



Penghindaran Pajak dalam Diskursus Tindak Pidana Pencucian Uang

Nindi Achid Arifki¹ dan Ilima Fitri Azmi²

¹Kantor Pelayanan Pajak Madya Surabaya, Indonesia

²Politeknik STIA LAN Makassar, Indonesia

DOI: <http://dx.doi.org/10.15294/pandecta.v15i2.18667>

Article info

Article History:

Received : January 30th 2020

Accepted: August 15th 2020

Published: December 1st 2020

Keywords:

pajak; korupsi; pencucian uang; penghindaran pajak

taxes; corruption; money laundering; tax avoidance

Abstrak

Tulisan ini bertujuan untuk mengkaji tindakan penghindaran pajak terhadap ketentuan formil tindak pidana pencucian uang secara yuridis. Penghindaran Pajak sendiri merupakan subsistem pada objek Tindak Pidana Pajak yang pada dasarnya dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara sebagaimana tercantum dalam peraturan perpajakan. Kerugian pada pendapatan negara merupakan bagian dari konsep kerugian keuangan negara baik yang diatur dalam Undang-Undang Tindak Pidana Korupsi maupun dalam lingkup Hukum Keuangan Negara. Adanya kerugian pada pendapatan negara dalam tindak pidana perpajakan memunculkan suatu diskursus terkait peruntukan atas hasil kerugian pendapatan negara oleh pelaku Tindak Pidana Pencucian Uang (TPPU). Menggunakan metode yuridis normatif dengan menggunakan penelusuran preskripsi doktrinal serta pendekatan peraturan perundang-undangan, tulisan ini bertujuan untuk mengkaji penghindaran pajak dalam diskursus tindak pidana pencucian uang pada konstruksi hukum tindak pidana pajak sebagai Predicate Crime. Kesimpulan yang diperoleh adalah menempatkan kegiatan penghindaran pajak sebagai kegiatan yang berhubungan dengan tindak pidana pajak dan TPPU karena 2 argumen pokok yaitu sifat dan bentuk dari penghindaran pajak, selain itu dalam penegakan hukum TPPU dan Tindak Pidana Pajak dalam prosesnya menggunakan asas *concurus realis* dalam memaknai Predicate Crime dan Derivatif Crime.

Abstract

This article aims to study tax avoidance towards formal requirements of money laundering crime juridically. Tax Avoidance is a subsystem on the object of Tax Crimes, which basically can cause losses to state revenues as stated in tax regulations. Losses on state revenues are part of the concept of loss of state finances, whether regulated in the Corruption Act or within the scope of State Finance Law. The loss of state income in tax crimes raises a discourse regarding the allocation of the results of a loss of state income by the perpetrators of Money Laundering (TPPU). Using the normative juridical method using the search for doctrinal prescriptions and the Statute approach, this paper attempts to examine tax avoidance in the discourse of money laundering in the legal construction of tax crimes as the Predicate Crime. The conclusion obtained is to place tax avoidance activities as activities related to tax crime and TPPU because of two main arguments, namely the nature and form of tax avoidance, in addition to the TPPU law enforcement and Tax Crime in the process using the realist *concurus* principle in interpreting the Predicate Crime and Derivative Crime.



1. Pendahuluan

Sistem *Self Assesment* yang dilaksanakan pada sistem perpajakan di Indonesia pada dasarnya merupakan strategi dalam meningkatkan kepatuhan perpajakan dari wajib pajak. Secara umum sistem *Self Assesment* merupakan sistem yang memberikan kewenangan wajib pajak dalam hal menghitung, memperhitungkan, membayar serta melaporkan hak dan kewajiban perpajakannya sendiri. Sistem ini menunjukkan bahwa pengaturan perpajakan cukup akomodatif dalam memberikan kepercayaan berupa *Voluntary Compliance* (kepatuhan sukarela) kepada wajib pajak, dengan tujuan untuk meningkatkan kepatuhan perpajakan dari wajib pajak.

Kendati demikian, dalam perspektif wajib pajak, sistem *Self Assesment* tidak lagi dilihat seperti pada tujuan awalnya, tetapi wajib pajak memaknai sistem ini sebagai celah untuk melakukan kegiatan-kegiatan penghindaran pajak. Pada tataran praksis, kegiatan-kegiatan penghindaran pajak seperti pengaturan biaya usaha, unsur-unsur pada pos penjualan, bahkan kegiatan berupa *Transfer Pricing* dan *Intercompany Pricing* dapat dilakukan sepanjang dapat memperkecil bahkan menghindari pembayaran pajak.

Tahun 1988, *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD) memulai *Exchange of Information (AEoI)* yang mana salah satu kegiatannya adalah melakukan identifikasi kegiatan-kegiatan penghindaran pajak. Terdapat 2 bentuk yang seringkali dikenal dalam pembahasan penghindaran pajak yaitu *Tax Evasion* dan *Tax Avoidance*. Barr, James dan Prest dalam (Masri & Martani, 2014) membedakan *Tax Evasion* dan *Tax Avoidance* dalam pengertiannya masing-masing yaitu *Tax Avoidance* adalah Memanipulasi penghasilan untuk dapat memperkecil pajak yang dibayar melalui celah yang ada pada peraturan perundang-undangan. Pada dasarnya, *tax avoidance* dipandang sebagai praktek yang umum terjadi, yang biasanya dilakukan oleh perusahaan/ pengusaha untuk mengurangi beban pajak mereka (Pratama dalam (Masri et al., 2019)). Sedangkan *Tax Evasion* adalah memanipulasi secara ile-

gal untuk memperkecil jumlah pajak terutang (Masri & Martani, 2014). Otusnya menyebutkan bahwa *Tax evasion and tax avoidance* berakibat buruk pada penerimaan negara karena keduanya mengurangi pemasukan negara sehingga berpotensi merugikan negara dalam aspek penyediaan infrastruktur, layanan publik, dan utilitas publik (Otusnya, 2011). *Tax evasion* dan *tax avoidance* terbukti memberikan dampak negatif yang disebut praktik anti sosial, yang akan memicu pembangunan yang buruk (Otmawati & Ibrahim, 2016)).

Dengan sistem *Self Assesment*, Otoritas Pajak diberikan kewenangan untuk melakukan pengawasan terhadap wajib pajak dalam pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakannya. Dalam melakukan kewenangannya, otoritas pajak dapat melakukan hal-hal seperti pemberian sanksi administratif dan kegiatan-kegiatan penegakan hukum yaitu pemeriksaan pajak, penagihan pajak serta penyidikan pajak.

Berbeda dengan ranah administrasi, kewenangan penegakan hukum yang dimiliki oleh otoritas pajak dapat mencakup klasifikasi atas pemenuhan unsur-unsur tindak pidana pajak baik dalam bentuk pelanggaran maupun kejahatan yang dilakukan oleh wajib pajak dalam upaya-nya melakukan penghindaran pajak. Undang-undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah dengan undang-undang No.16 Tahun 2009 (UU KUP) memuat pengaturan ancaman pidana pada pasal 38 sampai dengan pasal 44. Muatan UU KUP mengatur berkenaan dengan jenis pelanggaran pada pokok pasal 38 dan jenis kejahatan pada pasal lainnya.

Pada Perkembangannya, penegakan hukum perpajakan seringkali berkaitan erat dengan penegakan hukum pada tindak pidana lain seperti Tindak Pidana Pencucian Uang (TPPU), seperti dapat dilihat dalam beberapa putusan perkara tindak pidana pajak, salah satu contohnya adalah pada putusan Pengadilan Negeri Jakarta Utara Nomor 05/Pid.Sus/2016/PN.Jkt.Utr yang dibacakan pada tanggal 29 Maret 2016, yang

dalam amar putusannya wajib pajak melakukan kegiatan penjualan faktur pajak Tidak Berdasarkan Transaksi Sebenarnya (FP TBTS) dan mendapatkan keuntungan sebesar Rp. 49.148.707.679,- serta atas keuntungannya tersebut wajib pajak terbukti dan memenuhi unsur Pasal 3 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang (UU TPPU). Dalam UU TPPU pada pasal 2 juga menjelaskan bahwa salah satu pokok terkait hasil tindak pidana adalah harta kekayaan yang diperoleh dari tindak pidana di bidang perpajakan.

Pengaturan tindak pidana pajak sebagai tindak pidana asal (*Predicate Crime*) berarti bahwa pelaku kejahatan dalam melakukan tindak pidana pencucian uang terlebih dahulu melakukan suatu tindak pidana tertentu sebagaimana digariskan dalam pasal 2 ayat 1 UU TPPU sebagai kejahatan asal (*Predicate Crime*). Hal ini merujuk pada pengertian Pencucian Uang adalah rangkaian kegiatan yang merupakan proses yang dilakukan seseorang terhadap uang yang berasal dari tindak pidana dengan maksud untuk menyembunyikan atau menyamarkan asal-usul uang tersebut (Krisnamurti, 2014). Sehingga dalam hal ini TPPU dapat menjadi tindak pidana derivatif atau turunan dari Tindak Pidana Perpajakan sebagai tindak pidana asal (*Predicate Crime*), seperti halnya pada tindak pidana korupsi.

Secara umum, TPPU banyak dilakukan pada ranah tindak pidana korupsi sebagai tindak pidana asalnya yang rata-rata dihadapkan pada data awal dari Transaksi Keuangan Mencurigakan (TKM) dan Transaksi Keuangan Tunai (TKT). Sumber-sumber dana-dana TKM dan TKT yang seringkali diindikasikan terkait dengan tindak pidana korupsi seperti : a. Dana Pemilihan Umum; b. Sektor Perbankan dalam Pencucian Uang dan Pendanaan Terorisme; c. Kecenderungan Transaksi Tunai Yang Berindikasi Tindak Pidana; d. Penggunaan *New Payment Method* Untuk Pencucian Uang; e. *Risk of Terrorist Abuse in The Non Profit Organization (NPO) Sector*; dan f. Penggunaan *Virtual Currency* sebagai Alat Pembayaran Alternatif di Indonesia.

Pada dasarnya tindak pidana korupsi

dengan tindak pidana pajak sebagai *Predicate Crime* pada TPPU mempunyai kesamaan sifat yaitu adanya hasil perbuatan dari kerugian keuangan negara atau kerugian pada pendapatan negara yang digunakan sebagai objek TPPU. Tindak Pidana Pajak mengatur unsur kerugian pada pendapatan negara tersebut pada ketentuan pidana-nya dalam UU KUP.

Sebelumnya (Tarigan et al., 2014) membahas pengaturan formil tindak pidana pajak dan tindak pidana pencucian uang yang diatur dalam UU KUP dan UU TPPU namun belum membahas secara komprehensif tentang penghindaran pajak dan kaitannya dengan tindak pidana pajak dan tindak pidana pencucian uang. Pada tahun 2013, Winata meneliti pengaruh *corporate governance* terhadap aktivitas *tax avoidance* pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2013 (Winata, 2014). Penghindaran pajak juga dikaji secara filosofis dan dikaitkan dengan kebijakan transparansi perpajakan, namun belum memuat pembacaan preskripsi hukum tindak pidana pajak secara spesifik (Wijaya et al., 2020). Beberapa peneliti juga berupaya mengkaji *tax avoidance* dan *tax evasion* dengan mengkaitkannya dengan kebijakan pemerintah *tax amnesty* (amnesti pajak) yang diimplementasikan pada tahun 2016 lalu (Said, 2017; Sholihah, 2017).

Selain penelitian diatas, hasil penelitian (Storm, 2013) juga membuktikan dengan jelas adanya keterkaitan yang kuat antara TPPU dan penghindaran pajak. Hasil penelitian didasarkan pada putusan putusan kasus pengadilan tentang TPPU dan penghindaran pajak (Storm, 2013). Sejalan dengan penelitian terdahulu, tulisan ini akan membahas kepada Kegiatan Penghindaran Pajak dalam Diskursus Tindak Pidana Pencucian Uang dengan merujuk Tindak Pidana Perpajakan sebagai tindak pidana asal (*Predicate Crime*). Penelitian hukum terkait TPPU dan penghindaran pajak layak untuk dikaji mengingat masih sedikit literatur/ kajian penghindaran pajak dari perspektif hukum Indonesia dan kebanyakan kajian penghindaran pajak di Indonesia terpublikasi dalam jurnal ilmu akuntansi (Herawati et al., 2019).

Paper ini akan menganalisis bagaimana memaknai bentuk kegiatan penghindaran pajak pada Konstruksi Hukum pengaturan Tindak Pidana Pajak dan Tindak Pidana Pencucian Uang?. Selanjutnya, akan dianalisis bagaimana memaknai pembacaan atas preskripsi hukum terhadap tindak pidana pajak sebagai *Predicate Crime* ?

2. Metode Penelitian

Metode Penelitian yang digunakan adalah metode penelitian yuridis normatif, yang menggunakan pendekatan perundang-undangan sebagai pendekatan penelitian (*Statute Approach*), yaitu dilakukan dengan menelaah semua undang-undang dan regulasi yang berkaitan dengan isu dan permasalahan-permasalahan hukum yang sedang ditangani (Mahmud dalam (Zaini, 2011). Zaini menyebutkan bahwa dalam penelitian yuridis normatif harus lengkap dimulai dengan suatu inventarisasi tentang peraturan-peraturan hukum positif yang bersangkutan. (Zaini, 2011)

3. Hasil Penelitian dan Pembahasan

Penghindaran Pajak dan Formulasi Ketentuan Pidana Pada Ketentuan Perpajakan

Pajak merupakan peralihan kekayaan dari sektor swasta dan ke sektor publik berdasarkan Undang-Undang yang dapat dipaksakan dengan tidak mendapat imbalan (*tegenprestatie*) yang secara langsung dapat ditunjukkan, yang digunakan untuk pembiayaan atas pengeluaran umum serta digunakan sebagai alat pendorong untuk mencapai tujuan yang ada di luar bidang keuangan negara (Soemitro dalam (Wibowo, 2007)). Merujuk pada pengertian tersebut, pajak merupakan sarana yang digunakan pemerintah untuk mewujudkan tujuan yang terdapat pada efektivitas dalam pengelolaan keuangan negara. Bertolak dari prinsip diatas kegiatan penghindaran pajak pada prinsipnya merupakan kegiatan perlawanan atas tujuan dari dibentuknya konsepsi dan tujuan dari sistem pemungutan pajak tersebut.

Meskipun terdapat banyak perdebatan terkait apakah *tax avoidance* dan *tax evasion* merupakan sesuatu yang legal atau

tidak, keduanya saling terkait dari perspektif hukum, moral, dan ekonomi dan keduanya sama sama memiliki dampak negatif dalam pengelolaan keuangan negara sehingga memerlukan kebijakan yang seksama dalam mengatasi hal ini (Otusanya, 2014).

Pembayar pajak perorangan dan perusahaan cenderung menghindari pajak dan secara sengaja melakukan *fraud* perpajakan melalui manipulasi laporan keuangan seperti pendapatan yang tidak dilaporkan dan melebihi lebihkan biaya yang dikeluarkan (Yusof & Lai, 2014). Pada dasarnya kegiatan penghindaran pajak seperti *Tax Evasion* dan *Tax Avoidance* mempunyai karakteristik yang sama, yaitu melakukan manajemen pajak guna menghindari pemenuhan kewajiban perpajakan dan/ atau memenuhi kewajiban pajak dengan jumlah pajak dapat ditekan serendah mungkin. Kedua karakteristik tersebut merupakan bentuk kegiatan untuk melakukan rekayasa baik dalam subjek (pelaku) dan objek (transaksi) pajak untuk memperoleh penghematan pajak secara melawan hukum (*unlawful*), sehingga pada kedudukan ini, penghindaran pajak dapat dikatakan suatu "virus" yang melekat (*inherent*) pada setiap sistem pajak yang berlaku di hampir setiap yurisdiksi. Karena sifatnya yang lebih mengarah kepada kegiatan melawan hukum, dalam penanganan kegiatan penghindaran pajak juga secara melekat (*inherent*) sanksi administrasi maupun sanksi pidana.

Pengaturan sanksi pidana dalam UU KUP merupakan sarana strategis dalam penyelesaian segala bentuk ketidakpatuhan wajib pajak. Pada dasarnya ketentuan pidana pada UU KUP merupakan pengejawantahan pasal 103 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) yang menyebutkan bahwa Ketentuan dari delapan bab yang pertama dari buku ini berlaku juga terhadap perbuatan yang dapat dihukum menurut peraturan-peraturan lain, kecuali kalau ada Undang-undang (*wet*) atau ordonansi menentukan peraturan lain. Kendati demikian, UU KUP tidak mendefinisikan terkait pengertian yang berkaitan dengan tindak pidana perpajakan meskipun diatur secara tegas maksud dan batasan terhadap ketentuan pidana pajak. Pengertian

Tindak Pidana Perpajakan dapat ditemukan dalam Pasal 33 ayat 3 Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal yang menyebutkan bahwa yang dimaksud dengan tindak pidana perpajakan adalah informasi yang tidak benar mengenai laporan yang terkait dengan pemungutan pajak dengan menyampaikan surat pemberitahuan, tetapi yang isinya tidak benar atau tidak lengkap atau melampirkan keterangan yang tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada negara dan kejahatan lain yang diatur dalam undang-undang yang mengatur perpajakan.

Pada pemahaman sistem pidana-an, UU KUP merupakan ketentuan yang berkaitan dengan hukum administrasi yang menggunakan ketentuan sanksi pidana, sehingga merujuk pada ketentuan pada pasal 103 KUHP, UU KUP merupakan bagian khusus (*sub sistem*) dari keseluruhan sistem pidana-an. Maka konsekuensinya, sistem pidana-an pada UU KUP harus mengikuti dan terintegrasi dengan aturan umum (*general rules*). Klasifikasi Tindak Pidana pada UU KUP dapat dibedakan menjadi pelanggaran dan kejahatan. Terhadap klasifikasi pelanggaran terdapat pada muatan pada pasal 38, dimana pada pokoknya pasal 38 menyebutkan bahwa jenis tindak pidana pajak yang terjadi karena kealpaan. Sedangkan terkait dengan tindak pidana kejahatan diatur dalam pasal 39 dan 39 A yang lebih menekankan pada perbuatan yang sengaja dilakukan.

Formulasi ketentuan pidana pada UU KUP lebih melihat bentuk konkrit ketidak-patuhan wajib pajak dalam mekanisme sistem perpajakan. Merujuk pada hal tersebut, segala upaya-upaya wajib pajak dalam rangka penghindaran pajak seperti mengarah kepada *Transaction Fraud* dalam perekayasaan laporan keuangan, Pergeseran Pajak (*shifting*), Kapitalisasi dan *Transfer Pricing*, secara umum disebutkan dalam Pasal 39 ayat 1 UU KUP yaitu Setiap orang yang sengaja : a. Tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak; b. Menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wa-

jib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak; c. Tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; d. Menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; e. menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29; f. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya; g. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain; h. tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi on-line di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11); i. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut. Selain daripada itu, bentuk kegiatan penghindaran pajak juga diatur pada pasal 39 A yaitu kegiatan melakukan penerbitan dan/ atau penggunaan atas faktur pajak, bukti potong, bukti pemungutan dan bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan dengan transaksi sebenarnya (FP TBTS).

Tanggungjawab pidana yang diatur dalam muatan UU KUP adalah pidana berupa denda dan pidana kurungan maupun pidana penjara. Terdapat beberapa hal yang menarik dalam formulasi tanggungjawab pidana dalam UU KUP yaitu terdapat ketentuan yang mengatur berkaitan dengan pengungkapan ketidakbenaran, dalam hal ini UU KUP memungkinkan terhadap pelanggaran maupun kejahatan untuk tidak dilanjutkan kepada proses litigasi. Pada prinsipnya kegiatan pengungkapan ketidakbenaran terbagi menjadi 2 (dua) yaitu pengungkapan ketidakbenaran Surat Pemberitahuan (SPT) dan pengungkapan ketidakbenaran perbuatan. Pada pengungkapan ketidakbenaran SPT diatur dalam pasal Pasal 8 ayat 4 UU KUP, dalam hal ini perihal pengungkapan ketidakbenaran pada pasal 8 ayat 4 dibatasi sampai dengan sebelum disampaikannya hasil pemeriksaan pajak, konsekuensi dilakukannya pengungkapan ketidakbenaran SPT adalah dike-

nakannya sanksi kenaikan sebesar 50%. Berbeda dengan pengungkapan ketidakbenaran pada SPT, dalam hal wajib pajak diindikasikan tindak pidana pajak, wajib pajak dapat melakukan beberapa hal guna dijadikan pertimbangan dalam penghentian proses pemeriksaan bukti permulaan dan penyidikan berdasarkan ketentuan perpajakan yaitu dilakukannya pengungkapan ketidakbenaran perbuatan oleh wajib pajak. UU KUP mengatur bahwa dalam hal belum dimulainya tindakan penyidikan atau surat pemberitahuan dimulainya penyidikan belum disampaikan, wajib pajak dapat melakukan pengungkapan ketidakbenaran perbuatan dengan disertai sanksi denda sebesar 150% dari pajak yang kurang dibayar dan pada saat dilakukan penyidikan tetapi berkas perkara belum dilimpahkan kepada pengadilan, sesuai dengan pasal 44 A dan 44 B, penyidikan dihentikan dengan disertai sanksi denda sebesar 4 kali lipat dari jumlah pajak yang kurang dibayar.

Penyelesaian tanggungjawab pidana pajak melalui jalur non penal, juga diatur di beberapa negara, (Nahak, 2017) menyebutkan bahwa pengaturan hukuman perpajakan di Belanda berupa Hukuman Denda Administrasi (*Administrasi Penalties*) yang diatur dalam *General Tax Act (GTA)* dan *General Act of Administrative Law (GAAL)*, yang secara umum terdapat pengaturan terkait sanksi administrasi dan penanggulangan yang diterapkan dahulu sebelum sanksi pidana kurungan dan penjara. Selain itu pada *Singapore Master Tax Guide Hand Book 2012/13 Chapter 20 Tax Avoidance and Evasion* secara umum juga mengatur berkenaan dengan hukuman terhadap pelaku Tindak Pidana Perpajakan di Singapura dikenakan hukuman pembayaran bunga sebesar 400% terhadap pajak pendapatan yang tidak dikenakan pajak, dan hukuman denda 50.000 US dollar dan/atau hukuman penjara selama 5 (lima) tahun secara bertahap. Selain di Belanda dan Singapura, Australia juga menerapkan hukuman denda berupa sanksi administrasi terhadap pembayar pajak yang mencoba mengurangi pertanggungjawaban sebesar 50 %, sedangkan terhadap pembayar pajak yang menghindari jumlah pajak dihukum untuk membayar 25% sebelum dikenakan sanksi pemidanaan atas

perbuatan yang dilakukan (Nahak, 2017)

Tindak Pidana Pencucian Uang : Kajian Tindak Pidana Derivatif

Pencucian uang pada hakikatnya merupakan tindakan yang bertujuan untuk merubah dan/atau menyembunyikan harta tertentu yang merupakan hasil kejahatan menjadi terlihat seperti berasal dari sumber yang sah. Di Indonesia dalam perkembangannya, terdapat beberapa pengaturan yang mengatur terkait Tindak Pidana Pencucian Uang (TPPU) seperti Undang-Undang Nomor 15 tahun 2002 tentang Pencucian Uang, kemudian Undang-Undang yang dibuat pada tanggal 17 April 2002 tersebut dirubah dengan adanya Undang-Undang Nomor 25 tahun 2003, yang kemudian disempurnakan dengan adanya Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang (UU TPPU).

Pasal 3 sampai dengan pasal 5 UU TPPU menyebutkan frasa terkait "Hasil Tindak Pidana". Kedudukan frasa tersebut mensyaratkan bahwa untuk dapat terjadinya tindak pidana TPPU diperlukan adanya pembuktian dari unsur tindak pidana asal atau biasa disebut juga sebagai *Predicate Crime*. Sehingga dalam kedudukannya, antara tindak pidana asal dan tindak pidana TPPU ini harus dibuktikan, karena keduanya adalah kejahatan yang saling terkait.

Kendati demikian pada pasal 69 UU TPPU yang menyebutkan bahwa Untuk dapat dilakukan penyidikan, penuntutan, dan pemeriksaan di sidang pengadilan terhadap tindak pidana Pencucian Uang tidak wajib dibuktikan terlebih dahulu tindak pidana asalnya. Pada muatan pasal 69 UU TPPU tersebut memuat frasa "Tidak wajib dibuktikan terlebih dahulu tindak pidana asalnya", sehingga dalam pengaturannya terkesan bertentangan dengan sifat dari UU TPPU yang merupakan tindak pidana turunan.

Pasal 3-5 UU TPPU menegaskan bahwa TPPU mempunyai karakteristik khusus yaitu tindak pidana yang menjadi kelanjutan dari adanya suatu tindak pidana asal atau TPPU dapat disebut sebagai Tindak Pidana

Derivatif. Pasal 2 ayat 1 pada UU TPPU pada pokoknya mengandung maksud adanya asas kriminalitas ganda dalam menentukan tindak pidana asal pada substansi UU TPPU. Jahja (2014) mengartikan asas kriminalitas ganda ini sebagai adanya dua kejahatan pidana yang masing-masing sebagai perbuatan tersendiri yang dalam terminologi hukum pidana dikenal sebagai *concursum realis*, yang terdiri dari kejahatan asal dan pencucian uang (Jahja, 2014)

Berkaitan dengan adanya asas *concursum realis* pada TPPU, memaknai pasal 69 UU TPPU haruslah secara menyeluruh, pasal 69 UU TPPU tidaklah menganulir adanya tindak pidana asal sebelum adanya TPPU, tetapi dalam hal ini dalam membaca frasa “Tidak wa-

jib dibuktikan terlebih dahulu tindak pidana asalnya” haruslah secara utuh, yaitu bahwa dalam frasa “terlebih dahulu” mengandung maksud menjelaskan mengenai waktu untuk pembuktian tindak pidana asalnya. karena secara sifatnya asas *concursum realis* merupakan tindak pidana yang bersifat perbarengan (gabungan), sehingga pembuktian pidana harus dilihat sebagai perbuatan tersendiri dan berdiri sendiri, yang mana masing-masing memenuhi rumusan tindak pidana yang diatur dalam undang-undang. Konsep tindak pidana perbarengan tersebut juga terdapat dalam rumusan pasal 75 UU TPPU yang dalam muatannya disebutkan frasa Penyidik menggabungkan penyidikan tindak pidana asal dengan penyidikan tindak pidana Pen-

Tabel 1. Tindak Pidana Asal TPPU

No.	Tindak Pidana Asal	Aturan Hukum
1	Korupsi	UU No. 31 Tahun 1999 jo. UU No. 20 Tahun 2001
2.	Penyuapan	UU No. 11 Tahun 1980 jo. UU No. 31 Tahun 1999 jo. UU No. 20 Tahun 2001
3.	Narkotika	UU No. 39 Tahun 2009
4.	Psikotropika	UU No. 5 Tahun 1997
5.	Penyelundupan Tenaga Kerja	UU No. 39 Tahun 2004
6.	Penyelundupan Migran	UU No. 6 Tahun 2011
7.	Di Bidang Perbankan	UU No. 7 tahun 1992
8.	Di Bidang Pasar Modal	UU No. 8 Tahun 1985
9.	Di Bidang Perasuransian	UU No. 2 Tahun 1992
10.	Kepabeanan	UU No. 10 Tahun 1995 jo. UU No. 17 Tahun 2006
11	Cukai	UU No. 11 Tahun 1995
12.	Perdagangan Orang	UU No. 21 Tahun 2007
13.	Perdagangan Senjata Gelap	UU Darurat No. 12 Tahun 1951
14.	Terorisme	UU No. 15 Tahun 2003
15.	Penculikan	Pasal 328 KUHP
16.	Pencurian	Pasal 362 – 365 KUHP
17.	Penggelapan	Pasal 372 – 375 KUHP
18.	Penipuan	Pasal 378 – 380 KUHP
19.	Pemalsuan Uang	Bab X KUHP
20.	Perjudian	Pasal 303 (1) dan Pasal 303 bis (2) KUHP
21.	Prostitusi	UU No. 21 Tahun 2007
22.	Di Bidang Perpajakan	UU No. 16 Tahun 2009 jo. UU No. 6 Tahun 1983
23.	Di Bidang Perhutanan	UU No. 41 Tahun 1999
24.	Di Bidang Lingkungan Hidup	UU No. 32 Tahun 2009
25.	Di Bidang Kelautan dan Perikanan	Bab XXIX Buku Kedua KUHP dan UU No. 5 Tahun 1983
26.	Tindak Pidana Lain yang di- ancam dengan pidana pen- jara 4 tahun atau lebih	Tindak Pidana selain dari kejahatan sudah ditentukan dan memiliki ancaman minimal 4 tahun

cucian Uang.

TPPU, dalam hal ini, meskipun dianggap sebagai tindak pidana yang bersifat derivatif atau turunan, merupakan kejahatan yang berdiri sendiri atau *Independent Crime*. Pasal 2 UU TPPU hanya untuk menunjukkan identifikasi asal harta kekayaan yang diatur dalam pasal 3 sampai dengan 5 UU TPPU. Sejalan dengan hal tersebut, pada pasal 3 sampai dengan 5 UU TPPU juga terdapat frasa yang menyebutkan unsur “patut diduganya” sehingga dalam hal ini TPPU tidak perlu dilakukan pembuktian terlebih dahulu terkait pidana asalnya, karena maksud dari frasa tersebut lebih kepada mengidentifikasi bahwa atas harta kekayaan yang menjadi objek pasal 3 sampai dengan 5 UU TPPU diduga merupakan hasil kejahatan yang terdapat pada pasal 2 UU TPPU. Pasal 2 UU TPPU tersebut mengatur beberapa tindak pidana yang merupakan tindak pidana asal, tindak pidana asal dari TPPU beserta regulasi yang mengaturnya dapat dilihat pada Tabel 1.

Penafsiran frasa “patut diduga” pada beberapa pasal yang memuat objek tindak pidana pada TPPU. Dalam hal ini dengan adanya frasa “patut diduga” ini bukan berarti untuk tindak pidana asalnya dilakukan pembuktian terlebih dahulu, merujuk pada Frasa “patut diduga” sebagaimana tercantum dalam Pasal 2 Ayat (2), Pasal 3, Pasal 4, Pasal 5 Ayat (1) UU TPPU merupakan salah satu alasan untuk seseorang dapat dimintai pertanggungjawaban pidana.

Institute for Criminal Justice Reform (ICJR) dalam (Eddyono & Chandra, 2015) mendalilkan dalam permohonan, bahwa dalam UU TPPU, terutama Pasal 2 Ayat (2), Pasal 3, Pasal 4, Pasal 5 Ayat (1) UU TPPU mengandung 2 (dua) unsur yakni unsur “yang diketahuinya” dan unsur “patut diduganya”. Perlu dipahami, unsur “yang diketahuinya” menunjukkan adanya bentuk kesalahan yang berupa “sengaja” atau “*dolus*”, sedang unsur “patut diduga” menunjukkan adanya kesalahan yang berupa “tidak sengaja” atau “*alpa*”. Bahwa dalam teori hukum pidana, terdapat suatu delik atau tindak pidana yang memiliki dua jenis kesalahan sekaligus, yakni kesengajaan (*dolus*) dan diikuti dengan kelalaian (*cul-*

pa) dalam satu rumusan tindak pidana, yang disebut dengan *pro partus dolus pro partus culpa*. Seperti dalam penadahan (Pasal 480 KUHP) yang juga terdapat frasa “yang diketahuinya” dan “harus patut dapat menduga” suatu barang diperoleh dari kejahatan (Eddyono & Chandra, 2015). Lebih jauh dalam penegakan UU TPPU, dalam perkara TPPU terdapat 2 jenis pelaku yaitu pelaku aktif (pasal 3 dan 4) dan pelaku pasif (pasal 5).

Penghindaran Pajak, Kerugian Pada Pendapatan Negara dan TPPU : Tindak Pidana Pajak sebagai *Predicate Crime*

Perkembangan kegiatan TPPU, setidaknya menyebutkan beberapa modus pencucian uang yang dapat diidentifikasi secara hukum berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2002 tentang Pencucian Uang, yang diantaranya adalah karena penempatan (*placement*), yaitu upaya menempatkan uang tunai yang berasal dari tindak pidana ke dalam sistem keuangan. Selain itu, transfer (*layering*), yakni pemindahan atas Harta Kekayaan yang berasal dari tindak pidana (*dirty money*) yang telah berhasil dilakukan upaya penempatan (*placement*) pada Penyedia Jasa Keuangan yang lain. Selanjutnya, menggunakan harta kekayaan (*integration*), yakni penggunaan Harta Kekayaan hasil dari tindak pidana yang telah berhasil masuk ke dalam sistem keuangan melalui penempatan atau transfer sehingga seolah-olah menjadi Harta Kekayaan halal (*clean money*) (Eddyono & Chandra, 2015).

Hasil analisa yang dilakukan oleh PPATK selama Januari 2003 hingga Desember 2013, terdapat dugaan tindak pidana asal sebanyak 2.451 hasil analisis, yang rincian nya dapat dilihat pada Tabel 1 Jumlah kasus korupsi hasil analisis yang disampaikan ke Penyidik sebelum dan sesudah berlakunya UU TPPU berdasarkan dugaan tindak pidana asal, Januari 2003 s.d. Desember 2013 berikut ini (Eddyono & Chandra, 2015).

Data pada Tabel 1 tersebut menunjukkan bahwa tindak pidana asal di Bidang Perpajakan termasuk pada 10 besar tindak pidana asal yang didalamnya terdapat dugaan TPPU. Tindak Pidana Pajak pada dasarnya merupakan tindak pidana yang berdasarkan

dengan adanya dugaan atas adanya Kerugian pada Pendapatan Negara. Mengartikan kerugian pada pendapatan negara ini, tidak serta merta dapat diartikan sebagai kerugian keuangan negara. Kerugian pendapatan negara pada pajak lebih diartikan sebagai kekurangan pada pendapatan negara yang dapat mengakibatkan kerugian keuangan negara yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai. Kerugian pada pendapatan negara pada sistem perpajakan lebih sempit daripada makna kerugian keuangan negara. Pasal 11 Undang-undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara (UU KN) bahwa Pendapatan negara terdiri atas penerimaan pajak, penerimaan bukan pajak, dan hibah. Sedangkan Keuangan Negara diartikan lebih luas pada rumusan pasal 1 ayat 1 menyebutkan bahwa Keuangan Negara adalah semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut. Merujuk pada ketentuan tersebut, Pendapatan Negara merupakan bagian dari Keuangan Negara, sehingga dalam mengartikan kerugian pada pendapatan negara merupakan bagian adanya kerugian keuangan negara.

Pada tataran praksis, kegiatan *placement*, *layering* dan *Integration* sebagai modus TPPU yang telah disebutkan diatas, jika dihubungkan dengan kerugian pada pendapatan negara yang menjadi salah satu unsur tindak pidana perpajakan, merupakan bagian-bagian dari bentuk upaya penghindaran pajak. Terdapat beberapa bentuk kecenderungan kegiatan dalam melakukan upaya penghindaran pajak diantaranya adalah 1. *Transaction Fraud*; 2. *Management Fraud*; dan 3. *Shifting* (pengalihan tanggungjawab perpajakan). Secara teknis 3 kegiatan tersebut diterjemahkan dalam rincian pasal 39 dan 39 A UU KUP. Pada kajian penghindaran pajak, yang berkaitan dengan adanya penempatan harta, rekayasa laporan keuangan bahkan sampai kepada kegiatan *Transfer Pricing*, termasuk pada bagian dari kegiatan tindak pidana pajak.

Pembahasan tindak pidana pajak sebagai *predicate crime* pada TPPU, setidaknya mengarah pada penggunaan bentuk lain atas kerugian pada potensi pendapatan negara yang dilakukan oleh wajib pajak dengan menggunakan upaya-upaya tindakan penghindaran pajak. Sehingga dalam hal ini terdapat koneksitas antara pencucian uang dan pajak, karena dalam hal ini terdapat unsur ketergantungan kejahatan antara TPPU dan Tindak Pidana Pajak. Dalam diskursus Hukum Pajak, terdapat beberapa penyelesaian yang bersifat *non penal* terhadap unsur potensi kerugian pada pendapatan negara seperti Pembetulan SPT, Pengungkapan Ketidakbenaran SPT, Pengungkapan Ketidakbenaran Perbuatan, bahkan terdapat penghentian Penyidikan guna Kepentingan Penerimaan Negara.

Pada posisi ini, dalam perkara TPPU yang tindak pidana asalnya merupakan tindak pidana pajak, pemenuhan unsur-unsur pidana pada pasal 3 sampai dengan 5 UU TPPU haruslah memperhatikan beberapa hal seperti 1. Pembuktian unsur subyektif atau *mens rea* dan unsur objektif atau *actus reus* tidak hanya yang berkaitan dengan UU TPPU tetapi juga terkait dengan unsur subjek dan objek pada sistem perpajakan; 2. Adanya pembuktian terbalik pada TPPU (pasal 77 UU TPPU). Hal ini dikarenakan, meskipun pasal 69 UU TPPU terdapat frasa "tidak wajib dibuktikan terlebih dahulu", pada prinsipnya TPPU merupakan tindak pidana yang muncul akibat Tindak Pidana Asal, oleh karena itu TPPU dipandang sebagai *derivatif crime* (tindak pidana lanjutan atau tambahan) yang diawali dengan adanya *Predicate crime* (Tindak Pidana Asal). Sehingga, meskipun TPPU pada dasarnya merupakan tindak pidana yang berdiri sendiri (*independent crime*). Oleh karena itu maka harta kekayaan yang dimaksud dalam UU TPPU yang tindak pidana asalnya dari tindak pidana pajak, haruslah berasal dari Tindak Pidana Pajak.

Upaya *non penal* yang dilakukan guna melakukan penyelesaian kerugian pada pendapatan negara pada sistem perpajakan, tidak serta merta menghilangkan sifat dari tindak pidana yang dilakukan baik tindak pidana pajak maupun TPPU. Adanya sifat

Tabel 2. Jumlah kasus korupsi hasil analisis yang disampaikan ke Penyidik sebelum dan sesudah berlakunya UU TPPU

Tindak Pidana Asal	Sebelum berlakunya UU TPPU No. 8 Tahun 2010 (s.d. Oktober 2010)				Setelah Berlakunya UU TPPU No. 8 Tahun 2010 (Sejak Januari 2011)				Total Hasil Analisis
	2003- 2008	2009	2010	Jml	2011	2012	2013	Jml	
Korupsi	276	173	131	580	237	158	168	563	1143
Penyuapan	15	11	14	40	30	8	8	46	86
Narkotika	12	27	8	47	20	15	8	43	90
Di Bidang Perbankan	29	11	6	46	6	3	8	17	63
Di Bidang Pasar Modal	0	0	0	0	1	0	0	1	1
Di Bidang Perasuransian	0	0	1	1	0	0	0	0	1
Kepabeanaan	5	4	0	9	0	2	2	4	13
Terorisme	6	8	5	19	9	7	5	21	40
Pencurian	1	1	2	4	1	0	3	4	8
Penggelapan	10	22	10	42	14	3	12	29	71
Penipuan	225	153	41	419	28	42	43	113	532
Pemalsuan Uang	4	1	0	5	0	0	1	1	6
Perjudian	5	8	4	17	5	0	5	10	27
Prostitusi	1	3	0	4	0	0	0	0	4
Di Bidang Perpajakan	7	0	0	7	12	15	6	33	40
Di Bidang Kelautan dan Perikanan	6	0	0	6	3	1	0	4	10
Pidana Lain yang diancam penjara 4 tahun atau lebih	0	0	0	0	6	5	2	13	13
Tidak teridentifikasi atau lain-lain	26	62	97	185	70	18	30	118	303

Sumber : (Eddyono & Chandra, 2015)

concurus realis yang berhubungan antara Tindak Pidana Pajak dan TPPU, ketika terpeenuhinya bukti permulaan yang cukup dalam pemeriksaan perkara antara tindak pidana pajak dengan TPPU haruslah digabungkan proses penyidikannya, sehingga bentuk dakwaan adalah secara kumulatif, dalam hal ini penuntut umum harus membuktikan dakwaan secara keseluruhan. Pengaturan atas keharusan atas penggabungan tersebut dapat dilihat pada muatan pasal 74 dan pasal 75 UU TPPU.

Pada dasarnya Tindak Pidana Pajak terdapat persamaan dengan Tindak Pidana asal TPPU seperti Tindak Pidana Korupsi. Rumusan Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 3 Undang - Undang Nomor 31 Tahun 1999 sebagaimana diubah dengan Undang - Undang Nomor 20 Tahun 2001 tentang Pemberantasan Tindak

Pidana Korupsi (UU Tipikor) mengatur bahwa unsur pembuktian tindak pidana korupsi adalah Pertama, adanya unsur melawan hukum. Kedua, adanya perbuatan memperkaya diri sendiri, orang lain, atau suatu korporasi. Ketiga, adanya perbuatan menguntungkan diri sendiri, orang lain, atau suatu korporasi. Keempat, adanya perbuatan menyalahgunakan kewenangan, kesempatan, atau sarana karena jabatan atau kedudukan. Akan tetapi, penegak hukum juga harus sudah dapat menyatakan kerugian negara yang nyata dan pasti jumlahnya, bukan sekadar indikasi atau potensi. Pada unsur-unsur tersebut, tidak hanya unsur kerugian negara, meskipun belum diatur secara tegas, kegiatan-kegiatan yang tersebut dalam UU Tipikor dapat digunakan sebagai suatu kegiatan wajib pajak dalam melakukan penghindaran pajak.

4. Simpulan

Pemaknaan kegiatan penghindaran pajak dalam diskursus Tindak Pidana Pajak dan TPPU, kegiatan penghindaran pajak jelas merupakan suatu kegiatan yang berhubungan dengan tindak pidana pajak dan TPPU berdasarkan 2 argumen utama. Pertama, bentuk teknis kegiatan penghindaran pajak dapat berupa 1. *Transaction Fraud*; 2. *Management Fraud*; dan 3. *Shifting* (pengalihan tanggungjawab perpajakan), dimana tujuan dilakukannya kegiatan tersebut serupa dengan modus dari TPPU yaitu kegiatan *placement*, *layering* dan *Integration*. Kedua, kegiatan penghindaran pajak merupakan bagian dari objek tindak pidana pajak yang merupakan salah satu tindak pidana asal TPPU.

Selain itu, terdapat preskripsi hukum yang timbul berdasarkan konstruksi yuridis TPPU, yaitu dalam penegakan hukum TPPU dan tindak pidana pajak sebagai *Predicate Crime* menganut asas *concursum realis*, sehingga meskipun TPPU merupakan *Derivatif Crime* dalam proses penegakan hukumnya bersifat *Independent Crime* berdasarkan pasal 69 UU TPPU serta terdapat keharusan atas penggabungan proses penyidikan antara tindak asal dan TPPU yang dapat dilihat pada muatan pasal 74 dan pasal 75 UU TPPU.

5. Daftar Pustaka

- Eddyono, S. W., & Chandra, Y. I. (2015). *Mengurai Implementasi Anti-Pencucian Uang di Indonesia dan Tantangannya* (Issue Oktober). Institute for Criminal Justice Reform.
- Herawati, N., Rahmawati, Bandi, & Setiawan, D. (2019). Penelitian Penghindaran Pajak Di Indonesia. In *InFestasi: Jurnal Bisnis dan Akuntansi* (Vol. 15, Issue 2). <https://doi.org/10.21107/INFESTASI.V15I2.6006>
- Jahja, J. S. (2014). *Melawan Money Laundering* (Z. Simatur (ed.); II). Visimedia.
- Krisnamurti, H. (2014). Pembuktian Tindak Pidana Pencucian Uang (Money Laundering). *Wacana Paramarta Jurnal Ilmu Hukum*, XIV(01), 1–12.
- Masri, I., & Martani, D. (2014). Tax Avoidance Behaviour towards the Cost of Debt. *International Journal Trade and Global Markets*, 7(3), 235–249.
- Masri, I., Syakhroza, A., Wardhani, R., & Samingun. (2019). The role of tax risk management in international tax avoidance practices: Evidence from Indonesia and Malaysia. *International Journal of Trade and Global Markets*, 12(3–4), 311–322. <https://doi.org/10.1504/IJTG.M.2019.101561>
- Nahak, S. (2017). *Tindak Pidana Bidang Perpajakan di Indonesia*. Program Magister Kenotariatan Pascasarjana Universitas Warmadewa & Alumni Ikatan Notaris Narotama Surabaya. <https://adoc.tips/tindak-pidana-bidang-perpajakan-di-indonesia-dr-simon-nahak-.html>
- Otusanya, O. J. (2011). The role of multinational companies in tax evasion and tax avoidance: The case of Nigeria. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(3), 316–332. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2010.10.005>
- Otusanya, O. J. (2014). Anti-social financial practices in Nigeria: Significant others perceptions. *Journal of Financial Crime*, 21(2), 149–173. <https://doi.org/10.1108/JFC-02-2013-0005>
- Rahmawati, R., & Ibrahim, S. S. (2016). An Appraisal of the Tax Evasion and Tax Avoidance System in Indonesia. *Akuntabilitas*, 8(2), 121–132. <https://doi.org/10.15408/akt.v8i2.2880>
- Said, E. (2017). Tax Policy in Action: 2016 Tax Amnesty Experience of the Republic of Indonesia. *Laws*, 6(4), 16. <https://doi.org/10.3390/laws6040016>
- Sholihah, I. (2017). The Importance of Tax Amnesty Policy in Order to Overcome Tax Evasion In Indonesia. *Jurnal Dinamika Hukum*, 16(3), 273–279. <https://doi.org/10.20884/1.jdh.2016.16.3.598>
- Storm, A. (2013). Establishing The Link Between Money Laundering And Tax Evasion. *International Business and Economics Research Journal*, 12(11), 1437–1450.
- Tarigan, S. R., Kalo, S., Nasution, B., & Sunarmi. (2014). Pencegahan dan pemberantasan Tindak Pidana Perpajakan melalui Penerapan Undang Undang Nomor 8 Tahun 2010 tentang Pencegahan dan Pemberantasan Tindak Pidana Pencucian Uang. *USU Law Journal*, 2(2), 123–135.
- Wibowo, T. (2007). Efektivitas Sanksi Pidana Pajak dalam Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Studi di Pengadilan Pajak Jakarta). *Jurnal Dinamika Hukum*, 9(3), 2009.
- Wijaya, Y. Y., Efendi, A., Tanuwijaya, F., & Aliyan Hamida, N. (2020). Transparency Regarding the Tax Avoidance in Indonesia: A Philosophical Review. *Lentera Hukum*, 7(1), 2621–3710. <https://doi.org/10.19184/ejrh.v7i1.11759>
- Winata, F. (2014). Pengaruh Corporate Governance Terhadap Tax Avoidance Pada Perusahaan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2013. In *Tax & Accounting Review* (Vol. 4, Issue 1).
- Yusof, N. A. M., & Lai, M. L. (2014). An integrative model in predicting corporate tax fraud. *Journal of Financial Crime*, 21(4), 424–432. <https://doi.org/10.1108/JFC-03-2013-0012>
- Zaini, Z. D. (2011). Implementasi Pendekatan Yuridis Normatif dan Pendekatan Normatif Sosiologis dalam Penelitian Ilmu Hukum. *Pranata Hukum*, 6(2), 117–132.