

KEDUDUKAN PENYIDIK PEGAWAI NEGERI SIPIL DIREKTORAT JENDERAL PAJAK DALAM KERANGKA PENEGAKAN HUKUM PIDANA PERPAJAKAN DI INDONESIA

Farrel Alanda Fitrah^{1*}, Agus Takariawan², Zainal Muttaqin²

¹Mahasiswa Fakultas Hukum, Universitas Padjadjaran, Jatinangor

²Dosen Fakultas Hukum, Universitas Padjadjaran, Jatinangor

Email Korespondensi: farrel.alanda2001@gmail.com

Tanggal Penyerahan: 22 Maret 2021

Tanggal Publikasi: 18 Juni 2021

Abstrak. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis kedudukan Penyidik Pegawai Negeri Sipil Direktorat Jenderal Pajak dalam kerangka pemberantasan tindak pidana perpajakan. Penelitian ini menggunakan pendekatan yuridis normatif dengan spesifikasi penelitian deskriptif analitis. Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis kualitatif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kedudukan Penyidik Pegawai Negeri Sipil Direktorat Jenderal Pajak dalam kerangka pemberantasan tindak pidana perpajakan ditekankan sebagai penyidik utama. Kedudukan tersebut sebagaimana berdasarkan UU No. 16 Tahun 2009 sebagai *lex specialis derogat legi generalis* terhadap UU No. 8 Tahun 1981. Adapun beberapa gesekan antara PPNS DJP dengan instansi lainnya dapat dilihat dalam beberapa kasus. Misalnya kasus PPNS DJP Kanwil Sumbar-Jambi yang ditetapkan sebagai tersangka oleh Polri, serta kasus restitusi pajak Mobile 8 yang ditangani oleh Penyidik Kejaksaan. Salah satu faktor penyebab gesekan tersebut adalah perbedaan budaya organisasi masing-masing instansi terkait. Oleh karena itu, disarankan agar setiap institusi harus memahami dengan seksama apa fungsi utamanya dalam menangani tindak pidana perpajakan sehingga tidak terjadi kesalahpahaman dan potensi overlapping antar institusi yang dapat mengganggu proses penegakan hukum. Perbedaan budaya antar institusi yang menghasilkan egosentrisme harus dikesampingkan. Salah satu solusi terkait egosentrisme adalah setiap instansi terkait membuat kerjasama dengan melalui MoU sehingga setiap institusi terkait dapat saling memahami budaya antar organisasi.

Kata Kunci:
Pajak;
Penegakan Hukum;
Pidana;
PPNS.

artikel dengan akses terbuka di bawah lisensi CC BY -4.0



PENDAHULUAN

Sebagai *welfare state* (negara kesejahteraan), negara dituntut oleh warganya untuk meningkatkan taraf hidupnya. Oleh karena itu, suatu negara harus memiliki kemampuan, dimana salah satunya adalah kemampuan finansial dan pajak merupakan salah satu aspek penunjang kemampuan tersebut. Pajak dipandang sangat penting dalam *welfare state* (negara kesejahteraan), yaitu sebagai salah satu penerimaan

negara untuk membiayai operasional pemerintah dalam melaksanakan pembangunan di segala bidang guna meningkatkan kesejahteraan sosial masyarakat di negara yang bersangkutan.¹ Menurut Rochmat Soemitro, bahwa:²

“Pajak dari perspektif hukum merupakan suatu perikatan yang timbul karena adanya undang-undang yang menimbulkan kewajiban warga negara untuk menyetorkan sejumlah penghasilan tertentu kepada negara.”

Berdasarkan Pasal 1 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-Undang (selanjutnya disebut UU No. 16 Tahun 2009), menjelaskan bahwa:

“Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.”

Mengacu pada pengertian di atas, dimana pajak digunakan untuk pengeluaran yang bersifat umum bagi kemakmuran masyarakat, maka dapat dikatakan bahwa peranan pajak sangat vital bagi keberlangsungan suatu negara. Pajak memiliki dua fungsi, antara lain yaitu:³

1. Fungsi *budgeter*, dimana pajak berfungsi untuk memasukkan uang sebanyak-banyaknya ke dalam kas negara agar pembiayaan pengeluaran-pengeluaran negara dapat terpenuhi.
2. Fungsi *regulerend*, dimana pajak berfungsi untuk mengatur masyarakat dalam bidang ekonomi, sosial, dan politik.

Indonesia merupakan salah satu negara yang menempatkan pajak sebagai salah satu sumber penerimaan negara dalam meningkatkan kesejahteraan rakyat.⁴ Penerimaan pajak sebagai penopang pendapatan nasional berdasarkan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) Tahun 2021 menyumbang sekitar Rp 1.444,5 T dari total APBN 2021 sebesar Rp 1.743,6 T.⁵ Berdasarkan data tersebut, sekitar 82% pajak berkontribusi terhadap penerimaan negara. Berdasarkan alasan tersebut, negara melakukan upaya semaksimal mungkin untuk meningkatkan penerimaan pajak dan untuk mencapai tujuan tersebut maka dibuatlah aturan. Aturan-aturan ini sering dikenal sebagai hukum pajak yang mengandung muatan hukum administrasi negara.

¹Romli Atmasasmita. (2004). *Sekitar Masalah Korupsi: Aspek Nasional dan Aspek Internasional*. Bandung: CV. Mandar Maju, hlm. 39.

²Rochmat Soemitro. (1992). *Pengantar Singkat Hukum Pajak*. Bandung: Eresco, hlm. 11.

³Erly Suandy. (2011). *Hukum Pajak* (Edisi 5). Jakarta: Salemba Empat, hlm. 12.

⁴Siti Maimana Sari Ketaren., et al. (2013). Peranan Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) Perpajakan dan Penyidik Polri dalam Penanganan Tindak Pidana Perpajakan. *USU Law Journal, Universitas Sumatera Utara*, 1(2), hlm. 57.

⁵Tim Kementerian Keuangan. (2021). *Informasi APBN 2021: Percepatan Pemulihan Ekonomi dan Penguatan Reformasi*. Jakarta: Direktorat Jenderal Anggaran, Kementerian Keuangan, hlm. 7.

Hukum pajak juga memuat unsur-unsur hukum tata negara dan hukum pidana.⁶ Hukum yang mengatur mengenai pajak sendiri sejatinya bersifat dinamis karena pemungutan pajak harus memperhatikan faktor-faktor seperti perubahan kehidupan ekonomi di masyarakat. Hukum pajak berdasarkan sifatnya, sejatinya masuk dalam ranah hukum administrasi. Namun karena hukum pajak memiliki daya paksa dan dipatuhi oleh subjek hukum yang diaturnya, maka pada peraturan perundang-undangan tersebut diberi sanksi pidana (*penal sanction*), baik berupa denda maupun pidana penjara. Sifat memaksa dalam hukum pajak dapat dilihat dengan diaturnya berbagai macam norma yang mengatur tentang tindak pidana dalam peraturan perundang-undangan perpajakan dengan tujuan agar hukum pajak tersebut memiliki daya paksa sehingga masyarakat secara luas mematuhi.⁷

Pelanggaran terhadap pajak berdasarkan rumusan pasal UU No. 16 Tahun 2009 terdiri dari pelanggaran yang bersifat administrasi dan bersifat pidana. Upaya yang dilakukan dalam mengatasi pelanggaran pajak tersebut adalah dengan melakukan penegakan hukum pajak. Pasca kemerdekaan, penegakan hukum pajak bersifat persuasif dengan pendekatan yang lebih halus (*soft*), dimana Pemerintah hanya melakukan himbauan dan sosialisasi agar masyarakat taat bayar pajak. Berkaca pada negara-negara di Eropa, misalnya Jerman yang memenjarakan warganya yang tidak bayar pajak, maka Direktorat Jenderal Pajak (DJP) juga sudah mulai meningkatkan upaya penegakan hukum (*law enforcement*) pajak seperti negara maju lainnya. Namun, masih banyak korporasi-korporasi (wajib pajak badan) yang mengemplang pajak dan melakukan tindak pidana pajak, seperti kasus-kasus faktur pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya, dan ini menjadi salah satu modus untuk menggerogoti pendapatan negara melalui mekanisme restitusi PPN.⁸

Pentingnya pajak sebagai sumber pendapatan negara, beberapa referensi hukum pidana dan kriminologi memasukan pelanggaran atas perundang-undangan pajak tergolong sebagai kejahatan berat (*felony*), yang dapat diancam dengan pidana penjara dan denda secara kumulatif.⁹ Referensi hukum pidana juga menempatkan tindak pidana di bidang pajak sebagai *white-collar crime* dan sekaligus merupakan salah satu jenis *business crimes*.¹⁰ Dalam rangka menangani tindak pidana perpajakan, maka salah satu rangkaian proses yang harus dilakukan adalah penyidikan. Berdasarkan Pasal 1 angka 2 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana (selanjutnya disebut UU No. 8 Tahun 1981), menjelaskan bahwa:

“Penyidikan adalah serangkaian tindakan penyidik dalam hal dan menurut cara yang diatur dalam undang-undang ini untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tentang tindak pidana yang terjadi dan guna menemukan tersangkanya.”

⁶R. Santoso Brotodihardjo. (2013). *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: Refika Aditama, hlm. 1.

⁷T. Mangaranap Sirait. (2019). *Hukum Pidana Pajak Indonesia (Materiil dan Formil)*. Yogyakarta: CV. Budi Utama., hlm. 13-14.

⁸*Ibid.*, hlm. 9-10.

⁹Siti Maimana Sari Ketaren., et al. (2013). *Op. Cit.*, hlm. 58.

¹⁰*Ibid.*

Berdasarkan Pasal 6 ayat (1) UU No. 8 Tahun 1981, mengatur bahwa Penyidik adalah:

- a. pejabat polisi negara Republik Indonesia;
- b. pejabat pegawai negeri sipil tertentu yang diberi wewenang khusus oleh undang-undang.

Berdasarkan Pasal 7 ayat (1) UU No. 8 Tahun 1981, mengatur bahwa Penyidik sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 ayat (1) huruf a karena kewajibannya mempunyai wewenang:

- a. menerima laporan atau pengaduan dari seorang tentang adanya tindak pidana;
- b. melakukan tindakan pertama pada saat di tempat kejadian;
- c. menyuruh berhenti seorang tersangka dan memeriksa tanda pengenal diri tersangka;
- d. melakukan penangkapan, penahanan, penggeledahan dan penyitaan;
- e. melakukan pemeriksaan dan penyitaan surat;
- f. mengambil sidik jari dan memotret seorang;
- g. memanggil orang untuk didengar dan diperiksa sebagai tersangka atau saksi;
- h. mendatangkan orang ahli yang diperlukan dalam hubungannya dengan pemeriksaan perkara;
- i. mengadakan penghentian penyidikan;
- j. mengadakan tindakan lain menurut hukum yang bertanggung jawab.

Sebagai salah satu upaya dalam menangani permasalahan pajak, maka sistem hukum Indonesia mengenal adanya penyidik khusus untuk menyidik kasus yang berkaitan dengan penyelewengan pajak yang mengandung unsur pidana. Pada Pasal 6 ayat (1) huruf b UU No. 8 Tahun 1981 dikenal pejabat pegawai negeri sipil tertentu (selanjutnya disebut Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS)). PPNS ini biasanya melakukan penyidikan terhadap tindak pidana tertentu, dan tindak pidana tersebut bukanlah tindak pidana umum yang biasa ditangani oleh Penyidik Polri. PPNS dikenal pada beberapa institusi dan lembaga di Indonesia, di antaranya yaitu:

1. Direktorat Jenderal Pajak, Kementerian Keuangan RI;
2. Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, Kementerian Keuangan RI;
3. Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan RI;
4. Kementerian Komunikasi dan Informatika RI;
5. Kementerian Perhubungan RI;
6. Komisi Pemberantasan Korupsi RI.

Adapun pada tindak pidana perpajakan, maka penyidik yang berwenang adalah PPNS DJP, sebagaimana berdasarkan Pasal 1 angka 32 UU No. 8 Tahun 1981, yang menjelaskan bahwa:

“Penyidik adalah pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik untuk melakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.”

Telah diketahui bersama bahwa pada dasarnya Pegawai Negeri Sipil (PNS) merupakan pelaksana tugas pemerintahan dalam melakukan pelayanan kepada masyarakat.¹¹ Berdasarkan Pasal 1 angka 3 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2014 tentang Aparatur Sipil Negara, menjelaskan bahwa:

“Pegawai Negeri Sipil yang selanjutnya disingkat PNS adalah warga negara Indonesia yang memenuhi syarat tertentu, diangkat sebagai Pegawai ASN secara tetap oleh pejabat pembina kepegawaian untuk menduduki jabatan pemerintahan.”

PNS berkedudukan sebagai unsur aparatur negara yang bertugas memberikan pelayanan kepada masyarakat secara profesional, jujur, adil, dan merata dalam penyelenggaraan tugas negara, pemerintahan, dan pembangunan yang mencakup dalam bidang penegakan hukum sebagai penyidik.¹²

PPNS ini dalam melakukan penegakan hukum di bidang tindak pidana perpajakan berada di bawah naungan Koordinator Pengawas (Korwas) yang dijabat oleh Penyidik Polri. Oleh karena itu, PPNS DJP, sebagaimana berdasarkan Pasal 44 ayat (3) UU No. 16 Tahun 2009, mengatur bahwa:

“Penyidik ... memberitahukan dimulainya penyidikan dan menyampaikan hasil penyidikannya kepada penuntut umum melalui penyidik pejabat Polisi Negara Republik Indonesia sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Hukum Acara Pidana.”

Dalam menjalankan kewenangan penyidikannya, PPNS DJP dapat meminta bantuan aparat penegak hukum lainnya berupa bantuan teknis, bantuan taktis, bantuan upaya paksa, dan/atau bantuan konsultasi dalam rangka penyidikan.¹³

Kedudukan PPNS DJP dalam melakukan penegakan hukum pidana pajak tidak luput dari permasalahan. Permasalahan yang terjadi antara lain terkait dengan sinergisitas antara PPNS DJP dengan Penyidik Polri dikarenakan menurut Pasal 44 ayat (3) UU No. 16 Tahun 2009, PPNS DJP wajib menyampaikan dimulai dan hasil penyidikan kepada Penuntut Umum melalui Korwas yang dijabat oleh Penyidik Polri. Namun dalam praktik di lapangan dapat terjadi kesalahan prosedur dimana PPNS DJP langsung menyerahkan Surat Pemberitahuan Dimulainya Penyidikan (SPDP) dan hasil penyidikannya kepada Penuntut Umum atas dasar memperpendek rantai birokrasi. Kedudukan Korwas yang dijabat Penyidik Polri terhadap tindak pidana perpajakan juga memiliki ambiguitas pada dua peraturan perundang-undangan yang mengatur hal tersebut, dimana PPNS DJP berdasarkan Pasal 7 ayat (2) UU No. 8 Tahun 1981, mengatur bahwa:

¹¹Muhammad Yassin. (2016). Perlindungan Hukum bagi Warga Negara dalam Pelaksanaan Mutasi Pegawai Negeri Sipil. *Yuridika, Universitas Airlangga*, 31(2), 254.

¹²Prihatin Effendi. (2016). Netralisasi Pegawai Negeri Sipil sebagai Aparatur Negara dalam Sistem Pemerintahan di Indonesia. *Jurnal Pro Hukum: Jurnal Penelitian Bidang Hukum Universitas Gresik*, 5(2), hlm. 145.

¹³T. Mangaranap Sirait. (2019). *Op. Cit.*, hlm. 55.

“Penyidik sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 ayat (1) huruf b mempunyai wewenang sesuai dengan undang-undang yang menjadi dasar hukumnya masing-masing dan dalam pelaksanaan tugasnya berada di bawah koordinasi dan pengawasan penyidik tersebut dalam Pasal 6 ayat (1) huruf a.”

Namun dalam UU No. 16 Tahun 2009 yang bersifat *lex specialis* dari UU No. 8 Tahun 1981 mengatur bahwa peran Penyidik Polri sebagai Korwas yang dimana selain menyediakan bantuan pada proses penyidikan, juga hanya sebatas menerima laporan. Oleh karena itu, yang menjadi permasalahan adalah sejatinya Kepolisian merupakan institusi yang memiliki fungsi dalam dimensi yuridis sebagai penegak hukum hanya berperan sebagai penerima laporan dari PPNS DJP. Potensi tumpang tindih kewenangan antara Penyidik Polri dengan PPNS DJP pun dimungkinkan karena di satu sisi PPNS DJP diberikan kewenangan penuh untuk menyidik tindak pidana perpajakan dan di sisi lain Korwas yang dijabat Penyidik Polri dengan kedudukannya sebagai koordinator menurut UU No. 8 Tahun 1981 dapat mengklaim hak ikut serta dalam proses penyidikan tindak pidana perpajakan. Permasalahan tersebut dapat mengganggu kedudukan PPNS DJP akibat adanya miskordinasi dan egosentrisitas masing-masing institusi yang berimplikasi pada tidak tuntasnya penegakan hukum terhadap tindak pidana perpajakan.

Hubungan Penyidik Polri dengan PPNS DJP beberapa kali mengalami friksi. Misalnya, pada tahun 2014, PPNS DJP di Kantor Pelayanan Pajak Sumbar-Jambi ditetapkan sebagai tersangka oleh Polisi. Kronologis kejadian tersebut terjadi saat PPNS DJP KPPS Sumbar-Jambi mengusut dugaan tindak pidana perpajakan suatu perusahaan. Perusahaan melaporkan ke Polisi dengan tuduhan bahwa PPNS DJP telah memalsukan surat, melakukan penggelapan, perbuatan tidak menyenangkan, dan kejahatan kantor. Berdasarkan laporan tersebut, polisi memeriksa Kepala Kanwil dan PPNS DJP terkait.¹⁴ Kasus tersebut berakhir damai dengan dikeluarkannya SP3 oleh Polri, namun hal ini menunjukkan contoh kecil ketidakharmonisan antara kedua instansi tersebut. Selain itu, DJP PPNS juga sempat bergesekan dengan penyidik kejaksaan dalam kasus *Mobile 8*. Perkara tindak pidana restitusi pajak oleh PT *Mobile 8* yang disidik oleh Kejaksaan Agung juga diajukan ke praperadilan oleh Terdakwa mantan Direktur Utama PT *Mobile 8*, dan Pengadilan Negeri Jakarta Selatan mengabulkan permohonan tersebut. Pasalnya, Kejaksaan Agung tidak berhak menyidik Tindak Pidana Perpajakan karena kewenangan tersebut dimiliki oleh PPNS DJP.¹⁵ Berdasarkan contoh-contoh kasus tersebut dapat dicermati bahwa meskipun kedudukan PPNS DJP sebagai penyidik tindak pidana perpajakan yang kewenangannya diatur dalam Undang-Undang, namun masih terdapat pelanggaran oleh instansi lain dengan melakukan penyidikan tindak pidana perpajakan.

¹⁴FNH. (2015, 25 Mei). Penyidik Pajak Berwenang Memotret Orang. *Hukum Online*. Diakses pada tanggal 13 Desember 2020.

¹⁵Nathania Riris Michico. (2016, 29 November). 2 Tersangka *Mobile-8* Menang Praperadilan, Penyidikan Harus Dihentikan. *Detik.com*. Diakses pada tanggal 18 Desember 2020.

Penegakan hukum yang dimulai oleh PPNS DJP sebagai *gatekeeper* dalam perkara pidana pajak, memiliki urgensi yang cukup krusial. Berdasarkan data dari Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK) bahwa hingga Juni 2019, jumlah laporan keuangan mencurigakan terkait dugaan tindak pidana perpajakan mencapai 738 laporan¹⁶ dan meningkat tajam lebih dari 100% pada akhir tahun 2019 menjadi 1481 laporan. Selanjutnya pada tahun 2020, laporan transaksi keuangan mencurigakan terkait dugaan tindak pidana pajak meningkat dibandingkan tahun sebelumnya menjadi 1602 laporan.¹⁷ Peningkatan dugaan tindak pidana pajak dalam data menunjukkan bahwa berbagai aspek penanganan permasalahan tindak pidana perpajakan masih perlu dibenahi, termasuk optimalisasi kinerja PPNS DJP. Dalam rangka mengoptimalkan kinerja PPNS DJP agar dapat dilaksanakan secara efektif dan efisien, maka perlu dibangun hubungan yang harmonis dengan subsistem peradilan pidana lainnya tanpa menghambat tugas, wewenang, dan fungsinya dalam mengungkap tindak pidana perpajakan.

Penelitian yang membahas mengenai PPNS sudah beberapa kali dilakukan. Beberapa penelitian tersebut antara lain penelitian yang dilakukan oleh Yudha Cakra Buana membahas antara lain mengenai kewenangan PPNS Kehutanan dalam melakukan penangkapan.¹⁸ Penelitian yang dilakukan oleh A. Andriansyah., *et al.*, membahas antara lain mengenai implementasi tugas PPNS Aceh.¹⁹ Penelitian yang dilakukan oleh Siti Maimana Sari Ketaren., *et al.*, membahas mengenai peranan PPNS DJP dan Penyidik Polri yang memiliki hubungan fungsional dalam pemberantasan tindak pidana pajak.²⁰ Penelitian yang dilakukan oleh Muhammad Abdu Firman Kelana membahas mengenai bentuk pengawasan oleh PPNS DJP, apakah ketentuan peraturan perundang-undangan yang dilaksanakan oleh PPNS DJP memiliki perbedaan dengan UU No. 8 Tahun 1981, serta bagaimana bentuk hubungan hukum antara PPNS Pajak dan Polri.²¹ Penelitian yang dilakukan oleh Agus Prasetyo., *et al.*, membahas tentang bagaimana pengaturan, pelaksanaan, dan kendala dalam penyidikan tindak pidana pajak di Kanwil DJP Jawa Tengah I.²²

¹⁶Yoserwan Yoserwan. (2020). Fungsi Sekunder Hukum Pidana dalam Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan. *Jurnal Penelitian Hukum De Jure, Badan Penelitian dan Pengembangan Hukum dan HAM*, 20(2), hlm. 167.

¹⁷Muhamad Wildan. (2021, 22 Februari). Naik, Laporan Transaksi Keuangan Mencurigakan Dugaan Pidana Perpajakan. *DDTC News*. Diakses pada tanggal 15 Juni 2021.

¹⁸Yudha Cakra Buana. (2016). Kewenangan Penyidik Pegawai Negeri Sipil dalam Melakukan Penangkapan (Kajian atas Beberapa Putusan Praperadilan). *Jurnal Online Mahasiswa Fakultas Hukum, Universitas Riau*, 3(1), hlm. 2.

¹⁹A. Andriansyah., Mahdi Syahbandir., & A. Adwani. (2015). Kedudukan, Tugas, dan Fungsi Penyidik Pegawai Negeri Sipil di Aceh. *Jurnal Ilmu Hukum, Universitas Syiah Kuala*, 3(4), hlm. 8.

²⁰Siti Maimana Sari Ketaren., *et al.* (2013). *Op. Cit.*, hlm. 74.

²¹Muhammad Abdu Firman Kelana. (2015). "Overlapping Kewenangan Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) dengan Kepolisian Republik Indonesia dalam Penegakan Hukum Pajak di Indonesia". *Skripsi, Universitas Airlangga, Surabaya*, hlm. 9.

²²Agus Prasetyo., P. Pujiyono., & Nabitatus Sa'adah. (2016). Praktik Penyidikan Terhadap Wajib Pajak yang Melakukan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan di Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Jawa Tengah I. *Diponegoro Law Journal, Universitas Diponegoro*, 5(3), hlm. 3.

Adapun perbedaan penelitian ini dengan penelitian terdahulu, antara lain dimana penelitian Yudha Cakra Buana meneliti PPNS Kehutanan, A. Andriansyah., *et al.*, meneliti PPNS Aceh, sedangkan penelitian ini meneliti PPNS DJP. Namun untuk penelitian Siti Maimana Sari Ketaren., *et al.*, Muhammad Abdu Firman Kelana, dan Agus Prasetyo., *et al.*, memiliki kemiripan dalam cakupan bahasan dengan penelitian ini. Akan tetapi, penelitian ini berfokus pada kedudukan sedangkan ketiga penelitian sebelumnya berfokus pada peranan, overlapping kewenangan, dan praktik penyidikan dalam wilayah tertentu. Atas dasar alasan tersebut maka penelitian ini dinilai memiliki nilai kebaruan.

Berdasarkan uraian pendahuluan di atas, maka penelitian ini bertujuan untuk menganalisis kedudukan Penyidik Pegawai Negeri Sipil Direktorat Jenderal Pajak dalam kerangka pemberantasan tindak pidana perpajakan. Adapun manfaat penelitian ini diharapkan dapat memberikan sumbangsih ilmu pengetahuan dalam kedudukan para pihak yang melakukan pemberantasan tindak pidana pajak.

METODE

Jenis pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah yuridis normatif dengan spesifikasi penelitian deskriptif analitis. Yuridis normatif adalah suatu metode pendekatan yang berupaya menyelaraskan ketentuan-ketentuan hukum yang berlaku dalam perlindungan hukum terhadap norma-norma atau peraturan-peraturan hukum lainnya dengan kaitannya dalam penerapan peraturan-peraturan hukum tersebut dalam praktik di lapangan.²³ Spesifikasi penelitian deskriptif analitis adalah dengan menggambarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku dikaitkan dengan teori-teori hukum dan praktik pelaksanaan hukum positif yang berkaitan dengan permasalahan penelitian.²⁴ Tahapan penelitian terdiri dari penelitian kepustakaan untuk mencari data sekunder yang terdiri dari bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, bahan hukum tersier dan penelitian lapangan. Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode kualitatif, yaitu data yang dikumpulkan berdasarkan peraturan perundang-undangan serta pandangan informan untuk menjawab permasalahan pada penelitian ini.²⁵ Setelah itu ditarik kesimpulan dengan menggunakan metode deduktif, yaitu menyimpulkan pengetahuan-pengetahuan konkrit tentang kaidah-kaidah yang benar dan tepat untuk diterapkan dalam menyelesaikan suatu permasalahan (perkara) yang diteliti.²⁶

²³Burhan Ashshofa. (2001). *Metode Penelitian Hukum*. Jakarta: PT. Rineka Cipta, hlm. 15.

²⁴Nurul Qamar & Farah Syah Rezah. (2020). *Metode Penelitian Hukum: Doktrinal dan Non-Doktrinal*. Makassar: CV. Social Politic Genius (SIGn), hlm. 47-48.

²⁵Sri Mamudji., *et al.* (2005). *Metode Penelitian dan Penulisan Hukum*. Jakarta: Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, hlm. 67.

²⁶Bambang Sunggono. (1996). *Metodologi Penelitian Hukum*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, hlm. 73.

HASIL DAN PEMBAHASAN

A. Praktik Penegakan Hukum Pidana Pajak di Indonesia

Negara hukum merupakan suatu wujud Negara Indonesia yang tertuang dalam konstitusi yang bertujuan untuk menegakkan supremasi hukum dalam rangka mencapai kebenaran dan keadilan.²⁷ Penegakan hukum yang dilakukan secara konsisten dan berkesinambungan merupakan prasyarat penting untuk mewujudkan supremasi hukum serta tegak dan kokohnya pilar-pilar negara hukum. Namun jika penegakan hukum tidak dilakukan secara konsisten, maka dapat menimbulkan ketidakadilan dan ketidakpastian hukum.²⁸ Penegakan hukum di bidang perpajakan bersifat unik karena selain memiliki kewajiban untuk menegakkan supremasi hukum, juga memiliki tujuan utama untuk menghimpun dana yang sebesar-besarnya demi keberhasilan pembangunan negara. Hal ini membuat proses penegakan hukum pidana perpajakan tidak mudah karena aparat penegak hukum di bidang perpajakan harus menjalankan dua tujuan penegakan hukum perpajakan secara berdampingan. Tidak jarang hal ini menimbulkan stigma ketidakadilan di masyarakat karena ketentuan hukum pidana pajak dapat dihentikan melalui jalur administrasi dengan membayar sejumlah kerugian negara yang ditimbulkan beserta denda. Polemik yang timbul dari ketentuan ini adalah ketentuan tersebut dianggap tidak adil bagi masyarakat dari golongan ekonomi bawah yang merupakan pegawai dari pelaku tindak pidana pajak dan turut serta melakukan tindak pidana pajak. Namun, para atasan atau elit dapat lepas dari jerat pidana karena membayar denda, sedangkan pegawainya harus terjerat sanksi pidana karena tidak dapat membayar denda yang telah ditentukan. Hal-hal seperti itulah yang terkadang menunjukkan tujuan hukum pidana dalam tindak pidana pajak belum dapat berjalan secara maksimal dan sanksi administratif ditempatkan sebagai *primum remedium* dalam tindak pidana pajak. Pada umumnya, penegakan hukum pidana pajak di Indonesia bertumpu kepada kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi berbagai kewajiban perpajakan karena hal ini berkaitan dengan penerapan *self-assessment system* dalam pemungutan pajak di Indonesia.²⁹

Penegakan hukum pajak memiliki hambatan berupa perlawanan dari wajib pajak. menurut R. Santoso Brotodihardjo, bahwa "*perlawanan wajib pajak adalah segala upaya dan tindakan yang secara langsung ditujukan kepada fiskus untuk menghindari pajak*".³⁰ Perlawanan pasif meliputi hambatan pemungutan pajak yang disebabkan oleh struktur ekonomi, intelektualitas dan moral penduduk,

²⁷Hasaziduhu Moho. (2019). Penegakan Hukum di Indonesia Menurut Aspek Kepastian Hukum, Keadilan dan Kemanfaatan. *Majalah Ilmiah Warta Dharmawangsa, Universitas Dharmawangsa*, 13(1), hlm. 1.

²⁸Bambang Waluyo. (2006). *Penegakan Hukum terhadap Tindak Pidana di Bidang Perpajakan*. Jakarta: Sumber Ilmu Jaya, hlm. 1.

²⁹Adrianto Dwi Nugroho. (2010). *Hukum Pidana Pajak di Indonesia*. Bandung: PT. Citra Aditya Bakti, hlm. 4-5.

³⁰R. Santoso Brotodihardjo. (2013). *Op. Cit.*, hlm. 14.

serta teknik pemungutan pajak yang dilakukan oleh suatu negara.³¹ Perlawanan aktif oleh wajib pajak umumnya terdiri dari *tax avoidance* dan *tax evasion*, tetapi ada pula yang memperkenalkan jenis perlawanan wajib pajak aktif lainnya yaitu *tax delinquency*. *Tax avoidance* dapat diartikan sebagai upaya wajib pajak untuk mengurangi beban pajaknya dengan tidak melakukan tindak pidana.³² Bentuk-bentuk dari *tax avoidance* antara lain *transfer pricing*, *thin capitalization*, *treaty shopping*, *controlled foreign corporation*, dan pemanfaatan *tax haven jurisdiction*.³³ *Tax evasion* adalah manipulasi penghasilan secara ilegal yang dilakukan oleh wajib pajak untuk memperkecil jumlah pajak yang terutang.³⁴ Bentuk-bentuk tindakan wajib pajak yang dikategorikan sebagai *tax evasion* adalah pengecilan berbagai jenis penghasilan, kredit pajak yang berlebihan atau pembebasan pajak, penyembunyian harta, manipulasi rekening, pengungkapan biaya nyata untuk pemotongan, mencatat pengeluaran pribadi sebagai usaha.³⁵ *Tax delinquency* adalah tindakan wajib pajak yang melakukan pengemplangan pajak tanpa membayar utang pajak dengan menyembunyikan harta.³⁶ *Tax delinquency* oleh beberapa pihak sering disamakan dengan *tax evasion* karena penekanannya pada pelanggaran hukum pajak.

Tindak pidana pajak pada praktiknya mengalami perkembangan. Saat ini, tindak pidana pajak sering kali bersinggungan dengan tindak pidana pencucian uang dan korupsi, sehingga proses pembuktiannya menjadi semakin rumit. Pengungkapan kasus pidana pajak dalam praktiknya memerlukan data dari tersangka, setidaknya meliputi aset, catatan transaksi keuangan, dan jumlah saldo dalam rekening. Koordinasi antara PPNS DJP dengan pihak terkait yang memiliki data-data tersebut saat ini sudah mengalami perbaikan. Sebelumnya, permintaan data mengenai data transaksi dari tersangka membutuhkan waktu dua minggu, dan saat ini hanya membutuhkan waktu tiga hari. Akuntabilitas data dari pihak terkait tentu saja sangat memudahkan pemberantasan tindak pidana pajak karena tindak pidana pajak erat kaitannya dengan ilmu akuntansi. Data-data yang berkaitan dengan tersangka yang diperoleh harus diolah terlebih dahulu dengan menggunakan ilmu akuntansi secara teliti sehingga dapat ditemukan adakah indikasi kecurangan pajak oleh tersangka. Pengolahan data tersebut membutuhkan waktu yang tidak sebentar. Keakuratan dan *cross check* dengan berbagai pihak diperlukan untuk mengecek kebenaran data terkait tersangka sehingga akuntabilitas data untuk kepentingan penyidikan merupakan hal yang penting.

³¹*Ibid.*, hlm. 13.

³²Adrianto Dwi Nugroho. (2010). *Op. Cit.*, hlm. 2-3.

³³G. Gunadi. (2020). *Pemeriksaan, Investigasi, dan Penyidikan Pajak*. Jakarta: Koperasi Pegawai Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak, hlm. 140.

³⁴Mohammad Zain. (2008). *Manajemen Perpajakan*. Jakarta: Salemba Empat, hlm. 44.

³⁵G. Gunadi. (2020). *Op. Cit.*, hlm. 141.

³⁶*Ibid.*, hlm. 62.

Penegakan hukum pidana pajak tergantung pada *political will*, seperti penegakan hukum pada umumnya. *Political will* pemerintah dalam penegakan hukum pidana pajak dapat berpengaruh pada jumlah penyidikan tindak pidana pajak yang dilakukan karena beberapa pertimbangan, seperti sanksi administratif yang dinilai lebih efektif dalam memenuhi target penerimaan pajak atau kondisi perekonomian yang kurang kondusif untuk keadaan darurat.³⁷ Berkaitan dengan hal tersebut, Soeparman menilai bahwa tidak ada Wajib Pajak yang melakukan tindak pidana di bidang perpajakan dalam dua tahun 1997-1999 karena kemungkinan DJP memutuskan untuk tidak melakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dalam situasi krisis ekonomi.³⁸ Dalam kurun waktu 1997 hingga awal 2000, dapat dikatakan bahwa perekonomian Indonesia berada dalam situasi yang kurang baik, terutama dengan adanya krisis ekonomi tahun 1996 dan diperparah dengan reformasi tahun 1998. Bahkan di era reformasi saat ini, penegakan hukum pidana pajak masih mengalami kendala. Bukti nyatanya, selama 12 tahun terakhir sejak 2009, sejatinya penerimaan pajak kesulitan untuk mencapai target, dan terakhir kali mencapai target pada 2008 karena adanya program *sunset policy*. Apalagi, kondisi ekonomi selama dua tahun terakhir diperparah dengan merebaknya pandemi *Covid-19*. Akibat pandemi *Covid-19*, pembatasan aktivitas sebagai salah satu upaya pencegahan menghadapi pandemi telah menimbulkan kerugian ekonomi secara nasional.³⁹ Situasi ekonomi pada saat krisis 1998 dan saat ini apabila dikaitkan dengan target penerimaan pajak, maka menjadi logis karena negara membutuhkan banyak biaya. Oleh karena itu, pengisian kas negara terutama melalui sektor perpajakan harus dilakukan dan dalam mengisi kekosongan kas negara tersebut, sanksi administratif tentu saja akan lebih efektif.

B. Kedudukan Penyidik Pegawai Negeri Sipil Direktorat Jenderal Pajak dalam Pemberantasan Tindak Pidana Pajak

Kedudukan sebuah elemen penegakan hukum merupakan hal yang sangat penting. Tumpang tindih dan ketidakjelasan pada sebuah kedudukan elemen penegakan hukum akan menimbulkan terjadinya ketidakpastian hukum. Hukum pidana di Indonesia memandang bahwa kebenaran yang dicari adalah kebenaran materiil, tetapi kebenaran formil juga tidak dapat diabaikan dalam penegakan hukum. Menurut Tri Andrisman, bahwa:⁴⁰

“Pidana sebagai penderitaan atau nestapa yang sengaja dibebankan kepada orang yang melakukan perbuatan yang memenuhi syarat-syarat tertentu.”

³⁷Bambang Waluyo. (2006). *Op. Cit.*, hlm. 62.

³⁸S. Soeparman. (2001). *Berbagai Aspek Penegakan Hukum di Bidang Perpajakan*. Jakarta: Forum Mandiri Karya, hlm. 24.

³⁹Wibowo Hadiwardoyo. (2020). Kerugian Ekonomi Nasional Akibat Pandemi Covid-19. *Baskara: Journal of Business and Entrepreneurship, Universitas Muhammadiyah Jakarta*, 2(2), hlm. 83.

⁴⁰Tri Andrisman. (2009). *Asas-Asas dan Dasar Aturan Hukum Pidana Indonesia*. Bandar Lampung: Penerbit Universitas Lampung, hlm. 8.

Hukum pidana formil berperan dalam menjaga proses penegakan hukum pada jalurnya karena pada dasarnya hukum pidana yang nestapa merenggut hak asasi dari tersangka. Oleh karena itu, agar HAM tersangka tidak semakin dilanggar dan menyentuh *non-derogable rights*, diperlukan proses penegakan hukum yang tetap berada pada jalurnya. Elemen penegak hukum menjalankan hukum pidana formil yang memegang peranan penting. Kedudukan elemen penegak hukum ini haruslah jelas dalam menangani suatu tindak pidana agar hukum pidana formil dapat berjalan secara optimal.

Elemen penegakan hukum tindak pidana terdiri dari berbagai macam dan dapat diklasifikasikan tergantung pada tindak pidana yang ditangani. PPNS DJP merupakan elemen penegakan hukum yang khusus menangani tindak pidana perpajakan. Kedudukan PPNS DJP dalam menangani suatu perkara pidana pajak berada di bawah koordinasi dan pengawasan Penyidik Polri, sebagaimana telah diatur dalam Pasal 7 ayat (2) UU No. 8 Tahun 1981 dan Pasal 44 ayat (3) UU No. 16 Tahun 2009. Selain itu, secara eksplisit telah diatur dalam UU No. 8 Tahun 1981 dan UU No. 16 Tahun 2009 bahwa tindak pidana pajak merupakan ranah utama dari PPNS DJP. Faktanya, tidak semudah itu kedudukan PPNS DJP diimplementasikan pada tataran praktik. Terdapat kerancuan antara PPNS DJP dengan institusi lain mengenai kedudukan masing-masing penyidikan dalam menangani tindak pidana perpajakan, utamanya Polri sebagai Korwas.

DJP dan Polri telah melakukan berbagai upaya untuk mengatasi kerancuan kedudukan mencakup fungsi dan kewenangan pada tataran praktis antara para penyidik. Misalnya dengan membuat *Memorandum of Understanding (MoU)* Nomor: Kep-81/PJ/2010 dan Nomor POL: B/7/11/2010 tertanggal 22 Februari 2010 tentang Penegakan Hukum di Bidang Perpajakan. Muatan yang terkandung dalam MoU tersebut secara singkat terdiri dari 4 poin, yaitu:

1. Bantuan penyidikan dan pengamanan kepolisian dalam rangka penegakan hukum di bidang perpajakan;
2. Pertukaran data dan informasi
3. Pendidikan dan pelatihan yang diperlukan para pihak;
4. Penyuluhan di bidang perpajakan.

Poin a pada kesepakatan tersebut merujuk pada bantuan yang diberikan oleh Polri kepada PPNS DJP, sebagaimana berdasarkan Pasal 1 angka 8 Peraturan Kepala Kepolisian Negara Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2010 tentang Koordinasi, Pengawasan dan Pembinaan Penyidikan Bagi Penyidik Pegawai Negeri Sipil, menjelaskan bahwa:

“Bantuan Penyidikan adalah bantuan yang diberikan oleh Penyidik Polri kepada PPNS berupa bantuan teknis, taktis dan upaya paksa serta konsultasi penyidikan.”

Bantuan tersebut diberikan oleh Polri karena terkait dengan kewenangan PPNS DJP yang tidak dapat melakukan penahanan dan penangkapan kepada tersangka. Poin b menyangkut pada ketersediaan data dan informasi untuk keperluan penyidikan oleh kedua belah pihak sehingga memperlancar proses penyidikan. Poin 3 membahas mengenai kompetensi PPNS DJP karena pegawai DJP belum tentu lazim dengan proses penyidikan, sehingga untuk meningkatkan kompetensi PPNS DJP dibutuhkan pelatihan dari Penyidik Polri. Poin 4 membahas mengenai kerja sama penyuluhan kepada masyarakat dan para wajib pajak agar senantiasa patuh terhadap kewajibannya untuk membayar pajak dan tidak melanggar ketentuan pajak seperti *tax evasion* dan *tax delinquency*.

Lebih lanjut, untuk memperlancar penegakan hukum pajak, pada tanggal 8 Maret 2012 dibuat kembali Kesepakatan Bersama Antara Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan Republik Indonesia dengan Badan Intelijen Keamanan Kepolisian Negara Republik Indonesia Nomor: KEP-42/PJ//2012 dan Nomor: B/21/III//2012 tentang Kerjasama Intelijen dalam Rangka Penghimpunan Data dan Informasi (selanjutnya disebut MoU Polri dan DJP Tahun 2012). Berdasarkan Pasal 1 MoU Polri dan DJP Tahun 2012, mengatur bahwa Kesepakatan Bersama ini dimaksudkan untuk:

- a. meningkatkan keterpaduan PARA PIHAK dalam rangka penghimpunan data dan informasi untuk meningkatkan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan masyarakat; dan
- b. meningkatkan pengetahuan dan pemahaman PARA PIHAK sesuai dengan tugas dan fungsi serta wewenang masing-masing.

Selanjutnya, berdasarkan Pasal 3 MoU Polri dan DJP Tahun 2012, mengatur bahwa ruang lingkup Kesepakatan Bersama ini meliputi:

- a. kerja sama di bidang sosialisasi;
- b. kerja sama di bidang operasional.

Berdasarkan Pasal 4 ayat (2) dan ayat (3) MoU Polri dan DJP Tahun 2012, mengatur bahwa:

- (2) Berdasarkan permintaan PIHAK KEDUA, PIHAK PERTAMA melaksanakan sosialisasi ketentuan perpajakan.
- (3) Berdasarkan permintaan PIHAK PERTAMA, PIHAK KEDUA memberikan sosialisasi tentang tugas dan fungsi serta kewenangan PIHAK KEDUA terkait kegiatan intelijen.

Berdasarkan Pasal 5 MoU Polri dan DJP Tahun 2012, mengatur bahwa kerjasama di bidang operasional sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 huruf b meliputi:

- a. penghimpunan data dan informasi; dan
- b. pengamanan kegiatan intelijen.

Berdasarkan pembuatan MoU yang dilakukan DJP dan Polri, seharusnya pembagian tugas dan fungsi antara kedua instansi tersebut menjadi jelas dan kedudukan masing-masing penyidik dalam tindak pidana pajak tidak boleh lagi ada kerancuan. Namun, masih ada beberapa kasus gesekan antara Penyidik Polri dengan PPNS DJP yang kesannya mengarah kepada “kriminalisasi”.

Sebagaimana yang telah diuraikan sebelumnya, PPNS DJP Kanwil Sumbar-Jambi ditetapkan sebagai tersangka oleh Polri atas laporan dari perusahaan yang sedang disidik oleh PPNS DJP karena terindikasi melakukan tindak pidana pajak. Hal ini tentunya bersifat kontradiktif dengan proses penegakan hukum pidana pajak karena pada proses penyidikan oleh PPNS DJP, yang menjadi Korwas adalah Penyidik Polri. Tindakan Polri yang pada saat itu menetapkan PPNS DJP sebagai tersangka seakan mengindikasikan kekeliruan Polri sebagai Korwas yang tidak dapat mengawasi PPNS DJP dengan maksimal sehingga kejadian ini terjadi. Kasus yang pada akhirnya berujung damai tersebut dapat dinilai bahwa salah faktor utama penyebab masalah tersebut adalah perbedaan budaya antara PPNS DJP dan Penyidik Polri. Menurut salah satu petugas PPNS DJP Kanwil Jawa Barat I, bahwa:⁴¹

“Masih terdapat kesalahpahaman oleh Penyidik Polri perihal penanganan tindak pidana pajak, dan masih banyak Penyidik Polri yang berperan sebagai Korwas yang belum memahami sepenuhnya masalah perpajakan.”

Lebih lanjut, beberapa faktor yang mempengaruhi hal tersebut, antara lain yaitu:⁴²

1. Sumber-sumber (daya) kebijakan;
2. Komunikasi antar organisasi;
3. Sikap pelaksana;
4. Sosial, ekonomi, dan politik.

Kedudukan sebagai penyidik utama yang dimiliki oleh PPNS DJP dalam menangani tindak pidana perpajakan, selain mengalami pergesekan dengan instansi lain pada pelaksanaannya, juga terdapat permasalahan dimana instansi lain melakukan penyidikan pada tindak pidana perpajakan. Permasalahan ini dapat dilihat pada kasus *Mobile 8* yang telah diuraikan sebelumnya, dimana ketika Penyidik Kejaksaan melakukan penyidikan tindak pidana restitusi pajak. Kondisi ini tentunya menurut peraturan perundang-undangan menyalahi ketentuan pidana formil. Sekalipun diketahui bahwa berdasarkan Pasal 30 ayat (1) huruf d Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2004 tentang Kejaksaan Republik Indonesia (selanjutnya disebut UU No. 16 Tahun 2004), mengatur bahwa:

“Di bidang pidana, kejaksaan mempunyai tugas dan wewenang melakukan penyidikan terhadap tindak pidana tertentu berdasarkan undang-undang.”

⁴¹Hasil Wawancara dengan Salah Satu Petugas PPNS DJP Kanwil Jawa Barat I. Tanggal 19 Februari 2021.

⁴²Hasil Wawancara dengan Salah Satu Petugas PPNS DJP Kanwil Jawa Barat I. Tanggal 19 Februari 2021.

Namun tindak pidana yang dapat dilakukan penyidikan oleh Kejaksaan antara lain tindak pidana HAM, sebagaimana berdasarkan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 26 Tahun 2000 tentang Pengadilan Hak Asasi Manusia. Sedangkan Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, dimana sejak diundangkan pada tahun 1983 sampai dengan perubahan terakhir pada tahun 2009, Penyidik Kejaksaan tidak dilibatkan untuk melakukan penyidikan pada tindak pidana perpajakan. Dengan kata lain, Penyidik Kejaksaan tidak memiliki legal standing dalam melakukan penyidikan terhadap kasus *Mobile 8*. Kejadian seperti kasus *Mobile 8* pada praktiknya merupakan hal yang jarang terjadi dan diperkuat oleh penuturan salah satu petugas PPNS DJP Kanwil Jawa Barat I, bahwa:⁴³

“Selama 21 tahun saya bertugas, saya tidak pernah mengalami situasi dimana institusi lain menyerobot kewenangan DJP dalam menyidik tindak pidana perpajakan. Lagi pula, apabila institusi lain melakukan penyidikan tindak pidana perpajakan, maka sudah jelas merupakan bentuk pelanggaran pada hukum formil dan menimbulkan kesan melakukan abuse of power. Adapun kejadian tersebut terjadi di wilayah lain, kembali lagi masalah tersebut dapat dilihat dari kaca mata budaya hukum kita yang masih didominasi oleh faktor sosial, ekonomi, politik. Betapa kuatnya faktor tersebut sehingga dapat mengesampingkan pranata hukum yang berlaku.”

Kasus *Mobile 8* ini pada akhirnya gugur di praperadilan. Namun, instansi-instansi penegak hukum di Indonesia seharusnya dapat secara jeli memahami kedudukan masing-masing sehingga tidak perlu kasus yang cacat secara formil seperti ini harus sampai diselesaikan melalui ranah pengadilan. Hal yang dapat dilakukan untuk menghindari potensi terjadinya hal serupa di kemudian hari adalah dengan menurunkan ego antar instansi dengan tidak mengutamakan sentimen pribadi dalam menangani suatu kasus. Selanjutnya berbicara tentang keterlibatan instansi lain, maka diperlukan pula political will dari pemerintah agar tindakan instansi pemerintah tetap berada pada koridor dan kedudukannya masing-masing.

Membahas mengenai kedudukan PPNS DJP dalam melakukan penyidikan tindak pidana perpajakan tidak lepas dari anggapan adanya egosentris antara masing-masing institusi penegak hukum. Egosentrisme didefinisikan sebagai kecenderungan untuk menilai objek-objek atau peristiwa-peristiwa berdasarkan kepentingan pribadi dan menjadi kurang sensitif terhadap kepentingan-kepentingan atau hal-hal yang menyangkut orang lain.⁴⁴ Secara eksplisit egosentris antara institusi penegak hukum pidana perpajakan ini tidak terlihat. Namun, bukti nyatanya adalah terdapatnya permasalahan PPNS DJP Kanwil Sumbar-Jambi

⁴³Hasil Wawancara dengan Salah Satu Petugas PPNS DJP Kanwil Jawa Barat I. Tanggal 19 Februari 2021.

⁴⁴J. P. Chaplin. (2006). *Kamus Lengkap Psikologi* (Terj. oleh Kartini Kartono). Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, hlm. 160.

yang ditetapkan sebagai tersangka oleh Polri, dan pada kasus *Mobile 8* dimana Penyidik Kejaksaan melakukan penyidikan tindak pidana restitusi pajak yang telah dijabarkan di atas menunjukkan bahwa hal itu terjadi secara tidak langsung. Polri yang karena merasa berperan sebagai Korwas sehingga menetapkan status tersangka kepada PPNS DJP Kanwil Sumbar-Jambi, serta Kejaksaan yang merasa dirinya berhak menyidik tindak pidana perpajakan walaupun bertentangan dengan UU No. 16 Tahun 2009 merupakan sebuah bentuk egosentris. Kasus tersebut sebenarnya tidak lazim terjadi, tetapi harus diperhatikan apa penyebabnya sehingga dapat dilakukan tindakan preventif di kemudian hari. Jika egosentris antar institusi terus terjadi, maka akan mengganggu hubungan antara institusi dan berdampak pada terhambatnya penegakan hukum. Sehingga dapat dinilai bahwa penyebab adanya kesan egosentris oleh institusi pada penegakan tindak pidana pajak ialah ditengarai oleh perbedaan budaya organisasi antara institusi.

Menurut Stephen P. Robbins, bahwa:⁴⁵

“Budaya organisasi adalah sebuah sistem makna bersama yang dianut oleh anggota-anggota yang membedakan organisasi itu dari organisasi-organisasi lainnya.”

Pada dasarnya budaya tiap organisasi dapat berbeda, begitupun perbedaan budaya organisasi antara institusi DJP, Polri, dan Kejaksaan. Terlihat jelas perbedaan tersebut dengan mengamati berdasarkan konteks tugas utama ketiga institusi tersebut. Berdasarkan Pasal 420 Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 229/PMK.01/2019 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 217/PMK.01/2018 tentang Organisasi dan Tata Kerja Kementerian Keuangan, mengatur bahwa:

“Direktorat Jenderal Pajak mempunyai tugas menyelenggarakan perumusan dan pelaksanaan kebijakan di bidang pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.”

Berdasarkan Pasal 13 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 2 Tahun 2002 tentang Kepolisian Negara Republik Indonesia, mengatur bahwa tugas pokok Kepolisian Negara Republik Indonesia adalah:

- a. memelihara keamanan dan ketertiban masyarakat;
- b. menegakkan hukum; dan
- c. memberikan perlindungan, pengayoman, dan pelayanan kepada masyarakat.

Berdasarkan Pasal 2 ayat (1) UU No. 16 Tahun 2004, mengatur bahwa:

“Kejaksaan Republik Indonesia yang selanjutnya dalam Undang-Undang ini disebut kejaksaan adalah lembaga pemerintahan yang melaksanakan kekuasaan negara di bidang penuntutan serta kewenangan lain berdasarkan undang-undang.”

⁴⁵Stephen P. Robbins. (1996). *Perilaku Organisasi: Konsep, Kontroversi, Aplikasi* (Terj. oleh Aloysius Hadyana Pudjaatmaka, Vol. 1). Jakarta: PT. Prenhallindo, hlm. 289.

Dari ketentuan-ketentuan di atas dapat dinilai bahwa DJP yang mengurus masalah fiskal, sedangkan Polri dan Kejaksaan yang mengurus masalah penegakan hukum sebagai bagian sub *criminal justice system*. Hal tersebut memiliki pendekatan yang berbeda dalam menjalankan tugasnya. Oleh karena itu, ketika ketiga institusi tersebut menangani suatu tugas secara bersama-sama seperti tindak pidana pajak, maka perbedaan budaya organisasi tersebut sangat nampak dan secara tidak langsung mempengaruhi pelaksanaan tugasnya masing-masing.

Perbedaan budaya organisasi yang menyebabkan timbulnya kesan egosentris antara institusi dapat diselesaikan dengan beberapa cara. *Pertama*, persamaan persepsi mengenai proses penegakan hukum yang akan dilaksanakan oleh penyidik dengan sistem *top down*. Para *stakeholder* pada masing-masing institusi lazimnya melakukan persamaan persepsi dengan membuat nota kesepahaman dan hal tersebut sudah dilakukan. Misalnya MoU Polri dan DJP Tahun 2012, serta Kesepakatan Bersama Antara Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan Republik Indonesia dengan Jaksa Agung Muda Bidang Tindak Pidana Umum Kejaksaan Republik Indonesia Nomor: KEP-109/PJ/2012 dan Nomor: KEP-03/E/EJP/04/2012 tentang Penegakan Hukum Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. Pada saat telah terjadi kesamaan persepsi antara para *stakeholder* maka para pegawai yang bertugas di lapangan akan mengikuti. *Kedua*, untuk memperkuat pelaksanaan di lapangan diperlukan pemahaman oleh masing-masing institusi mengenai budaya organisasi masing-masing pihak. Hal tersebut dapat diatasi dengan melakukan sosialisasi secara berkala antar institusi mengenai pelaksanaan tugas yang ditangani bersama.

Fungsi Korwas dalam penegakan hukum pidana pajak sebagaimana diatur dalam UU No. 8 Tahun 1981 dan UU No. 16 Tahun 2009 memiliki sedikit perbedaan secara implisit. Perbedaan implisit ini menyebabkan permasalahan mengenai kedudukan di lapangan antara PPNS DJP dan Penyidik Polri seperti beberapa contoh di atas. Menurut G. R. Terry, bahwa:⁴⁶

“Koordinasi adalah suatu usaha yang sinkron dan teratur untuk menyediakan jumlah dan waktu yang tepat dan mengarahkan pelaksanaan untuk menghasilkan suatu tindakan yang seragam dan harmonis pada sasaran yang telah ditentukan.”

Merujuk pada Pasal 7 ayat (2) UU No. 8 Tahun 1981, PPNS DJP tetap memiliki kewenangan untuk melakukan penyidikan terhadap tindak pidana perpajakan, namun kedudukannya bukan sebagai penyidik utama. Dinyatakan tidak sebagai penyidik utama karena merujuk pada definisi G. R. Terry bahwa koordinasi adalah tindakan untuk mengarahkan pelaksanaan suatu tindakan. Oleh karena itu, kontrol penegakan hukum pidana pajak terletak pada supervisi Penyidik Polri dan Penyidik Polri pula yang mengarahkan bagaimana PPNS DJP melakukan penyidikan.

⁴⁶H. Malayu S. P. Hasibuan. (2014). *Manajemen: Dasar, Pengertian, dan Masalah*. Jakarta: Bumi Aksara, hlm. 85.

Jika dicermati kedudukan PPNS DJP berdasarkan UU No. 8 Tahun 1981, maka dapat dinilai berbanding terbalik dengan UU No. 16 Tahun 2009. UU No. 16 Tahun 2009 sebagai *lex specialis derogat legi generalis* terhadap UU No. 8 Tahun 1981 harusnya menjadi dasar acuan utama PPNS DJP dalam melakukan penyidikan terhadap tindak pidana pajak. Namun, kedudukan Korwas berdasarkan UU No. 16 Tahun 2009 benar-benar terdegradasi karena peran Korwas bila dilihat secara cermat, hanya dapat melakukan pengawasan dan koordinasi sebatas menerima laporan dimulainya penyidikan dan hasil penyidikan saja. Proses penyidikan yang dilakukan PPNS DJP tidak dapat menerima campur tangan oleh Korwas untuk mengarahkan proses penegakan hukumnya. Fungsi Korwas yang memiliki perbedaan antara UU No. 8 Tahun 1981 dengan UU No. 16 Tahun 2009 bila ditelaah lebih dalam, dapat dinilai bahwa pembuat undang-undang merancang peran Korwas untuk tidak sebesar yang kita bayangkan bila merujuk pada rumusan pasal dalam UU No. 8 Tahun 1981.

Di sisi lain, apabila kedudukan sebagai penyidik utama dimiliki oleh PPNS DJP, maka dalam pelaksanaan penegakan hukum pajak dapat dinilai dari sisi positif dan sisi negatifnya. Berikut sisi positifnya, antara lain yaitu:

1. Aspek keahlian, dimana PPNS DJP lebih memahami dan dapat menjelaskan secara detail permasalahan perpajakan.
2. Aspek efektivitas dan efisiensi, dimana PPNS DJP dapat lebih cepat mengidentifikasi tindak pidana perpajakan melalui *Account Representative*. *Account Representative* berfungsi sebagai pengawas atas pelaksanaan kewajiban oleh Wajib Pajak sehingga PPNS DJP dapat dengan cepat melakukan tindakan pemeriksaan.
3. Aspek independensi, dimana dengan pelaksanaan kedudukan absolut PPNS DJP dalam melakukan penyidikan tindak pidana pajak, maka objektivitas penyidik lebih terjaga dalam penegakan hukum.

Adapun sisi negatifnya, antara lain yaitu:

1. Aspek pengawasan antar institusi, dimana jika mekanisme saling mengawasi antar institusi tidak dilaksanakan, maka akan mengakibatkan dominasi oleh salah satu pihak dan tujuan penegakan hukum tidak tercapai. Apabila penyidikan tindak pidana pajak didominasi oleh PPNS DJP dan terjadi kesalahan, dikhawatirkan tidak ada pihak eksternal yang dapat mengoreksi kesalahan tersebut. Koreksi dalam proses penegakan hukum menjadi penting karena jika tidak, akan terjadi kesewenang-wenangan sebagaimana dikemukakan Lord Acton, yaitu *power tends to corrupt, absolute power corrupts absolutely*.
2. Aspek keselarasan, dimana peran PPNS DJP sejatinya adalah melaksanakan fungsi khusus dari Polri dalam dimensi yuridis. PPNS DJP diberikan

wewenang untuk melakukan tindakan represif yustisial dan hanya berwenang untuk melakukan penyidikan terhadap tindak pidana pajak yang dalam pelaksanaannya berada di bawah koordinasi dan pengawasan Penyidik Polri. Penyelenggaraan fungsi khusus Polri tanpa pengawasan dari Polri dapat mengakibatkan kegagalan dalam pelaksanaan fungsi tersebut dan tidak sesuai dengan tujuan awal dilimpahkannya fungsi khusus kepada berbagai institusi pemerintah.

Tanpa mengesampingkan sisi positif dan negatif yang telah dijabarkan, dapat dinilai bahwa kedudukan PPNS DJP sebagai penyidik utama dalam melakukan penyidikan tindak pidana pajak merupakan hal yang logis dan dapat dimengerti. Alasannya adalah dalam dimensi penegakan hukum, Penyidik Polri dan PPNS DJP memiliki perbedaan secara filosofis dan praktik. Penyidik Polri harus melakukan penyidikan di antara dua wilayah hukum, yaitu wilayah hukum normatif dan wilayah hukum progresif sosiologis. Pada situasi apabila secara hukum positif seseorang telah melanggar hukum, tetapi Penyidik Polri menilai pada tataran sosiologis orang tersebut melakukan pelanggaran hukum karena keadaan yang secara nyata tidak dapat dihindarkan oleh pelaku, maka Penyidik Polri mempunyai kewenangan untuk melakukan upaya penyelesaian perkara tanpa melalui jalur peradilan.⁴⁷ Penyidik Polri dapat menyelesaikan masalah dengan cara memberikan pemahaman kepada para pihak untuk saling memaafkan atas peristiwa tersebut karena fungsi kepolisian sebagai pengayom dan pelayan masyarakat. PPNS DJP tidak memiliki fungsi seluas Penyidik Polri dalam menangani suatu perkara. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa PPNS DJP menjalankan penyidikan dalam wilayah hukum normatif saja. Penyidik yang menjalankan fungsinya dalam wilayah hukum normatif dapat disamakan secara sempit dengan penegak peraturan perundang-undangan.

Selain itu, PPNS DJP dapat mengesampingkan bahkan menghentikan penyidikan tindak pidana pajak demi memaksimalkan penerimaan negara, sebagaimana berdasarkan Pasal 8 ayat (3) UU No. 16 Tahun 2009 yang mengatur bahwa:

“Walaupun telah dilakukan tindakan pemeriksaan, tetapi belum dilakukan tindakan penyidikan mengenai adanya ketidakbenaran yang dilakukan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38, terhadap ketidakbenaran perbuatan Wajib Pajak tersebut tidak akan dilakukan penyidikan, apabila Wajib Pajak dengan kemauan sendiri mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya tersebut dengan disertai pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 150% (seratus lima puluh persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar.”

⁴⁷H. Hartono. (2012). *Penyidikan dan Penegakan Hukum Pidana melalui Pendekatan Hukum Progresif*. Jakarta: Sinar Grafika, hlm. 37.

Lebih lanjut, berdasarkan Pasal 44B ayat (2) UU No. 16 Tahun 2009, mengatur bahwa:

“Penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan ... hanya dilakukan setelah Wajib Pajak melunasi utang pajak yang tidak atau kurang dibayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan dan ditambah dengan sanksi administrasi berupa denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar, atau yang tidak seharusnya dikembalikan.”

Ketentuan di atas menunjukkan bahwa tujuan utama dari hukum pidana pajak adalah untuk memaksimalkan penerimaan negara. Atas dasar itu, karakteristik tersebut lebih sesuai jika penyidikan ditangani oleh PPNS DJP. Adapun Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 44B ayat (2) UU No. 16 Tahun 2009 ini kurang selaras dengan fungsi Polri sebagai penegak hukum karena ketika kepentingan fiskal dan kepentingan pidana telah berbenturan, maka UU No. 16 Tahun 2009 membuka opsi untuk mengutamakan kepentingan fiskal.

Kedudukan PPNS DJP, baik dari tinjauan yuridis maupun praktis, pada akhirnya dapat ditekankan sebagai penyidik utama dengan dibantu oleh Korwas dalam menangani tindak pidana pajak. Korwas yang membantu PPNS DJP juga berperan penting dalam memberikan bantuan teknis, taktis, dan upaya paksa. PPNS DJP tidak memiliki kewenangan melakukan penangkapan dan penahanan kepada tersangka sehingga peran Korwas sangat krusial dalam melakukan upaya paksa tersebut. Kedudukan sebagai penyidik utama yang dimiliki PPNS DJP juga tidak serta merta membuat PPNS DJP bertindak sewenang-wenang dengan mengkerdikan kedudukan Korwas hanya karena menyerahkan SPDP dan hasil penyidikan kepada Jaksa atas dasar efektivitas dan efisiensi. Adapun kedudukan PPNS DJP sebagai penyidik utama hanya dapat berjalan lancar jika dibarengi bantuan dari Korwas sehingga sinergi antara PPNS DJP dan Korwas harus tetap dijaga dengan baik.

KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan uraian hasil dan pembahasan di atas, maka dapat dipahami bahwa kedudukan Penyidik Pegawai Negeri Sipil Direktorat Jenderal Pajak dalam kerangka pemberantasan tindak pidana perpajakan ditekankan sebagai penyidik utama. Kedudukan tersebut sebagaimana berdasarkan UU No. 16 Tahun 2009 sebagai *lex specialis derogat legi generalis* terhadap UU No. 8 Tahun 1981, sehingga ketentuan ini harusnya menjadi dasar acuan utama PPNS DJP dalam melakukan penyidikan terhadap tindak pidana pajak. Lebih lanjut, terdapat penilaian dari sisi positif maupun sisi negatif terkait kedudukan PPNS DJP sebagai penyidik utama. Dari sisi positifnya, antara lain yaitu aspek keahlian, aspek efektivitas dan efisiensi, serta aspek independensi. Sedangkan dari sisi negatifnya, antara lain yaitu aspek pengawasan antar institusi dan aspek keselarasan. Adapun kedudukan PPNS DJP sebagai penyidik utama dinilai tepat

karena dua hal. Pertama, Polri melakukan penyidikan di antara dua wilayah hukum normatif dan progresif sosiologis yang memungkinkan kasus diselesaikan dengan memberikan pemahaman kepada para pihak untuk saling memaafkan. Sedangkan PPNS DJP dalam menjalankan penyidikan hanya pada wilayah hukum normatif dan tidak memungkinkan melakukan hal tersebut. Kedua, sifat tindak pidana pajak yang unik berdasarkan jalur penyelesaiannya yang mengutamakan jalur administratif untuk memaksimalkan pendapatan negara. Sehingga dengan karakteristik tindak pidana pajak tersebut, maka penyidikan lebih tepat diserahkan kepada PPNS DJP dengan bantuan Korwas. Selain daripada itu, terdapat beberapa pergesekan antara PPNS DJP dengan instansi lainnya dan terlihat dalam beberapa kasus. Misalnya kasus PPNS DJP Kanwil Sumbar-Jambi yang ditetapkan sebagai tersangka oleh Polri, serta kasus restitusi pajak *Mobile 8* yang ditangani oleh Penyidik Kejaksaan. Salah satu faktor penyebab gesekan tersebut adalah perbedaan budaya organisasi masing-masing instansi terkait. Berdasarkan uraian kesimpulan tersebut, maka disarankan agar setiap institusi harus memahami dengan seksama apa fungsi utamanya dalam menangani tindak pidana perpajakan sehingga tidak terjadi kesalahpahaman dan potensi *overlapping* antar institusi yang dapat mengganggu proses penegakan hukum. Perbedaan budaya antar institusi yang menghasilkan egosentrisme harus dikesampingkan. Salah satu solusi terkait egosentrisme adalah setiap instansi terkait membuat kerjasama dengan melalui MoU sehingga setiap institusi terkait dapat saling memahami budaya antar organisasi.

UNGKAPAN TERIMA KASIH

Terima Kasih kepada PPNS DJP Kanwil Jawa Barat I, Pak Deni dan Pak Dani atas bantuan data yang diberikan sehingga sangat membantu penulis dalam merampungkan penelitian ini.

REFERENSI

- A. Andriansyah., Mahdi Syahbandir., & A. Adwani. (2015). Kedudukan, Tugas, dan Fungsi Penyidik Pegawai Negeri Sipil di Aceh. *Jurnal Ilmu Hukum, Universitas Syiah Kuala*, 3(4), hlm. 7-12.
- Adrianto Dwi Nugroho. (2010). *Hukum Pidana Pajak di Indonesia*. Bandung: PT. Citra Aditya Bakti.
- Agus Prasetyo., P. Pujiyono., & Nabitatus Sa'adah. (2016). Praktik Penyidikan Terhadap Wajib Pajak yang Melakukan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan di Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Jawa Tengah I. *Diponegoro Law Journal, Universitas Diponegoro*, 5(3), hlm. 1-20.
- Bambang Sunggono. (1996). *Metodologi Penelitian Hukum*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.
- Bambang Waluyo. (2006). *Penegakan Hukum terhadap Tindak Pidana di Bidang Perpajakan*. Jakarta: Sumber Ilmu Jaya.

- Burhan Ashshofa. (2001). *Metode Penelitian Hukum*. Jakarta: PT. Rineka Cipta.
- Erly Suandy. (2011). *Hukum Pajak* (Edisi 5). Jakarta: Salemba Empat.
- FNH. (2015, 25 Mei). Penyidik Pajak Berwenang Memotret Orang. *Hukum Online*. Diakses dari <https://www.hukumonline.com/berita/baca/lt556428f228017/penyidik-pajak-berwenang-memotret-orang>, pada tanggal 13 Desember 2020.
- G. Gunadi. (2020). *Pemeriksaan, Investigasi, dan Penyidikan Pajak*. Jakarta: Koperasi Pegawai Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak.
- H. Hartono. (2012). *Penyidikan dan Penegakan Hukum Pidana melalui Pendekatan Hukum Progresif*. Jakarta: Sinar Grafika.
- H. Malayu S. P. Hasibuan. (2014). *Manajemen: Dasar, Pengertian, dan Masalah*. Jakarta: Bumi Aksara.
- Hasaziduhu Moho. (2019). Penegakan Hukum di Indonesia Menurut Aspek Kepastian Hukum, Keadilan dan Kemanfaatan. *Majalah Ilmiah Warta Dharmawangsa, Universitas Dharmawangsa*, 13(1), hlm. 1-13.
- J. P. Chaplin. (2006). *Kamus Lengkap Psikologi* (Terj. oleh Kartini Kartono). Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.
- Kesepakatan Bersama Antara Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan Republik Indonesia dengan Badan Intelijen Keamanan Kepolisian Negara Republik Indonesia Nomor: KEP-42/PJ//2012 dan Nomor: B/21/III//2012 tentang Kerjasama Intelijen dalam Rangka Penghimpunan Data dan Informasi.
- Kesepakatan Bersama Antara Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan Republik Indonesia dengan Jaksa Agung Muda Bidang Tindak Pidana Umum Kejaksaan Republik Indonesia Nomor: KEP-109/PJ/2012 dan Nomor: KEP-03/E/EJP/04/2012 tentang Penegakan Hukum Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.
- Mohammad Zain. (2008). *Manajemen Perpajakan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Muhamad Wildan. (2021, 22 Februari). Naik, Laporan Transaksi Keuangan Mencurigakan Dugaan Pidana Perpajakan. *DDTC News*. Diakses dari <https://news.ddtc.co.id/naik-laporan-transaksi-keuangan-mencurigakan-dugaan-pidana-perpajakan-27929>, pada tanggal 15 Juni 2021.
- Muhammad Abdu Firman Kelana. (2015). "Overlapping Kewenangan Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) dengan Kepolisian Republik Indonesia dalam Penegakan Hukum Pajak di Indonesia". *Skripsi*, Universitas Airlangga, Surabaya.
- Muhammad Yassin. (2016). Perlindungan Hukum bagi Warga Negara dalam Pelaksanaan Mutasi Pegawai Negeri Sipil. *Yuridika, Universitas Airlangga*, 31(2), hlm. 254-272. doi: <http://dx.doi.org/10.20473/ydk.v31i2.4856>
- Nathania Riris Michico. (2016, 29 November). 2 Tersangka Mobile-8 Menang Praperadilan, Penyidikan Harus Dihentikan. *Detik.com*. Diakses dari <https://news.detik.com/berita/d-3357688/2-tersangka-mobile-8-menang-praperadilan-penyidikan-harus-dihentikan>, pada tanggal 18 Desember 2020.
- Nurul Qamar & Farah Syah Rezah. (2020). *Metode Penelitian Hukum: Doktrinal dan Non-Doktrinal*. Makassar: CV. Social Politic Genius (SIGn).

- Peraturan Kepala Kepolisian Negara Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2010 tentang Koordinasi, Pengawasan dan Pembinaan Penyidikan Bagi Penyidik Pegawai Negeri Sipil (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2010 Nomor 439).
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 217/PMK.01/2018 tentang Organisasi dan Tata Kerja Kementerian Keuangan (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2018 Nomor 1862).
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 87/PMK.01/2019 tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 217/PMK.01/2018 tentang Organisasi dan Tata Kerja Kementerian Keuangan (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2019 Nomor 641).
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 229/PMK.01/2019 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 217/PMK.01/2018 tentang Organisasi dan Tata Kerja Kementerian Keuangan (Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2019 Nomor 1745).
- Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 211. Tambahan Lembaran Negara Nomor 4953).
- Prihatin Effendi. (2016). Netralisasi Pegawai Negeri Sipil sebagai Aparatur Negara dalam Sistem Pemerintahan di Indonesia. *Jurnal Pro Hukum: Jurnal Penelitian Bidang Hukum Universitas Gresik*, 5(2), hlm. 145-152. doi: <https://doi.org/10.5281/zenodo.1470129>
- R. Santoso Brotodihardjo. (2013). *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: Refika Aditama.
- Rochmat Soemitro. (1992). *Pengantar Singkat Hukum Pajak*. Bandung: Eresco.
- Romli Atmasasmita. (2004). *Sekitar Masalah Korupsi: Aspek Nasional dan Aspek Internasional*. Bandung: CV. Mandar Maju.
- S. Soeparman. (2001). *Berbagai Aspek Penegakan Hukum di Bidang Perpajakan*. Jakarta: Forum Mandiri Karya.
- Siti Maimana Sari Ketaren., et al. (2013). Peranan Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) Perpajakan dan Penyidik Polri dalam Penanganan Tindak Pidana Perpajakan. *USU Law Journal, Universitas Sumatera Utara*, 1(2), hlm. 57-75.
- Sri Mamudji., et al. (2005). *Metode Penelitian dan Penulisan Hukum*. Jakarta: Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia.
- Stephen P. Robbins. (1996). *Perilaku Organisasi: Konsep, Kontroversi, Aplikasi* (Terj. oleh Aloysius Hadyana Pudjaatmaka, Vol. 1). Jakarta: PT. Prenhallindo.
- T. Mangaranap Sirait. (2019). *Hukum Pidana Pajak Indonesia (Materiil dan Formil)*. Yogyakarta: CV. Budi Utama.
- Tim Kementerian Keuangan. (2021). *Informasi APBN 2021: Percepatan Pemulihan Ekonomi dan Penguatan Reformasi*. Jakarta: Direktorat Jenderal Anggaran, Kementerian Keuangan.

- Tri Andrisman. (2009). *Asas-Asas dan Dasar Aturan Hukum Pidana Indonesia*. Bandar Lampung: Penerbit Universitas Lampung.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1981 Nomor 76. Tambahan Lembaran Negara Nomor 3209).
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 49. Tambahan Lembaran Negara Nomor 3262).
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1994 Nomor 59. Tambahan Lembaran Negara Nomor 3566).
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 126. Tambahan Lembaran Negara Nomor 3984).
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 26 Tahun 2000 tentang Pengadilan Hak Asasi Manusia (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 208. Tambahan Lembaran Negara Nomor 4026).
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 2 Tahun 2002 tentang Kepolisian Negara Republik Indonesia (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 2. Tambahan Lembaran Negara Nomor 4168).
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2004 tentang Kejaksaan Republik Indonesia (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 Nomor 67. Tambahan Lembaran Negara Nomor 4401).
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85. Tambahan Lembaran Negara Nomor 4740).
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi Undang-Undang (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 62. Tambahan Lembaran Negara Nomor 4999).
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2014 tentang Aparatur Sipil Negara (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 6. Tambahan Lembaran Negara Nomor 5494).
- Wibowo Hadiwardoyo. (2020). Kerugian Ekonomi Nasional Akibat Pandemi Covid-19. *Baskara: Journal of Business and Entrepreneurship, Universitas Muhammadiyah Jakarta*, 2(2), hlm. 83-92.

- Yoserwan Yoserwan. (2020). Fungsi Sekunder Hukum Pidana dalam Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan. *Jurnal Penelitian Hukum De Jure, Badan Penelitian dan Pengembangan Hukum dan HAM*, 20(2), hlm. 165-176. doi: <http://dx.doi.org/10.30641/dejure.2020.V20.165-176>
- Yudha Cakra Buana. (2016). Kewenangan Penyidik Pegawai Negeri Sipil dalam Melakukan Penangkapan (Kajian atas Beberapa Putusan Praperadilan). *Jurnal Online Mahasiswa Fakultas Hukum, Universitas Riau*, 3(1), hlm. 1-13.