan mengikuti persyaratan diajukan penuntut umum. Di sisi lain, jaksa penuntut dapat menanggukahkan bahkan mengesampingkan penuntutan demi kepentingan umum. Kepentingan umum dalam perkara pidana pajak berkorelasi dengan pemulihan kerugian negara sektor perpajakan. Di samping hal itu, penjelasan UU Kejaksaan memberikan DPA acuan yang kuat sebagai penyelesaian perkara di luar pengadilan. Sedangkan wewenang diskresi dapat dibatasi dengan pengawasan terhadap apakah pembuat keputusan bertindak dalam lingkup kewenangan yang diberikan kepadanya.⁴⁸

DPA sejalan pula Pasal 35 ayat (1) huruf k UU Kejaksaan, yakni Jaksa agung berkewenang menangani tindak pidana yang menyebabkan kerugian perekonomian negara dan dapat

⁴⁷ Penjelasan Pasal 35 ayat (1) huruf c UU Kejaksaan

⁴⁸ Jennifer Arlen, "Prosecuting Beyond the Rule of Law: Corporate Mandates Imposed Through Deferred Prosecution Agreements", *Journal of Legal Analysis*, New York University, Vol. 8, No. 1, September, 2016, p 209., <https://doi.org/10.1093/jla/law007>

menggunakan denda damai. Denda damai merupakan penghentian perkara di luar pengadilan dengan membayar denda yang disetujui oleh Jaksa Agung. 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 kepabeanan, atau tindak pidana ekonomi lainnya berdasarkan undang-undang.⁴⁹ *Asas oportunitas* berkaitan wewenang pemerintah, tetapi tidak berkewajiban menurut undang-undang untuk menuntut semua perbuatan pidana. Oleh karena itu, alasan oportunitas maka penuntutan dapat juga diabaikan.⁵⁰

Konsep DPA untuk pidana pajak ke depan sepertinya telah memiliki dasar hukum yang eksplisit di UU Kejaksaan. Persyaratan DPA tidak hanya pengakuan kesalahan pelaku namun juga pemulihan kerugian dengan melunasi utang pajak serta membayar denda yang dalam hal ini serupa dengan pembayaran denda damai berdasarkan UU Kejaksaan.

Kedua, berdasarkan Pasal 140 ayat (2) huruf a KUHAP, penuntut umum dapat menghentikan penuntutan dengan alasan teknis dan alasan kebijakan. Penghentian penuntutan karena alasan teknis yaitu karena adanya keadaan yang menyebabkan penuntut umum membuat ketetapan untuk tidak menuntut, yaitu: (1) jika tidak cukup bukti; (2) peristiwa bukan merupakan tindak pidana; (3) perkara ditutup demi hukum.⁵¹ Penghentian penuntutan karena alasan kebijakan,

⁴⁹ Penjelasan Pasal 35 ayat (1) huruf k UU Kejaksaan

⁵⁰ Schaffmeister, dkk, *Hukum Pidana* (Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, 2007), h.6.

⁵¹ Yuspar, “Kewenangan Kejaksaan Penghentian Penuntutan dalam Perkara Pidana Berdasarkan Restorative Justice”, *Unes Law Review*, Vol. 6, No.2, Desember 2023 , h. 7075., <https://doi.org/10.31933/unesrev.v6i2.1595>

yaitu dimana jaksa diperbolehkan mengesampingkan perkara sekalipun bukti-bukti cukup untuk dilimpahkan ke pengadilan demi kepentingan umum atau kepentingan individu dan didasarkan atas hukum tidak tertulis (*asas oportunitas*). Berdasarkan Pasal 77 KUHAP, Jaksa Agung berwenang mengesampingkan perkara dimana tindakan penyampingan perkara terdiri dari:⁵²

- (1) Penyampingan perkara atas asas oportunitas dengan alasan: (a) Demi kepentingan negara (*staatsbelang*); (b) Demi kepentingan masyarakat (*maatschapelijk belang*); (c) Demi kepentingan pribadi (*particular belang*).
- (2) Penyampingan perkara atas dasar penilaian hukum pidana sehubungan: (a) Gugurnya hak menuntut sebab *nebis in idem*; meninggalnya terdakwa; daluwarsa; amnesti / abolisi; (b) Pencabutan pengaduan; (c) Tidak cukup alasan untuk menuntut.
- (3) Penyampingan perkara atas dasar kepentingan hukum sebagaimana Surat Edaran Jaksa Agung SE-001/JA/4/1995, Pedoman Tuntutan Pidana, antara lain mengenai petunjuk penghentian tuntutan pidana bersyarat apabila: (a) Terdakwa sudah membayar ganti rugi yang diderita oleh korban; (b) Terdakwa belum cukup umur dan (c) Terdakwa berstatus pelajar/mahasiswa.

Berdasarkan ketentuan KUHAP maka penerapan DPA akan didukung ketentuan mengenai penyampingan perkara atas asas oportunitas (demi kepentingan negara) serta sehubungan dengan telah dibayarkannya ganti kerugian, sebagaimana prasyarat dalam DPA.

⁵² *Ibid.*

Baik KUHAP maupun UU Kejaksaan telah memberikan acuan untuk di berlakukan DPA secara umum di Indonesia. Apabila konsep DPA akan diadopsi di bidang perpajakan maka solusinya adalah memasukkannya ke dalam rumusan ketentuan UU KUP (*lex specialis* sektor perpajakan). Dengan pengaturan ketentuan yang eksplisit dalam UU KUP di dukung perundang-undangan telah berlaku (KUHP dan UU Kejaksaan) maka jaksa penuntut umum selaku pelaksana utama DPA memiliki kepastian hukum, terutama kapan harus mengejar pengakuan bersalah, kapan harus menunda dan kapan harus menolak penuntutan terhadap suatu perkara pidana di bidang perpajakan.

Pada akhirnya penggunaan DPA perlu dilihat juga dari aspek kemanfaatannya maka pandangan Jeremy Bentham dapat sebagai indikatornya. Eksistensi hukum bertujuan untuk memberikan keamanan dan ketertiban serta menjamin adanya kesejahteraan masyarakat dari negara sebagai payung bermasyarakat.⁵³

Bentham, prinsip aliran utilitarianisme yaitu manusia akan bertindak untuk mendapatkan kebahagiaan sebesar-besarnya dan mengurangi penderitaan. Ukuran baik-buruknya suatu perbuatan tergantung apakah perbuatan mendatangkan kebahagiaan atau tidak. Pembentuk undang-undang hendaknya dapat melahirkan undang-undang yang dapat mencerminkan keadilan bagi semua individu. Perundangan itu hendaknya dapat memberikan kebahagiaan terbesar bagi sebagian besar masyarakat (*the greatest happiness for the greatest number*).⁵⁴

⁵³ Sudikno Mertokusumo, *Teori Hukum*, Cetakan ke 1, (Yogyakarta: UAJY, 2011), h. 11.

⁵⁴ H. Lili Rasjidi dan Ira Thania Rasjidi, *Pengantar Filsafat Hukum* (Bandung: Mandar Maju, 2012), h. 60-61.

Dalam teori utilitarianisme,⁵⁵ kemanfaatan sebagai tujuan utama hukum adapun ukuran kemanfaatan hukum yaitu kebahagiaan yang sebesar-besarnya bagi orang-orang. Penilaian baik buruk, adil atau tidaknya hukum tergantung apakah hukum mampu memberikan karena utilitarianisme meletakkan kemanfaatan sebagai tujuan utama dari hukum. Nilai kemanfaatan terdapat pada tingkat individu yang melahirkan kebahagiaan individu (*happuness of individual*) dan masyarakat (*happuness of comunity*). Bagi Bentham moralitas perbuatan ditetapkan dengan mempertimbangkan kegunaanya untuk mencapai kebahagiaan seluruh manusia, bukan kebahagiaan individu yang egois.⁵⁶

Penerapan DPA dapat memberikan keuntungan bagi kedua belah pihak yaitu pelaku (wajib pajak) maupun negara. Di satu sisi wajib pajak dapat terhindar dari pidana yang tentunya merugikan baik penderitaan fisik (stigmatisasi buruk). Di sisi lain negara memiliki lebih kesempatan pemulihan kerugian negara serta menghemat biaya yang keluar dibanding proses persidangan dilanjutkan.

Kebijakan pemerintah Indonesia saat ini apabila terkait dengan bidang perpajakan maka berkorelasi erat dengan kemanfaatan yang diberikan kepada masyarakat dengan tujuan mensejahterakan masyarakat. Rumusan “sanksi denda” di perundangan perpajakan, juga sebagai wujud cara pencapaian tujuan pemulihan kerugian negara, termasuk

⁵⁵ Moh. Erwin, *Filsafat Hukum, Refleksi Kritis terhadap Hukum*, (Jakarta: Rajawali Press, 2011) h. 179.

⁵⁶ Inggal Ayu Noorsanti, “Kemanfaatan Hukum Jeremy Bentham Relevansinya dengan Kebijakan Pemerintah melalui Bantuan Langsung Tunai Dana Desa, Sultan Jurisprudance”: *Jurnal Riset Ilmu Hukum*, Vol 3, No 2, Desember 2023, h. 185., <http://dx.doi.org/10.51825/sjp.v3i2.22435>

untuk pengembalian keadaan seperti sediakala atau *restitutio in integrum*.⁵⁷

Selaras dengan Penjelasan Umum UU Kejaksaan, bahwa kewenangan Jaksa dalam melaksanakan diskresi penuntutan (*prosecutorial discretionary* atau *opportunititeit beginselen*) dengan mempertimbangkan kearifan lokal dan nilai-nilai keadilan yang hidup di masyarakat memiliki arti penting dalam rangka mengakomodasi perkembangan kebutuhan hukum dan rasa keadilan di masyarakat yang menuntut adanya perubahan paradigma penegakan hukum dari semata-mata mewujudkan keadilan retributif (pembalasan) menjadi keadilan restoratif. Untuk itu, keberhasilan tugas Kejaksaan melaksanakan penuntutan tidak hanya diukur dari banyaknya perkara yang dilimpahkan ke pengadilan, termasuk juga penyelesaian perkara di luar pengadilan melalui mediasi penal sebagai implementasi dari keadilan restoratif yang menyeimbangkan antara kepastian hukum yang adil dan kemanfaatan.

Setelah mengkaji beberapa manfaat penerapan konsep DPA serta menganalisis kesesuaiannya untuk penegakan hukum bidang perpajakan, sepertihalnya memperkuat karakteristik APL, juga mengutamakan kemanfaatan (pemulihan kerugian pendapatan negara), penulis berkesimpulan bahwa konsep DPA tersebut dapat menjawab problematika penegakan hukum di bidang perpajakan di Indonesia. Upaya penegakan hukum administratif di dalam UU KUP dapat membantu wajib pajak terhindar dari jeratan sanksi pidana sekalipun pelanggaran yang dilakukan telah dapat dimasukkan ke dalam ranah hukum pidana.

⁵⁷ Erja Fitria Virginia dan Eko Soponyono, "Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan", *Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia*, Vol. 3. No. 3, Tahun 2021, h. 309., <https://doi.org/10.14710/jphi.v3i3.299-311>

Berdasarkan seluruh hasil kajian penelitian, berikut beberapa penyelesaian atau penegakan hukum secara administratif yang penulis rekomendasikan dengan menempatkan konsep DPA ke dalam penyempurnaan UU KUP:

- 1) Teguran
- 2) Himbauan dan Konseling
- 3) Surat Ketetapan Pajak (SKP)
- 4) Surat Tagihan Pajak (STP)
- 5) Pemeriksaan Bukti Permulaan (Bukper)
- 6) Perkara masuk tahap penyidikan
- 7) *Deferred prosecution agreement (DPA)*
- 8) Penuntutan di persidangan

Proses angka ke-tujuh merupakan usulan penulis untuk mengakomodir keberadaan DPA. Menurut penulis proses DPA dapat disisipkan, yaitu setelah ketentuan penghentian penyidikan (Pasal 44B ayat 1 dan 2 KUP) namun sebelum ketentuan mengenai pembayaran kerugian ketika perkara telah dilimpahkan ke pengadilan (Pasal 44B ayat 2a KUP). Perihal tersebut akan menambah fasilitas atau kesempatan wajib pajak untuk dapat menghentikan perkaranya sebelum masuk ranah pidana, menjadi 3 kesempatan, yaitu: (1) penghentian pemeriksaan bukper; (2) penghentian penyidikan; serta (3) *deferred prosecution agreement*.

Mengenai besaran denda administratif yang harus dipenuhi agar pelaku tidak dilanjutkan penuntutan (berdasar DPA) yaitu dapat disamakan dengan besaran denda pada penghentian penyidikan Pasal 44B ayat 1 dan 2 KUP. Denda tersebut juga senilai dengan Pasal 44B ayat (2b) UU KUP yaitu pelunasan terkait "agar dituntut tanpa disertai penjatuhan pidana penjara". Ikhwal tersebut akan mempermudah penerapan DPA, karena tidak diperlukan lagi negosiasi antara

JPU dengan pelaku sebab nilai denda telah diatur tegas dalam undang-undang, hingga juga akan meningkatkan objektivitas penyelesaian perkara.

IV. Kesimpulan

Administrative Penal Law, di mana pidana dimanfaatkan mendukung sanksi hukum administratif dalam meningkatkan efektifitas pentaatan norma atau kepatuhan. Bahwa setiap jenis tindak pidana pajak sesungguhnya “selalu diawali adanya kewajiban perpajakan atau adanya pelanggaran atas kewajiban perpajakan”. Maka delik perpajakan sangat tergantung pada keberadaan ketentuan hukum administrasi. Karakteristik APL membawa konsekuensi di praktik penegakan hukum. Sekalipun perkara telah masuk ranah hukum pidana, karakteristik hukum administrasi tidak dapat dilepaskan. Penghentian pemeriksaan bukti permulaan dan penyidikan dengan melunasi utang pajak dan denda administrasi berdasarkan UU KUP masih mungkin dilakukan. Bahkan perkara telah dilimpahkan pengadilan, pelunasan dan pembayaran denda administratif atas perintah UU KUP harus menjadi pertimbangan untuk dituntut tanpa disertai penjatuhan penjara.

Deffered Prosecution Agreement sebagai bentuk kesepakatan JPU (meski telah ada cukup bukti delik) dengan terdakwa yang mengakui kesalahannya dan bersedia membayar ganti kerugian ditambah denda untuk sebuah penundaan atau penghentian penuntutan. Konsep DPA sesuai jika diterapkan untuk delik pajak, karena: (1) sifatnya *mala prohibita* sehingga bukanlah perbuatan kriminal yang sepatutnya dikenakan sanksi penderitaan (penjara); (2) beberapa negara (Meksiko, Jepang dan AS) telah efektif menerapkan DPA untuk tindak pidana perpajakan baik oleh orang pribadi maupun

korporasi. Ada keuntungan penerapan DPA, yaitu: (1) mengurangi stigmatisasi negatif pidana; (2) sesungguhnya sesuai tujuan pemidanaan sebab berorientasi pemulihan kerugian negara (aspek kemanfaatan); (3) menghemat biaya negara dibanding proses persidangan; (4) menambah kesempatan wajib pajak untuk penyelesaian pelanggaran secara administratif; (5) mengatasi problem faktual kita, dengan meminimalisir pemidanaan pelanggaran hukum di bidang perpajakan yang sejatinya merupakan pelanggaran hukum administrasi, serta; (6) DPA memperkuat karakteristik APL dalam penegakan hukum pajak di mana sanksi administrasi sebagai *primum remedium* dan sanksi pidana berposisi untuk menguatkan hukum administrasi. Sesungguhnya DPA telah dimungkinkan KUHAP dan UU Kejaksaan dengan adanya ketentuan: pengesampingan penuntutan demi kepentingan hukum atau asas oportunitas, serta pembayaran denda damai. Rekomendasi penulis, jika DPA akan diadopsi maka solusinya dimasukkan ke dalam rumusan ketentuan UU KUP (*lex specialis* sektor perpajakan) mengingat karakteristik khas APL.

V. Daftar Pustaka

Jurnal

- Arlen, Jennifer, "Prosecuting Beyond the Rule of Law: Corporate Mandates Imposed Through Deferred Prosecution Agreements", *Journal of Legal Analysis*, New York University, Vol. 8, No. 1, September, 2016, p 209., <https://doi.org/10.1093/jla/law007>
- Davis, Frederick T., "Judicial Review of Deferred Prosecution Agreements", *Columbia Journal of Transnational Law*, v. 21. 5. (2022), <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4072985>
- Ferdian, Ardi, "Konsep DPA dalam Pertanggungjawaban Pidana Korporasi sebagai Bentuk Alternatif Penyelesaian Sengketa", 13(3) 2021, h. 531., [10.21776/ub.arenahukum.2021.01403.6](https://doi.org/10.21776/ub.arenahukum.2021.01403.6)
- Gottschalk, Petter, "Deferred prosecution agreements as miscarriage of justice: An exploratory study of corporate convenience", *Journal of Economic Criminology*, 4 (2024) 100059, <https://doi.org/10.1016/j.jeconc.2024.100059>
- Iqbal, Ahmad, "Penerapan Deferred Prosecution Agreement di Indonesia sebagai Alternatif Penyelesaian Tindak Pidana Ekonomi yang dilakukan oleh Korporasi", *Jurnal Yuridis*, Vol. 7 No. 1., Juni 2020, h 196., <https://doi.org/10.35586/jjur.v7i1.1867>
- Nasar, Jake A., "In Defense of Deferred Prosecution Agreements, 2017", *New York University Journal of Law and Liberty*, vol. 11, no. 2, 2017, pp. 838-(vi).
- Noorsanti, Inggal Ayu, "Kemanfaatan Hukum Jeremy Bentham Relevansinya dengan Kebijakan Pemerintah melalui Bantuan Langsung Tunai Dana Desa, Sultan Jurisprudance": *Jurnal Riset Ilmu Hukum*, Vol 3, No 2, Desember 2023, h. 185., <http://dx.doi.org/10.51825/sjp.v3i2.22435>

-
- Pratama, Ilham Nur, "Legal Comparison of Deferred Prosecution Agreement (DPA) Methods in the USA, UK and Indonesia for Recovering State Financial Losses Due to Corruption Crimes", *Corruptio*, Vol. 04 Issue 2, August 2023, h. 78., <https://doi.org/10.25041/corruptio.v4i2.2853>
- Prameswari, Anindya Arsa, dkk, "Deferred Prosecution Agreement: Mekanisme Pertanggungjawaban Tindak Pidana Korporasi Terhadap Perusakan Lingkungan Melalui Paradigma Restorative Justice", *Jurnal Hukum Lex Generalis*, Vol.2 No.12, Desember 2021), <https://doi.org/10.56370/jhlg.v2i12.154>
- Rosdiana, Haula, dkk, "Penyempurnaan Hukum Formal Perpajakan terkait Tata Cara Perpajakan", *Kanun Jurnal Ilmu Hukum*, Vol. 22, No. 2, (Agustus 2020), DOI: <https://doi.org/10.24815/kanun.v22i2.13441>
- Sinaga, Henry Dianto Pardamean dan Anis Wahyu Hermawan, "Reconstruction of the Ultimum Remedium Principle of Administrative Penal Law in Building a Sociological-Opposed Tax Investigation in Indonesia", *Ayer journal*, Vol. 27, No.2 (2020), <http://ayerjournal.com/index.php/ayer/article/view/120>
- Virginia, Erja Fitria dan Eko Soponyono, "Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan", *Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia*, Vol. 3. No. 3, Tahun 2021, h. 309., <https://doi.org/10.14710/jphi.v3i3.299-311>
- Yuspar, "Kewenangan Kejaksaan Penghentian Penuntutan dalam Perkara Pidana Berdasarkan Restorative Justice", *Unes Law Review*, Vol. 6, No.2, Desember 2023, h. 7075., <https://doi.org/10.31933/unesrev.v6i2.1595>

Buku

- Atmasasmita, Romli, *Hukum Kejahatan Bisnis Teori & Praktik di era Globalisasi*. Jakarta: Prenadamedia Group, 2014.
- Djatmiati, Tatiek Sri, *Hukum Administrasi Sebuah Bunga Rampai*. Yogyakarta: Laksbang Justitia, 2020.
- Erwin, Moh., *Filsafat Hukum, Refleksi Kritis terhadap Hukum*. Jakarta: Rajawali Press, 2011.
- Fidel, *Kupas Tuntas Kasus Tindak Pidana Perpajakan*. Tangerang: PT. Carofin Media, 2015.
- Garner, Bryan A, *Black's Law Dictionary* .USA: Thomson Reuters, 2009
- Hamzah, Jur. Andi Hamzah, *Hukum Pidana*. akarta: Softmedia, 2015.
- Harkrisnowo, Harkristuti, *Demi Keadilan, Antropologi Hukum Pidana dan Sistem Peradilan Pidana*. Jakarta: Pustaka Kemang, 2016.
- Hiariej, Eddy O.S., *Prinsip-Prinsip Hukum Pidana Edisi Revisi*, Yogyakarta: Cahaya Atma Pustaka, 2015.
- HR, Ridwan, *Hukum Administrasi Negara Edisi Revisi*. Jakarta: Rajagrafindo Persada, 2010.
- Lim, Setiadi Alim, dkk., *Hukum Pajak Menggunakan PTKP*. Surabaya: Unbaya, 2015.
- Mertokusumo, Sudikno, *Teori Hukum*, Cetakan ke 1. Yogyakarta: UAJY, 2011.
- Muladi dan Diah Sulistyani, *Kompleksitas Perkembangan Tindak Pidana dan Kebijakan Kriminal*. Bandung: Alumni, 2016.
- Mulyana, Asep N., *Deferred Prosecution Agreement dalam Kejahatan Bisnis*, Jakarta: PT Grasindo, 2019.
- Nahak, Simon, *Hukum Pidana Perpajakan*. Malang: Setara Press, 2014.
- Nelson, Febby Mutiara, *Plea Bargaining & Deferred Prosecution Agreement*. Jakarta: Sinar Grafika, 2020.

OECD, *Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles*, Second Edition. Paris: *Country Chapter*, 2021.

Rasjidi, H. Lili dan Ira Thania Rasjidi, *Pengantar Filsafat Hukum*. Bandung: Mandar Maju, 2012.

Rosdiana, Haula dan Edi Slamet Irianto, *Pengantar Ilmu Pajak, Kebijakan dan Implementasi di Indonesia*. Jakarta: Rajawali Pers, 2012.

Schaffmeister, dkk, *Hukum Pidana*. Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, 2007.

Syamsuddin, Aziz, *Tindak Pidana Khusus*. Jakarta: Sinar Grafika, 2011.

Prosiding

Prastowo, Yustinus, “Sistem Perpajakan dan Penegakan Hukum di Bidang Perpajakan”, *makalah disampaikan pada Pelatihan Hukum Pidana dan Kriminologi II, Kerjasama MAHUPIKI Pusat dan Fakultas Hukum Universitas Pelita Harapan Surabaya, di Hotel Pullman, Surabaya, tanggal 9-11 Maret 2015*.

Sugiri, Bambang, “Naskah Orasi Ilmiah, Sanksi Pidana Bagi Pelanggar Hukum Administrasi: Primum Remedium atau Ultimum Remedium,” *disampaikan pada Peringatan Dies Natalis, Fakultas Hukum Universitas Brawijaya ke-65, 1 Juli 2022*.

DECLARATION OF CONFLICTING INTERESTS

The authors state that there is no conflict of interest in the publication of this article.

FUNDING INFORMATION

Write if there is a source of funding

ACKNOWLEDGMENT

The authors thank to the anonymous reviewer of this article for their valuable comment and highlights