

Journal of Law Review

<https://jurnal.ppsuniyap.ac.id/index.php/jolr>

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 4.0 International

Tinjauan Yuridis Terhadap Mekanisme Pemeriksaan Bukti Permulaan Dalam Penegakan Hukum Pajak di Indonesia Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor: 83/PUU-XXI/2023

Muhammad Yani ^(1*), Hasbuddin Khalid², Agussalim A. Gadjong³

^(1*) fakultas hukum universitas muslim indonesia

Diterima: , 2025 Disetujui: , 2025

Tersedia secara online: , 2025

Corresponding author.

saptha.tebingtinggi@gmail.com

Pernyataan Penulis

Penulis menyatakan bahwa penelitian ini dilakukan tanpa adanya hubungan komersial atau keuangan yang dapat dianggap sebagai potensi konflik kepentingan.

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaturan normatif pemeriksaan bukti permulaan dalam sistem perpajakan Indonesia sebelum Putusan Mahkamah Konstitusi dan Mengkaji implikasi yuridis Putusan Mahkamah Konstitusi terhadap mekanisme pemeriksaan bukti permulaan. Jenis penelitian ini merupakan penelitian normatif, yaitu penelitian hukum yang dilakukan dengan cara meneliti bahan pustaka (*library research*) atau data sekunder. Menggunakan pendekatan Perundang-Undangan (*Statute Approach*), pendekatan Konseptual (*Conceptual Approach*) dan pendekatan Kasus (*Case Approach*). Hasil penelitian menunjukkan bahwa (1) Pengaturan terkait pemeriksaan bukti permulaan dalam Undang-Undang KUP dan Undang-Undang HPP sebagaimana dalam Pasal 2 angka 13 dan Pasal 43A ayat (4) UU HPP diketahui tetap menggunakan prinsip-prinsip dalam hukum acara pidana, serta adanya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 yang bersifat teknis dan mengandung upaya paksa yang diketahui ingin melampaui ketentuan yang diatur dalam KUHAP, (2) Putusan Mahkamah Konstitusi No. 83/PUU-XXI/2023 uji materiil pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana dibidang perpajakan, pada putusan tersebut pada pokoknya MK berpendapat bahwa terdapat kebutuhan untuk mengatur lebih tegas tentang, Prinsip Hak Asasi Wajib Pajak, MK menegaskan tidak boleh ada tindakan paksa sebelum penyidikan formal dimulai, demi melindungi hak privasi, *presumption of innocence*, dan *fair treatment*, dan batasan Pendelegasian Kewenangan yakni pendelegasian ke Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022. Rekomendasi dalam penelitian ini yakni : (1) Pemerintah dan DPR perlu membentuk mekanisme khusus untuk melakukan percepatan revisi terhadap Pasal 43 A, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 yang terdampak putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023, (2) Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023, dapat di Implementasikan secara nyata oleh *stakeholder* bidang hukum perpajakan, sesuai dengan tujuan Pasal 1 ayat (3)

dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 tentang jaminan kepastian hukum yang adil dan proporsional.

Kata Kunci: Pajak, Pemeriksaan Bukti Permulaan, Mahkamah Konstitusi, Pidana Perpajakan

Pendahuluan

Dalam konteks ini, Pasal 43 A UU HPP dan implementasinya melalui PMK 177/2022 perlu dikaji dalam kaitannya dengan Putusan Mahkamah Konstitusi yang membawa implikasi yuridis signifikan terhadap sistem pemeriksaan bukti permulaan. Pertanyaan krusial yang muncul adalah sejauh mana pengaturan dalam UU HPP dan PMK 177/2022 telah mengakomodasi prinsip-prinsip konstitusional yang digariskan dalam putusan Mahkamah Konstitusi. Mahkamah memberikan tafsir konstitusional yang menekankan pentingnya perlindungan hak-hak wajib pajak dan prinsip *due process of law* dalam pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan. Hal ini menimbulkan pertanyaan krusial tentang sejauh mana PMK 177/2022 sejalan dengan tafsir konstitusional tersebut dan bagaimana implementasinya dalam praktik.

Pengaturan dalam Pasal 43 A UU HPP memunculkan beberapa permasalahan yang memerlukan perhatian serius dalam implementasinya. Pertama, terkait dengan interpretasi frasa "berdasarkan hasil Pemeriksaan Bukti Permulaan" dalam Pasal 43A ayat (1) yang memerlukan kejelasan standar dan kriteria. Kedua, mengenai batasan kewenangan yang didelegasikan kepada Peraturan Menteri Keuangan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 43 A ayat (4), apakah telah sesuai dengan prinsip-prinsip pendelegasian kewenangan dalam hierarki peraturan perundang-undangan. Pertama, ketidakjelasan mengenai standar dan kriteria bukti permulaan yang dapat dijadikan dasar pemeriksaan. PMK 177/2022 memang berupaya memberikan definisi dan batasan, namun masih terdapat ruang interpretasi yang dapat menimbulkan ketidakpastian hukum. Kedua, terdapat potensi tumpang tindih kewenangan antara pejabat yang berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan dengan pejabat lainnya dalam struktur Direktorat Jenderal Pajak.

Dengan mempertimbangkan kompleksitas pengaturan dalam Pasal 43 A UU HPP dan implementasinya, urgensi rekonstruksi pengaturan pemeriksaan bukti permulaan semakin mendesak mengingat peran strategisnya dalam sistem perpajakan Indonesia. Pemeriksaan bukti permulaan bukan hanya instrumen penegakan hukum, tetapi juga mekanisme pencegahan yang efektif terhadap potensi kerugian negara akibat tindak pidana perpajakan. Oleh karena itu, diperlukan pengaturan yang komprehensif, yang tidak hanya memperhatikan aspek *legal-formal* tetapi juga aspek substantif dan operasional.

Dalam konteks ini, perlu dikaji secara mendalam bagaimana merumuskan model pengaturan ideal yang dapat mengakomodasi berbagai kepentingan-kepentingan negara dalam mengoptimalkan penerimaan pajak, kepentingan wajib pajak dalam mendapatkan kepastian hukum dan perlindungan hak-hak konstitusionalnya, serta kepentingan aparatur pajak dalam melaksanakan tugas dan kewenangannya secara efektif.

Berdasarkan uraian di atas, penelitian ini menjadi penting untuk dilakukan guna menganalisis tiga aspek utama : pertama, mengkaji kekuatan hukum PMK 177/2022 dalam konteks hierarki Peraturan Perundang-Undangan dan sebelum

adanya Putusan Mahkamah Konstitusi ; kedua, menganalisis implikasi yuridis Putusan Mahkamah Konstitusi terhadap mekanisme pemeriksaan bukti permulaan ; dan ketiga, merumuskan rekonstruksi ideal pengaturan pemeriksaan bukti permulaan yang sesuai dengan prinsip konstitusional dan kebutuhan praktis sistem perpajakan Indonesia..

METODE

Dalam menyusun penelitian ini, penyusun menggunakan penelitian hukum normatif yakni pendekatan Perundang-Undangan (*statute approach*). Selain itu dapat diketahui bahwa dalam penelitian normatif juga menggunakan bahan-bahan kepustakaan sebagai sumber data penelitian, atau disebut juga dengan (*Library research*), metode yang digunakan untuk mengumpulkan data dari berbagai literatur.¹ Penelitian ini bersifat deskriptif analisis artinya bahwa penelitian ini termasuk lingkup penelitian yang menggambarkan, menelaah, menjelaskan secara tepat serta menganalisis peraturan perundang-undangan serta *yurisprudensi* yang berkaitan dengan penelitian ini.

Metode kualitatif dengan analisis hukum normatif digunakan sebagai metode penelitian ini dengan mengkaji berbagai peraturan perundang-undangan, peraturan menteri keuangan, peraturan dirjen pajak, putusan pengadilan, dan pustaka terkait guna memahami aspek yuridis yang terkait dengan pemeriksaan bukti permulaan dalam bidang perpajakan. Penelitian ini memberikan pemahaman yang mendalam tentang kerangka hukum yang mengatur tentang pemeriksaan bukti permulaan dalam bidang perpajakan sebelum putusan mahkamah konstitusi sekaligus memberikan landasan bagi perbaikan kebijakan dan prosedur penegakan hukum guna memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak.

Pengumpulan bahan hukum dilakukan dengan studi pustaka yang meliputi sumber primer, yaitu perundang-undangan serta yurisprudensi yang relevan dengan permasalahan; sumber sekunder, yaitu buku-buku literatur ilmu hukum serta tulisan-tulisan hukum lainnya yang relevan dengan permasalahan. Studi pustaka dilakukan melalui tahap-tahap identifikasi pustaka sumber bahan hukum, identifikasi bahan hukum yang diperlukan, dan inventarisasi bahan hukum (data) yang diperlukan tersebut.

Metode analisis bahan hukum dilakukan dengan metode *perspektif*, analisis bahan hukum yang digunakan yaitu pendekatan kuantitatif terhadap bahan primer dan bahan sekunder, deskriptif tersebut, meliputi isi dan struktur hukum positif, yaitu suatu kegiatan yang dilakukan oleh penulis untuk menentukan isi atau makna yurisprudensi serta aturan hukum yang dijadikan rujukan dalam menyelesaikan permasalahan hukum yang menjadi objek kajian dalam penelitian ini.

PEMBAHASAN

Analisis Pengaturan Normatif Pemeriksaan Bukti Permulaan Dalam Sistem Perpajakan Indonesia Sebelum Putusan Mahkamah Konstitusi

Penghasilan negara sangat bergantung pada pajak, yang menjadikannya elemen krusial dalam suatu negara. Undang-Undang mengenai pajak sendiri telah dilakukan perubahan sebanyak lima kali dan yang saat ini berlaku adalah Undang-Undang 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 (Undang-Undang KUP). Setelah dilakukan perubahan pada tahun 2009, Undang-Undang pajak secara keseluruhan dilakukan kodifikasi oleh Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Undang-Undang HPP). Undang-Undang HPP dan implementasinya melalui Peraturan Menteri Keuangan (PMK) yakni PMK 177/2022 perlu dikaji dalam kaitannya dengan Putusan Mahkamah Konstitusi yang membawa implikasi yuridis signifikan terhadap sistem pemeriksaan bukti permulaan tersebut memberikan berbagai perubahan dan membentuk sebuah pengaturan baru tentang perpajakan.

Berbagai bentuk perubahan dari hukum pajak tersebut adalah salah satu upaya untuk menyempurnakan pelaksanaan pajak di Indonesia. Hukum pajak memiliki kekhususan dengan kompetensi absolut nya sendiri. Dimana untuk perkara pajak maka akan diselesaikan melalui Pengadilan Pajak yang masuk dalam lingkup peradilan Tata Usaha Negara. Prof. Dr P.J.A Adriani memberikan pendapatnya bahwa bahkan hukum pajak tidak bisa dikatakan bersifat administratif karena perannya sebagai alat politik perekonomian. Dapat terlihat bahwa adanya sifat yang khusus bagi hukum pajak.

Prof.Dr Edward Omar Sharif Hiariej berpendapat dalam tulisannya yang berjudul "Asas Lex Specialis Systematis dan Hukum Pidana Pajak" bahwa hukum pidana pajak sendiri dapat dikatakan memiliki kekhususan yang bersifat Lex Specialis Systematis. Hal ini dikarenakan meskipun dikatakan sebagai bagian dari hukum pidana, hukum pidana pajak memiliki subyek hukumnya tersendiri. Selain itu hukum pidana pajak tidak mengatur mengenai hukum pidana secara materiil namun menerapkan ketentuan formil dalam hukumnya. Dimana ketentuan formil tersebut tidak sepenuhnya sejalan dengan hukum formil pidana.

Salah satu penerapan ketentuan formil pidana dalam hukum pajak adalah dengan adanya pemeriksaan bukti permulaan saat adanya indikasi pidana pajak pada seseorang. Pengaturan terdapat pada Pasal 43 A ayat (1) Undang-Undang KUP (Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan) juncto Pasal 2 Undang-Undang HPP (Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan) mengenai pemeriksaan bukti permulaan. Dimana pada penjelasan pasal mengatakan bahwa "Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana". Bahwa jika melihat ketentuan tersebut maka untuk pemeriksaan bukti permulaan dianggap akan menggunakan prosedur upaya paksa ataupun tertangkap tangan sebagaimana ada di Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP).

Permasalahan yang ada adalah bahwa Pasal 43 A ayat (4) Undang-Undang KUP juncto Pasal 2 Undang-Undang HPP menyatakan "Tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan". Dengan demikian dibentuklah Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 177/PMK.03/2022 Tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (PERMENKEU Nomor 177/PMK.03/2022). Bahwa keberadaan peraturan tersebut menjadi landasan hukum formil tersendiri terhadap pemeriksaan bukti permulaan di perkara-perkara pidana yang berhubungan dengan pajak. Lebih lanjut, jika melihat ketentuan yang ada dalam peraturan menteri tersebut, tidak adanya kepastian hukum terkait ketentuan mengenai pemeriksaan bukti permulaan

sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan dalam ketentuan hukum acara pidana. Sedangkan, melihat pelaksanaan dalam pemeriksaan bukti permulaan adalah serupa dengan upaya-upaya paksa dalam hukum acara pidana yang beresiko untuk menghilangkan presumption of innocence atas wajib subjek hukum pajak yang diperiksa. Oleh karena itu penelitian ini akan difokuskan untuk mengkaji hukum positif Indonesia mengenai pidana perpajakan dan menemukan adanya kecaburan norma mengenai pemeriksaan bukti permulaan pada tindak pidana perpajakan.

Implikasi Yuridis Putusan Mahkamah Konstitusi Terhadap Mekanisme Pemeriksaan Bukti Permulaan

Uji materiil pemeriksaan bukti permulaan (pembukper) khususnya Pasal 43 A ayat (1) dan ayat (4) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) sebagaimana telah 6 (enam) kali diubah terakhir dengan UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) di Mahkamah Konstitusi (MK). Bahwa terdapat konsekuensi yuridis dibalik putusan Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia (MKRI) Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 yang diajukan oleh Surianingsih dan Budiyanto Pranoto dalam kapasitasnya sebagai Direktur PT Putra Indah Jaya selanjutnya disebut sebagai Pemohon. Pada perkara pengujian Pasal 43 A ayat (1) dan ayat (4) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP).

Para Pemohon dengan ini mengajukan permohonan pengujian ketentuan Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, sepanjang frasa "...pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan" dan Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, sepanjang frasa "Tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan". Ketentuan tersebut selengkapnyanya berbunyi :

- 1) Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.
- 2) (1a) Pemeriksaan Bukti Permulaan dilaksanakan oleh Pejabat Penyidik Pegawai Negeri Sipil di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang menerima surat perintah pemeriksaan bukti permulaan.
- 3) (2) Dalam hal terdapat indikasi tindak pidana di bidang perpajakan yang menyangkut petugas Direktorat Jenderal Pajak, Menteri Keuangan dapat menugasi unit pemeriksa internal di lingkungan Kementerian Keuangan untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan.
- 4) (3) Apabila dari bukti permulaan ditemukan unsur tindak pidana korupsi, pegawai Direktorat Jenderal Pajak yang tersangkut wajib diproses menurut ketentuan hukum Tindak Pidana Korupsi.
- 5) (4) Tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

Alasan Yuridis Prinsip Hak Asasi Wajib Pajak:

Undang-Undang Dasar 1945, sebagai hukum tertinggi, tidak hanya memberikan patokan hukum (yuridis) tetapi juga memberikan arahan kebijakan (*policy*). Di samping itu juga Undang-Undang Dasar mengandung nilai-nilai filosofis paradigmatik dan juga mengandung nilai pesan-pesan kebijakan.² Sebagai warga negara dalam negara hukum Indonesia, Pemohon mengajukan pengujian materiil kepada Mahkamah Konstitusi agar memiliki kejelasan secara konstitusional tentang norma hukum yang dimuat dalam Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736) tersebut konstitusional atau inkonstitusional untuk menjamin kepastian hukum yang adil sesuai dengan norma hukum dasar dalam Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945. Kepastian hukum yang adil mengenai status norma hukum tersebut dapat dipergunakan untuk memberikan jaminan perlindungan hukum kepada seluruh rakyat Indonesia yang telah memiliki kewajiban membayar pajak tidak dirugikan karena penggunaan wewenang yang bersumber dari norma hukum dalam Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736) telah jelas statusnya melalui pengujian di Mahkamah Konstitusi inkonstitusional.

Norma hukum yang dimohon uji materiil yaitu norma hukum yang dimuat dalam Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, sepanjang frasa "...pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan" dan Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, sepanjang frasa "Tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan".

Bahwa berdasarkan uraian ketentuan yang masih menjadi materi pokok perkara Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 merupakan inkonstitusional, hal ini berkaitan dengan Wewenang Direktur Jenderal Pajak dalam melakukan pemeriksaan bukti permulaan tersebut seharusnya diatur lebih lanjut dan lebih rinci dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang HPP sehingga menjadi jelas dan potensi yang sangat besar Direktur Jenderal Pajak memiliki wewenang apa saja dalam melakukan pemeriksaan bukti permulaan tersebut. Jika ternyata wewenang pemeriksa bukti permulaan tersebut diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana yang ternyata isinya memuat wewenang dalam penyelidikan yang mengandung sifat pemaksaan atau upaya paksa yang esensinya memuat norma hukum acara pidana yang seharusnya dimuat dalam Undang-Undang, bukan dalam Peraturan Menteri Keuangan. Wewenang dalam melakukan pemeriksaan bukti permulaan dalam hubungannya dengan dugaan terjadinya tindak pidana pajak yang dinyatakan sama dengan tindakan penyelidikan tetapi diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan adalah tidak tepat dan dinyatakan tidak sah, karena wewenang yang terkait dengan adanya dugaan terjadinya tindak pidana pajak seharusnya diatur dalam Undang-Undang dan dalam penggunaan wewenang dalam pemeriksaan bukti

permulaan tersebut dapat berakibat pembatasan kebebasan orang (warga negara) atau pembatasan kebebasan wajib pajak yang diperiksa (terperiksa).

Wewenang Direktur Jenderal Pajak melakukan pemeriksaan bukti permulaan dalam terkait dengan dugaan terjadinya tindak pidana pajak dalam Peraturan Menteri Keuangan menurut prinsip hukum acara pidana yang diatur dalam KUHAP seharusnya wewenang tersebut harus dimuat dalam undang-undang sehingga memiliki legitimasi hukum yang kuat, karena penggunaan wewenang pemeriksaan dalam melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebagaimana dimuat dalam Pasal 8 ayat (3) telah membatasi kebebasan seseorang dalam menjalankan usaha dan mengandung unsur menggunakan upaya paksa.

Alasan Yuridis Batas Pendelegasian Kewenangan dari Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 ke Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/2022

Bahwa secara teori, perundang-undangan dibedakan antara *primary legislations* dan *secondary legislations* (aturan yang sekunder). Primary legislations juga disebut sebagai *legislative acts*, sedangkan secondary legislation dikenal dengan istilah "*executive acts*", *delegated legislations* atau *subordinate legislations*.³ Pemberian delegasi pengaturan dari Undang-Undang kepada Peraturan Menteri, dapat dikaji dari perspektif sistem ketatanegaraan dengan uraian sebagai berikut :

- a) Dalam perspektif kewenangan melalui struktur hukum, kedudukan Menteri adalah pembantu Presiden [vide Pasal 17 ayat (1) UUD 1945], maka seharusnya Menteri mendapatkan delegasi secara teknis dari Presiden, bukan langsung dari Undang-Undang.
- b) Dalam sudut pandang teori Trias Politika (pemisahan kekuasaan) digunakan dalam konstruksi sistem ketatanegaraan Indonesia yang diatur dalam UUD 1945. Pembentukan Undang-Undang, dilakukan oleh 2 (dua) kekuasaan legislatif dan eksekutif. Presiden sebagai pemegang kekuasaan eksekutif, memiliki fungsi dalam menjalankan Undang-Undang. Karena itu, tidak tepat, apabila fungsi menjalankan undang-undang itu dilakukan langsung oleh Menteri.
- c) Berdasarkan hirarki peraturan perundang-undangan dalam Undang Nomor 12 Tahun 2011 sebagaimana dalam perubahan kedua melalui Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022, tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, maka Peraturan Menteri merupakan perundang-undangan yang sifatnya lebih teknis dari Peraturan Pemerintah dan Peraturan Presiden. Sehingga tidak tepat materi muatan suatu Peraturan Menteri, merupakan materi muatan yang seolah-olah berkedudukan sebagai undang-undang, hanya karena didasarkan pada kondisi peraturan Menteri tersebut melaksanakan undang-undang.
- d) Praktek delegasi mengatur dari Undang-Undang kepada Menteri, akan berdampak negatif pada kedudukan antar Peraturan Menteri. Sebagai akibat, seolah-olah ada "kasta" dalam peraturan Menteri, karena ada Peraturan Menteri yang langsung di delegasikan oleh Undang-Undang, ada yang dari Peraturan Pemerintah maupun Peraturan Presiden. Pada akhirnya, ini berpotensi akan "merusak" sistem pembentukan regulasi, yang memunculkan sikap aktif institusi untuk memasukan delegasi pengaturan melalui undang-undang, sehingga memberikan kebijakan yang seakan besar kepada suatu institusi. Karena

Peraturan Menteri yang dihasilkan dianggap lebih kuat, sebab di delegasikan oleh Undang-Undang.

- e) Adanya delegasi langsung dari Undang-Undang kepada Peraturan Menteri, tanpa batasan pengaturan, akan memberikan ruang penafsiran yang luas, berakibat pada luasnya pengaturan dari yang dimaksudkan Undang-Undang.

Selanjutnya dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XV/2017, tentang uji materi konstitusionalitas Pasal 32 ayat (3a) UU KUP (UU No. 28/2007 jo. UU 16/2009), khususnya terkait kewenangan Menteri Keuangan untuk menetapkan syarat dan pelaksanaan hak-kewajiban kuasa wajib pajak melalui peraturan Menteri, dalam pertimbangan hukum MK halaman 133 point (3.12).

Pengaruh Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 terhadap Pemeriksaan Bukti Permulaan dugaan Tindak Pidana Bidang Perpajakan

Terbitnya Putusan [Mahkamah Konstitusi](#) (MK) Nomor 83/PUU-XXI/2023 (Putusan MK) yang mengabulkan sebagian permohonan pemohon berkaitan dengan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) Undang-undang (UU) Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), tampaknya masih menyisakan pertanyaan publik dalam praktik penegakan hukum (law enforcement) pajak terkait pemeriksaan bukti permulaan (bukper) pasca Putusan MK No. 83/PUU-XXI/2023. Setidaknya, problem hukum utamanya muncul disebabkan 2 (dua) hal :⁴

- 1) Aturan tindak lanjut bukper dalam Peraturan Menteri Keuangan (PMK) yang telah merumuskan adanya tindakan paksa kepada Wajib Pajak (WP) saat dilakukan bukper. Misalnya dengan meminjam dan memeriksa dokumen serta memasuki dan menyegel ruangan tertentu sehingga bukper identik dengan penyidikan ; dan
- 2) Terdapat kesulitan dalam merumuskan isi (materi) muatan dalam suatu perundang-undangan.

Seperti diketahui publik kerap menilai ada perbedaan antara bentuk dan isinya. Ada peraturan berbentuk Undang-Undang tetapi isi (materi) seharusnya cukup dituangkan dalam Peraturan Pemerintah (PP) atau PMK. Sebaliknya, ada peraturan berbentuk PMK, tetapi isi (materinya) seharusnya dituangkan dalam bentuk Undang-Undang. Itu sebabnya, materi bukper dalam PMK-177/PMK.03/2022 menjadi problem hukum dan dirasakan tidak adil dan tidak berkepastian hukum karena isi (materi) mestinya masuk dalam bentuk Undang-Undang tetapi diserahkan sepenuhnya dalam bentuk PMK. Berikut akan penulis uraikan berkaitan dengan pengaruh Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 terhadap Pemeriksaan Bukti Permulaan dugaan Tindak Pidana Bidang Perpajakan.

Kepastian Hukum Tentang Penafsiran Konstitusional (Constitutional Reading) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan

Undang-undang perpajakan mengatur beberapa sanksi penegakan hukum di bidang perpajakan. Salah satunya misalnya, ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP). Pasal 43A Undang-Undang tersebut ditempatkan dalam BAB VIII yang mengatur tentang Ketentuan Pidana. Salah satunya adalah tindak pidana di bidang

perpajakan. Mengenai tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana tersebut, pengaturannya didelagasikan lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan. Hal ini dapat kita lihat dalam Peraturan Menteri Keuangan RI Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

Undang-Undang Harmonisasi Perpajakan di dalamnya terdapat peran hukum pidana materil dalam hal penjatuhan sanksi pidana (KUHP) dan peran hukum pidana formil (KUHAP) dalam hal tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan. Walaupun, terdapat peran hukum pidana (materil & formil) dalam hukum perpajakan, tetapi rezim hukum pajak dan pidana memiliki variabel yang berdiri sendiri dan tidak terkait antar satu dengan yang lain.

Apabila dilihat dari kacamata hukum tata negara, undang-undang harmonisasi perpajakan (termasuk tindak pidana di bidang perpajakan) dikualifikasikan sebagai undang-undang yang memiliki karakteristik khusus yang lebih bersifat sistematis (*lex specialis systematis*). Setidaknya ada tiga ukuran yang menjadi parameter suatu undang-undang dikualifikasikan sebagai *lex specialis systematis*; pertama, ketentuan hukum yang diatur di dalam materi muatan undang-undang tersebut berbeda dengan ketentuan hukum pada umumnya; kedua, ketentuan hukum yang diatur dalam undang-undang tersebut juga mengatur ketentuan hukum pidana materil dan formil namun berbeda dari ketentuan pada umumnya; ketiga, subjek dan/atau adresat hukum yang diatur dalam undang-undang tersebut sangat bersifat khusus. Dalam konteks hukum administrasi negara, perolehan kekuasaan maupun kewenangan dibedakan menjadi dua macam, yakni; perolehan kekuasaan secara atributif dan delegasi. Pertama, perolehan kekuasaan/kewenangan secara atribusi berkenaan dengan penyerahan kekuasaan/kewenangan baru. Kedua, perolehan kekuasaan secara delegasi menyangkut pelimpahan kekuasaan/kewenangan secara atributif kepada lembaga dan/atau organ negara lain.⁵ Artinya, perolehan kekuasaan/kewenangan secara delegasi selalu didahului oleh atribusi. Pendapat serupa juga dikemukakan Suwoto Mulyosudarmo, menjelaskan bahwa pada dasarnya pemberian kekuasaan dapat dilakukan dengan dua macam cara;⁶ pertama, perolehan kekuasaan dengan cara atributif. Perolehan kekuasaan (kewenangan) dengan cara ini menyebabkan terjadinya pembentukan kekuasaan/kewenangan, karena berasal dari keadaan yang belum ada menjadi ada. Kedua, perolehan kekuasaan (kewenangan) secara derivatif. Suwoto Mulyosudarmo menyebut perolehan kekuasaan ini sebagai pelimpahan kekuasaan (kewenangan), karena dari kekuasaan yang telah ada di-derivasikan (diturunkan/diserahkan) lagi kepada pihak lain. Berbeda dengan F. A. M. Strooink dan J. G. Steenbeek, menurut H.D. Van Wijk/Willem Konijnenbelt, menjelaskan bahwa setiap pejabat atau penyelenggara negara dapat memperoleh kekuasaan/kewenangan melalui tiga cara yaitu; atribusi, delegasi, dan mandat. Pertama, *Attributie: toekenning van een bestuursbevoegheid door een wetgever aan een bestuursorgaan.*⁷

Berkaitan dengan pendelegasian pembentukan peraturan perundang-undangan yang lebih bersifat teknis tetap bertumpuh atas kewenangan yang sah

yang dapat diperoleh melalui atribusi, delegasi, dan/atau mandat. Dalam praktiknya, suatu Undang-Undang yang dibuat, umumnya hanya memuat hal-hal yang bersifat umum saja. Artinya, norma dalam Undang-Undang tidak mengatur secara detail. Karena sifat dan ruang lingkup berlakunya secara nasional. Sehingga, untuk melaksanakan norma-norma yang ada dalam suatu Undang-Undang tersebut maka tetap diperlukan pembentukan peraturan yang lebih bersifat teknis dalam bentuk Peraturan Pemerintah, Peraturan Daerah, Peraturan Menteri, dan seterusnya. Pembentukan peraturan perundang-undangan yang lebih bersifat teknis tersebut biasanya didahului dengan pendelegasian atau pelimpahan kewenangan baik itu dinyatakan secara langsung maupun tidak langsung dalam suatu Undang-Undang.

Undang-Undang No. 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Perpajakan, setidaknya ditemukan kurang lebih sebanyak 25 (dua puluh lima) ketentuan norma yang memberikan pendelegasian atau pelimpahan kewenangan untuk membentuk peraturan yang lebih bersifat teknis. Adapun peraturan teknis yang dimaksud tersebut ialah 7 (tujuh) dalam bentuk Peraturan Pemerintah dan selebihnya dalam bentuk Peraturan Menteri Keuangan. Salah satunya adalah pendelegasian atau pelimpahan kewenangan untuk mengatur tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan.

Berdasarkan penjelasan-penjelasan di atas tersebut diatrik suatu Kesimpulan bahwa pendelegasian atau pelimpahan kewenangan sebagaimana dimaksud dalam ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU Harmonisasi Perpajakan adalah dalam rangka untuk memberikan kepastian hukum terhadap pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan. Dengan demikian, ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan (4) UU tersebut sebenarnya terkadang bertentangan dengan ketentuan UUD 1945. Karena memang sudah seharusnya hal-hal yang sifatnya teknis diatur dengan Peraturan Pemerintah, Peraturan Presiden, Peraturan Menteri, dan seterusnya.

Selanjutnya pemaknaan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 mengapa hal ini perlu untuk dijelaskan, Karena putusan tersebut dijadikan sebagai salah satu rujukan dalam pengujian materil perkara Nomor 83/PUU-XXI/2023 tersebut adalah pengujian konstitusionalitas terhadap Pasal 43A ayat (1) dan (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU Harmonisasi Perpajakan.

Relevansi Teori Kepastian Hukum Terhadap Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi

Permohonan pengujian materil ketentuan Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, sepanjang frasa "...pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan" dan Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, sepanjang frasa "Tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan". Yang diajukan pada Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia dengan Register Perkara Nomor 83/PUU-XXI/2023 tersebut berkaitan dengan pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan.

Teori kepastian hukum sangat relevan dalam mengkaji dan mengevaluasi Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, karena bertujuan untuk :

- 1) Menjaga kepercayaan publik terhadap sistem perpajakan: Wajib pajak akan patuh jika sistem pajaknya jelas dan tidak berubah-ubah secara tiba-tiba ;
- 2) Menghindari multitafsir dalam implementasi peraturan pajak: Peraturan harus disusun secara sistematis dan tidak membuka celah penafsiran ganda ; dan
- 3) Melindungi hak-hak wajib pajak: Setiap kebijakan fiskal harus disusun dan dilaksanakan sesuai prinsip keadilan dan legalitas.

Melalui putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 MK terhadap uji materi Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, sepanjang frasa "...pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan" dan Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, putusan Mahkamah Konstitusi menegaskan tidak boleh ada Tindakan dan atau Upaya paksa sebelum penyidikan formal dimulai ini demi melindungi hak privasi, *presumption of innocence*, dan *fair treatment*, hal ini juga bersesuaian dengan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 tentang kepastian hukum yang adil mengenai status norma hukum tersebut dapat dipergunakan untuk memberikan jaminan perlindungan hukum kepada seluruh rakyat Indonesia yang telah memiliki kewajiban membayar pajak tidak dirugikan karena penggunaan wewenang yang bersumber dari norma hukum.

Relevansi Teori Keadilan Terhadap Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023

Teori keadilan adalah gagasan filosofis dan normatif mengenai apa yang dianggap adil dalam tatanan sosial, hukum, dan politik. Tujuan utamanya antara lain ; Menjamin Kesetaraan yakni memberikan perlakuan yang setara kepada setiap individu di hadapan hukum, Melindungi Hak Asasi Manusia yaitu menjamin hak-hak dasar setiap orang agar tidak dilanggar oleh negara atau sesama warga negara, dan menciptakan Keseimbangan Hak dan Kewajiban Agar tidak ada pihak yang dirugikan atau diuntungkan secara tidak adil dalam relasi hukum.

Pada intinya, putusan MK No. 83/PUU-XXI/2023 tersebut berkaitan dengan pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan. Sehingga, pada putusan tersebut pada pokoknya Mahkamah berpendapat bahwa terdapat kebutuhan untuk mengatur lebih tegas tentang Prinsip Hak Asasi Wajib Pajak pada pokoknya melalui putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 menegaskan tidak boleh ada tindakan paksa dan atau Upaya paksa sebelum penyidikan formal dimulai, ini demi melindungi hak privasi, *presumption of innocence*, dan *fair treatment*.

Relevansi Teori Sistem Hukum Terhadap pengaturan Pasal 2 angka 13 Pasal 43A ayat (4) UU HPP diatur melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan

Teori sistem hukum menekankan bahwa hukum adalah suatu sistem yang terdiri dari norma-norma yang saling berkaitan, membentuk suatu kesatuan yang koheren. sistem hukum merupakan subsistem dari sistem sosial, yang berfungsi berdasarkan kode legal/ilegal. Ciri-ciri sistem hukum:

- 1) Terdiri dari elemen-elemen hukum (peraturan perundang-undangan, yurisprudensi, asas hukum) ;

- 2) Terstruktur secara hierarkis (mengacu pada asas *lex superior derogat legi inferiori*) ; dan
- 3) Berfungsi untuk menciptakan kepastian, keadilan, dan kemanfaatan hukum Dinamis dan adaptif terhadap perkembangan social.

Teori sistem hukum relevan dalam menganalisis pengaturan Pasal 2 angka 13 dan Pasal 43A ayat (4) UU HPP yang diatur lebih lanjut melalui PMK 177/PMK.03/2022 karena uji materi berdasarkan pokok perkara Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023, Secara faktual diperlukan sebagaimana tindak lanjut pengaturan Pasal 2 angka 13 Pasal 43A ayat (4) UU HPP diatur melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan mengandung makna perluasan pengaturan teknis yang merupakan inkonstitusional. Hal ini dikarenakan adanya kewenangan pemeriksa bukti permulaan dalam meminjam dan memeriksa buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dan dokumen lain; mengakses dan/atau mengunduh data, informasi, dan bukti yang dikelola secara elektronik; memasuki dan memeriksa tempat atau ruangan tertentu, barang bergerak dan/atau tidak bergerak; maupun melakukan penyegelan tempat atau ruangan tertentu serta barang bergerak dan/atau barang tidak bergerak.

Sehingga konsekuensi dari pengaturan norma tersebut sebelum putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023, menunjukkan perluasan penafsiran antar norma dalam sistem hukum yang hierarkis dan terstruktur yang tidak memberikan jaminan dan kepastian hukum, dikarenakan norma tersebut tidak menjamin legalitas dan kepastian hukum melalui delegasi kewenangan yang sah terhadap Pasal 2 angka 13 dan Pasal 43A ayat (4) UU HPP yang diatur lebih lanjut melalui PMK 177/PMK.03/2022.

Berdasarkan hal tersebut dapat diketahui bahwa Putusan MK No. 83/PUU-XXI/2023 menyatakan frase penggunaan “upaya paksa” dalam pemeriksaan bukti permulaan (“bukper”) berdasarkan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) UU KUP (dalam UU 7/2021) inkonstitusional, dikarenakan bertentangan dengan konstitusi sebagaimana yang dimaksud dalam Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 tentang jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum. Bahwa implikasi Putusan MK No. 83/PUU-XXI/2023 berkaitan dengan pengaturan PMK 177/PMK.03/2022 terkait Pemeriksaan bukti permulaan tersebut dianggap tidak boleh mengandung unsur pemaksaan terhadap wajib pajak, Putusan MK No. 83/PUU-XXI/2023 juga berdampak secara yuridis terhadap peraturan menteri, yaitu PMK tidak boleh mengatur tindakan “*pro-jusitia*” atau tindakan memaksa yang seharusnya hanya diatur dalam undang-undang, pada pokoknya dapat dimaknai bahwa MK menegaskan pemeriksaan bukper bukanlah objek praperadilan, meskipun dapat dipersoalkan jika terindikasi upaya paksa karena bertentangan dengan kepastian hukum yang adil

SIMPULAN

Pengaturan terkait pemeriksaan bukti permulaan sebelum Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023, dalam Undang-Undang KUP

dan Undang-Undang HPP sebagaimana dalam Pasal 2 angka 13 dan Pasal 43A ayat (4) UU HPP diketahui menggunakan prinsip-prinsip dalam hukum acara pidana, serta PERMENKEU Nomor 177/PMK.03/2022 yang bersifat teknis dan mengandung upaya paksa yang diketahui ingin melampaui ketentuan yang diatur dalam KUHAP. Perbedaan antara PERMENKEU Nomor 177/PMK.03/2022 dan KUHAP terlihat dari berbagai sisi seperti lembaga yang berwenang, prosedur yang dilakukan, dan perlindungan terhadap subjek yang akan diperiksa (wajib pajak). Permasalahan dapat terlihat bahwa adanya sifat yang sama antara pemeriksaan bukti permulaan dengan upaya paksa dalam KUHAP yaitu sifatnya yang bisa mengesampingkan hak asasi manusia. Akan tetapi, PERMENKEU Nomor 177/PMK.03/2022 tidak memberikan kepastian hukum dalam konteks struktur norma hukum pajak yang sesuai, sebagaimana KUHAP melindungi hak-hak tersangka dan saksi pada saat dilakukan penyelidikan dan penyidikan.

Dalam Putusan Mahkamah Konstitusi terkait frasa "pemeriksaan bukti permulaan sebelum penyidikan" dalam norma Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 yang didalamnya, berimplikasi dimaknai dilakukannya tindakan upaya paksa, terhadap frasa "pemeriksaan bukti permulaan sebelum penyidikan" dalam Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 haruslah dinyatakan inkonstitusional secara bersyarat sepanjang tidak dimaknai "tidak termasuk tindakan Upaya paksa", sehingga Implikasi Yuridis Putusan Nomor 83/PUU-XXI/2023, tentang Uji Materiil Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, ketentuan Pasal 43 A menjadi "pemeriksaan bukti permulaan (bukper) dapat dilakukan tanpa tindakan paksa", sehingga uji materiil berdampak secara yuridis pada PERMENKEU Nomor 177/PMK.03/2022 selaku peraturan pelaksana tidak boleh mengatur tindakan paksa atau pembatasan hak wajib pajak. PERMENKEU/PMK dibatasi hanya untuk hal teknis dan administratif, bukan mengatur unsur pidana atau tindakan penegakan hukum yang mengandung unsur upaya paksa.

Referensi :

- Asshiddiqie, Jimly. 2019. *Konstitusi dan Konstitusionalisme Indonesia*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Abdul Kadir Ahmad & Nur Fadhilah Mappaselleng. 2023. *Penelitian Kualitatif Filosofi Dan Praksis*. Penerbit Arti Bumi Intaran.
- Achmad Ali, 2002, *Menguak Tabir Hukum (Suatu Kajian Filosofis dan Sosiologis)*, Toko Gunung Agung, Jakarta.
- Azwar Amiruddin, 2024, *Upaya Hukum Pajak di Indonesia, Cetakan Pertama*, CV. Idebuku, Klaten.
- Asri, Ardison. "Buku Ajar Hukum Pajak & Peradilan Pajak." CV Jejak. Jawa Barat (2021).
- Burton, Richard. 2020. *Kajian Aktual Perpajakan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Darussalam, Danny. 2021. *Tax Reform in the Digital Era*. Jakarta: DDTC.
- Fadhilah, A. (2018). *Distorsi Pemaknaan Lafadz Shahibu Maks Antara Petugas Pemungut Pajak Dan Pungutan Liar*. Nizham.
- Gunadi. 2022. *Panduan Komprehensif Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*. Jakarta: Multi Utama Konsultindo.
- Ilyas, Wirawan B. 2023. *Hukum Pajak: Teori, Analisis, dan Perkembangannya*. Jakarta: Salemba Empat.

- Ida Zuraida, 2015, *Bahan Ajar DTSS IDLP Dasar*, Pusdiklat Pajak. Jakarta
- Irawati, 2005, *Kebijakan mengenai Pemeriksaan Pajak*, Jakarta.
- Lawrence M. Friedman, *System Hukum Dalam Perspektif Ilmu Sosial, The. Legal System: A Sosial Science Perspective*, Nusa Media, Bandung, 2009.
- Leden Marpaung, *Asas Teori Praktek Hukum Pidana*, Sinar Grafika, 2005.
- Lily Rasjidi, *Dasar-Dasar Filsafat Hukum*, (Bandung : Citra Aditya, 1990).
- M. Solly Lubis, 2014, *Politik Hukum dan Kebijakan Publik*, CV. Mandar Maju, Bandung.
- Mansury, R. 2019. *Perpajakan Indonesia: Pembahasan Lengkap Berdasarkan Undang-Undang Terbaru*. Jakarta: YP4.
- Mertokusumo, Sudikno. 2020. *Teori Hukum*. Yogyakarta: Cahaya Atma Pustaka.
- Peter Mahmud Marzuki, 2005, *Penelitian Hukum*, Kencana, Jakarta.
- Rosdiana, Haula. 2022. *Pengantar Ilmu Pajak: Kebijakan dan Implementasi di Indonesia*. Jakarta: Rajawali Pers.
- Rahmatika, Anisah. "Kompetensi Pengadilan Umum Dalam Memeriksa Dan Mengadili Tindak Pidana Perpajakan." PhD diss., Fakultas Hukum, (2022).
- Ridwan, HR. 2006, *Hukum Administrasi Negara*, Jakarta: Rajawali Pers.
- Soemitro, Rochmat. 2021. *Asas dan Dasar Perpajakan*. Bandung: Eresco.
- Suandy, Erly. 2019. *Hukum Pajak*. Jakarta: Salemba Empat.
- Soerjono Soekanto, *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penegakan Hukum*. Jakarta: Raja Grafindo, 2008.
- Sutedi, Adrian. *Hukum pajak*. Sinar Grafika, (2022).
- Sinaga, Herlina Dame Ria. "Penanganan Perkara Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan Di Kejaksaan." PhD diss., Universitas Airlangga, (2016).
- S.F. Marbun, 1997, *Peradilan Administrasi Negara dan Upaya Administratif di indonesia*, Yogyakarta: Liberty.
- Suwoto Mulyosudarmo, 1997, *Peralihan Kekuasaan: Kajian Teoretis dan Yuridis Terhadap Pidato Nawaksara*, Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama.
- W.W.Norton and Co, 1984, Lawrence W.Friedman. *American Law: An Instroduction*, New York.
- Darussalam. 2024. "Reformasi Sistem Penegakan Hukum Pajak di Era Digital." *Tax Law Review*, 15(1): 1-25.
- Gunadi. 2021. "Dampak Putusan Mahkamah Konstitusi terhadap Sistem Perpajakan Indonesia." *Jurnal Konstitusi*, 18(2): 245-270.
- Hiariej, Edward Omar Sharif. "Asas Lex Specialis Systematis dan Hukum Pidana Pajak." *Jurnal Penelitian Hukum De Jure* 21, No. 1 (2021).
- Heishiro Alesandro Kereh dan Putu Edgar Tanaya. "Perlindungan Wajib Pajak Dalam Pemeriksaan Bukti Permulaan Atas Tindak Pidana Pajak". *Jurnal Kertha Desa*, Vol. 12 No. 1 Tahun 2024, P-ISSN: 2302-528X, E-ISSN: 2303-0593.
- Ilyas, Wirawan B. 2022. "Implementasi Putusan MK dalam Pemeriksaan Pajak." *Jurnal Pajak dan Keuangan Negara*, 4(1): 15-35.
- Rosdiana, Haula. 2023. "Model Penegakan Hukum Pajak yang Berkeadilan." *Jurnal Administrasi Perpajakan*, 7(2): 112-134.
- Sari, Diana. 2020. "Efektivitas Pemeriksaan Bukti Permulaan dalam Penegakan Hukum Pajak." *Jurnal Perpajakan Indonesia*, 5(1): 45-65.

- Sari, Nana Rosita, and Fahmy Asyhari. "Analisa Yuridis Terhadap Asas Lex Specialis Systematis Dalam Tindak Pidana Perpajakan (Studi Kasus Putusan No. 95/Pid. Sus Tpk/2021/Pn. Smg Atas Nama Asri Murwani)." *Jurnal Hukum dan Pembangunan Ekonomi*, Vol. 10, No. 2 (2022).
- Trihadi Waluyo, *Pemeriksaan Atau Pemeriksaan Bukti Permulaan Dalam Rangka Penegakan Hukum Di Bidang Perpajakan*, Artikel : SNKN 2018 | Simposium Nasional Keuangan Negara.
- Virginia, Erja Fitria, and Eko Soponyono. "Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan." *Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia*, Vol. 3, No. 3 (2021).
- Yayu Dwi Lestari, *Konstitusionalitas Pencalonan Calon Anggota Legislatif Mantan Narapidana (Kajian Implementasi Terhadap Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 04/Puu-Vii'2009*, Magister Ilmu Hukum, Universitas Muslim Indonesia. *Journal of Lex Generalis (JLS)*, Volume 3, Nomor 8, Agustus 2022.
- Undang-Undang Dasar 1945.
- Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana (KUHAP).
- Undang Nomor 12 Tahun 2011 sebagaimana dalam perubahan kedua melalui Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022, tentang tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.
- Undang - Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi yang telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2020 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi.
- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang (UU) Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) telah mengalami 6 (enam) kali perubahan :
- Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 (Perubahan Pertama).
- Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 (Perubahan Kedua)Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (Perubahan Ketiga).
- Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (Perubahan Keempat).
- Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja (BAB VI Kemudahan Berusaha, Bagian Ketujuh Perpajakan, Pasal 113).
- Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (BAB II Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan).
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 177/PMK.03/2022 Tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan.
- Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 239/PMK.03/2014. Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan.
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.03/2013 Tentang Tata Cara Pemeriksaan.
- Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XV/2017, tentang uji materi konstitusionalitas Pasal 32 ayat (3a) UU KUP (UU No.28/2007 jo. UU 16/2009), khususnya terkait kewenangan Menteri Keuangan untuk menetapkan syarat dan pelaksanaan hak-kewajiban kuasa wajib pajak melalui peraturan Menteri.

- Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 tertanggal 13 Februari 2024, tentang Permohonan Uji Materiil Pasal 43 A ayat (1) dan ayat (4) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP). Pengujian ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
- Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2021 tentang Penerapan Beberapa Ketentuan dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (SEMA 4/2021) yang mengatur mengenai penerapan beberapa ketentuan hukum dalam penanganan tindak pidana di bidang perpajakan, salah satunya kewenangan mengadili praperadilan.