



Reformulasi Kewenangan Penghentian Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan Guna Memperoleh Kepastian Hukum

Ria Berlian Tambunan¹

¹Fakultas Hukum Universitas Airlangga, E-mail: riaforjournal@gmail.com

Info Artikel

Masuk: 29 September 2025

Diterima: 31 Mei 2026

Terbit: 31 Mei 2026

Keywords:

Tax Crime; Investigation of criminal acts in the field of taxation; Authority of tax investigators; State revenue; Legal certainty.

Kata kunci:

Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan; Penyidikan Tindak Pidana Dibidang Perpajakan; Wewenang Penyidik Pajak; Penerimaan Negara; Kepastian Hukum

Corresponding Author:

Ria Berlian Tambunan, E-mail: riaforjournal@gmail.com

Abstract

Based on Article 44 paragraph (1) of Law Number 7 of 2021 about Tax Regulation Harmonization, investigative actions in the field of taxation can only be carried out by certain civil servant officials within the Directorate General of Taxes who are given special permission as investigators of criminal offenses in the field of taxation. The investigator's authority is stated explicitly in Article 44 paragraph (2) letter k, one of the permits is to terminate the investigation. However, in Article 44 B of Law Number 7 of 2021, in the interests of the state, at the request of the Minister of Finance, the Attorney General can stop investigations into criminal acts in the field of taxation within a period of 6 (six) months from the date of the request letter. This of course triggers a lack of law regarding investigative permits. In conducting research, the author in his research used a type of normative legal research. One of the legal principles known in criminal law is the principle of legality. The principle of legality requires that criminal proceedings be carried out in a manner regulated by law, as stated in Article 3 of the Criminal Procedure Code, therefore the authority to carry out investigations and criminal acts should be carried out. criminal. namely investigators, in this case, civil servants within the Directorate General of Taxes. Therefore, it is necessary to reformulate the formulation of article 44 B in order to create legal certainty.

Abstrak

Berdasarkan Pasal 44 ayat (1) Undang Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan ahwa tindakan penyidikan di bidang perpajakam hanya dapat dilakukan oleh pejabat pegawai negeri sipil tertentu dilingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik tindak pidana dibidang perpajakan. Wewenang penyidik pajak tercantum secara eksplisit di Pasal 44 ayat (2) huruf k, yang salah satu wewenangnya yaitu menghentikan penyidikan. Akan tetapi dalam Pasal 44 B Undang Undang Nomor 7 Tahun 2021 untuk kepentingan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana dibidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan. Hal ini sudah tentu memicu adanya ketidakpastian hukum perihal wewenang penghentian penyidikan, oleh karena itu penulis dalam

DOI:

10.24843/JMHU.2026.v15.i0

1. p15

penelitiannya menggunakan jenis penelitian hukum normatif. Salah satu asas hukum yang dikenal dalam hukum pidana yaitu asas legalitas, dalam asas legalitas mensyaratkan agar acara pidana dijalankan menurut cara yang telah diatur oleh undang-undang, sebagaimana dicantumkan dalam Pasal 3 KUHAP, oleh karena itu sudah seharusnya yang berwenang melakukan penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan yaitu penyidik yang dalam hal ini adalah pejabat pegawai negeri sipil dilingkungan Direktorat Jenderal Pajak. Hal ini selaras dengan Pasal 109 ayat (2) KUHAP, dalam hal penyidik menghentikan penyidikan karena tidak terdapat cukup bukti atau peristiwa tersebut ternyata bukan merupakan tindak pidana atau penyidikan dihentikan demi hukum.

1. Pendahuluan

Dasar konstitusional pemungutan pajak dan pungutan memaksa lainnya di Indonesia diatur pada Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD NRI Tahun 1945) yang berbunyi: Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Pajak yang telah dipungut [nn2.1][RT2.2]digunakan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintahan, pembangunan nasional, pelayanan publik, dan kesejahteraan masyarakat. Meskipun sifat pemungutannya memaksa, negara tidak boleh memungut pajak secara sewenang-wenang, setiap pemungutan harus berdasarkan undang-undang karena ditetapkan bersama DPR dan pemerintah. Fungsi pajak tidak hanya terbatas pada sumber penerimaan negara (*budgetary function*), tetapi juga pada alat pengatur (*regulatory function*) untuk mendukung terciptanya kesejahteraan masyarakat.

Dalam rangka menjamin kepatuhan wajib pajak, negara membentuk sistem hukum perpajakan yang mengatur kewajiban perpajakan beserta mekanisme penegakannya melalui penerapan sanksi administratif maupun sanksi pidana terhadap pelanggaran tertentu yang menimbulkan kerugian bagi negara. Sistem hukum yang ada saat ini, diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang dan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2025 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP), mengandung ketidakjelasan dan tumpang tindih yang berpotensi menimbulkan ketidakpastian hukum, baik bagi penegak hukum maupun wajib pajak. Oleh sebab itu, penegakan hukum perpajakan membutuhkan kejelasan mengenai mekanisme, prosedur, serta pembagian kewenangan antar aparat penegak hukum guna menghindari terjadinya ketidakpastian hukum dalam pelaksanaannya.

Dalam praktiknya, ketidaksinkronan antara UU KUP dan KUHAP melahirkan dualisme kewenangan antara Direktorat Jenderal Pajak sebagai Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) di bidang perpajakan dengan aparat penegak hukum lainnya. Situasi ini sering kali menimbulkan ketidakkonsistenan, konflik kewenangan, serta membuka peluang terjadinya penyalahgunaan kewenangan dalam penghentian penyidikan tindak pidana

perpajakan. Selain itu, tidak adanya pedoman prosedural yang jelas dalam menangani penyidikan tindak pidana perpajakan menambah kerancuan yang pada akhirnya merusak asas kepastian hukum yang dijamin oleh undang-undang. Mengingat pentingnya kepastian hukum dalam perpajakan, terutama jika melibatkan pertanggungjawaban pidana, maka perumusan kembali kewenangan penghentian penyidikan tindak pidana menjadi sangat penting.

Kepastian hukum merupakan salah satu prinsip mendasar dalam negara hukum. Gustav Radbruch berpendapat bahwa hukum harus mampu memberikan kejelasan, keteraturan, dan kepastian dalam penerapannya guna mewujudkan keadilan di tengah masyarakat.¹ Dalam konteks penegakan hukum pidana perpajakan, kepastian hukum menjadi aspek penting karena berkaitan dengan kewenangan negara dalam menggunakan instrumen pidana terhadap wajib pajak. Ketidakjelasan mengenai pihak yang berwenang menghentikan penyidikan dapat menimbulkan ketidakpastian dalam proses penegakan hukum dan mengurangi perlindungan terhadap hak-hak wajib pajak.

Sebagaimana dikemukakan oleh Soerjono Soekanto terdapat lima faktor yang mempengaruhi penegakan hukum, yaitu:

1. faktor hukumnya sendiri (dibatasi pada undang-undang saja)
2. penegak hukum, yakni pihak-pihak yang membentuk maupun menerapkan hukum
3. faktor sarana atau fasilitas yang mendukung penegakan hukum
4. faktor masyarakat, yakni di lingkungan dimana hukum tersebut berlaku atau diterapkan
5. faktor kebudayaan, yakni sebagai hasil karya, cipta dan rasa yang didasarkan pada karsa manusia di dalam pergaulan hidup.

Kajian mengenai tindak pidana perpajakan selama ini lebih banyak menitikberatkan pada aspek kepatuhan wajib pajak, efektivitas sanksi pidana perpajakan, dan optimalisasi penerimaan negara. Sementara itu, penelitian yang secara khusus mengkaji kewenangan penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan masih relatif terbatas dan umumnya hanya dibahas secara parsial. Belum banyak penelitian yang secara komprehensif menelaah disharmonisasi antara UU KUP dan KUHP dalam menentukan kewenangan penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan beserta implikasinya terhadap kepastian hukum. Oleh karena itu, terdapat *research gap* berupa kekosongan kajian normatif mengenai reformulasi kewenangan penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan dalam sistem hukum Indonesia. Kebaruan (*novelty*) penelitian ini terletak pada upaya merumuskan model kewenangan penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan yang terintegrasi antara rezim hukum perpajakan dan hukum acara pidana.

Penelitian ini tidak hanya mengidentifikasi konflik norma antara UU KUP dan KUHP, tetapi juga menawarkan konstruksi kewenangan yang lebih jelas mengenai hubungan antara Direktorat Jenderal Pajak, Kepolisian, dan Kejaksaan dalam penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan. Dari sisi teoritis, penelitian ini berkontribusi terhadap pengembangan konsep harmonisasi antara hukum pajak dan hukum acara pidana. Adapun secara praktis, penelitian ini diharapkan dapat menjadi dasar

¹ Bernard L. Tanya, Yoan N. Simanjuntak dan Markus Y. Hage, *Teori Hukum Strategi Tertib Manusia Lintas Ruang dan Generasi*, (Yogyakarta, Genta Publishing, 2019).

rekomendasi dalam pembentukan regulasi yang lebih menjamin kepastian hukum dalam penanganan tindak pidana perpajakan di Indonesia.

Bahwa dalam suatu penelitian, perumusan masalah memegang peranan penting guna memberikan arah dan batasan yang jelas terhadap ruang lingkup pembahasan, berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan diatas, maka permasalahan yang menjadi fokus dalam penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut :

1. Tahapan dan mekanisme proses penanganan perkara Tindak Pidana dibidang Perpajakan
2. Pengaturan ideal tentang kewenangan penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan

2. Metode Penelitian

Menurut Peter Mahmud Marzuki penelitian hukum dilakukan untuk memecahkan isu hukum yang diajukan, sehingga hasil yang hendak dicapai memberikan preskripsi mengenai apa yang seyogjanya.² Sehingga penelitian hukum ini menggunakan jenis penelitian hukum normatif (*Doctrinal Research*). Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), pendekatan konseptual (*conceptual approach*), dan pendekatan kasus (*case approach*). Pendekatan perundang-undangan dilakukan dengan menelaah peraturan yang relevan, terutama UU KUP dan KUHAP. Pendekatan konseptual digunakan untuk mengkaji konsep kewenangan, kepastian hukum, serta penegakan hukum dalam hukum pidana perpajakan. Sementara itu, pendekatan kasus digunakan untuk melihat penerapan ketentuan hukum dalam praktik penanganan perkara tindak pidana perpajakan. Bahan hukum yang digunakan terdiri dari bahan hukum primer dan sekunder. Bahan hukum primer meliputi peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan perpajakan dan hukum acara pidana. Bahan hukum sekunder berupa literatur hukum, jurnal ilmiah, dan pendapat para ahli yang relevan dengan topik penelitian. Pengumpulan bahan hukum dilakukan dengan mengklasifikasi dan identifikasi terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan, menginventarisasi dan mengkaji berbagai sumber hukum yang relevan dengan permasalahan penelitian. Seluruh bahan hukum yang diperoleh kemudian diklasifikasikan sesuai dengan kebutuhan analisis berdasarkan rumusan masalah. Analisis bahan hukum dilakukan menggunakan interpretasi, yaitu menafsirkan peraturan perundang-undangan serta menghubungkan norma-norma hukum yang ada. Analisis ini digunakan untuk mengidentifikasi adanya potensi disharmonisasi pengaturan antara UU KUP dan KUHAP, serta untuk menjawab rumusan masalah mengenai mekanisme penanganan perkara dan kewenangan penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.

3. Hasil dan Pembahasan

3.1. Landasan Normatif Penegakan Hukum Pidana di Sektor Perpajakan

Negara Kesatuan Republik Indonesia mempunyai falsafah negara yaitu Pancasila, maka dengan sendirinya falsafah pajakpun juga harus bersandar pada Pancasila serta tidak boleh bertentangan dengan Pancasila itu sendiri, bahkan Pancasila harus dijabarkan dalam peraturan perpajakan. Demikian pula asas dan dasar perpajakan terurai juga di

² Peter Mahmud Marzuki, Penelitian Hukum Edisi Revisi, (Jakarta, Kencana, 2021).

dalam sila pertama, kedua, ketiga, keempat dan kelima. Dasar hukum pajak termaktub dalam Pasal 23 A UUD NRI 1945 yang berbunyi: "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang". Hukum pajak harus dapat memberi jaminan hukum yang perlu untuk menyatakan keadilan yang tegas, baik untuk negara maupun untuk warganya.

Menurut Rochmat Soemitro, hukum pajak merupakan suatu kumpulan peraturan yang mengatur hubungan antara pemerintah sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai pembayar pajak.³ Berbeda halnya yang dikemukakan oleh Santoso Brotodihardjo bahwa hukum pajak yang disebut juga sebagai hukum fiskal adalah keseluruhan peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat dengan melalui kas negara, sehingga ia merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan-hubungan hukum antar negara dan orang-orang atau badan-badan (hukum) yang berkewajiban membayar pajak.⁴ Selain itu Erly Suandy mengatakan bahwa hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan antara penguasa sebagai pemungut pajak dengan rakyat sebagai pembayar pajak (wajib pajak).⁵

Wajib pajak yang tidak patuh terhadap ketentuan perpajakan sudah pasti akan dikenakan sanksi perpajakan. Apabila perbuatan wajib pajak yang melakukan pelanggaran pajak bermula pada kesalahan administrasi tentunya akan dikenakan sanksi administrasi. Selanjutnya, dapat pula dimungkinkan kesalahan administrasi akan berujung kepada perbuatan pidana perpajakan. Penegakan hukum pidana di bidang perpajakan merupakan bagian integral dari sistem hukum pidana Indonesia yang memiliki karakteristik khusus karena berada pada pertemuan antara hukum administrasi negara dan hukum pidana. Dalam konteks tersebut, hukum pajak tidak semata-mata dipandang sebagai kumpulan aturan yang mengatur kewajiban wajib pajak, melainkan juga sebagai sarana penegakan hukum yang memungkinkan dikenakannya sanksi pidana ketika pelanggaran administratif berkembang menjadi tindak pidana yang mengakibatkan kerugian terhadap pendapatan negara.

Secara normatif, dasar pengaturan penegakan hukum pidana perpajakan di Indonesia terutama diatur dalam UU KUP serta KUHAP. UU KUP menempatkan ketentuan pidana perpajakan sebagai bagian dari hukum pidana khusus (*lex specialis*) yang memiliki karakteristik tersendiri, baik dari segi subjek, objek, maupun tata cara penanganannya. Di sisi lain, KUHAP berperan sebagai hukum acara pidana umum yang mengatur proses penyidikan, penuntutan, hingga penghentian penyidikan dalam sistem peradilan pidana.

Hubungan antara UU KUP dan KUHAP dalam praktik penegakan hukum perpajakan menunjukkan adanya penerapan asas *lex specialis derogat legi generali*, di mana ketentuan khusus dalam UU KUP pada prinsipnya mengesampingkan ketentuan umum dalam KUHAP. Namun demikian, penerapan asas tersebut tidak selalu berjalan secara konsisten, terutama ketika pengaturan dalam UU KUP tidak secara rinci mengatur mekanisme tertentu, termasuk mengenai kewenangan penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan.

³ Muhammad Djafar Saidi, Pembaharuan Hukum Pajak Edisi Terbaru, (Depok, Rajawali Pers, 2023).

⁴ *Ibid.*

⁵ *Ibid.*

Dalam pelaksanaannya, penegakan hukum pidana di bidang perpajakan melibatkan beberapa institusi, seperti Direktorat Jenderal Pajak selaku Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS), Kepolisian Negara Republik Indonesia, serta Kejaksaan Republik Indonesia. Setiap lembaga memiliki kewenangan yang saling berhubungan dalam proses penyidikan sampai dengan penuntutan. Oleh karena itu, diperlukan pembagian kewenangan yang jelas guna mencegah terjadinya tumpang tindih dalam pelaksanaan penegakan hukum.

Namun demikian, kerangka normatif yang berlaku masih memperlihatkan adanya ketidakjelasan dalam pengaturan kewenangan, terutama mengenai batas peran masing-masing aparat penegak hukum dalam proses penyidikan tindak pidana perpajakan. Kondisi tersebut berpotensi menimbulkan perbedaan penafsiran dalam praktik penegakan hukum, yang pada akhirnya dapat memengaruhi konsistensi penerapan hukum serta mengurangi kepastian hukum.

Oleh sebab itu, kerangka normatif dalam penegakan hukum pidana perpajakan tidak hanya harus dipahami sebagai sekadar pengaturan formal dalam peraturan perundang-undangan, tetapi juga sebagai suatu sistem yang memerlukan harmonisasi antar norma hukum. Harmonisasi tersebut penting guna menjamin agar setiap tahapan penegakan hukum, termasuk proses penyidikan dan penghentian penyidikan, dapat dilaksanakan secara jelas, konsisten, dan sesuai dengan prinsip kepastian hukum dalam negara hukum. Dengan demikian, pemahaman terhadap kerangka normatif (UU KUP dan KUHAP) tersebut menjadi landasan penting dalam menganalisis proses penanganan perkara tindak pidana perpajakan sekaligus menentukan pihak yang berwenang dalam penghentian penyidikan sebagai fokus utama penelitian ini.

Teori hukum yang relevan terhadap penjelasan-penjelasan di atas yaitu teori kepastian hukum yang dikemukakan oleh Gustav Radbruch. Baginya hukum harus memberikan kepastian, menciptakan keadilan dan menjamin kemanfaatan. Ketidakjelasan pengaturan penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan menunjukkan belum terpenuhinya prinsip kepastian hukum. Selain itu juga, teori kewenangan yang digagas oleh Philipus M. Hadjon juga menjelaskan bahwa kewenangan pemerintah diperoleh melalui atribusi, delegasi dan mandat.⁶ Dalam hal ini bahwa kewenangan penghentian penyidikan harus didasarkan pada atribusi kewenangan yang jelas agar tidak menimbulkan tumpang tindih antar lembaga penegak hukum. Teori harmonisasi hukum, juga turut diperlukan agar tidak terjadi konflik norma, tumpang tindih kewenangan serta terciptanya sinkronisasi regulasi.

3.2. Tahapan dan Mekanisme proses penanganan perkara Tindak Pidana di Bidang Perpajakan

Tindak pidana berasal dari istilah yang dikenal dalam hukum pidana Belanda yaitu *strafbaar feit*. Moeljatno menggunakan istilah perbuatan pidana yang didefinisikan sebagai perbuatan yang dilarang oleh sesuatu aturan hukum larangan mana disertai ancaman (sanksi) yang berupa pidana tertentu bagi barangsiapa yang melanggar larangan tersebut.⁷ Sedangkan tindak pidana perpajakan adalah suatu perbuatan yang melanggar

⁶ Philipus M. Hadjon dkk., Pengantar Hukum Administrasi Indonesia, (Yogyakarta, Gadjah Mada University Press, 2023).

⁷ Adami Chazawi, Pelajaran Hukum Pidana Bagian 1 Stetsel Pidana, Tindak Pidana, Teori-Teori Pidanaan, Dan Batas Berlakunya Hukum Pidana, (Depok, Rajagrafindo Persada, 2020).

ketentuan peraturan perundang-undangan pajak yang menimbulkan kerugian keuangan negara dimana pelakunya diancam dengan hukuman pidana.⁸ Berdasarkan Undang-Undang pajak memiliki sifat memaksa, oleh karena itu apabila tidak dipatuhi dan/atau dilanggar maka akan dikenakan sanksi bagi wajib pajak yang melakukan pelanggaran.

Sebelum menentukan apakah ada atau tidaknya perbuatan wajib pajak yang telah melakukan tindak pidana di bidang perpajakan, maka perlu adanya tahapan-tahapan dan mekanisme yang harus dilakukan. Tahapan-tahapan penanganan perkara tindak pidana di bidang perpajakan menurut ketentuan UU KUP meliputi pemeriksaan, penyidikan, penuntutan dan pemeriksaan di sidang pengadilan. Sebelum masuk ke tahapan penyidikan terlebih dahulu diawali tahap pemeriksaan. Perihal tentang pemeriksaan telah di atur di dalam Pasal 29 UU KUP yang pada pokoknya pemeriksaan tersebut bertujuan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban wajib pajak dapat dilakukan dalam hal:⁹

1. surat pemberitahuan menunjukkan kelebihan pembayaran pajak dan atau rugi.
2. surat pemberitahuan tidak disampaikan atau disampaikan tidak pada waktu yang ditetapkan.
3. data dan atau keterangan dalam surat pemberitahuan menyimpang dari kewajaran dan kelaziman.
4. ada indikasi kewajiban perpajakan selain kewajiban tersebut pada angka dua tidak dipenuhi.

Pelaksanaan pemeriksaan dalam rangka menguji pemenuhan kewajiban perpajakan wajib pajak dilakukan dengan menelusuri kebenaran surat pemberitahuan, pembukuan atau pencatatan dan pemenuhan kewajiban perpajakan yang dilakukan dengan cara:¹⁰

1. menerapkan tehnik-tehnik pemeriksaan yang lazim digunakan dalam pemeriksaan pada umumnya, yang dinamakan pemeriksaan lengkap.
2. menerapkan tehnik-tehnik pemeriksaan dengan bobot dan kedalaman yang sederhana sesuai dengan ruang lingkup pemeriksaan baik dilakukan dikantor maupun dilapangan yang dinamakan pemeriksaan sederhana.

Sedangkan tujuan lain dari pemeriksaan yang dilakukan oleh pejabat pajak antara lain meliputi pemberian nomor pokok wajib pajak, penghapusan nomor pokok wajib pajak, pengukuhan atau pencabutan pengukuhan pengusaha kena pajak, wajib pajak mengajukan keberatan, pengumpulan bahan guna penyusunan norma perhitungan penghasilan neto, pencocokan data dan atau alat keterangan, penentuan wajib pajak berlokasi di daerah terpencil, penentuan satu atau lebih tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai, pemeriksaan dalam rangka penagihan pajak.

⁸ Fidel, *Tindak Pidana Perpajakan & Amandemen Undang-Undang: KUP, PPh, PPN, Pengadilan Pajak*, (Jakarta, Carofin Media, 2015).

⁹ Simon Nahak, *Hukum Pidana Perpajakan Konsep Penal Policy Tindak Pidana Perpajakan dalam Perspektif Pembaharuan Hukum*, (Malang, Setara Press, 2015).

¹⁰ Muhammad Djafar Saidi, *Pembaharuan Hukum Pajak Edisi Terbaru*, (Depok, Rajawali Pers, 2023).

Selain itu juga di dalam Pasal 43 UU KUP diatur pula tentang pemeriksaan bukti permulaan, guna mendapatkan bukti permulaan yang mengarah kepada indikasi tindak pidana perpajakan, pemeriksaan tersebut dilakukan berdasarkan informasi, laporan dan pengaduan. Pemeriksaan bukti permulaan dilakukan sesuai standar pemeriksaan bukti permulaan sebagai berikut:

1. Pelaksanaannya harus didahului dengan persiapan yang baik sesuai dengan tujuan pemeriksaan bukti permulaan dengan mendapat pengawasan yang seksama.
2. Luas pemeriksaannya ditentukan berdasarkan petunjuk yang diperoleh harus dikembangkan melalui pencocokan data, pengamatan, permintaan keterangan, konfirmasi dan pengujian lainnya berkenaan dengan pemeriksaan bukti permulaan.
3. Temuan pemeriksaan harus didasarkan pada bukti yang sah dan cukup serta sesuai dengan ketentuan undang-undang perpajakan.
4. Tim pemeriksa terdiri dari beberapa orang yang salah satunya penyidik, kecuali dalam hal disuatu Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak tidak ada penyidik.
5. Pemeriksaan dapat dilakukan di kantor pajak, tempat kegiatan usaha atau pekerjaan bebas Wajib Pajak, tempat tinggal Wajib Pajak, atau tempat lain yang dianggap perlu oleh pemeriksa.
6. Pemeriksaan dilaksanakan pada jam kerja dan dapat dilanjutkan di luar jam kerja.
7. Pelaksanaan pemeriksaan didokumentasikan dalam kertas kerja pemeriksaan.
8. Pemeriksaan harus di beritahukan kepada Wajib Pajak.
9. Wajib Pajak diberi hak untuk hadir dalam Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan Bukti Permulaan dalam hal hasil pemeriksaan ditindaklanjuti dengan penerbitan Surat Ketetapan Pajak.

Dalam melaksanakan pencarian untuk pemenuhan bukti permulaan, pemeriksa mempunyai kewajiban sebagai berikut:

1. Menyampaikan pemberitahuan tertulis kepada Wajib Pajak tentang akan dilakukan pemeriksaan bukti permulaan.
2. Memperlihatkan tanda pengenal pemeriksa pajak dan surat perintah pemeriksaan bukti permulaan kepada Wajib Pajak.
3. Menjelaskan alasan dan tujuan pemeriksaan.
4. Memperlihatkan surat tugas kepada Wajib Pajak apabila ada perubahan susunan tim pemeriksa bukti permulaan.
5. Melakukan pembinaan kepada Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan.
6. Memberitahukan temuan pemeriksaan terhadap Wajib Pajak Badan dan ditindaklanjuti dengan penerbitan Surat Ketetapan Pajak.
7. Melakukan pembahasan akhir dengan Wajib Pajak Badan dan ditindaklanjuti dengan penerbitan Surat Ketetapan Pajak.
8. Mengembalikan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dan dokumen lainnya yang dipinjam dari Wajib Pajak paling lama 7 (tujuh) hari sejak tanggal Laporan Pemeriksaan Bukti Permulaan dalam hal pemeriksaan tidak ditindaklanjuti dengan penyidikan.
9. Merahasiakan kepada pihak lain yang tidak berhak segala sesuatu yang diketahui atau diberitahukan oleh Wajib Pajak.
10. Mengamankan bahan bukti yang ditemukan apabila pemeriksaan ditindaklanjuti dengan penyidikan.
11. Membuat berita acara permintaan keterangan para calon tersangka, calon saksi, dan/ atau pihak-pihak lain yang berkaitan.
12. Membuat laporan kejadian, dalam hal pemeriksaan ditindaklanjuti dengan penyidikan.

Selain memiliki kewajiban, pemeriksa memiliki kewenangan dalam melaksanakan pemeriksaan bukti permulaan, yaitu:

1. Meminjam dan memeriksa buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak.
2. Mengakses dan/ atau mengunduh data yang dikelola secara elektronik.
3. Memasuki dan memeriksa tempat atau ruang, barang bergerak, dan/ atau tidak bergerak yang diduga atau patut diduga digunakan untuk menyimpan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dokumen lain, uang, dan/ atau barang yang dapat memberi petunjuk tentang penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak.
4. Meminta kepada Wajib Pajak untuk memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan bukti permulaan yang antara lain menyediakan tenaga dan/ atau peralatan atas biaya Wajib Pajak apabila dalam mengakses data yang dikelola secara elektronik memerlukan peralatan dan/ atau keahlian khusus, memberikan kesempatan kepada pemeriksaan bukti permulaan dalam hal jumlah buku, catatan, dan dokumen sangat banyak sehingga sangat sulit dibawa ke kantor Direktorat Jenderal Pajak.
5. Melakukan penyegelan tempat atau ruang tertentu serta barang bergerak, dan atau barang tidak bergerak.
6. Meminta keterangan lisan dan/ atau tertulis dari Wajib Pajak.
7. Meminta keterangan dan/ atau bukti yang diperlukan dari pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan.
8. Melakukan pemanggilan dan meminta keterangan kepada para calon tersangka, calon saksi, dan/ atau pihak-pihak lain yang berkaitan yang dituangkan dalam berita acara permintaan keterangan.

Terhadap proses yang telah dijabarkan diatas¹¹ pemeriksaan bukti permulaan pada akhirnya akan ditindaklanjuti dengan tiga kemungkinan. Kemungkinan pertama, dilanjutkan dengan tindakan penyidikan apabila ditemukan bukti permulaan yang mengandung unsur tindak pidana perpajakan. Kemungkinan kedua, dilakukan tindakan lain berupa penerbitan Surat Ketetapan Pajak. Kemungkinan ketiga, pembuatan laporan sumir. Pembuatan laporan sumir karena Wajib Pajak tidak ditemukan indikasi tindak pidana (dengan catatan apabila dikemudian hari Wajib Pajak ditemukan adanya tindak pidana, pemeriksaan bukti permulaan aja dibuka kembali) atau Wajib Pajak meninggal dunia. Laporan sumir juga dapat dilakukan apabila Wajib Pajak dengan kemauan sendiri dapat mengungkapkan dengan pernyataan tertulis mengenai ketidakbenaran perbuatannya disertai pelunasan kekurangan pembayaran yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar sebagaimana pada ketentuan Pasal 8 ayat (3a) UU KUP.

Selanjutnya, Penyidikan tindak pidana dibidang perpajakan dilakukan apabila berdasar hasil pemeriksaan terhadap dokumen-dokumen yang terdiri dari catatan-catatan, bukti pembukuan serta dokumen pendukung lainnya yang ada kaitannya dengan perpajakan wajib pajak dan dari dokumen-dokumen tersebut terindikasi kearah tindak pidana

¹¹ Wirawan B Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak Teori, Analisis, Dan Perkembangannya* Edisi 6, (Jakarta, Salemba Empat, 2013).

perpajakan. Berdasarkan Pasal 1 angka 2 KUHAP Penyidikan adalah serangkaian tindakan penyidik dalam hal dan menurut cara yang diatur dalam undang-undang untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tentang tindak pidana yang terjadi dan guna menemukan tersangkanya. Sedangkan berdasarkan Pasal 1 angka 31 UU No 28 Tahun 2007, penyidikan tindak pidana dibidang perpajakan adalah serangkaian tindakan yang dilakukan oleh penyidik untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tindak pidana dibidang perpajakan yang terjadi serta guna menemukan tersangkanya.

Tahapan selanjutnya adalah penuntutan, yaitu suatu tindakan penuntut umum untuk melimpahkan perkara pidana ke Pengadilan Negeri yang berwenang dalam hal dan menurut cara yang diatur dalam undang-undang dengan permintaan supaya diperiksa dan diputus oleh hakim di sidang pengadilan (Pasal 1 angka 7 KUHAP). Pada penuntutan tindak pidana perpajakan, sesuai hukum acara pidana penuntut umumlah yang menentukan kebijakan suatu penuntutan termasuk penuntutan tindak pidana dibidang perpajakan. Dan tahapan yang terakhir yaitu Pemeriksaan di Sidang Pengadilan. Acara Pemeriksaan terhadap pelaku tindak pidana di bidang perpajakan pada umumnya menggunakan acara pemeriksaan biasa dikarenakan ancaman sanksi pidana terhadap pelaku tindak pidana perpajakan lebih dari 3 (tiga) bulan kurungan.

Sebagaimana tercantum dalam Pasal 44 ayat (2) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021, penyidikan tindak pidana perpajakam hanya dapat dilakukan oleh pejabat pegawai negeri sipil tertentu dilingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik tindak pidana dibidang perpajakan. Dalam rangka melaksanakan kewenangan penyidikan, penyidik dapat meminta bantuan aparat penegak hukum yang lain, penyidik memberitahukan dimulainya penyidikan dan menyampaikan hasil penyidikannya kepada penuntut umum melalui pejabat penyidik kepolisian negara Republik Indonesia sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Hukum Acara Pidana.

Berdasarkan Pasal 44 ayat (2) UU KUP, Wewenang penyidik pajak meliputi:

- a. menerima, mencari, mengumpulkan dan meneliti keterangan atau laporan berkenaan dengan tindak pidana di bidang perpajakan agar keterangan atau laporan tersebut menjadi lebih lengkap dan jelas.
- b. meneliti, mencari, dan mengumpulkan keterangan mengenai orang pribadi atau badan tentang kebenaran perbuatan yang dilakukan sehubungan dengan tindak pidana dibidang perpajakan.
- c. meminta keterangan dan bahan bukti dari orang pribadi atau badan sehubungan dengan tindak pidana perpajakan.
- d. memeriksa buku, catatan, dan dokumen lain berkenaan dengan tindak pidana di bidang perpajakan.
- e. melakukan penggeledahan untuk mendapatkan barang bukti berupa pembukuan, pencatatan, dan dokumen lain serta barang bukti lain yang diduga terkait dengan tindak pidana dibidang perpajakan dan/ atau melakukan penyidikan terhadap barang bukti tersebut.
- f. meminta bantuan tenaga ahli dalam rangka pelaksanaan tugas penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.
- g. menyuruh berhenti dan/ atau melarang seseorang meninggalkan ruangan atau tempat pada saat pemeriksaan sedang berlangsung dan memeriksa identitas orang, benda, dan/ atau dokumen yang dibawa.

- h. memotret seseorang yang berkaitan dengan tindak pidana di bidang perpajakan.
- i. memanggil orang untuk didengar keterangannya dan diperiksa sebagai tersangka atau saksi.
- j. melakukan pemblokiran harta kekayaan milik tersangka sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan dan/atau penyitaan harta kekayaan milik tersangka sesuai dengan Undang-Undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana, termasuk tidak terbatas dengan adanya izin ketua pengadilan negeri setempat.
- k. menghentikan penyidikan; dan/atau
- l. melakukan tindakan lain yang perlu untuk kelancaran penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan menurut ketentuan peraturan perundang-undangan.

Berdasarkan uraian penanganan perkara tindak pidana perpajakan sebagaimana yang telah dijabarkan di atas menunjukkan bahwa proses penegakan hukum tidak hanya bersifat represif, tetapi juga memiliki karakter administratif yang kuat. Oleh karena itu, setiap tahapan dalam penanganan perkara harus dilaksanakan secara hati-hati dan terkoordinasi untuk menjamin kepastian hukum serta menghindari tumpang tindih kewenangan antar lembaga penegak hukum. Dapat dipahami pula, bahwa mekanisme penanganan tindak pidana di bidang perpajakan memiliki karakteristik khusus karena berada pada persinggungan antara hukum administrasi perpajakan dan hukum pidana. Kondisi tersebut menyebabkan proses penanganan perkara tidak dapat dilepaskan dari koordinasi antar aparat penegak hukum serta kejelasan pengaturan kewenangan dalam setiap tahapan penegakan hukum. Ketidakharmonisan pengaturan antara UU KUP dan KUHAP berpotensi menimbulkan perbedaan interpretasi dalam praktik, khususnya terkait keberlanjutan proses penyidikan dan penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan. Oleh karena itu, diperlukan pengaturan yang lebih sinkron dan terintegrasi agar proses penanganan perkara dapat dilaksanakan secara konsisten, memberikan kepastian hukum, serta mencegah terjadinya tumpang tindih kewenangan antar lembaga penegak hukum.

3.3. Kewenangan Menghentikan Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan

Berdasarkan Pasal 44B ayat (1) UU KUP, untuk kepentingan negara, atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan. Dengan adanya rumusan tersebut penghentian penyidikan atas hal tersebut dilakukan oleh Jaksa Agung dengan menerbitkan Surat Ketetapan Penghentian Penyidikan (SKPP), guna memperoleh penghentian penyidikan khususnya untuk penerimaan negara, wajib pajak harus mengajukan permohonan secara tertulis kepada Menteri Keuangan dengan tembusan kepada Direktur Jenderal Pajak, atas surat permohonan dilampiri dengan pernyataan yang berisi pengakuan bersalah dan kesanggupan melunasi pajak yang belum dibayar (Burton, 2013). Selanjutnya Menteri Keuangan meminta Direktur Jenderal Pajak melakukan penelitian dan memberikan pendapat sebagai bahan pertimbangan dalam pengambilan keputusan, dengan tetap memperhatikan hasil penelitian, Menteri Keuangan berdasarkan pertimbangannya dapat menyetujui atau menolak permohonan wajib pajak, apabila Menteri Keuangan menolak permohonan wajib pajak maka Menteri Keuangan akan menyampaikan Surat Pemberitahuan kepada wajib pajak bahwa permohonan penghentian penyidikan ditolak, sebaliknya jika Menteri menyetujui permohonan wajib pajak, maka Menteri Keuangan

mengajukan surat permintaan kepada Jaksa Agung untuk menghentikan penyidikan disertai alasan untuk menghentikan penyidikan yang meliputi pertimbangan untuk kepentingan negara dan kesanggupan wajib pajak melunasi pajak dan ditambah sanksi administrasi berupa denda sebesar 4 kali.

Dalam Sistem Peradilan Pidana penyidik memiliki kewenangan menghentikan penyidikan, yaitu dalam hal apabila penyidik dalam penanganan perkara pidana berpendapat bahwa berdasarkan Pasal 7 ayat (1) huruf j KUHAP, penyidik mempunyai tugas dan wewenang melakukan penghentian Penyidikan dengan memberitahukan kepada Penuntut Umum. Hal tersebut selaras juga dengan salah satu wewenang penyidik yang terdapat dalam Pasal 44 ayat (2) huruf k UU KUP, yaitu dalam hal menghentikan penyidikan. Penyidik pajak dapat menghentikan penyidikannya, apabila salah satu dari empat berikut dipenuhi, yaitu tidak terdapat cukup bukti, peristiwanya bukan merupakan tindak pidana di bidang perpajakan, peristiwanya sudah kadaluwarsa, tersangka meninggal dunia. Jika dikorelasikan antara Pasal 44B ayat (1) UU KUP dengan Pasal 7 ayat (1) huruf j KUHAP dan Pasal 44 ayat (2) huruf k UU KUP, terdapat ketidakselarasan terhadap wewenang penghentian penyidikan.

Pada Pasal 44 B ayat (1) UU KUP wewenang penghentian penyidikan dapat dilakukan oleh Jaksa Agung, sedangkan berdasarkan Pasal 65 KUHAP, Penuntut Umum mempunyai wewenang melakukan penghentian Penuntutan dengan memberitahukan kepada Penyidik. Ketentuan Pasal 44 B UU KUP telah membuka ruang adanya penafsiran ganda yang bertentangan dengan *nullum crimen sine lege stricta* (rumusan harus jelas dan cermat yang mana dalam rumusan pasal pada undang-undang tersebut tidak boleh menimbulkan makna ganda). Hal ini menunjukkan ketidakjelasan antara ranah eksekutif dan ranah yudikatif dalam penyelesaian tindak pidana di bidang perpajakan.

Tujuan setiap undang-undang yaitu adanya kepastian hukum, oleh karena itu dalam pembuatannya harus diusahakan supaya ketentuan yang dimuat dalam undang-undang bisa tegas, jelas serta tidak memberikan peluang untuk ditafsirkan lain. Di dalam kepastian hukum mengandung dua pengertian, yaitu adanya aturan yang bersifat umum membuat individu mengetahui perbuatan apa yang boleh atau tidak boleh dilakukan dan yang kedua berupa keamanan hukum bagi individu dari kesewenangan pemerintah karena dengan adanya aturan yang bersifat umum itu individu dapat mengetahui apa saja yang boleh dibebankan atau dilakukan oleh negara terhadap individu.¹² Kepastian hukum bukan hanya berupa pasal-pasal dalam undang-undang, melainkan juga adanya konsistensi dalam putusan hukum antara putusan hakim yang satu dan putusan hakim lainnya untuk kasus serupa yang telah diputuskan.¹³

UU KUP didalamnya telah merumuskan tindak pidana di bidang perpajakan dan sanksi pidana bagi yang melanggarnya harus mengikuti doktrin *lex certa* yang tidak membuka peluang adanya penafsiran terhadap ketidakjelasan konsep sanksi yang dianutnya hal ini bertujuan untuk mengeliminir adanya intervensi pejabat administrasi dalam proses peradilan pidana.¹⁴ Undang undang merupakan suatu aturan tingkah laku dalam hidup

¹² Peter Mahmud Marzuki, Pengantar Ilmu Hukum Edisi Revisi, (Jakarta, Kencana, 2021).

¹³ Peter Mahmud Marzuki, Pengantar Ilmu Hukum Edisi Revisi, (Jakarta, Kencana, 2021).

¹⁴ Asep N. Mulyana, Sanksi Pajak Berbasis Penerimaan Negara Edisi Revisi, (Depok, Rajagrafindo Persada, 2020).

bernegara dan bermasyarakat, dalam pembentukannya pembentuk undang-undang harus memperhatikan tiga hal yaitu undang-undang tidak boleh bertentangan dengan asas-asas hukum yang berlaku umum, kejelasan semantik dan koherensi antara satu undang-undang dan undang-undang lainnya.¹⁵ Dengan mempertimbangkan ketiga hal tersebut, produk yang dihasilkan tidak banyak menimbulkan persoalan, akibatnya baik organ-organ negara dalam menjalankan fungsinya maupun individu dalam berhubungan dengan sesamanya dan dengan negara mempunyai pedoman yang pasti yang dalam ilmu hukum disebut adanya kepastian hukum.¹⁶

Diperlukan kejelasan normatif mengenai batas kewenangan penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan agar tidak terjadi tumpang tindih kewenangan antar lembaga penegak hukum. Pengaturan yang lebih tegas dan harmonis antara UU KUP dan KUHAP menjadi penting untuk memastikan bahwa penghentian penyidikan dilakukan berdasarkan mekanisme yang jelas, terukur, dan dapat dipertanggungjawabkan secara hukum. Dengan demikian, isu kewenangan penghentian penyidikan tidak hanya bersifat teknis prosedural, tetapi juga merupakan persoalan normatif yang berkaitan langsung dengan prinsip kepastian hukum dalam sistem penegakan hukum pidana perpajakan di Indonesia.

4. Kesimpulan

Landasan normatif penegakan hukum pidana di bidang perpajakan menunjukkan adanya karakter khusus karena berada pada pertemuan antara hukum administrasi perpajakan dan hukum pidana. Hal ini menuntut adanya harmonisasi pengaturan antara UU KUP dan KUHAP agar penegakan hukum dapat berjalan secara sistematis dan konsisten. Sebelum dilaksanakan penerapan sanksi pidana, terdapat tahapan-tahapan penanganan perkara tindak pidana dibidang perpajakan menurut ketentuan UU KUP yang meliputi pemeriksaan, penyidikan, penuntutan dan pemeriksaan di sidang pengadilan. Sebelum dilaksanakan penerapan sanksi pidana, terdapat tahapan-tahapan penanganan perkara tindak pidana dibidang perpajakan menurut ketentuan UU KUP yang meliputi pemeriksaan, penyidikan, penuntutan dan pemeriksaan di sidang pengadilan. Pada tahapan penanganan perkara tindak pidana perpajakan, proses hukum dimulai dari indikasi pelanggaran administratif yang kemudian dapat berkembang menjadi tindak pidana dan ditindaklanjuti melalui penyidikan oleh Direktorat Jenderal Pajak sebagai PPNS. Mekanisme ini menunjukkan bahwa penegakan hukum perpajakan tidak hanya bersifat represif, tetapi juga memiliki dimensi administratif yang kuat serta membutuhkan koordinasi antar lembaga penegak hukum. Kewenangan penghentian penyidikan, ditemukan adanya ketidakharmonisan pengaturan antara UU KUP dan KUHAP yang menimbulkan dualisme kewenangan dalam praktik. Dalam hal kewenangan melakukan penghentian penyidikan tindak pidana perpajakan seharusnya adalah penyidik pegawai negeri sipil (PPNS), dalam hal ini adalah pejabat pegawai negeri sipil dilingkungan Direktorat Jenderal Pajak, sedangkan jaksa penuntut umum tentunya hanya berwenang menghentikan penuntutan dan bukan menghentikan penyidikan, hal tersebut sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 65 KUHAP yaitu Penuntut Umum mempunyai wewenang melakukan penghentian Penuntutan dengan memberitahukan kepada Penyidik. Hal tersebut agar

¹⁵ Peter Mahmud Marzuki, *Teori Hukum*, (Jakarta, Kencana, 2021).

¹⁶ Peter Mahmud Marzuki, *Teori Hukum*, (Jakarta, Kencana, 2021).

selaras dengan konsekwensi diadutnya tentang teori negara hukum dalam sistem pemerintahan dan ketatanegaraan di Indonesia.

Daftar Pustaka

- Chazawi, Adami. Pelajaran Hukum Pidana Bagian 1 Stetsel Pidana, Tindak Pidana, Teori-Teori Pemidanaan, Dan Batas Berlakunya Hukum Pidana. Rajagrafindo Persada, 2020.
- Djafar Saidi, Muhammad. Pembaharuan Hukum Pajak (Edisi Terbaru). Rajawali Pers, 2023.
- Fidel. Tindak Pidana Perpajakan & Amandemen Undang-Undang: KUP, PPh, PPN, Pengadilan Pajak. Carofin Media, 2015.
- Hadjon, Philipus M. dkk., Pengantar Hukum Administrasi Indonesia, Gadjah Mada University Press, 2023).
- Ilyas, Wirawan B dan Richard Burton, Hukum Pajak Teori, Analisis, Dan Perkembangannya Edisi 6, Salemba Empat.
- Marzuki, Peter Mahmud. Teori Hukum Edisi Pertama. Kencana, 2020.
- Marzuki, Peter Mahmud. Pengantar Ilmu Hukum Edisi Revisi. Kencana, 2021.
- Marzuki, Peter Mahmud., Penelitian Hukum Edisi Revisi, Kencana, 2021.
- N Mulyana, Asep. Sanksi Pajak Berbasis Penerimaan Negara Edisi Revisi, Rajagrafindo Persada, 2020.
- Nahak, Simon. Hukum Pidana Perpajakan Konsep Penal Policy Tindak Pidana Perpajakan dalam Perspektif Pembaharuan Hukum. Setara Press, 2015.
- Sarwirini, "Implementasi Restorative Justice Dalam Penegakan Hukum Pajak", Yuridika, Vol 29, No 3, 2015.
- Farrel Alanda Fitrah, Agus Takariawan dan Zainal Muttaqin, "Kedudukan Penyidik Pegawai Negeri Sipil Direktorat Jenderal Pajak Dalam Kerangka Penegakan Hukum Pidana Perpajakan di Indonesia", Sign Jurnal Hukum, Vol 3, No 1, 2021.
- Erja Fitria Virginia, Eko Soponyono, "Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan", Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia, Vol 3, No 3, 2021.
- Edward Omar Sharif Hiariej, "Asas Lex Specialis Systematis Dan Hukum Pidana Pajak", Jurnal Penelitian Hukum De Jure, Vol 21, No 1, 2021.
- Andi Ulil Amri Burhan dan Gunadi, "Optimalisasi Wewenang PPNS DJP dalam Penyitaan dan Pemblokiran Aset untuk Pemulihan Kerugian Pendapatan Negara", Owner Riset & Jurnal Akuntansi, Vol 6, No 4, 2022.

- Nana Rosita Sari dan 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.
- Agus Puji Priyono dan Farhatun Nisa, "Analysis Tax Regulation MoF 79/2023: Assessing Legal Certainty & Justice in Regulation and Practice", *Owner Riset & Jurnal Akuntansi*, Vol 8, No 4, 2024.
- Rayna Putri Juliasari, Najwa Yustitia Aequo, Yohana Sandi Wijayanti dan Astri Nuraina, "Restorative Justice Dalam Penegakan Hukum Pajak Sebagai Alternatif Penyelesaian Tindak Pidana Perpajakan", *Judge : Jurnal Hukum*, Vol 6, No 2, 2025.
- Agus Satryo Wibowo, Didit Darmawan, Arif Rachman Putra, Rommy Hardyansah dan Muhammad Alvin Jauhari, "Penyidikan Tindak Pidana Perpajakan Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 Tahun 2025", *Lex Stricta Jurnal Ilmu Hukum*, Vol 4, No 1, 2025.
- Gladwin Wijaya, Urbanisasi, "Keadilan dan Kepastian Hukum dalam Sistem Perpajakan Indonesia", *Jurnal Pengabdian Masyarakat dan Riset Pendidikan*, Vol 4, No 2, 2025.
- Agung Pamula Ariyanto, "The Specificity of Tax Criminal Law As Bijzonder Strafrecht In Indonesia", *Journal Of Life Style & SDG'S Review*, Vol 5, 2025.
- Taufik, Vitra Yozi, Febby Angelia, Lida Apriliani Sobirin, "Analisis Yuridis Penerapan Asas Ultimum Remedium Guna Mewujudkan Kepastian Hukum Dalam Tindak Pidana Perpajakan", *Legalite: Jurnal Perundang Undangan dan Hukum Pidana Islam*, Vol 11, No 1, 2026.
- Andri Rahmat Isnaini, Azmi Syahputra, Persek Perdata Andri And Partners, "Penerapan Asas Ultimum Remedium Dalam Penegakan Hukum Pidana Perpajakan Indonesia", *Jurnal Hukum & Pembangunan Masyarakat*, Vol 18, No 2, 2026.
- Hendy, I Made Kanthika, Horadin Saragih dan Malemna Sura Anabertha Sembiring, "Legal Analysis of The Principle of Legal Certainty in Tax Collection and Settlement in Indonesia", *International Journal of Science and Society*, Vol 8, No 1, 2026.
- Eli Saat, Dewi Iryani dan Gradios Nyoman Tio Rae, "Legal Certainty Of The Application Of The Systematic Lex Specialis Principle in Indonesian Criminal Tax Law", *Jurnal Ilmu Hukum Prima*, Vol 9, No 1, 2026.
- Tambunan, Ria Berlian, "Pertanggungjawaban Hukum Terhadap Wajib Pajak Yang Tidak Menyampaikan Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan", *Tesis, Magister Ilmu Hukum Universitas Airlangga, Surabaya*, 2024.

Peraturan Perundang-Undangan

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 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 211 dan Tambahan Lembar Negara Republik Indonesia Nomor 4953).

Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246 dan Tambahan Lembar Negara Republik Indonesia Nomor 6736).

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2023 Nomor 1 dan Tambahan Lembar Negara No. 6842).

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2023 Nomor 41 dan Tambahan Lembar Negara Republik Indonesia Nomor 6856).

Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2025 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2025 Nomor 188 dan Tambahan Lembar Negara Republik Indonesia Nomor 7149).