



BADAN KEAHLIAN DPR RI
EVIDENCE-BASED LEGISLATIVE POLICY-MAKING

ANALISIS & EVALUASI

**UNDANG-UNDANG NOMOR 7 TAHUN 2021 TENTANG
HARMONISASI PERATURAN PERPAJAKAN
BERDASARKAN PUTUSAN MAHKAMAH KONSTITUSI**



**PUSAT PEMANTAUAN PELAKSANAAN
UNDANG-UNDANG**

2024



**ANALISIS DAN EVALUASI
UNDANG-UNDANG NOMOR 7 TAHUN 2021 TENTANG
HARMONISASI PERATURAN PERPAJAKAN
BERDASARKAN PUTUSAN MAHKAMAH KONSTITUSI**



**PUSAT PEMANTAUAN DAN PELAKSANAAN UNDANG-UNDANG
BADAN KEAHLIAN
SEKRETARIAT JENDERAL DPR RI
2024**

Judul:

Analisis dan Evaluasi Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan Berdasarkan Putusan Mahkamah Konstitusi

Penanggung Jawab:

Novianto Murti Hantoro, S.H., M.H.

Plt. Kepala Pusat Pemantauan Pelaksanaan Undang-Undang

Penulis:

Tim Pusat Pemantauan Pelaksanaan Undang-Undang

Editor:

Yudarana Sukarno Putra, S.H., L.LM.

Ira Chandra Puspita, S.H., M.H.

Nur Azizah, S.H., M.H.

Penerbit:

Pusat Pemantauan Pelaksanaan Undang-Undang
Sekretariat Jenderal DPR RI

Redaksi:

Pusat Pemantauan Pelaksanaan Undang-Undang
Gedung Sekretariat Jenderal DPR RI
Lantai 6, Ruang 608, 609 dan 612

Telp. : +6221 5715822

Fax. : +6221 5715430

Email: pusatpanlak@gmail.com

Cetakan Pertama, Maret 2024

Hak cipta dilindungi undang-undang

Dilarang memperbanyak karya tulis ini dalam bentuk dan dengan cara apapun tanpa ijin tertulis dari Penerbit

**SAMBUTAN
KEPALA BADAN KEAHLIAN DPR RI**



Puji syukur kami panjatkan kehadirat Tuhan Yang Maha Esa, atas rahmat dan karuniaNya. Dengan ini kami menyambut baik terbitnya buku Analisis dan Evaluasi Undang-Undang Berdasarkan Putusan Mahkamah Konstitusi oleh Pusat Pemantauan dan Pelaksanaan Undang-Undang Badan Keahlian Sekretariat Jenderal DPR RI (Puspanlak UU). Dukungan keahlian yang diberikan oleh Badan Keahlian DPR RI dalam pelaksanaan tugas dan fungsi DPR RI senantiasa perlu ditingkatkan agar pelaksanaan tugas dan fungsi DPR menjadi lebih efektif dan mampu merepresentasikan rakyat Indonesia dan memenuhi ideal yang diharapkan dari DPR RI. Dengan terbitnya buku ini kami harap dapat memberikan sumbangan pemikiran kepada DPR RI sebagai pembentuk undang-undang dalam melakukan “*legislative review*” khususnya dalam mencermati pendapat hukum Mahkamah Konstitusi dalam putusannya, sehingga nantinya dapat digunakan sebagai bahan dalam penyusunan Program Legislasi Nasional (Prolegnas) Prioritas Tahunan dalam daftar kumulatif terbuka.

Kami menyampaikan penghargaan yang sangat tinggi kepada Tim Puspanlak UU yang telah berkontribusi dalam penulisan buku ini, dan juga kepada para pihak yang ikut membantu hingga terbitnya buku ini. Tentunya, naskah Analisis dan Evaluasi tidak lepas dari kekurangan, dan kami menyadari bahwa buku ini masih perlu ditingkatkan kualitasnya, oleh karena itu saran dan kritik sangat kami harapkan untuk penyempurnaan buku ini.

Jakarta, Maret 2024
Kepala Badan Keahlian DPR RI

Dr. Inosentius Samsul, S.H., M.Hum.
NIP: 196507101990031007

KATA PENGANTAR

Puji syukur kami panjatkan kehadiran Allah SWT atas berkat rahmat dan karunia Nya, sehingga Pusat Pemantauan dan Pelaksanaan Undang-Undang, Badan Keahlian, Sekretariat Jenderal DPR RI (Puspanlak UU) dapat menerbitkan “Analisis dan Evaluasi Undang-Undang 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan Berdasarkan Putusan Mahkamah Konstitusi”. Analisis dan Evaluasi ini memuat topik bahasan di bidang perundang-undangan yang merupakan hasil kajian lebih lanjut, elaborasi, dan analisis dari ketentuan undang-undang yang telah diputus oleh Mahkamah Konstitusi. Dalam penerbitan ini setiap tulisan telah melalui proses pembahasan dan penyuntingan oleh tim redaksi Puspanlak UU.



Sebagai sistem pendukung keahlian bagi DPR RI, Puspanlak UU dalam menerbitkan buku ini diharapkan dapat sebagai masukan bagi DPR RI sebagai pembentuk undang-undang dalam melakukan “*legislative review*” khususnya dalam mencermati pendapat hukum Mahkamah Konstitusi dalam putusannya. Putusan Mahkamah Konstitusi dapat dijadikan dasar-dasar pemikiran dalam menyusun suatu Naskah Akademik terkait dengan perubahan atau penggantian Undang-Undang. Selain itu Analisis dan Evaluasi ini dapat juga digunakan sebagai bahan untuk menyusun Prolegnas prioritas tahunan dalam daftar kumulatif terbuka.

Kami berharap dalam setiap penerbitan buku ini, tulisan yang ditampilkan dapat semakin meningkat kualitasnya baik dari segi teknis maupun substansi. Tentu saja kelemahan dan kekurangan masih banyak ditemui, tetapi dengan upaya perbaikan yang secara terus menerus dilakukan bagi peningkatan kualitas tulisan yang ditampilkan akan semakin baik. Untuk itu kritik dan saran konstruktif dari berbagai pihak sangat diharapkan.

Plt. Kepala Pusat
Pemantauan Pelaksanaan Undang-Undang,


Novianto Murti Hantoro, S.H., M.H.
NIP. 197111111996031001

DAFTAR ISI

SAMBUTAN KEPALA BADAN KEAHLIAN DPR RI	ii
KATA PENGANTAR.....	iii
DAFTAR ISI.....	iv
<i>EXECUTIVE SUMMARY</i>	v
BAB I PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang.....	1
B. Permasalahan	3
C. Tujuan Kegiatan.....	4
D. Kegunaan Kegiatan	4
E. Metode Penulisan	4
BAB II KERANGKA TEORI.....	6
A. Konstitusionalitas Undang-Undang	6
B. Putusan Mahkamah Konstitusi Bersifat Final Dan Mengikat	12
C. Akibat Hukum Putusan Mahkamah Konstitusi.....	17
BAB III ANALISIS DAN EVALUASI UNDANG-UNDANG NOMOR 7 TAHUN 2021 TENTANG HARMONISASI PERATURAN PERPAJAKAN.....	20
A. Pendapat Hukum Mahkamah Konstitusi	20
B. Akibat Hukum Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023	40
C. Evaluasi UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan	45
BAB IV PENUTUP.....	56
A. Kesimpulan	56
B. Rekomendasi.....	57

EXECUTIVE SUMMARY

Pemeriksaan bukti permulaan merupakan bagian tidak terpisahkan dari penegakan hukum perpajakan. Adanya antinomi perpajakan juga berkaitan erat dengan penerapan *self-assessment system* pasca *tax reform*. Namun demikian pemberlakuan aturan pemeriksaan bukti permulaan menimbulkan berbagai persoalan yudidis, salah satunya berakibat pada pertentangan prosedur dalam pemeriksaan bukti permulaan yang diselarasakan dengan mekanisme penyelidikan. Hal ini menunjukkan adanya perbedaan mendasar dalam mekanisme penyelidikan dalam penegakan hukum perpajakan. Oleh sebab itu, Mahkamah Konstitusi dalam Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023.

Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023 pada pokoknya memutuskan perkara Permohonan pengujian Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia (UUD NRI Tahun 1945). Dalam perkara tersebut, MK memutuskan dengan menyatakan bahwa Pasal 43 ayat (1) dalam Pasal 2 Angka 13 UU HPP bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945 dan dinyatakan tidak berlaku sepanjang tidak dimaknai “tidak terdapat tindakan upaya paksa” serta Pasal 43 ayat (4) dalam Pasal 2 Angka 13 UU HPP bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945 dan dinyatakan tidak berlaku sepanjang “tidak mengatur hal-hal yang berkaitan dengan upaya paksa dan melanggar hak asasi manusia”. Dengan demikian, Mahkamah Konstitusi memberikan penafsiran terhadap Pasal *a quo* tetap berlaku sepanjang norma tersebut tidak mengandung upaya paksa, termasuk dalam PMK Nomor 177/PMK.03/2022 Tahun 2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

Pasca putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023 membawa dampak terhadap penegakan hukum perpajakan, terutama dalam pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan yang dilaksanakan oleh Penyidik Pegawai Negeri Sipil di lingkungan Direktorat Perpajakan. Putusan *a quo* pada dasarnya melarang adanya upaya paksa dalam mekanisme pemeriksaan bukti permulaan, dan memberikan batasan penafsiran dalam pasal 43 ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP. Dengan demikian, *adressat* putusan *a quo* harus mematuhi putusan konstitusionalitas (*constitutional compliance*), baik oleh pembentuk undang-undang maupun pelaksana teknis dan Mahkamah Agung dalam memperhatikan pengujian peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang.

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Tax reform pada tahun 1984 membawa dampak pada sistem perpajakan di Indonesia dari paradigma *official assessment system* menjadi *self-assessment system*. Dalam *official system* tanggung jawab pemungutan terletak sepenuhnya pada penguasaan *government*, sedangkan dalam *self-assessment system* tanggung jawab perhitungan sepenuhnya diberikan kepada pembayar pajak (wajib pajak). Kepercayaan itu bahkan tidak terbatas pada menghitung, tetapi juga memperhitungkan, membayar dan melaporkan besarnya pajak yang terhutang sesuai dengan jangka waktu yang telah ditentukan peraturan perundang-undang sebagaimana tertuang dalam Surat Pemberitahuann (SPT).

Kemandirian sistem yang memberikan kepercayaan kepada wajib pajak ini memberikan dampak positif terhadap kesadaran dan pemahaman wajib pajak. Sehingga apabila tingkat kepatuhan tinggi, maka penerimaan pajak akan optimal dan memberikan efek peningkatan penerimaan negara. Namun dalam implementasinya, banyak masyarakat yang belum memiliki kesadaran pemenuhan pajak, bahkan dengan sengaja tidak melakukan pemenuhan pajak. Di samping itu, tidak sedikit wajib pajak yang menggantungkan diri pada konsultan pajak sebagai *agent of development*, namun di sisi lain memungkinkan konsultan pajak justru melemahkan kepatuhan waib pajak yang mengarah pada tindakan wajib pajak secara agresif. Kondisi ini membuka celah bagi wajib Pajak untuk melakukan kecurangan pajak seperti terjadinya *tax evasion*, *tax agresif* maupun *tax avoidance*. Hal ini dikarenakan terdapat celah-celah dalam hukum pajak yang didukung kemampuan dan kompetensi dalam memproyeksikan kelemahan sistem ini.

Menimbang pada kelebihan dan kekurangannya, *self-assessment system* tidak hanya diterapkan di Indonesia, namun juga beberapa negara Eropa seperti Polandia, Italia, Lithuania, Jerman dan beberapa *European Union*

Countries lainnya.¹ Direktorat Jenderal Pajak di Amerika yakni *Internal Revenue Service* (IRS) juga menerapkan sistem pemungutan pajak *self-assessment system*. Namun IRS menyadari bahwa sistem ini memiliki kelemahan yakni memungkinkan wajib pajak bertindak tidak jujur atas pajak yang harus dibayarkan. Untuk mengatasi hal ini IRS mengantisipasi untuk mencegah kecurangan wajib pajak sekaligus mendukung keberhasilan sistem *self-assessment* dengan penerapan sanksi perdata maupun pidana (*deterrence effect*) atas pelanggaran ketentuan undang-undang perpajakan dan mengintensifkan pemeriksaan pajak.²

Upaya antisipatif yang dilakukan oleh Amerika Serikat, juga diterapkan di Indonesia melalui penerapan hukum pidana pajak maupun melalui kekhususan antinomi dalam penegakan hukum pajak berdasarkan *self-assessment system*. Antinomi penegakan hukum perpajakan berdasarkan penerapannya dapat terlihat dalam mekanisme investigasi dan pemeriksaan pajak. Hal ini diatur dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (selanjutnya disebut UU HPP) dan sebagaimana diejawantahkan lebih teknis di dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 Tahun 2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (selanjutnya disebut PMK 177/2022).

Pada tataran praktik berlakunya ketentuan Pasal *a quo* beserta PMK 177/2022 memberikan kekhususan dalam hukum acara perpajakan. Meskipun demikian, undang-undang telah menyebut jelas bahwa “pemeriksaan bukti permulaan” dalam Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana. Meskipun demikian hal ini dianggap telah menyimpang karena dalam pemeriksaan bukti permulaan sebagaimana

¹ Austeja Kazemekitye Violeta Pukeliene, “Tax Behaviour: Assessment of Tax Compliance in European Union Countries,” *Ekonomika* 95, no. 2 (2016).

² J.A. Townsend, *Federal Tax Crimes* (Texas: University of Houston, 2013).

pengaturan dalam PMK 177/2022 telah mengatur mekanisme pemeriksaan yang identik dengan penyidikan bukan penyelidikan, termasuk penggunaan frasa “pemeriksaan bukti permulaan” itu sendiri yang dianggap kurang tepat jika dipersamakan dengan mekanisme penyelidikan.

Pemeriksaan bukti permulaan sebagaimana dimaksud selanjutnya diujikan oleh Para Pemohon dalam Perkara Nomor 83/PUU-XXI/2023 yang pada intinya Para Pemohon menyatakan pada pokoknya bahwa kerugian dapat dialami oleh Pemohon I sebab dalam pemeriksaan bukti permulaan dilakukan dengan cara-cara upaya paksa dan Pemohon I tidak dapat mempertahankan hak-haknya melalui gugatan praperadilan dan terdapat ancaman dan beberapa upaya paksa terhadap Pemohon II dalam pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh Ditjen Pajak selanjutnya Pemohon II telah menempuh upaya hukum praperadilan di Pengadilan Negeri Jakarta Selatan dan ditolak oleh Hakim.

Dengan beberapa pertimbangan, Mahkamah Konstitusi Memutuskan untuk mengabulkan sebagian permohonan Para Pemohon dengan jenis putusan inkonstitusional bersyarat terhadap norma Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Akibat putusan tersebut memiliki beberapa dampak dan evaluasi yang akan menjadi bahasan dalam kajian ini.

B. Permasalahan

Berdasarkan uraian latar belakang di atas, dirumuskan permasalahan sebagai berikut:

1. Bagaimana mengisi kekosongan hukum sebagai implikasi terhadap pasal atau ayat yang dinyatakan tidak memiliki kekuatan hukum mengikat oleh MK dalam Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023?

2. Apa akibat hukum terhadap pasal, ayat suatu undang-undang yang dinyatakan MK sebagai inkonstitusional bersyarat dalam Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023?
3. Apakah terjadi disharmoni norma dalam suatu undang-undang jika suatu pasal, ayat yang dinyatakan tidak memiliki kekuatan hukum mengikat oleh MK berimplikasi terhadap norma pasal ayat lain yang tidak diujikan?

C. Tujuan Kegiatan

Berdasarkan permasalahan di atas, kegiatan ini bertujuan sebagai berikut:

1. Untuk mengisi kekosongan hukum akibat dari pasal, ayat undang-undang yang dinyatakan tidak memiliki kekuatan hukum mengikat oleh MK.
2. Untuk memperjelas norma undang-undang yang dinyatakan MK secara konstitusionalitas/inkonstitusional bersyarat.
3. Untuk mengharmonisasi pengaturan sebagai akibat dari pasal, ayat yang dinyatakan tidak memiliki kekuatan hukum mengikat oleh MK.

D. Kegunaan Kegiatan

Kegiatan ini berguna untuk:

1. Sebagai data pendukung penyusunan naskah akademis dan memberi masukan bagi Dewan dalam penyusunan rancangan undang-undang.
2. Sebagai bahan untuk menetapkan suatu RUU dalam prolegnas kumulatif terbuka.

E. Metode Penulisan

Berdasarkan identifikasi masalah sebagaimana diuraikan di muka, maka penulisan ini masuk dalam penelitian hukum yang normatif, untuk itu penelitian ini mempergunakan metode penelitian normatif³. Metode yang

³ Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*, edisi 1, cet.v, Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2001. hlm. 13-15.

digunakan dalam penelitian ini dipilih untuk dapat memberikan uraian analisa atas berbagai Putusan MK tentang pengujian pasal-pasal dalam Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

Penelitian ini bersifat *deskriptif analitis*, yakni akan menggambarkan secara keseluruhan obyek yang diteliti secara sistematis dengan menganalisis data-data yang diperoleh. Dalam penelitian ini digunakan bahan pustaka yang berupa data sekunder sebagai sumber utamanya. Data sekunder mencakup: (1) bahan hukum primer, yaitu bahan-bahan hukum yang mengikat, mulai dari UUD NRI Tahun 1945 dan peraturan terkait lainnya; (2) bahan hukum sekunder, yaitu yang memberikan penjelasan mengenai bahan hukum primer; (3) bahan hukum tertier, yaitu yang memberikan petunjuk bahan hukum primer dan sekunder, seperti kamus, buku saku, agenda resmi, dan sebagainya⁴.

Teknik pengumpulan data dilakukan melalui studi kepustakaan, yang diperoleh melalui penelusuran manual maupun elektronik berupa peraturan perundang-undangan, buku-buku, jurnal serta koran atau majalah, dan juga data internet yang terkait.

Seluruh data yang berhasil dikumpulkan kemudian disortir dan diklasifikasikan, kemudian disusun melalui susunan yang komprehensif. Proses analisa diawali dari premis-premis yang berupa norma hukum positif yang diketahui dan berakhir pada analisa dengan menggunakan asas-asas hukum, doktrin-doktrin serta teori-teori.

⁴ Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, Jakarta: Universitas Indonesia Press, 1982. hlm. 52.

BAB II KERANGKA TEORI

A. Konstitusionalitas Undang-Undang

Pengujian undang-undang terhadap UUD NRI Tahun 1945 yang menjadi kewenangan MK merupakan wujud prinsip atau asas konstitusionalitas undang-undang (*constitutionality of law*) yang menjamin bahwa undang-undang yang dibuat oleh pembentuk undang-undang itu tidak bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945. Kewenangan pengujian undang-undang menimbulkan sebuah kewenangan yang *mutatis mutandis* (dengan sendirinya ada), yaitu kewenangan menafsirkan konstitusi. Apabila dalam konstitusi tidak terdapat ketentuan yang eksplisit mengenai kewenangan menafsir konstitusi kepada lembaga negara yang diberikan kewenangan *constitutional review*, maka harus dipahami bahwa kewenangan menafsirkan konstitusi menyertai kewenangan *constitutional review* tersebut. Oleh sebab itu, sering dinyatakan bahwa *Constitutional Court* itu merupakan “*the guardian of constitution and the sole interpreting of constitution*”, disebut sebagai penjaga konstitusi berdasarkan kewenangan dalam memutuskan apakah sebuah produk perundang-undangan telah sesuai dengan konstitusi atau tidak.⁵

Kewenangan menafsirkan itu sesungguhnya timbul dari sebuah tafsir Pasal 24C UUD NRI Tahun 1945 bahwa “MK menguji undang-undang terhadap UUD” sebagai ketentuan pemberian kewenangan *constitutional review* kepada MK, ketentuan tersebut tidak mengandung kewenangan MK untuk melakukan penafsiran terhadap konstitusi, namun sangat tidak mungkin dapat melakukan penilaian pertentangan norma sebuah undang-undang apabila tidak menggunakan penafsiran konstitusi, dalam hal ini MK sebagai penafsir sah terhadap undang-undang dasar atau konstitusi (*the legitimate interpreter of the constitution*).

⁵ Tanto Lailam, “Penafsiran Konstitusi Dalam Pengujian Konstitusionalitas Undang-Undang Terhadap Undang-Undang Dasar Tahun 1945,” *Jurnal Media Hukum* 21, no. 1 (2014).

Berdasarkan Pasal 24C ayat (1) UUD NRI Tahun 1945, salah satu kewenangan dari MK adalah mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji undang-undang terhadap Undang-Undang Dasar. Pengujian undang-undang terhadap UUD NRI Tahun 1945 yang menjadi kewenangan MK tersebut merupakan wujud dari prinsip atau asas konstusionalitas undang-undang (*constitutionality of law*) yang menjamin bahwa undang-undang yang dibuat oleh pembentuk undang-undang itu tidak bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945.

Menurut Sri Soemantri, dalam praktiknya dikenal adanya dua macam hak menguji yaitu:

a. Hak menguji formil (*formale toetsingsrecht*)

Hak menguji formil adalah wewenang untuk menilai, apakah suatu produk legislatif seperti undang-undang misalnya terjelma melalui cara-cara (*procedur*) sebagaimana telah ditentukan/diatur dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku atautakah tidak. Dalam pengujian formal ini tampak jelas bahwa yang dinilai atau diuji adalah tata cara (*procedur*) pembentukan suatu undangundang, apakah sesuai atautakah tidak dengan yang telah ditentukan/digariskan dalam peraturan perundang-undangan.

b. Hak menguji material (*materiele toetsingsrecht*).

Hak menguji material adalah suatu wewenang untuk menyelidiki dan kemudian menilai, apakah suatu pertautan perundang-undangan isinya sesuai atau bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi derajatnya serta apakah suatu kekuasaan tertentu (*verordenende macht*) berhak mengeluarkan suatu peraturan tertentu. Hak menguji material ini berkenaan dengan isi dari suatu peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi derajatnya. Jika suatu undang-undang dilihat dari isinya bertentangan dengan undang-undang dasar maka undang-undang tersebut harus dinyatakan tidak mempunyai daya mengikat.

Menurut pandangan Jimly Asshiddiqie, dalam praktiknya dikenal adanya tiga macam norma hukum yang dapat diuji atau yang biasa disebut *norm control mechanism*. Ketiganya sama-sama merupakan bentuk norma hukum sebagai hasil dari proses pengambilan keputusan hukum yaitu keputusan normatif yang berisi dan bersifat pengaturan (*regeling*), keputusan normatif yang berisi dan bersifat penetapan administratif (*beschikking*), dan keputusan normatif yang berisi dan bersifat penghakiman (*judgement*) yang biasa disebut vonis. Ketiga bentuk norma hukum ada yang merupakan *individual and concrete norms*, dan ada pula yang merupakan *general and abstract norms*. Vonis dan *beschikking* selalu bersifat *individual and concrete*⁶ sedangkan jika yang diuji normanya bersifat umum dan abstrak maka norma yang diuji itu adalah produk *regeling*. Pengujian norma hukum yang bersifat konkret dan individual termasuk dalam lingkup peradilan tata usaha negara.⁷

Mekanisme pengujian norma hukum yang bersifat pengaturan dapat dilakukan dengan mekanisme pengujian yang dilakukan oleh lembaga peradilan yang dikenal dengan istilah *judicial review*. Terdapat beberapa jenis pengujian yaitu *legislative review* (pengujian tersebut diberikan kepada parlemen), *executive review* (pengujian tersebut diberikan kepada pemerintah), dan *judicial review* (pengujian yang diberikan kepada lembaga peradilan).⁸

Dalam pengujian peraturan perundang-undangan, terdapat dua istilah yakni *judicial review* dan *constitutional review*. Teori hierarki norma yang digagas oleh Hans Kelsen diterapkan di Indonesia sehingga suatu norma hukum yang lebih rendah harus mengacu atau berkesesuaian dengan norma hukum yang lebih tinggi. Teori tersebut dianut dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-

⁶ Jimly Assiddiqie, *Model-Model Pengujian Konstitusional Di Berbagai Negara* (Jakarta: Sinar Grafika, 2010), hal. 2.

⁷ Jimly Assiddiqie, *Ibid*, hal. 7.

⁸ Jimly Asshiddiqie, *Hukum Acara Pengujian Undang-Undang* (Jakarta: Konstitusi Press, 2006), hal. 1-2.

undangan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2019 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (selanjutnya disebut dengan UU Pembentukan Peraturan Perundang-Undang), yang mengatur hierarki peraturan perundang-undangan dari tingkat tertinggi menuju terendah adalah:

1. UUD NRI Tahun 1945;
2. Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat;
3. Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang;
4. Peraturan Pemerintah;
5. Peraturan Presiden;
6. Peraturan Daerah Provinsi; dan
7. Peraturan Daerah Kabupaten/Kota.

Constitutional review dapat diartikan sebagai pengujian undang-undang terhadap undang-undang dasar yang pada saat ini menjadi kewenangan MK, sedangkan *judicial review* dapat diartikan sebagai pengujian peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang terhadap undang-undang yang pada saat ini dilakukan oleh Mahkamah Agung.⁹

Pada dasarnya banyak yang menyamakan istilah *judicial review* dan *constitutional review*, padahal kedua istilah ini berbeda. Jika *constitutional review* maka ukuran pengujiannya dilakukan dengan menggunakan konstitusi sebagai alat ukur, namun jika norma yang diujikan tersebut menggunakan batu uji undang-undang, maka dapat dikatakan sebagai *judicial review*.¹⁰ Konsep *constitutional review* berkembang dari gagasan modern tentang sistem pemerintahan demokratis yang didasarkan atas ide-ide negara hukum (*rule of law*), prinsip pemisahan kekuasaan (*separation of power*), serta perlindungan dan pemajuan hak asasi manusia (*the protection*

⁹ Mahfud MD, *Konstitusi Dan Hukum Dalam Kontroversi Isu* (Jakarta: Rajawali Press, 2012), Hal. 64-65.

¹⁰ Jimly Assididqie, *Model-Model Pengujian Konstitusional Di Berbagai Negara*, Op.Cit, hal.7.

of fundamental rights). Dalam *constitutional review* terdapat dua tugas pokok yakni:¹¹

1. Untuk menjamin berfungsinya sistem demokrasi dalam hubungan perimbangan peran atau interplay antar cabang kekuasaan legislatif, eksekutif, dan yudikatif. Dengan perkataan lain *constitutional review* dimaksudkan untuk mencegah terjadinya penyalahgunaan kekuasaan oleh satu cabang kekuasaan lainnya; dan
2. Untuk melindungi setiap individu warga negara dari penyalahgunaan kekuasaan oleh lembaga negara yang merugikan hak fundamental warga negara yang dijamin dalam konstitusi.

Dengan adanya keberadaan MK juga telah menciptakan pembagian kekuasaan atau pemisahan kekuasaan yang memungkinkan adanya proses saling mengawasi dan saling mengimbangi di antara cabang-cabang kekuasaan negara yang ada atau lazim disebut dengan mekanisme *checks and balances*. Hal itu tampak terutama dari salah satu kewenangan yang dilimpahkan kepada MK untuk menguji undangundang terhadap UUD NRI Tahun 1945.

Dengan demikian, esensi dari produk putusan MK dalam menguji undang-undang terhadap UUD NRI Tahun 1945 ditempatkan dalam bingkai mekanisme *check and balances* antara lembaga negara. Hubungan untuk saling mengontrol ini, pada akhirnya dimaksudkan untuk melahirkan suatu produk hukum yang adil dan betul-betul berorientasi pada kepentingan rakyat. Sehingga, pengujian undangundang terhadap UUD NRI Tahun 1945 dapat juga dilihat sebagai bagian dari koreksi terhadap produk yang dihasilkan oleh DPR RI dan Presiden.

Berdasarkan Pasal 45 dan Pasal 48A Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2020 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi

¹¹ Jimly Assididqie, *Ibid*, hal 8-9.

(selanjutnya disebut dengan UU MK), produk hukum yang dikeluarkan oleh MK terdiri atas dua bentuk, yaitu putusan dan penetapan. Putusan dikeluarkan oleh MK jika suatu perkara telah diperiksa dan diadili dalam persidangan. Sedangkan penetapan dikeluarkan oleh MK dalam hal permohonan pengujian bukan merupakan kewenangan MK untuk mengadili atau pemohon menarik kembali permohonannya.

Berdasarkan Pasal 56 UU MK, amar putusan MK terdiri atas:

1. Menyatakan permohonan tidak dapat diterima;
2. Menyatakan permohonan dikabulkan; atau
3. Menyatakan permohonan ditolak.

Apabila amar putusan MK menyatakan permohonan dikabulkan, maka materi muatan ayat, pasal, dan/atau bagian undang-undang dimaksud, atau pembentukan undang-undang dimaksud bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat, atau disebut juga inkonstitusional. Sedangkan jika amar putusan MK menyatakan permohonan ditolak, maka baik mengenai pembentukan maupun materinya sebagian atau keseluruhan tidak bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945 dan tetap mempunyai kekuatan hukum mengikat, atau disebut juga konstitusional. Baik dalam hal suatu undang-undang dinyatakan konstitusional atau pun inkonstitusional, MK dapat memberikan syarat dalam amar putusannya, disebut dengan konstitusional bersyarat (*conditionally constitutional*) atau inkonstitusional bersyarat (*conditionally unconstitutional*).

Konstitusional bersyarat adalah kondisi suatu norma undang-undang dinilai bersesuaian dengan UUD NRI Tahun 1945 jika kelak ditafsir sesuai dengan syarat atau parameter yang telah ditetapkan oleh MK. Adapun inkonstitusional bersyarat adalah sebaliknya, yaitu norma undang-undang telah bersesuaian dengan UUD NRI Tahun 1945, namun ada potensi menjadi inkonstitusional ketika kelak ditafsirkan secara berbeda. Dengan kata lain, dalam putusan konstitusional bersyarat MK merumuskan syarat-syarat atau membuat tafsir agar suatu norma UU yang diuji dapat dinyatakan sesuai

dengan UUD NRI Tahun 1945, sedangkan dalam putusan inkonstitusional bersyarat MK membuat tafsir secara negatif, artinya suatu norma UU seketika inkonstitusional ketika ditafsirkan seperti rumusan/tafsiran MK.¹²

B. Putusan Mahkamah Konstitusi Bersifat Final Dan Mengikat

Mahkamah Konstitusi yang diadopsi dalam UUD NRI Tahun 1945 memiliki dua fungsi ideal yaitu MK dikonstruksikan sebagai pengawal konstitusi dan berfungsi untuk menjamin, mendorong, mengarahkan, membimbing, dan memastikan bahwa UUD NRI Tahun 1945 dijalankan dengan sebaik-baiknya oleh penyelenggara negara agar nilai-nilai yang terkandung di dalamnya dijalankan dengan benar dan bertanggung jawab; dan MK harus bertindak sebagai penafsir karena MK dikonstruksikan sebagai lembaga tertinggi penafsir UUD NRI Tahun 1945. Melalui fungsi ini maka MK dapat menutupi segala kelemahan dan kekurangan yang terdapat dalam UUD NRI Tahun 1945.¹³

Dalam menjalankan tugas dan fungsinya maka MK diberikan kewenangan untuk mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji undang-undang terhadap UUD NRI Tahun 1945; memutus sengketa kewenangan lembaga negara yang kewenangannya diberikan oleh UUD NRI Tahun 1945; memutus pembubaran partai politik; memutus perselisihan tentang hasil pemilihan umum; dan memberikan putusan atas pendapat DPR RI bahwa Presiden dan/atau Wakil Presiden diduga telah melakukan pelanggaran hukum berupa pengkhianatan terhadap negara, korupsi, penyuapan, tindak pidana berat lainnya, atau perbuatan tercela, dan/atau tidak lagi memenuhi syarat sebagai Presiden dan/atau Wakil Presiden sebagaimana tercantum dalam

¹² Mardian Wibowo, "Menakar Konstitusionalitas Sebuah Kebijakan Hukum Terbuka Dalam Pengujian Undang-Undang," *Jurnal Konstitusi* 2, no. 2 (2015), hal.51.

¹³ Soimim dan Mashuriyanto, *Mahkamah Konstitusi Dalam Sistem Ketatanegaraan Indonesia* (Yogyakarta: UII Press, 2013), Hal. 51.

Pasal 24C UUD NRI Tahun 1945, Pasal 10 ayat (1) dan ayat (2) UU MK, Pasal 29 Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman.

Dari uraian di atas maka diketahui bahwa sifat dari putusan MK berdasarkan Pasal 47 UU MK adalah final, yang artinya bahwa putusan MK langsung memperoleh kekuatan hukum tetap sejak diucapkan sehingga tidak ada upaya hukum yang dapat ditempuh oleh pemohon. Sifat final dalam putusan MK dalam Undang-Undang ini (re: UU MK) mencakup pula kekuatan hukum mengikat (*final and binding*).¹⁴ Konsep ini mengacu pada prinsip penyelenggaraan kekuasaan kehakiman, yakni secara sederhana dan cepat sebagaimana diuraikan dalam Penjelasan UU MK yang secara utuh menjelaskan bahwa MK dalam menyelenggarakan peradilan untuk memeriksa, mengadili, dan memutus perkara tetap mengacu pada prinsip penyelenggaraan kekuasaan kehakiman yakni dilakukan secara sederhana dan cepat. Putusan MK yang final dan mengikat tersebut, tidak dapat dilepaskan dengan asas *erga omnes* yang diartikan dengan mengikat secara umum dan juga mengikat terhadap objek sengketa. Apabila suatu peraturan perundang-undangan oleh hakim dinyatakan tidak sah, karena bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi, berarti peraturan perundang-undangan tersebut berakibat menjadi batal dan tidak sah untuk mengikat setiap orang.¹⁵

Secara harfiah, putusan MK yang bersifat final dan mengikat memiliki makna hukum tersendiri. Frasa “final” dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia diartikan sebagai “terakhir dalam rangkaian pemeriksaan” sedangkan frasa “mengikat” diartikan sebagai “mengeratkan”, “menyatukan”. Bertolak dari arti harfiah ini, maka frasa “final” dan frasa “mengikat”, saling terkait sama seperti dua sisi mata uang, artinya dari suatu proses pemeriksaan telah memiliki kekuatan mengeratkan atau menyatukan semua kehendak dan tidak dapat dibantah lagi. Makna harfiah di atas, bila

¹⁴ Penjelasan Pasal 10 ayat (1) UU MK.

¹⁵ S.F. Marbun, *Peradilan Administrasi Negara Dan Upaya Administrasi Di Indonesia* (Yogyakarta: Liberty, 1997), hal 211.

dikaitkan dengan sifat final dan mengikat dari putusan MK artinya telah tertutup segala kemungkinan untuk menempuh upaya hukum. Tatkala putusan tersebut diucapkan dalam sidang pleno, maka ketika itu lahir kekuatan mengikat (*verbindende kracht*).¹⁶

Secara substansial makna hukum dari putusan MK yang final dan mengikat dibagi dalam beberapa bagian yaitu:

1. Menjaga konstitusi (*The Guardian of Constitution*), menafsirkan konstitusi (*The Interpreter of Constitution*), menjaga demokrasi, menjaga persamaan di mata hukum, dan koreksi terhadap undang-undang

Kehadiran MK dalam sistem ketatanegaraan tidak lain berperan sebagai pengawal konstitusi (*The Guardian of Constitution*), agar konstitusi selalu dijadikan landasan dan dijalankan secara konsisten oleh setiap komponen negara dan masyarakat. Mahkamah Konstitusi berfungsi mengawal dan menjaga agar konstitusi ditaati dan dilaksanakan secara konsisten, serta mendorong dan mengarahkan proses demokratisasi berdasarkan konstitusi. Dengan adanya MK, proses penjaminan demokrasi yang konstitusional diharapkan dapat diwujudkan melalui proses penjabaran dari empat kewenangan konstitusional (*constitutionally entrusted powers*) dan satu kewajiban (*constitutional obligation*). Mahkamah Konstitusi bertugas melakukan penyelesaian persengketaan yang bersifat konstitusional secara demokratis.¹⁷

Putusan-putusan yang final dan mengikat yang ditafsirkan sesuai dengan konstitusi sebagai hukum tertinggi, dimana pelaksanaannya harus bertanggung jawab, sesuai dengan kehendak rakyat (konstitusi untuk rakyat bukan rakyat untuk konstitusi) dan cita-cita demokrasi, yakni kebebasan dan persamaan (keadilan). Artinya MK tidak hanya sebagai penafsir melalui putusan-putusannya melainkan juga sebagai korektor yang aplikasinya yang tercermin dalam undang-undang yang

¹⁶ Malik, "Telaah Makna Hukum Putusan Mahkamah Konstitusi Yang Final Dan Mengikat," *Jurnal Konstitusi* 6, no. 1 (2009), hal.83.

¹⁷ Malik, *Ibid.*, hal.83.

dibuat oleh DPR RI dan Presiden dengan batu uji konstitusi melalui interpretasinya dengan kritis dan dinamis. Putusan MK yang final dan mengikat merupakan refleksi dari fungsinya sebagai penjaga konstitusi, penjaga demokrasi, penjaga persamaan dimata hukum, penafsir konstitusi dan korektor undang-undang agar disesuaikan dengan undang-undang dasar.¹⁸

2. Membumikan prinsip-prinsip negara hukum

Filosofi negara hukum adalah negara melaksanakan kekuasaannya, tunduk terhadap pengawasan hukum. Artinya ketika hukum eksis terhadap negara, maka kekuasaan negara menjadi terkendali dan selanjutnya menjadi negara yang diselenggarakan berdasarkan ketentuan hukum tertulis atau tidak tertulis (konvensi).

Mahkamah Konstitusi sebagai lembaga pengawas tertinggi, tatkala putusannya yang final dan mengikat, makna hukumnya adalah membumikan negara hukum Indonesia yang berdasarkan Pancasila sebagaimana dikemukakan oleh Philipus M. Hadjon. Dimana, melalui putusan MK mengadili dan memutus hal-hal yang berkaitan dengan kewenangan atribusi yang diberikan kepadanya untuk menjaga, keserasian hubungan antara pemerintah dan rakyat berdasarkan asas kerukunan.¹⁹

3. Membangun sebuah penegakan hukum

Dalam menegakkan hukum ada tiga unsur yang selalu harus diperhatikan yaitu kepastian hukum (*rechissicherheit*), kemanfaatan (*zweckmassigkeit*), dan keadilan (*gerechtigkei*)¹⁹. Selanjutnya ditegaskan bahwa kepastian hukum merupakan perlindungan yustisiabel terhadap tindakan sewenang-wenang, yang berarti bahwa seseorang akan memperoleh sesuatu yang diharapkan dalam keadaan tertentu. Masyarakat mengharapkan adanya kepastian hukum, karena dengan

¹⁸ Malik, *Ibid.*, hal.84.

¹⁹ Soedikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum Suatu Pengantar* (Yogyakarta: Liberty, 1996), hal.140 .

adanya kepastian hukum masyarakat akan lebih tertib, karena hukum bertugas menciptakan kepastian hukum karena bertujuan untuk ketertiban masyarakat²⁰. Putusan MK yang final dan mengikat dapat dimaknai sebagai penegakan hukum tata negara. Khususnya menyangkut pengontrolan terhadap produk politik yaitu undang-undang yang selama ini tidak ada lembaga yang dapat mengontrolnya. Pada sisi lain, juga dapat menegakkan hukum dimana memutuskan tentang benar salahnya Presiden atau Wakil Presiden yang dituduh oleh DPR RI bahwa melakukan perbuatan melanggar hukum. Demikian juga dapat memutuskan tentang sengketa-sengketa khusus yang merupakan kewenangannya termasuk memutuskan untuk membubarkan partai politik. Dengan demikian, hal ini sangat diharapkan sebagai wujud perlindungan hak-hak masyarakat dan juga menempatkan semua orang sama di mata hukum (*equality before the law*).²⁰

4. Perakayasa Hukum

Putusan MK yang final dan mengikat (*final and banding*) merupakan suatu bentuk rakayasa hukum. Frasa “rakayasa” diartikan sebagai penerapan kaidah-kaidah ilmu dalam pelaksanaan seperti perancangan, pembuatan konstruksi, serta pengoperasian kerangka, peralatan, dan sistem yang ekonomis dan efisien. konstruksi, serta pengoperasian kerangka, peralatan, dan sistem yang ekonomis dan efisien.

Putusan MK yang final dan mengikat sebagai sebuah bentuk rakayasa hukum yang diwujudkan dalam bentuk norma atau kaidah yang sifatnya membolehkan, menganjurkan, melarang, memerintahkan untuk berbuat atau tidak berbuat. Nilai mengikat dari putusan MK yang final adalah sama dengan nilai mengikat dan sebuah undang-undang hasil produk politik, yang berfungsi sebagai alat rakayasa sosial politik, alat kontrol terhadap masyarakat dan penguasa serta memberikan perlindungan hukum terhadap seluruh komponen bangsa.

²⁰ Malik, “Telaah Makna Hukum Putusan Mahkamah Konstitusi Yang Final Dan Mengikat, *Op Cit.*, hal 87 .”

C. Akibat Hukum Putusan Mahkamah Konstitusi

Putusan dalam peradilan merupakan perbuatan hakim sebagai pejabat negara berwenang yang diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum dan dibuat secara tertulis untuk mengakhiri sengketa yang dihadapkan para pihak kepadanya. Sebagai perbuatan hukum yang akan menyelesaikan sengketa yang dihadapkan kepadanya, maka putusan hakim tersebut merupakan tindakan negara di mana kewenangannya dilimpahkan kepada hakim baik berdasarkan UUD NRI Tahun 1945 maupun undang-undang.²¹

Dari sudut pandang hukum tata negara, putusan MK termasuk dalam keputusan negara yang mengandung norma hukum, sama halnya dengan putusan pembentuk undang-undang yang bersifat pengaturan (*regeling*). Putusan MK dapat membatalkan suatu undang-undang atau materi muatan dalam undang-undang, sedangkan pembentuk undang-undang menciptakan norma hukum dalam bentuk materi muatan dalam suatu undang-undang.²²

Putusan MK terutama dalam pengujian undang-undang kebanyakan jenisnya adalah bersifat *declaratoir constitutief*. Artinya putusan MK tersebut menciptakan atau meniadakan satu keadaan hukum baru atau membentuk hukum baru sebagai *negative legislature*.²³ Putusan MK sejak diucapkan di hadapan sidang terbuka untuk umum dapat mempunyai 3 (tiga) kekuatan, yaitu:²⁴

1. Kekuatan mengikat

Kekuatan mengikat putusan MK berbeda dengan putusan pengadilan biasa, tidak hanya meliputi pihak-pihak berperkara (*interpartes*), yaitu pemohon, pemerintah, DPR/DPD, ataupun pihak terkait yang diizinkan memasuki proses perkara, tetapi juga putusan

²¹ Malik, *Ibid.*, hal.201.

²² Ronny SH Bako dkk, *Analisis Terhadap Putusan Mahkamah Konstitusi* (Jakarta: P3DI Setjen DPR RI, 2009), hal.3.

²³ Mahfud MD., *Problematika Putusan MK Yang Bersifat Positive Legislature*, n.d., pengantar dalam buku Martilah Mahkamah Konstitusi dari Negative Legislature ke Positive Legislature.

²⁴ Maruar Siahaan, *Hukum Acara Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia* (Jakarta: Sinar Grafika, 2012).

tersebut mengikat bagi semua orang, lembaga negara, dan badan hukum dalam wilayah Republik Indonesia.

Putusan tersebut berlaku sebagai hukum sebagaimana hukum diciptakan pembuat undang-undang. Dengan demikian, Hakim MK dikatakan sebagai *negative legislator* yang putusannya bersifat *erga omnes*, yaitu ditujukan pada semua orang.

2. Kekuatan pembuktian

Oleh karena putusan MK bersifat *erga omnes*, maka terhadap materi muatan ayat, pasal, dan/atau bagian dalam undang-undang yang telah diuji tidak dapat dimohonkan pengujian kembali, kecuali jika materi muatan dalam UUD NRI Tahun 1945 yang dijadikan dasar pengujian berbeda²⁷. Putusan MK yang telah berkekuatan hukum tetap demikian dapat digunakan sebagai alat bukti dengan kekuatan pasti secara positif bahwa apa yang diputus oleh hakim itu dianggap telah benar. Selain itu, pembuktian sebaliknya tidak diperkenankan.

3. Kekuatan eksekutorial

Putusan MK berlaku sebagai undang-undang dan tidak memerlukan perubahan yang harus dilakukan dengan amandemen atas materi muatan ayat, pasal, dan/atau bagian dalam undang-undang yang dinyatakan bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat. Eksekusi putusan MK telah dianggap terwujud dengan pengumuman putusan tersebut dalam Berita Negara sebagaimana diperintahkan dalam Pasal 57 ayat (3) UU MK.

Akibat hukum yang timbul dari satu putusan hakim jika menyangkut pengujian terhadap undang-undang diatur dalam Pasal 58 UU MK, yang pada intinya menyatakan undang-undang yang diuji tetap berlaku sebelum ada putusan yang menyatakan bahwa undang-undang tersebut bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945. Ketentuan ini juga berarti bahwa putusan hakim MK yang menyatakan suatu undang-undang bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat tidak boleh berlaku surut²⁸. Jika diperlukan perubahan

terhadap undang-undang yang telah diuji, maka Pasal 59 ayat (2) UU MK memerintahkan kepada DPR RI atau Presiden untuk segera menindaklanjuti putusan MK sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

BAB III
ANALISIS DAN EVALUASI UNDANG-UNDANG NOMOR 7 TAHUN 2021
TENTANG HARMONISASI PERATURAN PERPAJAKAN

A. Pendapat Hukum Mahkamah Konstitusi

Berdasarkan Permohonan Para Pemohon dalam Perkara Nomor 83/PUU-XXI/2023, Pemohon memohonkan pengujian konstusionalitas Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP. Pasal dimaksud mengatur mengenai kewenangan pemeriksaan bukti permulaan beserta delegasi pengaturan mengenai tata cara dalam pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana telah diejawantahkan di dalam PMK 177/2022. Para Pemohon dalam pengujian ini secara empiris adalah seseorang pedagang dan badan hukum berbentuk perseroan terbatas yakni PT. Putra Jaya yang diwakili oleh Direktornya.

Para Pemohon dengan kedudukannya memohonkan agar Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945 secara bersyarat dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai “terhadap tindakan-tindakan dalam pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan yaitu:

- a. 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;*
- b. mengakses dan/atau mengunduh data, informasi, dan bukti yang dikelola secara elektronik;*
- c. memasuki dan memeriksa tempat atau ruangan tertentu, 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;*

- d. melakukan penyegelan tempat atau ruangan tertentu serta barang bergerak dan/atau barang tidak bergerak;
- e. dapat diajukan upaya hukum praperadilan ke pengadilan negeri.”

Dalam hal ini Pemohon juga meminta agar delegasi mengenai tata cara pemeriksaan bukti permulaan sebagaimana Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 Angka 13 UU HPP bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945 sepanjang tidak dimaknai “hanya berkenaan dengan hal-hal yang bersifat teknis administratif dan bukan pembatasan dan/atau perluasan hak dan kewajiban warga negara”.

Terhadap permohonan *a quo*, MK mempertimbangan beberapa hal yang menjadi *ratio decidendi* dalam Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023 sebagai berikut:

[3.13.1] Bahwa pajak merupakan bagian dari penerimaan negara yang bersifat memaksa digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara yang bersifat rutin dan pembangunan dalam rangka mewujudkan tujuan negara yang diamanatkan oleh UUD 1945. Adanya sifat unsur memaksa bagi negara dalam memungut pajak secara doktriner merupakan pengejawantahan hak-hak istimewa negara atau hak-hak eksorbitan (exorbitante rechten), sebagaimana hal tersebut ditegaskan dalam Pasal 23A UUD 1945 yang menyatakan, “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”. Pengaturan lebih lanjut dengan undang-undang yang dinyatakan dalam UUD 1945 sejalan dengan prinsip no taxation without representation sebagai pencerminan prinsip kedaulatan rakyat. Dalam konteks ini, peran serta rakyat dalam menentukan kebijakan pajak tidak dilakukan secara langsung (indirect participation) tetapi melalui representasi rakyat di DPR. Sekalipun demikian, pengaturan perpajakan dibentuk dengan tetap menjunjung tinggi hak warga negara dan menempatkan kewajiban perpajakan sebagai kewajiban kenegaraan karena merupakan sarana peran serta rakyat dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional;

Berkenaan dengan sistem pemungutan pajak, undang-undang menentukan penetapan besaran pajak terutang dipercayakan kepada wajib pajak sendiri (self-assessment) dan melaporkan secara teratur jumlah pajak yang terutang dan yang telah dibayar sebagaimana ditentukan dalam peraturan perundangundangan perpajakan. Oleh karena itu, melalui berbagai perubahan undang-undang perpajakan ditentukan berbagai upaya untuk meminimalkan

pelaksanaan administrasi yang terlalu membebani wajib pajak dan bersifat birokratis. Dengan mengingat pembayaran pajak oleh wajib pajak tidak disertai prestasi yang langsung diterima oleh wajib pajak maka pada umumnya masyarakat (wajib pajak) masih menganggap pajak sebagai beban. Sehingga, sebagian besar wajib pajak seringkali tidak memenuhi kewajiban perpajakan. Hal ini berbeda dengan retribusi di mana masyarakat akan mendapatkan manfaat langsung atas retribusi yang dibayarkan. Dalam kaitan ini, bahkan, tidak sedikit wajib pajak yang melakukan manipulasi besaran pajak terutang yang dipercayakan dan dibebankan kepada wajib pajak dengan melaporkan secara teratur jumlah pajak yang terutang, termasuk tidak melakukan pembayaran pajak. Oleh karena itu, dalam Undang-Undang Perpajakan ditentukan adanya ketentuan pidana di bidang perpajakan dalam rangka penegakan hukum (law enforcement) untuk memastikan masyarakat wajib pajak taat untuk memenuhi kewajiban membayar pajak;

[3.13.2] Bahwa penegakan hukum pidana di bidang perpajakan merupakan pidana administratif yang bersifat ultimum remedium, di mana pemberian sanksi administrasi lebih diutamakan daripada sanksi pidana. Oleh karena itu, adanya pemberian sanksi pidana dalam penyelesaian hukum perpajakan harus memerhatikan prinsip, asas, dan norma hukum agar tujuan dari penegakan hukum dapat tercapai, antara lain melindungi masyarakat serta memajukan kesejahteraan umum dengan tetap memerhatikan hakikat tujuan hukum itu sendiri, yaitu kepastian dan keadilan (certainty and justice). Dalam hal ini, apabila diduga wajib pajak tidak memenuhi kewajibannya, dapat dilakukan pemeriksaan bukti permulaan. Bukti permulaan yang dimaksud adalah keadaan, perbuatan, dan/atau bukti berupa keterangan, tulisan, atau benda yang dapat memberikan petunjuk adanya dugaan kuat bahwa sedang atau telah terjadi suatu tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan oleh siapa saja yang dapat menimbulkan berkurangnya pada pendapatan negara [vide Pasal 1 angka 26 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU 28/2007)]. Pemeriksaan bukti permulaan dilakukan guna mendapatkan bukti permulaan mengenai adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan. Pengaturan bukti permulaan sebagai bagian dari ketentuan pidana di bidang perpajakan baru diakomodasi dalam UU 28/2007, di mana dalam ketentuan Pasal 43A UU a quo menyatakan bahwa:

- (1) Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.*

- (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 Departemen Keuangan untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan.
- (3) Apabila dari bukti permulaan ditemukan unsur tindak pidana korupsi, pegawai Direktorat Jenderal Pajak yang tersangkut wajib diproses menurut ketentuan hukum Tindak Pidana Korupsi.
- (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.

Sementara itu, UU 7/2021 hanya menyisipkan satu ayat dalam perubahan Pasal 43A UU 28/2007 dengan menambahkan adressat norma ayat (1) dengan sisipan ayat (1a) yang menyatakan “Pemeriksaan Bukti Permulaan” dilaksanakan oleh Pejabat Penyidik Pegawai Negeri Sipil di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang menerima surat perintah pemeriksaan bukti permulaan”. Selain itu, penambahan ayat tersebut juga mengubah Penjelasan Pasal 43A ayat (1) UU 28/2007 menjadi selengkapnya sebagai berikut:

Informasi, data, laporan dan pengaduan yang diterima oleh Direktorat Jenderal Pajak akan dikembangkan dan dianalisis melalui kegiatan intelejen dan/atau kegiatan lain yang hasilnya dapat ditindaklanjuti dengan Pemeriksaan, Pemeriksaan Bukti Permulaan, atau tidak ditindaklanjuti. Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam undang-undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana.

Jika dikaitkan dengan Penjelasan Umum UU 7/2021, perubahan Penjelasan Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021, merupakan bagian dari upaya melakukan reformasi perpajakan dalam rangka peningkatan tax ratio yang dilaksanakan antara lain dengan meningkatkan penegakan hukum di bidang perpajakan [vide Penjelasan Umum UU 7/2021 alinea ketiga]. Di samping itu, Penjelasan Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 menegaskan, berkenaan dengan tata cara pemeriksaan bukti permulaan mempunyai kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam hukum acara pidana, in casu adalah KUHAP.

Hal di atas menunjukkan pertimbangan Mahkamah terhadap penegakan hukum di bidang perpajakan sebelum Mahkamah mempertimbangkan lebih

lanjut mengenai pokok permohonan Para Pemohon. Selain itu di dalam Putusan Mahkamah juga berkesimpulan untuk mempertimbangkan atas hal-hal berikut:

1. apakah frasa “pemeriksaan bukti permulaan sebelum penyidikan” dalam norma Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 yang dilakukan dengan upaya paksa yang tidak selalu dapat diajukan praperadilan telah menimbulkan ketidakpastian hukum sehingga bertentangan dengan UUD 1945;
2. apakah frasa “Tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan” dalam Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 yang tidak hanya mengatur hal-hal yang bersifat teknis-administratif bertentangan dengan UUD 1945.

Atas dasar pertimbangan-pertimbangan di atas, dengan memperhatikan dalil Para Pemohon Mahkamah memberikan pertimbangan terhadap pokok permohonan sebagai berikut:

[3.15.1] Bahwa pada prinsipnya dalil para Pemohon bermuara pada adanya upaya paksa oleh penyidik dalam melakukan pemeriksaan bukti permulaan yang tidak selalu dapat diajukan praperadilan di pengadilan negeri sehingga merugikan hak konstusionalitas para Pemohon yang dijamin oleh UUD 1945. Dalam kaitan dengan dalil para Pemohon a quo, apabila dikaitkan dengan Penjelasan Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 yang menyatakan, “informasi, data, laporan, dan pengaduan yang diterima oleh Direktorat Jenderal Pajak akan dikembangkan dan dianalisis melalui kegiatan intelijen dan/atau kegiatan lain yang hasilnya dapat ditindaklanjuti dengan Pemeriksaan, Pemeriksaan Bukti Permulaan, atau ditindaklanjuti”. Lebih lanjut, dinyatakan pula bahwa “Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam undang-undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana”. Artinya, pemeriksaan bukti permulaan yang dilakukan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan merupakan salah satu rangkaian tindakan penyelidikan dalam melakukan suatu proses pengumpulan bukti untuk mengetahui ada tidaknya peristiwa pidana.

Oleh karena itu, Direktorat Jenderal Pajak sebelum melakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan. Dalam kaitan dengan konteks Penjelasan norma Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021, perlu terlebih dahulu dipahami batasan dan ruang lingkup yang membedakan antara proses penyelidikan dan penyidikan sebagaimana hal tersebut telah dipertimbangkan dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 9/PUUXVII/2019 yang diucapkan dalam sidang Pleno terbuka untuk umum pada tanggal 15 April 2019, yang menyatakan:

[3.13.1] Bahwa Pasal 1 angka 5 KUHAP menyatakan, “Penyelidikan adalah serangkaian tindakan penyelidik untuk mencari dan menemukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana guna menentukan ada atau tidaknya dilakukan penyidikan menurut cara yang diatur dalam undang-undang ini”. Lebih lanjut dapat dijelaskan dalam menjalankan penyelidikan, penyelidik memiliki wewenang di antaranya sebagaimana ditentukan dalam Pasal 5 ayat (1) huruf a KUHAP yakni menerima laporan atau pengaduan dari seseorang tentang adanya tindak pidana, mencari keterangan dan barang bukti, menyuruh berhenti seseorang yang dicurigai dan menanyakan serta memeriksa tanda pengenal diri, dan mengadakan tindakan lain menurut hukum yang bertanggung jawab. Adapun yang dimaksud dengan “tindakan lain” dijelaskan dalam Penjelasan Pasal 5 ayat (1) huruf a angka 4 KUHAP adalah dapat dilakukan dengan syarat-syarat tidak bertentangan dengan suatu aturan hukum, selaras dengan kewajiban yang mengharuskan dilakukannya tindakan hukum, tindakan itu harus patut dan masuk akal dan termasuk dalam lingkungan jabatannya, atas pertimbangan yang layak berdasarkan keadaan memaksa dan menghormati hak asasi manusia;

Dari beberapa unsur yang harus dipenuhi untuk terpenuhinya rumusan penyelidikan sebagaimana diuraikan pada ketentuan Pasal 1 angka 5 KUHAP dan Pasal 5 ayat (1) huruf a KUHAP tersebut di atas, unsur yang mendasar adalah adanya tindakan penyelidik untuk mencari dan menemukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana dan oleh karenanya penyelidik mempunyai wewenang menerima laporan atau pengaduan, mencari keterangan dan barang bukti, menyuruh berhenti seseorang yang dicurigai dan menanyakan serta memeriksa tanda pengenal diri dan tindakan lain. Lebih lanjut apabila dicermati dari seluruh unsur agar dapat terpenuhinya tindakan penyelidikan

sebagaimana dimaksudkan pada uraian di atas maka secara sederhana sebenarnya dapat dipahami bahwa serangkaian tindakan yang dilakukan oleh penyidik yang menjadi batasan ruang lingkup tugas dan kewenangannya adalah terbatas pada tindakan yang dilakukan untuk memastikan bahwa adanya laporan atau pengaduan yang diterima benar-benar memenuhi unsur adanya dugaan tindak pidana. Oleh karenanya yang terjadi sesungguhnya adalah tindakan penyidik yang berupa tindakan permulaan yang pada dasarnya hanyalah mencari dan mengumpulkan keterangan orang dan barang bukti untuk mendapatkan kesimpulan bahwa suatu peristiwa adalah tindak pidana.

Dari batasan tugas dan kewenangan penyidik tersebut di atas dapat diukur bentangan rangkaian yang menjadi titik batasan kewenangan penyidik apabila dikaitkan dengan status adanya sebuah peristiwa, apakah sudah mengandung adanya unsur-unsur peristiwa yang dapat dikatakan adanya peristiwa pidana ataukah belum. Batasan-batasan tersebut diperlukan guna memastikan bahwa sebuah peristiwa adalah peristiwa pidana dan oleh karenanya terhadap peristiwa tersebut sudah dapat dilekatkan adanya tindakan upaya paksa yang dibenarkan oleh undang-undang. Dengan kata lain, apabila oleh penyidik suatu peristiwa telah dipastikan adalah peristiwa pidana maka proses yang harus dilanjutkan adalah dengan tindakan penyidikan. Namun demikian, apabila yang terjadi adalah sebaliknya, yaitu ternyata melalui tindakan penyelidikan tersebut tidak dapat ditemukan adanya dugaan peristiwa pidana maka penyidik dapat menghentikan penyelidikannya. Meskipun secara formal tentang penghentian penyelidikan tidak dikenal dalam KUHAP, namun sesungguhnya hal tersebut tidak sertamerta menjadikan laporan atau pengaduan yang telah ditindaklanjuti dengan penyelidikan tersebut tidak dapat dibuka kembali. Hal ini karena secara substansial sepanjang pada perkembangan selanjutnya apabila terhadap laporan atau pengaduan tersebut ditemukan bukti baru maka hal itu dapat menjadi alasan bahwa penyelidikan tersebut dapat dilanjutkan kembali.

Lebih lanjut Mahkamah berpendapat tindakan penyelidikan oleh pejabat penyidik mempunyai maksud dan tujuan mengumpulkan bukti atau bukti yang cukup agar dapat ditindaklanjuti dengan penyidikan. Oleh karenanya jika diperhatikan dengan saksama, doktrin penyelidikan mempunyai arah untuk mewujudkan bentuk tanggung jawab

kepada penyelidik, agar dapat dihindari tindakan penyelidik untuk tidak melakukan tindakan penegakan hukum dengan dampak merendahkan harkat martabat manusia, baik sebelum maupun pada saat akan dimulainya penegakan hukum. Oleh karena itulah terkadang memang sulit untuk memisahkan rangkaian tindakan penyelidikan dengan tindakan penyidikan. Bahkan, apabila tidak dipahami secara hati-hati seolah-olah penyelidikan merupakan sub atau bagian dari penyidikan. Hal tersebut sesungguhnya tidak dapat dibenarkan karena prinsip dasar yang membedakan adalah bahwa pada tindakan penyidikan telah ditemukan peristiwa pidana dan dari titik itulah dapat melekat upaya-upaya hukum yang bersifat memaksa dan berimplikasi pada perampasan kemerdekaan baik terhadap orang maupun benda/barang. Uraian lebih lanjut berkaitan dengan penyidikan akan diuraikan Mahkamah pada pertimbangan hukum selanjutnya.

Berdasarkan kutipan pertimbangan hukum di atas, bahwa hal yang membedakan antara proses penyelidikan dan penyidikan, salah satunya adalah adanya mekanisme upaya paksa. Di mana dalam proses penyelidikan tidak diperbolehkan adanya ruang terjadinya upaya paksa karena hal demikian sudah berkaitan dengan tindakan pro justitia yang berpotensi melanggar atau merampas hak asasi manusia. Berkaitan dengan upaya paksa tersebut, penting pula bagi Mahkamah untuk menegaskan kembali Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 9/PUU-XVII/2019, yang dikuatkan kembali dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 53/PUU-XIX/2021 yang diucapkan dalam sidang pleno terbuka untuk umum pada tanggal 15 Desember 2021, dan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 4/PUUXX/2022 yang diucapkan dalam sidang pleno terbuka untuk umum pada tanggal 20 April 2022, yang pada pokoknya menyatakan:

“[3.14] ...pada tahap penyelidikan belum ada kepastian ditemukannya peristiwa pidana yang dapat ditindaklanjuti dengan penyidikan, karena hal tersebut sangat tergantung pada ditemukannya bukti yang cukup bahwa suatu perbuatan adalah peristiwa atau perbuatan pidana. Karena belum ditemukan adanya peristiwa pidana maka tidak ada proses yang menindaklanjuti dalam bentuk penegakan hukum (pro justitia) yang didalamnya dapat melekat kewenangan pada penyidik yang menindaklanjuti penyelidikan tersebut, baik berupa upaya paksa yang dapat berimplikasi pada perampasan kemerdekaan orang atau benda/barang, sehingga esensi untuk melakukan pengawasan terhadap aparat penegak hukum agar tidak melakukan tindakan sewenang-wenang belum beralasan untuk diterapkan,

mengingat salah satu instrumen hukum untuk dapat dijadikan sebagai alat kontrol atau pengawasan adalah lembaga praperadilan yang belum dapat “bekerja” dikarenakan dalam tahap penyelidikan belum ada upaya-upaya paksa yang dapat berakibat adanya bentuk perampasan kemerdekaan baik orang maupun benda/barang. Sementara itu, dalam tahap penyidikan telah dimulai adanya penegakan hukum yang berdampak adanya upaya-upaya paksa berupa perampasan kemerdekaan terhadap orang atau benda/barang dan sejak pada tahap itulah sesungguhnya perlindungan hukum atas hak asasi manusia sudah relevan diberikan.”

Berdasarkan kutipan pertimbangan hukum Mahkamah di atas, dapat disimpulkan bahwa pada tahap penyelidikan tindakan penyelidikan yang dapat dilakukan adalah identifikasi awal terkait dengan peristiwa yang diduga sebagai peristiwa pidana. Apabila suatu peristiwa berdasarkan penilaian subjektif penyelidik dapat dinyatakan sebagai suatu peristiwa pidana yang didukung dengan ditemukannya bukti yang cukup, maka harus dilanjutkan dengan proses berikutnya, yaitu tindakan penyidikan. Artinya, terdapat batasan tugas dan kewenangan penyelidik mengenai arti pentingnya identifikasi awal terkait dengan peristiwa yang diduga sebagai peristiwa pidana. Dengan adanya identifikasi awal akan berdampak pada terfokusnya penyelidik dalam menentukan dugaan peristiwa pidana yang terjadi sehingga memberikan jaminan bagi penyelidik untuk melakukan tindakantindakan hukum selanjutnya sesuai dengan kewenangannya. Dalam tahapan penyelidikan ini dibutuhkan sikap kehati-hatian dalam bertindak sehingga dapat memberikan perlindungan dan jaminan terhadap hak asasi manusia serta memberikan pembatasan terhadap dilakukannya upaya paksa;

[3.15.2] Bahwa lebih lanjut dengan mendasarkan pada Penjelasan norma Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021, yang menyatakan pemeriksaan bukti permulaan dipersamakan dengan proses penyelidikan dan ditegaskan pula dalam frasa “sebagaimana diatur dalam undang-undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana”. Hukum acara pidana yang dimaksud tidak lain adalah Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana (KUHAP). Oleh karena itu, dengan mendasarkan pada KUHAP telah jelas bahwa upaya paksa tidak dapat dilakukan terhadap proses penyelidikan karena dalam proses tersebut sesungguhnya belum terjadi tindakan pro justitia. Berdasarkan fakta persidangan dalam perkara a quo, terhadap serangkaian pemeriksaan bukti permulaan yang telah ditentukan, telah ternyata terdapat tindakan yang

termasuk dalam kategori upaya paksa, yang seharusnya belum menjadi bagian dari tahapan atau proses penyelidikan pada umumnya sebagaimana yang dimaksudkan dalam KUHAP. Dengan demikian, penting bagi Mahkamah untuk menegaskan kembali pendirian Mahkamah dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 9/PUU-XVII/2019, bahwa terhadap upaya penyelidikan tidak boleh ada upaya paksa. Hal ini sejalan dengan hakikat proses penyelidikan itu sendiri yang merupakan kegiatan untuk memastikan ada tidaknya peristiwa pidana. Oleh karena itu, sekalipun dalam Penjelasan Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 disebutkan pemeriksaan bukti permulaan dimaksudkan sebagaimana bagian dari proses penyelidikan, namun pembatasan-pembatasan proses penyelidikan dimaksud tetap harus mendasarkan pada KUHAP. Sekalipun tujuan dari adanya pemeriksaan bukti permulaan untuk “memaksa” wajib pajak membayar pajak sesuai dengan kewajibannya dalam rangka meningkatkan kepatuhan sukarela wajib pajak, mengoptimalkan penerimaan negara, dan meningkatkan pertumbuhan ekonomi [vide Pasal 1 ayat (2) UU 7/2021 mengenai tujuan dibentuknya UU 7/2021], namun sifat “memaksa” demikian tidak boleh berdampak terhadap terlanggarnya hak asasi seseorang. Hal ini sejalan pula dengan asas dibentuknya UU 7/2021 [vide Pasal 1 ayat (1) UU 7/2021]. Berdasarkan uraian pertimbangan hukum tersebut, Mahkamah berpendapat oleh karena frasa “pemeriksaan bukti permulaan sebelum penyidikan” dalam norma Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 yang di dalamnya membolehkan dilakukannya tindakan sebagaimana yang diatur dalam Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 yang sesungguhnya merupakan bagian dari tindakan upaya paksa, maka hal tersebut jelas merupakan tindakan yang bertentangan dengan kepastian hukum yang adil. Dengan demikian 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”, sebagaimana selengkapnya akan dinyatakan dalam amar putusan a quo;

Bahwa berdasarkan seluruh uraian pertimbangan hukum tersebut di atas, meskipun Mahkamah berkesimpulan terhadap sepanjang frasa “pemeriksaan bukti permulaan sebelum penyidikan” dalam ketentuan norma Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 telah dinyatakan inkonstitusional secara bersyarat, namun oleh karena pemaknaan yang dilakukan oleh Mahkamah tidak sebagaimana yang diinginkan oleh para Pemohon, maka dalil permohonan para Pemohon a quo adalah beralasan menurut hukum untuk sebagian;

[3.15.3] Bahwa berkenaan dengan dalil para Pemohon yang mempersoalkan adanya ketidakpastian hukum karena terdapat perbedaan dalam implementasi pengajuan praperadilan terhadap pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan karena ada hakim pengadilan negeri yang dalam putusannya mengabulkan permohonan praperadilan dan ada yang menolak. Terhadap persoalan demikian, Mahkamah menilai bahwa perbedaan pandangan mengenai kompetensi pengadilan dalam mengadili praperadilan terhadap pemeriksaan bukti permulaan merupakan permasalahan berkaitan dengan implementasi norma. Namun demikian, penting bagi Mahkamah untuk menegaskan melalui pertimbangan hukum putusan perkara a quo, hal tersebut seharusnya tidak akan terjadi lagi, dikarenakan telah ada pendirian dari Mahkamah bahwa tidak diperbolehkannya aparat pajak melakukan tindakan untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum penyidikan dalam menangani dugaan pelanggaran di bidang perpajakan dengan menggunakan kewenangan yang mengandung tindakan upaya paksa (pro justitia). Artinya, proses pemeriksaan bukti permulaan pada prinsipnya tidak boleh menimbulkan upaya paksa karena hal tersebut merupakan bagian yang dipersamakan dengan proses penyelidikan, sebagaimana telah dipertimbangkan Mahkamah dalam Subparagraf [3.15.2] dan ditegaskan dalam amar putusan a quo. Oleh karena itu, sesuai dengan hakikat proses penyelidikan yang tidak boleh ada upaya paksa, jika terdapat tindakan upaya paksa dalam tahapan pemeriksaan bukti permulaan sebelum penyidikan maka terhadap hal tersebut tentunya lembaga praperadilan dapat melakukan pengujian akan sah atau tidaknya tindakan dimaksud. Namun demikian, terhadap permohonan para Pemohon agar hal tersebut ditegaskan menjadi objek praperadilan tidak dapat dilakukan oleh Mahkamah, karena objek praperadilan, telah secara rigid diatur dalam ketentuan norma Pasal 77 KUHPA sebagaimana telah dimaknai dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 21/PUU-XII/2014 yang diucapkan dalam sidang pleno terbuka untuk umum pada tanggal 28 April 2015, sehingga jika Mahkamah mengakomodir keinginan para Pemohon justru hal tersebut akan mempersempit hakikat objek praperadilan itu sendiri. Dengan demikian dalil para Pemohon yang mempersoalkan tidak adanya kepastian hukum karena pemeriksaan bukti permulaan tidak menjadi objek praperadilan, dengan sendirinya telah terjawab dalam pertimbangan hukum Subparagraf [3.15.2] di atas.

[3.16] Menimbang bahwa lebih lanjut, berkenaan dengan dalil para Pemohon dalam Paragraf [3.14] angka 2 di atas yang mempersoalkan Peraturan Menteri Keuangan karena mengatur tidak hanya hal-hal

teknis administratif namun juga pembatasan hak dan/atau perluasan hak dan kewajiban warga negara sehingga tidak sejalan dengan kepastian hukum yang dijamin dalam UUD 1945. Berkenaan dengan dalil para Pemohon a quo, Mahkamah mempertimbangkan sebagai berikut:

[3.16.1] Bahwa dalam kaitan dengan Peraturan Menteri yang dipersoalkan para Pemohon, penting bagi Mahkamah untuk terlebih dahulu mempertimbangkan kedudukan peraturan menteri dalam hierarki peraturan perundang-undangan sebagaimana ditentukan dalam Pasal 7 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang diubah terakhir kali dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 (UU 12/2011). Peraturan Menteri bukan merupakan bagian dari jenis peraturan perundang-undangan yang termaktub dalam hierarki peraturan perundang-undangan [vide Pasal 7 ayat (1) UU 12/2011], namun disebutkan sebagai peraturan perundang-undangan lainnya yang diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi atau dibentuk berdasarkan kewenangan [vide Pasal 8 UU 12/2011]. Dalam kaitannya dengan dalil para Pemohon, Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021, telah memerintahkan pembentukan Peraturan Menteri Keuangan untuk mengatur lebih lanjut mengenai tata cara pemeriksaan bukti permulaan. Oleh karena itu, ditetapkan PMK 177/2022. Tanpa Mahkamah bermaksud menilai legalitas PMK 177/2022, PMK a quo pada prinsipnya mengatur hal ihwal yang berkaitan dengan aspek penegakan hukum pidana di bidang perpajakan karena norma Pasal 43A dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 merupakan bagian dari pengaturan Ketentuan Penyidikan di bidang perpajakan [vide Bab IX Ketentuan Penyidikan UU 6/1983 yang diubah terakhir dengan UU 7/2021]. Terlebih, ditegaskan pula dalam Penjelasan norma Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 bahwa pengaturan mengenai pemeriksaan bukti permulaan sebagaimana diatur dalam KUHAP [vide Penjelasan Pasal 43A ayat 1 dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021]. Berkenaan dengan hal ini, penting bagi Mahkamah menegaskan dengan merujuk pada UU 12/2011, pengaturan mengenai ketentuan pidana hanya dimuat dalam undang-undang, peraturan daerah provinsi, dan peraturan daerah kabupaten/kota [vide Pasal 15 jo. angka 117 Lampiran II UU 12/2011]. Sebab, pengaturan mengenai aspek penegakan hukum pidana yang berisikan pembatasan hak asasi manusia, orang/benda bahkan dapat berimplikasi pada perampasan kemerdekaan sehingga harus mendapatkan persetujuan rakyat yang direpresentasikan oleh anggota DPR bersama dengan Presiden jika yang akan dibentuk

adalah undang-undang atau oleh anggota DPRD bersama dengan kepala daerah jika yang dibentuk adalah peraturan daerah. Selain itu, dalam merumuskan ketentuan pidana perlu memperhatikan asas-asas umum ketentuan pidana yang terdapat dalam Buku Kesatu Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, karena ketentuan dalam buku kesatu tersebut berlaku juga bagi perbuatan yang dapat dipidana menurut peraturan perundang-undangan lain, kecuali jika oleh undang-undang ditentukan lain [vide angka 113 Lampiran II UU 12/2011]. Berkaitan dengan hal ini, Pasal 5 ayat (1) KUHAP telah mengatur tindakan yang dapat dilakukan oleh penyidik yang menjadi bagian dari wewenangnya, yaitu: (a) menerima laporan atau pengaduan dari seorang tentang adanya tindak pidana; (b) mencari keterangan dan barang bukti; (c) menyuruh berhenti seorang yang dicurigai dan menanyakan serta memeriksa tanda pengenal diri; dan (d) mengadakan tindakan lain menurut hukum yang bertanggung-jawab.

Dengan demikian, karena norma Pasal 43A dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 yang mengatur pemeriksaan bukti permulaan sebelum penyidikan yang dinyatakan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam KUHAP, semestinya tidak diatur hal-hal yang terkait dengan tindakan pro justitia. Sebab, hal tersebut dapat berpotensi melanggar esensi dari penyelidikan itu sendiri dalam memeriksa bukti permulaan. Terlebih, terhadap tindakan dalam proses penyelidikan tidak dapat menjadi objek gugatan praperadilan, karena pada dasarnya tindakan yang dilakukan belum masuk pada upaya paksa (pro justitia). Oleh karena itu, Peraturan Menteri Keuangan tidak dapat mengatur ketentuan yang substansinya memberikan 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;

[3.16.2] Bahwa para Pemohon dalam permohonannya juga mendalilkan Peraturan Menteri Keuangan sebagai peraturan pelaksana hanya terbatas mengatur hal-hal yang bersifat teknis administratif tetapi mengatur ketentuan pidana bidang perpajakan. Terhadap dalil para Pemohon a quo, Mahkamah dalam pertimbangan hukum Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XV/2017 telah menegaskan bahwa:

“[3.10.2] Bahwa, namun demikian, jika dibaca rasionalitas dan konteks keseluruhan dalil Pemohon, Mahkamah memahami bahwa substansi yang sesungguhnya dipersoalkan oleh Pemohon adalah masalah pendelegasian

kewenangan oleh undang-undang, in casu pasal 32 ayat (3a) UU KUP kepada Peraturan Menteri, sehingga persoalan konstitusional yang harus dipertimbangkan oleh Mahkamah, apakah pendelegasian kewenangan demikian bertentangan dengan UUD 1945, khususnya sebagaimana diatur lebih lanjut dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (UU 12/2011). Terhadap persoalan konstitusional tersebut Mahkamah selanjutnya mempertimbangkan sebagai berikut:

- 1. Bahwa dalam menjalankan pemerintahan negara, diperlukan pemerintahan yang berdaulat dan memiliki kewenangan secara hukum. Kewenangan harus dilandasi oleh ketentuan hukum yang ada (konstitusi), sehingga kewenangan tersebut merupakan kewenangan yang sah. Dengan demikian, pejabat (organ) dalam mengeluarkan keputusan adalah diturunkan dari kewenangan tersebut. Sumber kewenangan dapat diperoleh dengan cara atribusi, delegasi, dan mandat. Kewenangan organ (institusi) pemerintah adalah suatu kewenangan yang dikuatkan oleh hukum positif guna mengatur dan mempertahankannya. Tanpa kewenangan tidak dapat dikeluarkan suatu keputusan yuridis yang benar;*
- 2. Bahwa, sebagaimana disinggung pada angka 1 di atas, salah satu sumber kewenangan adalah diperoleh dari pendelegasian kewenangan perundang-undangan (delegatie van wetgevingsbevoegdheid), yaitu pendelegasian kewenangan membentuk peraturan perundang-undangan dari peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi kepada peraturan perundang-undangan yang lebih rendah. Pendelegasian demikian dibutuhkan karena walaupun dalam pembentukan peraturan perundang-undangan diharapkan dapat dirumuskan ketentuanketentuan yang dapat langsung menyelesaikan permasalahan, namun demikian acapkali diperlukan adanya pelimpahan (pendelegasian) peraturan perundang-undangan. Hal itu disebabkan peraturan yang lebih tinggi biasanya hanya mengatur ketentuan yang sangat umum (garis besar) sehingga pengaturan yang lebih konkret di delegasikan kepada peraturan yang lebih rendah secara berjenjang sesuai hierarkinya. Pendelegasian suatu peraturan perundang-undangan pada dasarnya dilakukan secara berjenjang sesuai dengan hierarki yang berlaku, misalnya dari Undang-Undang ke Peraturan Pemerintah atau Peraturan Pemerintah ke Peraturan Presiden. Pendelegasian Undang-Undang ke Peraturan Menteri*

seharusnya tidak terjadi dalam sistem pemerintahan Presidensial oleh karena pendelegasian tersebut meloncati dua peraturan perundang-undangan, yaitu Peraturan Pemerintah dan Peraturan Presiden. Hal-hal yang diatur dalam Undang-Undang secara konstitusional seharusnya didelegasikan ke Peraturan Pemerintah sesuai dengan Pasal 5 ayat (2) UUD 1945 yang menyatakan, “Presiden menetapkan Peraturan Pemerintah untuk menjalankan undang-undang sebagaimana mestinya”. Namun, masalah pendelegasian tersebut diatur secara agak berbeda dalam UU 12/2011 yang berlaku saat ini, sebagaimana tertuang dalam Lampiran II khususnya Pedoman angka 198 sampai dengan angka 216 UU 12/2011. Pedoman angka 211 Lampiran II UU 12/2011 menyatakan, “Pendelegasian kewenangan mengatur dari undang-undang kepada menteri, pemimpin lembaga pemerintah nonkementerian, atau pejabat yang setingkat dengan menteri dibatasi untuk peraturan yang bersifat teknis administratif”. Dengan demikian, terlepas dari persoalan apakah secara doktiner dalam sistem pemerintahan Presidensial dapat dibenarkan adanya pendelegasian kewenangan mengatur langsung dari Undang-Undang kepada Peraturan Menteri, menurut hukum positif yang berlaku pada saat ini (in casu UU 12/2011) pendelegasian kewenangan demikian dimungkinkan sepanjang hal itu berkenaan dengan pengaturan yang bersifat teknis-administratif. Dengan kata lain, secara a contrario, pendelegasian kewenangan dari Undang-Undang langsung kepada Peraturan Menteri tidak dibenarkan jika materi muatannya berkenaan dengan hal-hal yang menurut hierarki peraturan perundang-undangan bukan merupakan materi muatan Peraturan Menteri;

3. Bahwa substansi yang diatur dalam UU 12/2011 terkait dengan pendelegasian kewenangan merupakan bagian dari sistem peraturan perundang-undangan Indonesia yang harus selalu menjadi acuan. Kepatuhan terhadap sistem peraturan perundang-undangan dimaksud merupakan bagian dari upaya untuk memastikan bahwa setiap norma yang dibentuk memberikan jaminan kepastian hukum yang adil bagi setiap warga negara yang dikenai aturan dimaksud. Dalam konteks ini, untuk menilai keabsahan pendelegasian wewenang dari undang-undang kepada peraturan perundang-undangan lainnya, maka sistem pendelegasian kewenangan yang terdapat dalam UU 12/2011 tidak dapat dikesampingkan, dalam arti tidak dipertimbangkan, sepanjang norma yang relevan yang termuat di dalamnya tidak dimohonkan pengujian;

4. *Bahwa pada saat yang sama, pembatasan delegasi kewenangan dari undang-undang kepada menteri juga berhubungan dengan materi muatan undang-undang ditentukan secara eksplisit dalam UU 12/2011. Dalam kaitan ini, terhadap hal-hal yang terkait dengan pengaturan lebih lanjut dari ketentuan UUD 1945 yang merupakan pengakuan, penghormatan, pembatasan, pengurangan atau pencabutan hak-hak tertentu dari warga negara harus diatur dalam undang-undang. Karena itu, hanya hal-hal yang bersifat teknis-administratif dari pengakuan, penghormatan, pembatasan, pengurangan, pencabutan, atau perluasan hak itu saja yang dapat didelegasikan pengaturannya kepada menteri atau pejabat setingkat menteri. Dalam arti demikian, hal-hal yang bersifat pembatasan hak dan kewajiban yang belum diatur dalam undang-undang tidak dapat didelegasikan melalui sebuah Peraturan Menteri sebagai pelaksana atau peraturan teknis;*
5. *Bahwa dalam kaitannya dengan delegasi kewenangan dari UU KUP kepada menteri dalam permohonan a quo, keberadaan norma tersebut berhubungan dengan sejarah dan semangat perumusan Pasal 32 ayat (3) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU 6/1983). Melalui ketentuan tersebut, pembentuk undang-undang sesungguhnya membuka ruang bagi setiap orang atau badan hukum Wajib Pajak untuk dikuasakan oleh seorang kuasa dalam menjalankan hak dan kewajiban perpajakannya;*
6. ...
7. ...

Lebih jauh, dalam keterangannya, Pemerintah dan DPR menjelaskan pengaturan mengenai persyaratan serta hak dan kewajiban Kuasa Wajib Pajak merupakan ketentuan bersifat teknis sehingga didelegasikan pengaturannya kepada peraturan perundang-undangan yang lebih rendah, dalam hal ini Peraturan Menteri Keuangan. Pertanyaan mendasar yang harus dikemukakan: apakah dapat diterima bahwa persyaratan serta hak dan kewajiban Kuasa Wajib Pajak merupakan hal yang bersifat teknis administratif, sehingga pengaturannya dapat didelegasikan kepada seluruh peraturan pelaksana, in casu Peraturan Menteri;

8. ...
9. ...
10. ...

[3.11] Menimbang bahwa pertimbangan Mahkamah yang bertumpu pada UU 12/2011, sebagaimana diuraikan pada paragraf [3.10] di atas, adalah dikarenakan undang-undang itulah yang memuat pengaturan lebih lanjut tentang pendelegasian kewenangan mengatur dari peraturan perundangundangan dan tidak menjadi objek permohonan a quo. Sehingga, sesuai dengan prinsip *presumption of constitutionality* yang berlaku dalam pengujian konstusionalitas undang-undang dan prinsip bahwa hakim atau pengadilan adalah *zittende magistratur*, maka UU 12/2011 khususnya Lampiran II Pedoman angka 198 sampai dengan angka 216 harus dianggap konstusional sampai terbukti bertentangan dengan UUD 1945 melalui Putusan Mahkamah Konstitusi yang dijatuhkan atas dasar adanya permohonan untuk itu. Prinsip *zittende magistratur* menghalangi Mahkamah untuk secara aktif menguji konstusionalitas suatu undang-undang jika undang-undang yang bersangkutan tidak dimohonkan pengujian. Namun demikian, prinsip *zittende magistratur* tidak menghalangi Mahkamah untuk mengesampingkan keberlakuan suatu Undang-Undang apabila ternyata norma undang-undang yang bersangkutan telah ternyata menghalangi kewenangan Mahkamah dalam menjalankan fungsi *constitutional review*-nya. Pengesampingan demikian dibenarkan berdasarkan doktrin hukum tata negara dan tidak bertentangan dengan ajaran pemisahan kekuasaan, sebab Mahkamah tidak menguji konstusionalitas norma undang-undang yang tidak dimohonkan pengujiannya, melainkan Mahkamah hanya memutuskan untuk tidak menerapkannya. Artinya, norma Undang-Undang tersebut, baik teks maupun isi atau materi muatannya, tetap ada dan berlaku selama belum ada permohonan yang menguji konstusionalitasnya dan belum ada Putusan Mahkamah berkenaan dengan hal itu. Hal ini pernah dipraktikkan oleh Mahkamah sebagaimana tertuang dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 004/PUU-II/2004, tanggal 13 Desember 2004.

[3.12] Menimbang bahwa kendatipun Pemohon tidak memohonkan pengujian UU 12/2011 (terutama dalam hal ini Lampiran II khususnya Pedoman angka 198 sampai dengan angka 216 UU 12/2011) dan kendatipun titik berat Permohonan Pemohon adalah terletak pada substansi pendelegasaan dari undang-undang kepada Peraturan Menteri, in casu PMK 229/2014, Mahkamah berpendapat bahwa, sesuai dengan sistem Pemerintahan Presidensial yang dianut oleh UUD 1945, pendelegasian kewenangan mengatur

dari peraturan perundang-undangan yang tingkatannya lebih tinggi kepada peraturan perundang-undangan yang tingkatannya lebih rendah secara doktriner tidak boleh bertentangan dengan materi muatan yang secara konstitusional seharusnya menjadi substansi materi muatan dari masing-masing jenis peraturan perundang-undangan tersebut sesuai dengan tingkatan atau hierarkinya. Dengan demikian, dalam konteks Permohonan a quo, sesuai dengan pertimbangan pada sub-paragraf [3.10.2] di atas, tanpa perlu mengesampingkan keberlakuan Lampiran II khususnya Pedoman angka 198 sampai dengan angka 216 UU 12/2011 dan tanpa harus menilai kasus konkret yang dialami Pemohon khususnya berkenaan dengan pemberlakuan PMK 229/2014, Mahkamah berpendapat bahwa memang terdapat kebutuhan untuk mengatur lebih tegas pendelegasian wewenang teknis-administratif “pelaksanaan hak dan kewajiban kuasa” sebagaimana dimaksud dalam Pasal 32 ayat (3a) UU KUP kepada Menteri Keuangan. Sesuai dengan sifatnya sebagai delegasi yang bersifat teknis-administrasi maka, di satu pihak, pengaturan demikian tidak boleh mengandung materi muatan yang merugikan hak wajib pajak dalam memberi kuasa kepada pihak manapun yang nilainya mampu memperjuangkan hak-haknya sebagai wajib pajak dan menurut undang-undang absah untuk menerima kuasa demikian serta, di lain pihak, tidak menghambat atau mengurangi kewenangan negara untuk memungut pajak yang diturunkan dari UUD 1945. Pendelegasian kewenangan mengatur hal-hal yang bersifat teknis-administratif bukan dimaksudkan untuk memberikan kewenangan yang lebih (over capacity of power) kepada Menteri Keuangan melainkan hanya untuk mengatur lebih lanjut mengenai “syarat dan tata cara pelaksanaan kuasa”. Artinya, pengaturan itu tidak boleh berisikan materi muatan yang seharusnya merupakan materi muatan peraturan yang lebih tinggi, lebih-lebih materi muatan undang-undang. Oleh karena itu, ada atau tidak ada kasus konkret sebagaimana dialami Pemohon, pendelegasian kewenangan mengenai “syarat dan tata cara pelaksanaan kuasa” sebagaimana diatur dalam Pasal 32 ayat (3a) UU KUP hanya dapat dinyatakan konstitusional jika materi muatannya semata-mata bersifat teknis administratif.

Berdasarkan kutipan pertimbangan hukum di atas, dan pertimbangan hukum dalam Sub-paragraf [3.16.1] tersebut, Mahkamah telah menegaskan bahwa peraturan menteri sebagai

bagian dari peraturan perundang-undangan lainnya, dibentuk karena adanya perintah dari undang-undang, in casu Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021. Namun demikian, pendelegasian kewenangan mengatur dalam peraturan menteri tidak dimaksudkan untuk mengatur materi yang seharusnya diatur dalam undang-undang, namun mengatur hal yang berkaitan dengan teknis administratif dalam pemeriksaan bukti permulaan. Terlebih, terhadap hal tersebut telah dinyatakan dalam Penjelasan Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 yakni dipersamakan dengan penyelidikan dalam undang-undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana, in casu KUHAP. Sehingga hal tersebut tidak dapat diatur yang berkenaan dengan pembatasan hak dan kewajiban warga negara, kecuali dalam undang-undang. Oleh karena itu, frasa “Tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan” dalam Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan yang tidak hanya mengatur hal-hal yang bersifat teknisadministratif tetapi pembatasan hak dan kewajiban warga negara, in casu wajib pajak adalah tidak sejalan dengan esensi dan ruang lingkup pendelegasian yang diberikan oleh undang-undang.

Bahwa berdasarkan seluruh uraian pertimbangan hukum tersebut di atas, dalil para Pemohon yang memohon agar Mahkamah memberikan pembatasan terhadap pendelegasian wewenang dalam Peraturan Menteri Keuangan sebagaimana ketentuan norma Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 adalah dalil yang dapat dibenarkan. Namun, oleh karena pemaknaan yang dilakukan Mahkamah tidak sebagaimana yang dimohonkan oleh para Pemohon, maka dalil para Pemohon a quo beralasan menurut hukum untuk sebagian.

[3.17] Menimbang bahwa berdasarkan seluruh uraian pertimbangan hukum sebagaimana diuraikan di atas, Mahkamah berpendapat ketentuan norma Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 telah ternyata bertentangan dengan prinsip negara hukum dan prinsip kepastian hukum yang adil yang ditentukan dalam Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, namun bukan sebagaimana yang didalilkan oleh para Pemohon. Dengan demikian, menurut Mahkamah, permohonan para Pemohon berkenaan dengan norma Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 adalah beralasan menurut hukum untuk sebagian.

Berdasarkan pertimbangan di atas, Mahkamah Konstitusi berkesimpulan bahwa pokok permohonan Para Pemohon beralasan menurut hukum untuk sebagian akibatnya Mahkamah memberikan amar putusan yang

mengabulkan permohonan Para Pemohon untuk sebagian dengan menyatakan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945 berdasarkan syarat yang telah ditentukan. Hal ini secara lengkap dituangkan di dalam amar putusan sebagai berikut:

1. Mengabulkan permohonan Para Pemohon untuk sebagian.
2. Menyatakan sepanjang frasa “pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan” dalam Pasal 43A ayat (1) 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) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat, sepanjang tidak dimaknai “tidak terdapat tindakan upaya paksa”, sehingga selengkapnyanya norma Pasal 43A ayat (1) 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) menjadi “Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, sepanjang tidak terdapat tindakan upaya paksa”;
3. Menyatakan Pasal 43A 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) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat, sepanjang tidak dimaknai “tidak melanggar hak asasi wajib pajak”, sehingga selengkapnyanya norma Pasal 43A 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) menjadi “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, sepanjang tidak mengatur hal-hal yang berkaitan dengan upaya paksa dan melanggar hak asasi wajib pajak”.
4. Memerintahkan pemuatan putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sebagaimana mestinya;
5. Menolak permohonan para Pemohon untuk selain dan selebihnya.

Putusan ini juga berisikan pendapat berbeda (*dissenting opinion*) dari 3 (tiga) orang Hakim Konstitusi, yaitu Hakim Konstitusi Daniel Yusmic P.

Foekh, Hakim Konstitusi M. Guntur Hamzah, dan Hakim Konstitusi Saldi Isra.

B. Akibat Hukum Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023

Putusan MK pada hakikatnya bersifat *declaratoir constitutief*. *Delaratoir* merupakan putusan dimana hakim hanya menyatakan apa yang menjadi hukum, tidak melakukan penghukuman. *Constitutief* merupakan suatu putusan yang menyatakan tentang ketiadaan suatu keadaan hukum dan/atau menciptakan suatu keadaan hukum yang baru (revisi undang-undang menyesuaikan Putusan MK). Kekuatan mengikat putusan MK mengikat bagi semua orang, lembaga negara dan badan hukum dalam wilayah NKRI. Putusan MK berlaku sebagai hukum sebagaimana hukum diciptakan pembuat undang-undang (*negative legislator*) yang putusannya bersifat *erga omnes*.

Putusan MK berisikan pernyataan apa yang menjadi hukum dan sekaligus dapat meniadakan keadaan hukum dan menciptakan suatu keadaan hukum baru. Dalam perkara pengujian undang-undang atau *judicial review*, putusan yang mengabulkan bersifat *declaratoir* karena menyatakan apa yang menjadi hukum dari suatu norma undang-undang, yaitu bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945. Pada saat bersamaan, putusan ini meniadakan keadaan hukum berdasarkan norma yang dibatalkan dan menciptakan keadaan hukum baru (*constitutief*).

Jimly Asshidiqie, dalam konteks ini membagi akibat hukum atas putusan Mahkamah Konstitusi ke dalam 3 kelompok. *Pertama*, akibat hukum terhadap perkara terkait. *Kedua*, akibat hukum terhadap peraturan terkait. *Ketiga*, akibat hukum terhadap subyek dan perbuatan hukum sebelum putusan.²⁵ Ketiga akibat hukum dari putusan Mahkamah Konstitusi dalam perkara *a quo* dapat diuraikan sebagai berikut:

1. Akibat Hukum Terhadap Peraturan Terkait

²⁵ Jimly Asshiddiqie, *Hukum Acara Pengujian Undang-Undang* (Jakarta: Sinar Grafika, 2010), Hlm. 218-227.

Perkara pengujian undang-undang terkait erat dengan perkara yang menggunakan undang-undang yang bersangkutan sebagai dasar penuntutan, gugatan, ataupun putusan di lingkungan peradilan di bawah Mahkamah Agung. Terkait dengan hal tersebut, Pasal 58 Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi memberi penegasan yang berbunyi: *"Undang-undang yang diuji oleh Mahkamah Konstitusi tetap berlaku, sebelum ada putusan yang menyatakan bahwa undangundang tersebut bertentangan dengan Undang- Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945"*.

Oleh karena itu, perihal didaftarkannya suatu permohonan perkara ataupun keadaan diperiksanya suatu undang-undang dalam perkara Pengujian undang-undang melalui persidangan Mahkamah Konstitusi, tidaklah dapat menghentikan daya laku undang-undang yang telah diundangkan dan dinyatakan berlaku mengikat untuk umum selama belum terdapat Putusan Mahkamah Konstitusi yang membatalkan ketentuan tersebut. Maka, mengingat Putusan Mahkamah Konstitusi *a quo* tidak membatalkan undang-undang melainkan hanya memberikan syarat konstitusional berlakunya sebuah undang-undang, yang berimplikasi pada norma itu sendiri maupun peraturan pelaksanaan yang berkaitan dengan substansi yang sama. Hal tersebut merupakan bentuk kepatuhan konstitusional *adressat* Putusan Mahkamah Konstitusi (*constitutional compliance*).

2. Akibat Hukum Terhadap Perkara Terkait

Pemisahan antara mekanisme Pengujian undang-undang oleh Mahkamah Konstitusi dengan pengujian peraturan di bawah undang-undang oleh Mahkamah Agung juga memiliki keterkaitan erat dengan adanya suatu Putusan MK yang berkaitan dengan suatu ketentuan yang dijadikan sebagai dasar pengujian peraturan di bawah undang-undang. Pasal 53 UU MK menyatakan bahwa:

"Mahkamah Konstitusi memberitahukan kepada Mahkamah Agung adanya permohonan pengujian undang-undang dalam jangka waktu

paling lambat tujuh hari kerja sejak permohonan dicatat dalam buku Registrasi Perkara Konstitusi.”

Ketentuan ini penting karena Mahkamah Agung harus segera mengetahui adanya perkara pengujian undang-undang. Hal ini sebagaimana yang ditegaskan di dalam Pasal 55 UU MK yang berbunyi:

“Pengujian peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang yang sedang dilakukan Mahkamah Agung wajib dihentikan apabila undang-undang yang menjadi dasar pengujian peraturan tersebut sedang dalam proses pengujian Mahkamah Konstitusi sampai ada putusan Mahkamah Konstitusi.”

Penghentian pengujian oleh MA jika berkaitan dengan batu uji dari ketentuan yang sama yang sedang di ujikan di MK tidak dihentikan, dikhawatirkan dapat menimbulkan komplikasi hukum jika hasilnya bertentangan. Dengan demikian, adanya Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023 juga harus diperhatikan oleh MA jika kemudian terdapat pengujian peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang terhadap UU HPP yang berkaitan dengan Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP.

3. Akibat Hukum Terhadap Subyek dan Perbuatan Hukum Sebelum Putusan

Pasal 47 UU MK menentukan bahwa, putusan MK memperoleh kekuatan hukum tetap sejak selesai diucapkan dalam sidang pleno terbuka untuk umum. Dengan demikian, putusan MK berlaku prospektif ke depan (*foreward looking*), tidak retrospektif ke belakang (*backward looking*). Oleh sebab itu, segala bentuk subjek perbuatan hukum yang sah menurut rezim hukum lama sebelum adanya Putusan MK, tetap harus dianggap sah adanya setelah rezim hukum baru sesudah berlakunya putusan Mahkamah Konstitusi.

Terhadap permohonan Pemohon *a quo* berdasarkan beberapa pertimbangan Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi memutuskan untuk mengabulkan sebagian permohonan Pemohon sebagai berikut:

1. “sepanjang frasa “pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan” dalam Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat, **sepanjang tidak dimaknai “tidak terdapat tindakan upaya paksa”**, sehingga selengkapnya norma Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan menjadi “Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, sepanjang tidak terdapat tindakan upaya paksa”
2. “Menyatakan Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat, sepanjang tidak dimaknai “tidak melanggar hak asasi wajib pajak”, sehingga selengkapnya norma Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan menjadi “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, **sepanjang tidak mengatur hal-hal yang berkaitan dengan upaya paksa dan melanggar hak asasi wajib pajak”**.”

Amar putusan di atas mengandung arti bahwa Mahkamah Konstitusi memutuskan Perkara Nomor 83/PUU-XXI/2023 dengan putusan inskonstitusional bersyarat (*conditionally unconstitutional*). Putusan inkonstitusional bersyarat memiliki karakteristik bahwa putusan tersebut bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945 sepanjang tidak dimaknai berdasarkan syarat yang ditentukan oleh Mahkamah Konstitusi. Sehingga Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 mengandung adanya penafsiran (*interpretative decision*) terhadap suatu materi muatan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP. Artinya, berdasarkan ketetapan MK pasal atau materi muatan yang dimohonkan pengujian tersebut inkonstitusional seketika dibacakan dalam sidang pengucapan putusan Perkara Nomor 83/PUU-XXI/2023 dan menjadi

konstitusional apabila ditindaklanjuti oleh *adressat*, utamanya dalam hal ini pembentuk undang-undang.²⁶

Akibat hukum adanya amar putusan MK yang menyatakan inkonstitusional bersyarat dalam putusan *a quo*, menimbulkan akibat hukum terhadap beberapa lembaga sebagai *main adressat* atas putusan konstitusional sebagai berikut:

NO.	ASPEK	PUTUSAN MK NO.83/PUU-XXI/2023
1.	Lembaga Terkait	a. DPR dan Presiden (Pembentuk Undang-Undang) b. Kementerian Keuangan (<i>Leading sector perpajakan</i>) c. Penegak Hukum d. Mahkamah Agung e. Masyarakat
2.	Bentuk Keterkaitan Tindak Lanjut	<i>Legislative Review</i> oleh DPR dan perombakan regulasi oleh Pemerintah (Kementerian Keuangan) dan Mahkamah Agung apabila terdapat penyesuaian peraturan perundang-undangan dalam mekanisme pengujian materiil peraturan perundang-undangan di bawah undang-undang.

Berdasarkan tabel di atas, Nampak bahwa putusan inkonstitusional bersyarat (*conditionally unconstitutional*) memiliki korelasi erat dengan tindak lanjut *adressat*. Adapun *adressat* yang memiliki keterkaitan erat dengan putusan ini yakni, DPR dan Pemerintah yang dalam hal ini secara spesifik adalah Kementerian Keuangan. Oleh karena Putusan MK yang memberikan persyaratan konstitusional tertentu maka secara langsung maupun tidak

²⁶ Pengelolaan Teknologi Informasi dan Komunikasi Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia Pusat Penelitian dan Pengkajian Perkara, *Model Dan Implementasi Putusan Mahkamah Konstitusi Dalam Pengujian Undang-Undang (Studi Putusan Tahun 2003-2012)* (Jakarta: Sekretariat Jenderal dan Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi RI, 2013).

langsung memasuki ranah *legislative review* yang menjadi domain DPR/Pemerintah sebagai pembentuk undang-undang atau penataan regulasi pada tataran teknis di pemerintah.

C. Evaluasi UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan

Dinamika ketatanegaraan memunculkan berbagai perkembangan yang menarik dalam pengujian undang-undang, salah satunya dalam hal putusan yang dijatuhkan oleh MK. Putusan MK yang semula hanya terdiri atas permohonan tidak dapat diterima dan menolak Permohonan secara mutlak untuk sebagian maupun seluruhnya dan menyatakan tidak memiliki kekuatan hukum mengikat (*legally null and void*) sebagaimana yang diatur dalam Pasal 56 ayat (3) dan Pasal 57 ayat (1) Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (UU MK). Namun pada perkembangannya, muncul model putusan MK yang baru yakni konstitusional bersyarat (*conditionally constitutional*), inskonstitusional bersyarat (*conditionally unconstitutional*) putusan yang menunda pemberlakuan putusan (*limited constitutional*), dan putusan yang merumuskan norma baru.²⁷

Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023 telah menambah, memperluas, atau setidaknya memberi arti atau batasan konstitusionalitas pada norma yang di uji. Putusan yang bersifat inkonstitusional bersyarat dapat dikatakan hampir menyerupai putusan konstitusional bersyarat, yakni pemberlakuan atau tidak diberlakukannya dilakukan dengan syarat tertentu, Putusan inkonstitusional bersyarat pada prinsipnya didasarkan pada amar putusan mengabulkan. Hal ini dikarenakan norma yang diuji pada dasarnya adalah inkonstitusional, namun demikian Mahkamah Konstitusi memberikan syarat-syarat inkonstitusionalitas norma tersebut. ²⁸Apabila syarat tersebut

²⁷ Syukri Asy'ari dkk, "Model Dan Implementasi Putusan Mahkamah Konstitusi Dalam Pengujian Undang-Undang (Studi Putusan Tahun 2003-2012)," *Jurnal Konstitusi* 10, no. 4 (2013).

²⁸ Faiz Rahman dkk., "Eksistensi Dan Karakteristik Putusan Mahakamah Konstitusi," *Jurnal Konstitusi* 13, no. 2 (2016).

tidak dipenuhi atau ditafsirkan lain oleh lembaga yang melaksanakannya, maka ketentuan undang-undang yang sudah diuji tersebut dapat diajukan untuk diuji kembali oleh MK.²⁹

Frasa **menyatakan mengabulkan** pada Putusan Nomor 83/PUU-XXI/2023 dibuat oleh Mahkamah Konstitusi manakala Mahkamah memandang bahwa norma yang diuji akan terjadi kekosongan hukum (*rechtsvacuum*). Untuk tidak membatalkan suatu norma yang berakibat pada kekosongan hukum maka Mahkamah Konstitusi RI memberi syarat konstitusional yang diperlukan agar, dalam pelaksanaannya, norma yang diuji tidak bertentangan dengan Undang Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Adanya pertimbangan antisipasi terhadap *rechtsvacuum* juga terlihat di dalam pertimbangan hakim yang menyatakan:

“Pada dasarnya selama ini pelaksanaan Pasal 43A ayat (1) dan (4) UU HPP sudah sesuai dengan petitum para Pemohon, sebagaimana telah diuraikan sebelumnya yaitu Pasal 43A UU HPP bukanlah perluasan tahap penyidikan, sehingga pengaturan lebih lanjut dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan sejatinya hanya mengatur teknis administrasi dan tidak melakukan pembatasan hak warga negara, dalam hal ini Wajib Pajak. Bahkan, seandainyaupun petitum permohonan para Pemohon dikabulkan oleh Yang Mulia Majelis Hakim Konstitusi, hal tersebut justru akan mengakibatkan terjadinya kekosongan hukum pedoman pelaksanaan Pemeriksaan Bukti Permulaan termasuk wewenang apa saja yang dimiliki oleh petugas pajak dalam melaksanakan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Sehingga adanya hak setiap orang atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum sebagaimana diatur dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 tidak dapat dicapai.”

Pertimbangan di atas menunjukkan adanya adanya pertimbangan MK terhadap kekosongan hukum pelaksanaan pemeriksaan tindak pidana perpajakan apabila Mahkamah mengabulkan seluruhnya. Putusan

²⁹ Yance Arizona, *Mahkamah Konstitusi Dan Reformasi Tenurial Kehutanan, Jalan Terjal Reforma Agraria Di Sektor Kehutanan* (Bogor: Pusat penelitian dan pengembangan Perubahan Iklim dan Kebijakan, 2013).

inskonstitusional bersyarat ini membawa implikasi yudiridis pada eksistensi Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP apabila pemaknaan pelaksanaannya maupun secara normatif tidak ditindaklanjuti oleh *adressat*. Selain itu, mendasarkan pada polanya Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023 juga membawa pada konsekuensi pada praktik kebijakan pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana pajak dalam melakukan *cross cek* sistem dalam laporan keuangan dan praktik hukum acara di bidang perpajakan.

Sebelum menelaah lebih lanjut berkaitan dengan akibat Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023, maka penting untuk meninjau lebih jauh bagaimana sistem perpajakan yang saat ini berlaku. Sebagaimana pasca *tax reform*, Indonesia menerapkan politik hukum pemungutan pajak dengan mekanisme *self-assessment system*. Sistem ini memberikan kepercayaan penuh kepada wajib pajak. Dalam hal ini kepercayaan dan kebebasan yang sebesar-besarnya bagi masyarakat guna meningkatkan kesadaran dan peran serta masyarakat dalam menyetorkan pajaknya. Konsekuensi dijalankan sistem ini adalah bahwa masyarakat harus benar-benar mengetahui tata cara perhitungan pajak dan segala sesuatu yang berhubungan dengan pelunasan pajaknya, seperti kapan harus membayar pajak, bagaimana menghitung besar pajak, kepada siapa pajak dibayarkan, apa yang terjadi jika salah perhitungan, apa yang terjadi jika lupa, dan sanksi apa yang diterima jika melanggar ketentuan-ketentuan perpajakan.³⁰

Sistem ini membawa dampak pada penerapan sanksi hukum yang berupa pemeriksaan bukti permulaan dugaan tindak pidana perpajakan. Penyelidikan pemeriksaan pajak dalam wujud bukti permulaan pada dasarnya merupakan kegiatan untuk mencari (mengistigate) dalam rangkaian tindak pidana perpajakan, yang dilakukan oleh pelaku tindak pidana pajak atau dapat juga merupakan awal untuk mengetahui adanya

³⁰ Radjijo, "Pemungutan Pajak Penghasilan Dengan Sistem Self Assessment Bagi Wajib Pajak Badan," *Jurnal Ekonomi Dan Kewirausahaan* 7, no. 1 (2007).

tindak pidana perpajakan. Dari segit materiil akuntansi, adanya tindak pidana perpajakan dapat berasal dari laporan keuangan fiskal, yang telah manmade kewajiban hukum bagi wajib pajak dalam memenuhi hukum formal, diantaranya dengan menyampaikn Laporan Keuangan Fiskal dan SPT Tahunan dengan lengkap dan benar. Sehingga, apabila terjadi penyimpangan hukum, maka menjadi logis apabila pemeriksaan dilakukan terhadap pos-pos laporan keuangan fiskal. Terlebih dengan *self-assessment system* yang menuntut keterbukaan dan kejujuran wajib pajak, maka harus terdapat dorongan tersendiri dalam pemeriksaan tindak pidana perpajakan/pemeriksaan pajak.

Berkaitan dengan hal tersebut pengaturan dalam Pasal 43 dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP telah membuka kemungkinan *fiscus* untuk melakukan tindakan pemeriksaan terhadap pos-pos laporan keuangan fiskal yang selengkapny norma tersebut berbunyi sebagai berikut:

Pasal 43A

- (1) Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.*
- (1a) Pemeriksaan Bukti Permulaan dilaksanakan oleh Pejabat Penyidik Pegawai Negeri Sipil di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang menerima surat perintah pemeriksaan bukti permulaan.*
- (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.*
- (3) Apabila dari bukti permulaan ditemukan unsur tindak pidana korupsi, pegawai Direktorat Jenderal Pajak yang tersangkut wajib diproses menurut ketentuan hukum Tindak Pidana Korupsi.*
- (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.*

Apabila dilihat dari sisi *self-assessment* sebagai pelaksanaan *legal binding* penerapan dalam manajemen perpajakan memiliki arti penting dalam *compliance aspect*. Hal ini sebagaimana diterapkan di Amerika Serikat bahwa Untuk mengatasi hal ini hal ini IRS mengantisipasi untuk mencegah kecurangan wajib pajak sekaligus mendukung keberhasilan sistem *self-assessment* dengan penerapan sanksi perdata maupun pidana (*deterrence effect*) atas pelanggaran ketentuan undang-undang perpajakan dan mengintensifkan pemeriksaan pajak.³¹ Hal serupa juga diterapkan di dalam pemeriksaan bukti permulaan yang selengkapnya menurut Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP didelegasikan di dalam peraturan teknis yakni PMK 177/2022. Dalam hal ini memang terdapat antinomi dalam pemeriksaan pajak bukti permulaan, mengingat tindak pidana perpajakan merupakan tindak pidana ekonomi dan satu-satunya dokumen yang dapat membuktikan adanya suatu tindak pidana adalah dokumen perpajakan itu sendiri.

Pemeriksaan perpajakan dalam hal ini merupakan subsistem dari kegiatan menginterogasi kepada wajib pajak untuk memperoleh bahan keterangan melalui tanya jawab secara langsung tentang dugaan tindak pidana di bidang perpajakan dengan jalan pembicaraan atau wawancara yang dilakukan secara sistematis dan terkontrol.³² Pemeriksaan tersebut terdapat PMK 177/2022, yang mengatur secara rigid bagaimana pemeriksaan bukti permulaan yang diselaraskan kedudukannya sebagai penyelidikan menurut UU HPP. Dalam praktiknya pengaturan pemeriksaan bukti permulaan mendapatkan pertentangan dari masyarakat sebagaimana permohonan pengujian undang-undang dalam Perkara Nomor 83/PUU-XXI/2023 karena dianggap telah melewati batas yang wajar dalam ranah penyelidikan yakni

³¹ J.A. Townsend, *Federal Tax Crimes*.

³² Mahkamah Agung, *Antinomi Investigasi Dan Pemeriksaan Pajak* (Jakarta: Biro Hukum dan Humas Badan Urusan Administrasi, 2016).

dengan anggapan telah adanya upaya paksa sebagaimana diatur didalam Pasal 15 PMK 177/2022 sebagai berikut:

Pasal 15

- (1) Untuk memperoleh Bahan Bukti dalam Pemeriksaan Bukti Permulaan:*
- (2) Dalam hal Bahan Bukti sebagaimana dimaksud pada ayat (1) telah ditemukan, Pemeriksa Bukti Permulaan segera meminjam Bahan Bukti dan membuat tanda terima serta memeriksa Bahan Bukti tersebut.*
- (3) Dalam hal belum diperoleh Bahan Bukti pada saat pelaksanaan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), Pemeriksa Bukti Permulaan dapat meminjam Bahan Bukti dengan surat peminjaman.*
- (4) Orang pribadi atau badan yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan harus menyerahkan Bahan Bukti yang diminta sebagaimana dimaksud pada ayat (3) kepada Pemeriksa Bukti Permulaan paling lama 14 (empat belas) hari kalender setelah tanggal pengiriman surat peminjaman.*
- (5) Pemeriksa Bukti Permulaan harus membuat tanda terima atas setiap Bahan Bukti yang diperoleh sebagaimana dimaksud pada ayat (4).*
- (6) Dalam hal orang pribadi atau badan yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan tidak memenuhi permintaan Bahan Bukti dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (4) dan telah ditemukannya Bukti Permulaan atas dugaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, Pemeriksa Bukti Permulaan dapat mengusulkan kepada Direktur Jenderal Pajak untuk dilakukan Penyidikan terhadap orang pribadi atau badan tersebut.*

Atas dasar dalil permohonan tersebut selanjutnya Mahkamah Konstitusi memberikan pertimbangan dengan mempertimbangkan putusan-putusan Mahkamah sebelumnya sebagai berikut:

“Dengan demikian, karena norma Pasal 43A dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 yang mengatur pemeriksaan bukti permulaan sebelum penyidikan yang dinyatakan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam KUHAP, semestinya tidak diatur hal-hal yang terkait dengan tindakan pro justitia. Sebab, hal tersebut dapat berpotensi melanggar esensi dari penyelidikan itu sendiri dalam memeriksa bukti permulaan. Terlebih, terhadap tindakan dalam proses penyelidikan tidak dapat menjadi objek gugatan praperadilan, karena pada dasarnya tindakan yang dilakukan belum masuk pada upaya paksa (pro justitia). Oleh karena itu, Peraturan Menteri Keuangan tidak dapat mengatur ketentuan

yang substansinya memberikan 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;”

Pertimbangan Mahkamah tersebut sekaligus menjadi pertimbangan utama Mahkamah dalam mengabulkan permohonan Para Pemohon untuk sebagian dengan putusan inskonstitusional bersyarat sepanjang tidak terpenuhinya syarat konstitusional yang ditetapkan Mahkamah dalam Putusan *a quo*. Oleh sebab itu, terdapat konsekuensi logis kepada *adressat* untuk menindaklanjuti Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023. Secara tidak langsung adanya pertimbangan Mahkamah terhadap ketentuan hukum acara pidana sebagaimana diatur di dalam KUHAP sekaligus peraturan perundang-undangan lainnya, yakni mengenai larangan pengaturan hal-hal yang bersifat upaya paksa di dalam peraturan perundang-undangan selain undang-undang atau peraturan daerah, mengingat adanya upaya paksa pada dasarnya menimbulkan adanya sanksi penegakan dan menimbulkan esensi kewenangan khususnya dalam penyelidikan yang seharusnya diatur dengan undang-undang. Hal ini merupakan salah satu bentuk penyelarasan undang-undang melalui mekanisme *judicial review*.

Pembentuk undang-undang memiliki kewajiban formil untuk melaksanakan Keputusan konstitusional sebagaimana tertuang di dalam Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023 (*constitutional compliance*). Meskipun terdapat dualisme pemaknaan terhadap putusan MK yang bersifat *final and binding*, namun implementasi Putusan MK yang tidak dapat langsung dieksekusi (*non-self-implementing*) juga memerlukan tindak lanjut dari *adressat*. Meskipun pada dasarnya Putusan Mahkamah Konstitusi atas pengujian undang-undang memperoleh kekuatan hukum tetap sejak selesai diucapkan/dibacakan., namun tidak semua putusan Mahkamah Konstitusi yang mengabulkan permohonan Pemohon dapat langsung dilaksanakan (*implementing*), karena untuk pelaksanaan putusan Mahkamah Konstitusi

tersebut masih memerlukan tindak lanjut dengan pembentukan undang-undang baru atau undang-undang perubahan. Inilah yang putusan yang disebut dengan *non-self-implementing*. Dikatakan demikian karena putusan tersebut mempengaruhi norma-norma lain dan memerlukan revisi atau pembentukan undang-undang baru atau peraturan yang lebih operasional dalam pelaksanaannya. Dengan kata lain, putusan ini tidak bisa serta merta dilaksanakan (tidak *self-implementing*) tanpa adanya undang-undang baru karena menimbulkan kekosongan hukum,³³ terlebih jika menyangkut pengujian undang-undang yang bersifat *beleidsregels*, yang tidak bersifat *self-executing*,³⁴ tidak selalu mudah untuk diimplementasikan.

Untuk menindaklanjuti hal tersebut, maka terdapat beberapa atensi yang perlu dipertimbangan pembentuk undang-undang yakni, berkaitan dengan pembatasan mekanisme pemeriksaan bukti permulaan yang dapat dituangkan di dalam norma batang tubuh maupun penjelasan undang-undang melalui mekanisme *legislative review* dengan memperhatikan *ratio decidendi* Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023 yakni:

1. UU HPP berdasarkan pemaknaan persyaratan dalam Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP “*sepanjang frasa “pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan” tetap berlaku **sepanjang tidak dimaknai “tidak terdapat tindakan upaya paksa”** serta pemaknaan dalam Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP berlaku, **sepanjang tidak mengatur hal-hal yang berkaitan dengan upaya paksa dan melanggar hak***
2. Pedoman angka 211 Lampiran II UU 12/2011 menyatakan, “Pendelegasian kewenangan mengatur dari undang-undang kepada menteri, pemimpin lembaga pemerintah nonkementerian, atau pejabat

³³ Risalah Rapat Panitia Khusus Rancangan Undang-Undang Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia, Selasa, 01 Maret 2011, hlm. 8.

³⁴ *Self-executing* disini diartikan bahwa putusan akan langsung efektif berlaku tanpa diperlukan tindak lanjut lebih jauh dalam bentuk kebutuhan implementasi perubahan undang-undang.

yang setingkat dengan menteri dibatasi untuk peraturan yang bersifat teknis administratif". Dengan demikian, terlepas dari persoalan apakah secara doktriner dalam sistem pemerintahan Presidensial dapat dibenarkan adanya pendelegasian kewenangan mengatur langsung dari Undang-Undang kepada Peraturan Menteri, menurut hukum positif yang berlaku pada saat ini (in casu UU 12/2011) pendelegasian kewenangan demikian dimungkinkan sepanjang hal itu berkenaan dengan pengaturan yang bersifat teknis-administratif. Dengan kata lain, secara a contrario, pendelegasian kewenangan dari Undang-Undang langsung kepada Peraturan Menteri tidak dibenarkan jika materi muatannya berkenaan dengan hal-hal yang menurut hierarki peraturan perundang-undangan bukan merupakan materi muatan Peraturan Menteri. Dengan demikian dalam rangka menindaklanjuti Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023 Pembentuk undang-undang harus memperhatikan kepada siapa pengaturan ini seharusnya didelegasikan.

3. Dengan demikian meninjau pada pemaknaan dalam *Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP bertentangan dengan UUD NRI Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat, dan berlaku **sepanjang tidak mengatur hal-hal yang berkaitan dengan upaya paksa dan melanggar hak, maka PMK 144/2022 tetap berlaku. Hal ini juga dipertimbangan oleh Mahkamah sebagai berikut:***

[3.11] Menimbang bahwa pertimbangan Mahkamah yang bertumpu pada UU 12/2011, sebagaimana diuraikan pada paragraf [3.10] di atas, adalah dikarenakan undang-undang itulah yang memuat pengaturan lebih lanjut tentang pendelegasian kewenangan mengatur dari peraturan perundangundangan dan tidak menjadi objek permohonan a quo. Sehingga, sesuai dengan prinsip presumption of constitutionality yang berlaku dalam pengujian konstitusionalitas undang-undang dan prinsip bahwa hakim atau pengadilan adalah zittende magistratur, maka UU 12/2011 khususnya Lampiran II Pedoman angka 198 sampai dengan angka 216 harus dianggap konstitusional sampai terbukti bertentangan dengan UUD 1945 melalui Putusan Mahkamah Konstitusi yang dijatuhkan atas dasar adanya permohonan untuk itu. Prinsip zittende magistratur menghalangi Mahkamah untuk secara aktif

menguji konstitusionalitas suatu undang-undang jika undang-undang yang bersangkutan tidak dimohonkan pengujian. Namun demikian, prinsip zittende magistratur tidak menghalangi Mahkamah untuk mengesampingkan keberlakuan suatu Undang-Undang apabila ternyata norma undang-undang yang bersangkutan telah ternyata menghalangi kewenangan Mahkamah dalam menjalankan fungsi constitutional review-nya. Pengesampingan demikian dibenarkan berdasarkan doktrin hukum tata negara dan tidak bertentangan dengan ajaran pemisahan kekuasaan, sebab Mahkamah tidak menguji konstitusionalitas norma undang-undang yang tidak dimohonkan pengujiannya, melainkan Mahkamah hanya memutuskan untuk tidak menerapkannya. Artinya, norma Undang-Undang tersebut, baik teks maupun isi atau materi muatannya, tetap ada dan berlaku selama belum ada permohonan yang menguji konstitusionalitasnya dan belum ada Putusan Mahkamah berkenaan dengan hal itu. Hal ini pernah dipraktikkan oleh Mahkamah sebagaimana tertuang dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 004/PUU-II/2004, tanggal 13 Desember 2004.

Menimbang pada pertimbangan Mahkamah di atas, maka Mahkamah Agung sebagai pemegang kewenangan dalam pengujian peraturan perundang-undangan terhadap undang-undang juga berkedudukan sebagai *adressat* untuk menindaklanjuti Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023 apabila terdapat pengujian PMK 177/2022.

4. Selain itu pemerintah dalam hal ini Kementerian Keuangan yang memegang kendali *leading sector* dalam pengelolaan perpajakan, harus memperhatikan *ratio decidendi* dalam merumuskan peraturan teknis perpajakan antara lain hal-hal yang perlu diformulasikan kembali dengan menyesuaikan pertimbangan-pertimbangan Mahkamah dalam Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023.
5. Meskipun Putusan MK telah membatasi hal-hal yang bersifat konstitusional, pembentuk undang-undang dan pemangku kebijakan dalam merumuskan kembali UU HPP dalam mekanisme *legislative review* dan *executive review* perlu untuk meninjau kembali upaya-upaya antisipatif lainnya yang dapat dipertimbangkan dalam pemberlakuan sistem perpajakan dengan *self-assessment system*, termasuk dalam hal penegakan hukumnya yang sejalan dengan prinsip-prinsip penegakan

hukum pidana. Terlebih kelemahan *self-assessment system* yakni menyerahkan sepenuhnya seluruh pada kesadaran dan kemauan wajib pajak.

BAB IV PENUTUP

A. Kesimpulan

Berdasarkan uraian analisis dan evaluasi di atas, maka diperoleh kesimpulan sebagai berikut:

1. Mahkamah Konstitusi menyatakan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP inkonstitusional secara bersyarat yakni dengan ketentuan bahwa Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP “*sepanjang frasa “pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan” tetap berlaku sepanjang tidak dimaknai “tidak terdapat tindakan upaya paksa”* serta pemaknaan dalam Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP berlaku, ***sepanjang tidak mengatur hal-hal yang berkaitan dengan upaya paksa dan melanggar hak.*** Oleh sebab itu, untuk mengisi kekosongan hukum pemaknaan dalam implementasi Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP harus disesuaikan dengan Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2022. Selain itu, *adressat* putusan *a quo*, khususnya Pembentuk Undang-Undang dapat segera menindaklanjuti putusan *a quo*.
2. Terdapat beberapa akibat hukum yang timbul pasca putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2022, yakni segala bentuk tindakan upaya paksa sebagaimana dimaksud di dalam Pasal 43A ayat (1) Pasal 2 angka 13 UU HPP beserta segala pengaturan berkenaan pemeriksaan bukti permulaan dalam PMK 177/2022 sebagaimana tindaklanjut Pasal 43 ayat (4) Pasal 2 angka 13 UU HPP, tidak dapat diterapkan dalam mekanisme pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan. Selain itu, PMK 177/2022 tetap dinyatakan berlaku sebab, peraturan tersebut bukan merupakan *objectum litis* dalam pengujian undang-undang dalam kerangka kewenangan Mahkamah Konstitusi, oleh sebab itu apabila terdapat pengujian PMK 177/2022 di Mahkamah Agung atau perubahan

terhadap PMK 177/2022 beserta pemberlakuannya harus memperhatikan dan mematuhi Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023.

3. Pasca berlakunya Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI, antinomi dalam pemeriksaan bukti permulaan dalam tindak pidana perpajakan telah disesuaikan dengan hukum acara pidana sebagaimana KUHAP yakni meniadakan upaya paksa dalam tahap penyelidikan (pemeriksaan bukti permulaan) tindak pidana pajak. Akan tetapi, terdapat ketidaksesuaian visi antara pemberlakuan kebijakan *self-assessment system* dalam pemungutan pajak dengan upaya preventifnya, sehingga pemberlakuan kebijakan *self-assessment system* perlu untuk ditinjau kembali serta perlu untuk merumuskan sikap preventif pemerintah dalam penegakan hukum pajak jika kebijakan *self-assessment* masih diterapkan. Selanjutnya berkaitan dengan PMK 177/2022 yang dinyatakan tetap berlaku perlu segera ditindaklanjuti agar tidak terdapat disharmoni norma secara vertikal, sebab pada dasarnya UU HPP tidak mengatur detail terkait dengan tindakan pemeriksaan bukti permulaan sebagaimana PMK 177/2022.

B. Rekomendasi

Berdasarkan simpulan diatas, maka diberikan rekomendasi agar pembentuk Undang-Undang segera menindaklanjuti Putusan Nomor 83/PUU-XXI/2022 dalam RUU tentang Perubahan atas UU HPP melalui prolegnas kumulatif terbuka.

DAFTAR PUSTAKA

- Faiz Rahman dkk. "Eksistensi Dan Karakteristik Putusan Mahkamah Konstitusi." *Jurnal Konstitusi* 13, no. 2 (2016).
- J.A. Townsend. *Federal Tax Crimes*. Texas: University of Houston, 2013.
- Jimly Asshiddiqie. *Hukum Acara Pengujian Undang-Undang*. Jakarta: Konstitusi Press, 2006.
- . *Hukum Acara Pengujian Undang-Undang*. Jakarta: Sinar Grafika, 2010.
- Jimly Assiddiqie. *Model-Model Pengujian Konstitusional Di Berbagai Negara*. Jakarta: Sinar Grafika, 2010.
- Mahfud MD. *Problematika Putusan MK Yang Bersifat Positive Legislature*, n.d.
- Mahkamah Agung. *Antinomi Investigasi Dan Pemeriksaan Pajak*. Jakarta: Biro Hukum dan Humas Badan Urusan Administrasi, 2016.
- Malik. "Telaah Makna Hukum Putusan Mahkamah Konstitusi Yang Final Dan Mengikat." *Jurnal Konstitusi* 6, no. 1 (2009).
- Mardian Wibowo. "Menakar Konstitusionalitas Sebuah Kebijakan Hukum Terbuka Dalam Pengujian Undang-Undang." *Jurnal Konstitusi* 2, no. 2 (2015).
- Maruar Siahaan. *Hukum Acara Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia*. Jakarta: Sinar Grafika, 2012.
- MD, Mahfud. *Konstitusi Dan Hukum Dalam Kontroversi Isu*. Jakarta: Rajawali Press, 2012.
- Pusat Penelitian dan Pengkajian Perkara, Pengelolaan Teknologi Informasi dan Komunikasi Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia. *Model Dan Implementasi Putusan Mahkamah Konstitusi Dalam Pengujian Undang-Undang (Studi Putusan Tahun 2003-2012)*. Jakarta: Sekretariat Jenderal dan Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi RI, 2013.
- Radjijo. "Pemungutan Pajak Penghasilan Dengan Sistem Self Assessment Bagi Wajib Pajak Badan." *Jurnal Ekonomi Dan Kewirausahaan* 7, no. 1 (2007).
- Ronny SH Bako dkk. *Analisis Terhadap Putusan Mahkamah Konstitusi*. Jakarta: P3DI Setjen DPR RI, 2009.
- S.F. Marbun. *Peradilan Administrasi Negara Dan Upaya Administrasi Di Indonesia*. Yogyakarta: Liberty, 1997.
- Soedikno Mertokusumo. *Mengenal Hukum Suatu Pengantar*. Yogyakarta: Liberty, 1996.
- Soimim dan Mashuriyanto. *Mahkamah Konstitusi Dalam Sistem Ketatanegaraan Indonesia*. Yogyakarta: UII Press, 2013.
- Syukri Asy'ari dkk. "Model Dan Implementasi Putusan Mahkamah Konstitusi Dalam Pengujian Undang-Undang (Studi Putusan Tahun 2003-2012)." *Jurnal Konstitusi* 10, no. 4 (2013).
- Tanto Lailam. "Penafsiran Konstitusi Dalam Pengujian Konstitusionalitas Undang-Undang Terhadap Undang-Undang Dasar Tahun 1945." *Jurnal Media Hukum* 21, no. 1 (2014).
- Violeta Pukeliene, Austeja Kazemekityte. "Tax Behaviour: Assessment of Tax

Compliance in European Union Countries.” *Ekonomika* 95, no. 2 (2016).
Yance Arizona. *Mahkamah Konstitusi Dan Reformasi Tenurial Kehutanan. Jalan Terjal Reforma Agraria Di Sektor Kehutanan*. Bogor: Pusat penelitian dan pengembangan Perubahan Iklim dan Kebijakan, 2013.



copyright@PuspanlakUU2024

**PUSAT PEMANTAUAN PELAKSANAAN UNDANG-UNDANG
BADAN KEAHLIAN SEKRETARIAT JENDERAL DPR RI
Jl. Jenderal Gatot Subroto, Jakarta Pusat, 10270
Website: <http://puspanlakuu.dpr.go.id>**

