



BERITA NEGARA REPUBLIK INDONESIA

2024, No. 1

Putusan-MK. Pengujian Materiil Undang-Undang Nomor 7
Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan

Nomor 83/PUU-XXI/2023

DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA MAHKAMAH KONSTITUSI REPUBLIK INDONESIA,

[1.1] Yang mengadili perkara konstitusi pada tingkat pertama dan terakhir, menjatuhkan putusan dalam perkara Pengujian Materiil Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, yang diajukan oleh:

1. Nama : **Surianingsih**
Warga Negara : Indonesia
Pekerjaan : Pedagang
Alamat : Jalan Sudirman, RT 000/RW 000,
Kelurahan/Desa Gung Leto, Kecamatan
Kabanjahe, Kabupaten Karo, Provinsi
Sumatera Utara

Sebagai ----- **Pemohon I;**

2. **PT Putra Indah Jaya**, dalam hal ini diwakili oleh:

Nama : **Budyanto Pranoto**
Warga Negara : Indonesia
Jabatan : Direktur
Alamat : Jalan Kembar Tengah VII Nomor 19, RT/RW
004/012, Cigereleng, Regol, Kota Bandung

Sebagai ----- **Pemohon II;**

Berdasarkan Surat Kuasa Khusus masing-masing bertanggal 17 Juli 2023 dan 1 September 2023, memberi kuasa kepada Cuaca, S.E. Ak., S.H., M.Si., M.H. dan Shinta Donna Tarigan, S.H., adalah para Advokat pada Kantor Hukum "Cuaca, Marhaen, Nina & Partners", beralamat di Jalan Bukit Golf IV, Blok OG 2/6, Madrid, Kota Modern, Kota Tangerang, Provinsi Banten, baik bersama-sama atau sendiri-sendiri, bertindak untuk dan atas nama pemberi kuasa;

Selanjutnya disebut sebagai ----- **para Pemohon;**



- [1.2]** Membaca permohonan para Pemohon;
Mendengar keterangan para Pemohon;
Mendengar dan membaca keterangan Dewan Perwakilan Rakyat;
Membaca dan mendengar keterangan Presiden;
Membaca dan mendengar keterangan Ahli para Pemohon;
Mendengar keterangan Saksi para Pemohon;
Membaca dan mendengar keterangan Ahli Presiden;
Memeriksa bukti-bukti para Pemohon;
Memeriksa bukti-bukti Presiden;
Membaca kesimpulan para Pemohon dan Presiden.

2. DUDUK PERKARA

[2.1] Menimbang bahwa para Pemohon telah mengajukan permohonan bertanggal 25 Juli 2023 yang diterima di Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disebut Kepaniteraan Mahkamah) pada tanggal 27 Juli 2023, berdasarkan Akta Pengajuan Permohonan Pemohon Nomor 80/PUU/PAN.MK/AP3/07/2023 dan dicatat dalam Buku Registrasi Perkara Konstitusi Elektronik (e-BRPK) pada tanggal 3 Agustus 2023 dengan Nomor 83/PUU-XXI/2023, yang telah diperbaiki dengan perbaikan permohonan bertanggal 8 September 2023, yang diterima Mahkamah pada tanggal 11 September 2023, pada pokoknya menguraikan hal-hal sebagai berikut:

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

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.

terhadap ketentuan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, yang selengkapnya berbunyi:

Pasal 1 ayat (3) UUD 1945

“Negara Indonesia adalah negara hukum.”

Pasal 28D ayat (1) UUD 1945

“Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum.”

Pengujian ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan dilakukan untuk menguji tafsir konstitusional dan menilai konstitusionalitas mengenai perlindungan dan pemenuhan hak konstitusional para Pemohon untuk mendapatkan kepastian hukum yang adil dalam proses penegakan hukum pidana perpajakan.

I. KEWENANGAN MAHKAMAH KONSTITUSI

1. Bahwa Pasal 24 ayat (2) UUD 1945 menyatakan: *“Kekuasaan kehakiman dilakukan oleh sebuah Mahkamah Agung dan badan peradilan yang di bawahnya dalam lingkungan peradilan umum, lingkungan peradilan agama, lingkungan peradilan militer, lingkungan peradilan tata usaha negara, dan oleh sebuah Mahkamah Konstitusi”*;
2. Bahwa Pasal 24C ayat (1) UUD 1945 menyatakan, *“Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji undang-undang terhadap Undang-Undang Dasar, memutus sengketa kewenangan lembaga negara yang kewenangannya diberikan oleh Undang-Undang Dasar, memutus*



pembubaran partai politik dan memutus perselisihan tentang hasil Pemilihan Umum”;

3. Bahwa Pasal 29 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 157, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5076), menyatakan: *“Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk: (a) menguji undang-undang terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945”;*
4. Bahwa Pasal 10 ayat (1) huruf a Undang - Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi yang telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2020 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2003 tentang Mahkamah Konstitusi (selanjutnya disebut UU MK) yang menyatakan, *“Mahkamah Konstitusi berwenang mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk: (a) menguji Undang-Undang (UU) terhadap UUD RI tahun 1945...”;*
5. Bahwa Pasal 9 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, menyatakan: *“Dalam hal suatu Undang-Undang diduga bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, pengujiannya dilakukan oleh Mahkamah Konstitusi”;*
6. Bahwa berdasarkan seluruh uraian di atas, Mahkamah Konstitusi berwenang untuk mengadili permohonan para Pemohon untuk melakukan pengujian Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan terhadap UUD 1945.

II. KEDUDUKAN HUKUM (LEGAL STANDING)

7. Bahwa ketentuan Pasal 51 ayat (1) UU MK *Juncto* Pasal 4 Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 2 Tahun 2021 tentang Pedoman Beracara



Dalam Perkara Pengujian Undang-Undang dinyatakan bahwa Pemohon adalah pihak yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan oleh berlakunya undang-undang yaitu:

- a. Perorangan warga negara Indonesia;
 - b. Kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam undang-undang;
 - c. Badan hukum publik atau privat;
 - d. Lembaga negara;
8. Selanjutnya dalam Penjelasan atas Pasal 51 ayat (1) UU MK disebutkan bahwa yang dimaksud dengan hak konstitusional adalah "*hak-hak yang diatur dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945*";
9. Bahwa Yurisprudensi Mahkamah Konstitusi sebagaimana tertuang dalam Putusan Nomor 006/PUU-III/2005 *juncto* Putusan Nomor 11/PUU-V/2007 dan putusan-putusan selanjutnya telah memberikan pengertian dan batasan kumulatif tentang apa yang dimaksud dengan "kerugian konstitusional" dengan berlakunya suatu norma undang-undang, yaitu:
- a. Adanya hak konstitusional Pemohon yang diberikan oleh Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
 - b. Bahwa hak konstitusional tersebut dianggap oleh Pemohon telah dirugikan oleh suatu undang-undang yang diuji;
 - c. Kerugian konstitusional Pemohon yang dimaksud bersifat spesifik (khusus) dan aktual, atau setidaknya bersifat potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
 - d. Adanya hubungan sebab-akibat (*causal verband*) antara kerugian dan berlakunya undang-undang yang dimohonkan untuk diuji; dan
 - e. Adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan, maka kerugian konstitusional yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi.



10. Bahwa Pemohon I adalah perorangan warga negara Indonesia dan sebagai pembayar pajak (*tax payer*) atau wajib pajak yang dibuktikan dengan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) Nomor 63.692.177.7-128.000. Kemudian, Pemohon I telah membayar pajak dengan kode *biling* 027808228317031 dengan bukti penerimaan negara (penerimaan pajak) terlampir.
11. Bahwa Pemohon II adalah badan hukum privat dan sebagai pembayar pajak atau wajib pajak badan yang dibuktikan dengan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) Nomor 02.735.555.1-444.000. Pemohon II telah membayar pajak dengan kode *biling* 028016514954099 dengan bukti penerimaan negara (penerimaan pajak) terlampir;
12. Bahwa Pemohon I sebagai wajib pajak perorangan dan Pemohon II sebagai wajib pajak badan memiliki hak konstitusional yang diberikan oleh UUD 1945. Berdasarkan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 hak konstitusional itu adalah hak untuk memperoleh kepastian hukum yang adil atau dikenal dengan asas kepastian hukum. Prinsip kepastian hukum yang adil merupakan salah satu prinsip penting dalam negara hukum sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 bahwa negara Indonesia adalah negara hukum;
13. Bahwa Pemohon I dan Pemohon II sebagai pembayar pajak (*tax payer*) menyatakan kepentingan konstitusionalnya telah dilanggar oleh ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (selanjutnya ditulis UU HPP), karena menimbulkan ketidakpastian hukum. Dengan demikian, syarat *legal standing* Pemohon I dan Pemohon II telah terpenuhi. Hal ini sesuai dengan adagium “*no taxation without participation*” dan sebaliknya “*no participation without tax*” (vide Putusan MK Nomor 003/PUU-I/2003 tentang Pengujian Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2002 tentang Surat Utang Negara);
14. Bahwa berkaitan dengan adanya kerugian konstitusional bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya-tidaknya menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi, maka dapat disampaikan sebagai berikut:
 - a. Pemohon I berpotensi mengalami kerugian akibat diberlakukannya ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU



HPP. Bahwa Pemohon I berprofesi sebagai pedagang yang mendapatkan penghasilan dari kegiatan bisnis perdagangan. Atas penghasilan yang diperoleh dari kegiatan perdagangan tersebut, Pemohon I tentu dibebani kewajiban pajak berupa pembayaran sejumlah nilai pajak tertentu kepada negara melalui kantor pelayanan pajak. Bahwa dalam rangka menjalankan kewajiban pelaporan dan pembayaran pajak tersebut, sangat mungkin terjadi persoalan. Bahwa Pemohon I dapat dianggap tidak melaporkan/membayar kewajiban pajak yang sebenarnya, dimana dugaan tersebut dapat berujung pada dugaan terjadinya tindak pidana perpajakan. Berdasarkan hal demikian, maka sesuai ketentuan di bidang perpajakan, Direktorat Jenderal Pajak dapat melakukan pemeriksaan bukti permulaan. Bahwa pemeriksaan bukti permulaan dilakukan sesuai ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP. Tata cara pemeriksaan bukti permulaan diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan;

- b. Bahwa kerugian dapat dialami oleh Pemohon I, sebab dalam pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan yang dilaksanakan sesuai ketentuan Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP (yang selanjutnya diatur dalam PMK 177/2022) yang apabila dicermati secara rinci, maka dalam pemeriksaan bukti permulaan dilakukan dengan cara-cara upaya paksa, seperti cara perolehan keterangan berupa dokumen/data elektronik, termasuk melakukan penyegelan dan memasuki/memeriksa tempat atau ruangan tertentu (pengegedahan). Pemohon I harus (berkewajiban) mengikuti upaya paksa tersebut tanpa dapat mempersoalkan/menggugat apabila terdapat kesalahan prosedur dalam pemeriksaan bukti permulaan;
- c. Bahwa meskipun dalam Penjelasan Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP dinyatakan bahwa pemeriksaan bukti permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur KUHAP, akan tetapi persoalannya, tata cara pemeriksaan bukti permulaan dapat dilakukan dengan berbagai upaya paksa terhadap Pemohon I untuk memperoleh data, dokumen, dan informasi yang berkaitan dengan perpajakan. Dalam penalaran yang wajar, setiap upaya paksa tersebut dapat merugikan hak-hak Pemohon



- I. Persoalan hukumnya, apabila dalam upaya paksa tersebut terdapat kerugian Pemohon I, maka Pemohon I tidak dapat menggugat upaya paksa tersebut ke praperadilan, layaknya mekanisme di tindak pidana secara umum. Alasan utamanya, sebab pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan disamakan tujuan dan kedudukannya dengan penyelidikan, sebagaimana Penjelasan Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP;
- d. Dengan demikian menurut penalaran yang wajar, kerugian Pemohon I dapat dipastikan akan terjadi apabila Pemohon I diperiksa dalam pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan dan dilakukan upaya paksa, Pemohon I tidak dapat mempertahankan hak-haknya melalui gugatan praperadilan. Bahwa Pemohon I kehilangan hak menempuh upaya hukum. Sehingga Pemohon I tidak mendapat jaminan kepastian hukum yang adil sebagaimana dijamin Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 yang merupakan prinsip negara hukum sebagaimana diatur Pasal 1 ayat (3) UUD 1945.
15. Bahwa Pemohon II telah mengalami kerugian konstitusional bersifat spesifik (khusus) dan aktual sebagaimana disampaikan berikut:
- a. Bahwa Pemohon II merupakan wajib pajak badan yang telah pernah diperiksa dalam pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan pada tahun 2020. Pemohon II pernah mengajukan upaya hukum permohonan praperadilan berkaitan dengan pemeriksaan bukti permulaan tersebut;
- b. Bahwa dalam pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan yang dilakukan Ditjen Pajak terhadap Pemohon II, terdapat ancaman dan beberapa upaya paksa yang dilakukan terhadap Pemohon II. Misalnya berdasarkan Surat Nomor: PEMB.BP-6/WPJ.05/2020 tanggal 20 Januari 2020, perihal Pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan yang memberikan kewajiban kepada Pemohon untuk memenuhi permintaan bahan bukti sebagai perwujudan wewenang penyidik meminta bahan bukti sebagaimana diatur pada pada Pasal 44 ayat (2) huruf c UU KUP yang berbunyi: "meminta keterangan dan bahan bukti dari orang pribadi atau badan sehubungan dengan tindak pidana di bidang perpajakan".



Kemudian, dalam rangka perolehan bahan bukti, PPNS membuat Tanda Terima Peminjaman tanggal 29 Januari 2020 dan Berita Acara Perolehan Data Elektronik tanggal 29 Januari 2020. Sekalipun pada bukti tanda terima peminjaman tanggal 29 Januari 2020 dinyatakan "Peminjaman", namun oleh karena Penyidik PNS melakukannya berdasarkan Pasal 44 ayat (2) huruf e UU KUP (yang diubah terakhir dengan UU HPP) menegaskan bahwa peminjaman tersebut memiliki makna hukum penggeledahan dan penyitaan, bukan seperti peminjaman yang sering berlaku di umum/masyarakat. Bahwa Penyidik PNS dalam melakukan penyitaan tersebut tidak disertai izin Pengadilan Negeri setempat sebagaimana diatur dalam KUHAP. Demikian juga Penyidik PNS dalam memperoleh data elektronik tanggal 29 Januari 2020, sebenarnya Penyidik sudah melakukan wewenang penggeledahan dan penyitaan menurut Pasal 44 ayat (2) huruf e UU KUP (yang diubah terakhir dengan UU HPP) terhadap Pemohon II;

- c. Bahwa Pemohon II ingin menempuh upaya hukum terhadap ancaman dan upaya paksa tersebut. Pemohon II mengetahui terdapat beberapa putusan pengadilan yang mengabulkan praperadilan terhadap upaya paksa dalam pemeriksaan bukti permulaan. Yaitu *pertama*, putusan Pengadilan Negeri Surabaya Nomor 14/Pid.Pra/2022/PN.Sby. yang mengabulkan permohonan praperadilan yang diajukan oleh Lucky Kartanto melawan Direktur Jenderal Pajak *c.q.* Direktur Penegakan Hukum *c.q.* Kantor Wilayah DJP Jawa Timur I. *Kedua*, putusan Pengadilan Negeri Sanggau Nomor 2/Pid.Pra/2021/PN.Sag yang mengabulkan permohonan praperadilan yang diajukan oleh Rinni Annisyah BR Ginting (wajib pajak) melawan Direktorat Jenderal Pajak sebagai Termohon. *Ketiga*, putusan Pengadilan Negeri Pematangsiantar Nomor 2/Pid.Pra/2022/PN Pms yang mengabulkan pemohon praperadilan atas nama Pemohon Kodam Sitepu melawan Direktur Jenderal Pajak sebagai Termohon;
- d. Berdasarkan beberapa putusan tersebut, maka Pemohon II mengajukan upaya praperadilan di Pengadilan Negeri Bandung pada Februari 2023 dengan Nomor perkara 5/Pid.Pra/2023/PN.Bdg. Namun, dalam putusannya PN Bandung menyatakan permohonan praperadilan tidak



dapat diterima (NO) dengan alasan domisili para Termohon yang berada di wilayah Jakarta;

- e. Kemudian pada Maret 2023, Pemohon II mengajukan permohonan praperadilan di Pengadilan Negeri Jakarta Selatan melawan Direktur Jenderal Pajak, Direktur Penegakan Hukum Direktorat Jenderal Pajak, dan penyidik-penyidik (Baru Saktiawan, Ajum Sutarya, Muhammad Endro Basuki, dkk.) pada Surat Perintah Penyidikan Nomor: PRIN.DIK8/PJ.05/2022 tanggal 14 Maret 2022 dan Surat Perintah Penyidikan Nomor: PRIN.DIK-42/WPJ.05/2022 tanggal 12 September 2022. Akan tetapi, permohonan praperadilan Pemohon II ditolak dengan pertimbangan hukum Hakim Estiono, S.H., M.H. (vide halaman 159 s.d. 161) sebagai berikut:

Menimbang, bahwa Pengadilan berpendapat: sesuai kewenangannya, Lembaga Praperadilan, tidak mempunyai kompetensi untuk menguji kewenangan pemeriksa yang diatur Pasal 12 PMK tersebut;

Menimbang, bahwa Pengadilan berpendapat dalam tahap ini, belum dilakukan Tindakan hukum berupa upaya paksa, sebab belum ditentukan apakah suatu peristiwa hukum tersebut merupakan tindak pidana perpajakan;

Menimbang, bahwa selain itu, Para Pemohon mempersoalkan peminjaman dokumen dan akses data elektronik yang dilakukan Pemeriksa bukti permulaan telah melakukan pemeriksaan dokumen/Pengeledahan, sehingga pemeriksa bukti permulaan dapat menghitung dan menyebutkan pada pendapatan negara sekurang-kurangnya Rp 3.607.484.652 (tiga milyar enam ratus tujuh juta empat ratus delapan puluh empat ribu enam ratus lima puluh dua rupiah), terbukti sudah terjadi pengeledahan dan penyitaan;

Menimbang, bahwa penyitaan menurut Pasal 38 ayat (1) KUHP, dilakukan Penyidik dengan penetapan ketua Pengadilan Negeri setempat, baik berupa izin penyitaan atau persetujuan penyitaan;

Menimbang, bahwa Pengadilan berpendapat, oleh karena belum dilakukan Tindakan hukum berupa upaya paksa, sebab belum ditentukan apakah suatu peristiwa hukum tersebut merupakan tindak pidana perpajakan;

Menimbang, bahwa oleh karena pokok persoalan praperadilan yang diajukan para Pemohon tidak beralasan menurut hukum, maka Pengadilan berpendapat persoalan lainnya yang diajukan para Pemohon dalam perkara a quo sebagaimana tuntutan para Pemohon, tidak perlu dipertimbangkan lagi; Menimbang, bahwa berdasarkan pertimbangan di atas, maka alasan-alasan



permohonan praperadilan yang diajukan oleh Pemohon harus dinyatakan ditolak seluruhnya;

MENGADILI:

1. *Menolak permohonan praperadilan para Pemohon seluruhnya;*
 2. *Membebaskan biaya perkara kepada para Pemohon sejumlah nihil.*
- f. Bahwa faktanya terdapat 2 (dua) model putusan pengadilan terkait permohonan praperadilan terhadap pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan. Ada hakim yang dalam putusannya mengabulkan permohonan praperadilan dan ada hakim yang menolak. Terlihat terjadi perdebatan mengenai kompetensi pengadilan dalam mengadili praperadilan pemeriksaan bukti permulaan. Bahwa putusan-putusan pengadilan negeri dalam praperadilan tersebut membuktikan terjadi ketidakpastian hukum dalam mekanisme kontrol terhadap pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan;
- g. Bahwa Pemohon II telah mengalami kerugian konstitusional bersifat spesifik dan aktual (telah terjadi) sebab ketidakpastian mengenai kompetensi pengadilan yang dapat menjadi tempat bagi Pemohon II untuk mencari keadilan ketika hak-hak Pemohon II dilanggar dalam pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan, khususnya berkaitan dengan dilakukannya upaya yang bersifat memaksa. Bahwa Pemohon II tidak mendapat jaminan kepastian hukum yang adil sebagaimana dijamin Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 yang merupakan prinsip negara hukum sebagaimana diatur Pasal 1 ayat (3) UUD 1945.
16. Bahwa berikut disampaikan fakta putusan pengadilan yang berbeda-beda berkaitan dengan permohonan (gugatan) praperadilan terhadap pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan, sebagaimana diuraikan berikut;
- a. Putusan Pengadilan Negeri Surabaya Nomor 14/Pid.Pra/2022/PN.Sby. yang mengabulkan permohonan praperadilan yang diajukan oleh Lucky Kartanto melawan Direktur Jenderal Pajak *c.q.* Direktur Penegakan Hukum *c.q.* Kantor Wilayah DJP Jawa Timur I. Bahwa maksud dan tujuan permohonan praperadilan Pemohon terhadap Termohon adalah



terhadap penggeledahan dan/atau penyitaan dari Direktorat Jenderal Pajak berdasarkan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Nomor PRIN BP-013/WPJ 11/2021, tanggal 9 November 2021, yang ditandatangani oleh Kepala Kantor Wilayah DJP Jawa Timur I atas nama Direktur Jenderal Pajak (vide halaman 81 putusan).

*Menimbang, bahwa Termohon dalam Jawabannya membantah dalil permohonan Pemohon dan menyatakan Termohon tidak pernah melakukan penyitaan terhadap dokumen-dokumen dan barang-barang Pemohon, dimana berdasarkan Surat Nomor PEMB BP-013/WPJ 11/2021 perihal Pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan, tanggal 9 November 2021 dan Surat Nomor S018/WPJ.11/BD/0700/2022, perihal Permintaan Peminjaman, tanggal 20 Januari 2022, yang kedua surat tersebut didasarkan pada Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Nomor PRIN BP-013/WPJ.11/2021, tanggal 9 November 2021, **terdapat kewajiban bagi Pemohon untuk meminjamkan bahan bukti kepada pemeriksa bukti permulaan.** Di samping itu, Pemohon juga telah menerima "TANDA TERIMA PEMINJAMAN". "BERITA ACARA PEROLEHAN/PENGAMBILAN DATA YANG DIKELOLA SECARA ELEKTRONIK", dan "LAMPIRAN RINCIAN PEROLEHAN/PENGAMBILAN DATA YANG DIKELOLA SECARA ELEKTRONIK", yang kesemuanya tertanggal 18 November 2021, yang diterbitkan oleh TERMOHON sehubungan dengan adanya Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Nomor PRIN BP013/WPJ.11/2021, tanggal 9 November 2021, sedangkan perbuatan yang dilakukan oleh Termohon hanyalah meminjam, sedangkan Pemohon tidak mengetahui perbedaan definisi dari kata "Meminjam" dengan kata "Menyita" dan ketentuan dalam PMK-239/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan sudah sangat jelas dan gamblang menggunakan istilah "meminjam" bukan "menyita" sebagaimana dimaksud dalam ketentuan Penyitaan yang ada di KUHAP dan terhadap Pemohon telah diberitahukan mengenai hak dan kewajiban pada saat akan dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan yang dibuktikan dengan Berita Acara yang telah ditandatangani oleh Pemohon serta peminjaman dokumen yang dilakukan terhadap Pemohon juga telah didasarkan pada persetujuan dari Pemohon sendiri yang dibuktikan dengan adanya tanda terima peminjaman dokumen dan Berita Acara Perolehan Data Elektronik yang juga telah ditandatangani oleh Pemohon sendiri, sehingga terkait dengan "Penyitaan" untuk menunjukkan dan memberikan pengetahuan kepada Pemohon bahwa secara definisi terdapat perbedaan mendasar antara "meminjam" dan "menyita (vide halaman 82-83 putusan);*

Menimbang, bahwa sebelum Hakim Praperadilan mempertimbangkan materi permohonan Pemohon perlu diuraikan hal-hal sebagai berikut yang menjadi dasar pemeriksaan perkara ini:

Menimbang, bahwa pengajuan praperadilan yang diajukan oleh



pemohon adalah Direktorat Jenderal Pajak adalah Terhadap Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan sebagaimana surat Nomor: PEMB BP-013/WJP 11/2021 tanggal 09 Nopember 2021 dimana dalam surat memuat kewajiban Pemohon untuk memberikan kewenangan kepada Termohon untuk:

- 1. Memberikan kesempatan kepada pemeriksa Bukti Permulaan untuk memasuki dan/atau memeriksa tempat atau ruang, barang bergerak dan/atau barang bergerak yang diduga atau patut diduga digunakan untuk menyimpan Bahan Bukti*
- 2. Memberikan kesempatan kepada pemeriksa Bukti Permulaan untuk mengakses dan/atau mengunduh data yang dikelola secara elektronik*
- 3. Memperlihatkan dan/atau meminjamkan Bahan Bukti kepada pemeriksa Bukti Permulaan*
- 4. Memberikan keterangan lisan dan/atau tertulis kepada pemeriksa Bukti Permulaan, dan*
- 5. Memberi bantuan kepada pemeriksa Bukti Permulaan guna kelancaran Pemeriksaan Bukti Permulaan.*

Menimbang, bahwa disamping itu terhadap tindak lanjut oleh tidak dipenuhinya bukti permulaan yang dimintakan oleh Termohon (bukti P-6), maka Termohon melalui suratnya (bukti P-10 dan T-8.a), apabila bukti permulaan tidak terpenuhi akan ditindaklanjuti sesuai ketentuan yang berlaku ; Menimbang, bahwa Termohon juga telah memanggil Pemohon untuk menghadap kepada Tim Pemeriksa, oleh karena tidak memenuhi permintaan bukti permulaan (bukti surat T-9);

Menimbang bahwa dalam konteks pembuktian oleh permohonan atas perkara ini Hakim Pengadilan Negeri Surabaya menilai bahwa Pemohon dipersidangan dapat membuktikan Pemohon merupakan pemilik atas benda yang dipinjam dilihat dari bukti-bukti yang dihadirkan dipersidangan oleh Pemohon dari bukti P-4 dan P-8, P-9 dan P-10 serta bukti surat yang diajukan Termohon yaitu bukti T-6.A sampai dengan T-6.C, T-7 dan T-8 yang membuktikan bahwa Termohon telah melakukan penggeledahan dan peminjaman atas barang-barang milik pemohon (vide halaman 87 putusan);

Menimbang, bahwa atas bukti surat P-4 dan P-8, P-9 dan P-10 serta bukti bukti T-6.A sampai dengan T-6.C, T-7 dan T-8 yang diajukan Pemohon dan Termohon, Hakim berpendapat sebagai berikut:

- Bahwa bukti bukti Pemohon dapat menggugurkan, dapat membantah serta tidak dapat dijadikan sebagai acuan untuk menentukan bahwa Penggeledahan dan penyitaan atas diri pemohon oleh Termohon tidak memenuhi minimal pembuktian yaitu dua alat bukti yang sah menurut undang-undang;*
- Bahwa bukti-bukti yang diajukan oleh Pemohon lebih menitik beratkan pada terbukti tidaknya Penggeledahan dan Penyitaan yang dilakukan Derktorat Jendral Pajak kepada pemohon hal mana atas perbuatan Pemohon menjadi lingkup dan wewenang*



hakim praperadilan untuk menentukannya;

- *Bahwa yang menjadi titik berat pembuktian dalam lingkup praperadilan a quo hanya sebatas memenuhi atau tidaknya minimal alat bukti dalam Penggeledahan dan Penyitaan milik Pemohon;*
- *Bahwa Termohon telah melakukan penggeledahan untuk mengambil dan atau memperoleh data guna pemeriksaan bukti permulaan pada tanggal 18 Nopember 2021 di kediaman Pemohon;*

*Menimbang, bahwa Pemeriksaan yang dilakukan Termohon terhadap dokumen-dokumen yang diperoleh Termohon berdasarkan Berita Acara Perolehan / Pengambilan Data yang dikelola secara elektronik tanggal 18 Nopember 2021 dan dilaksanakan Termohon berdasarkan berdasarkan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan Nomor PRIN.BP-013/WPJ.11/2021 tanggal 9 November 2021, Surat Nomor PEMB.BP-13/WPJ.11/2021 tanggal 9 November 2021 dan Surat Nomor SPEMB.BP-13/WPJ.11/2021 tanggal 9 November 2021, adalah **merupakan tindakan penggeledahan dan penyitaan;***

Menimbang, bahwa sesuai bukti surat bertanda P-6 yang sama dengan bukti surat bertanda T-6.A, berupa surat Pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan yang dalam surat tersebut memuat kata "berkewajiban" yang dapat diartikan sebagai adanya kewajiban untuk meminjamkan mengandung pengertian meminta dengan memaksa, sehingga hal tersebut bersifat paksaan; Menimbang, bahwa terbukti cacat hukum Penggeledahan dan Penyitaan yang dilakukan dalam bentuk pemeriksaan terhadap dokumendokumen ataupun data elektronik Pemohon yang diperoleh oleh Termohon melalui mekanisme Berita Acara Perolehan / Pengambilan Data yang dikelola secara elektronik tanggal 18 Nopember 2021 karena tidak disertai izin dari Ketua Pengadilan Negeri, yang dilakukan berdasarkan Surat Nomor: PRIN.BP013/WPJ.11/2021 tanggal 9 November 2021 yang tidak bersesuaian dengan Angka 19 Lampiran III Kep-146/PJ./2018, Surat Nomor: PEMB.BP2/WPJ.13/2021 tanggal 17 Februari 2021 Perihal Pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan dan juga tidak bersesuaian dengan Angka 17 Lampiran III Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: Kep-146/PJ./2018 Tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak;

*Menimbang bahwa dari uraian fakta tersebut di atas, **maka Hakim berpendapat bahwa tindakan Termohon dalam mendapatkan surat-surat yang diperlukan dari Pemohon tersebut terkandung adanya upaya paksa dan sanksi sehingga terhadap fakta ini bila dihubungkan dengan pengertian Penyitaan ataupun penggeledahan yang bersifat memaksa, maka tindakan Termohon tersebut termasuk dalam kualifikasi Penyitaan ataupun Penggeledahan dimana Penyitaan hanya dapat dilakukan oleh***



penyidik dengan surat izin ketua pengadilan negeri setempat, sebagaimana dimaksud dalam ketentuan Pasal 38 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana;

*Menimbang, bahwa berdasarkan pertimbangan di atas, maka alasan-alasan permohonan praperadilan yang diajukan oleh Pemohon **beralasan hukum dan dapat dikabulkan;***

MENGADILI:

1. *Mengabulkan permohonan praperadilan Pemohon untuk seluruhnya;*
 2. *Menyatakan tidak sah penggeledahan dan/atau penyitaan yang dilakukan oleh TERMOHON yang didasarkan pada Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Nomor PRIN BP-013/WPJ 11/2021, tanggal 9 November 2021, sehingga secara mutatis-mutandis TERMOHON tidak lagi berwenang untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan serta segala keputusan dan/atau penetapan yang dikeluarkan lebih lanjut oleh TERMOHON yang berdasarkan surat perintah in casu menjadi batal demi hukum;*
 3. *Membebaskan biaya yang timbul dari perkara ini kepada negara.*
- b. Putusan Pengadilan Negeri Sanggau Nomor 2/Pid.Pra/2021/PN Sag yang mengabulkan permohonan Praperadilan yang diajukan oleh Rinni Annisyah BR Ginting (wajib pajak) melawan Direktorat Jenderal Pajak sebagai Termohon. Pertimbangan hukum Hakim Praperadilan Pengadilan Negeri Sanggau, Eliyas Eko Setyo, S.H., M.H., dapat dilihat pada halaman 24 sampai dengan halaman 27 sebagai berikut:

Menimbang, bahwa berdasarkan Pasal 1 angka (16) KUHAP yang dimaksud penyitaan adalah serangkaian tindakan penyidik untuk mengambil alih dan atau menyimpan di bawah penguasaannya benda bergerak atau tidak bergerak, berwujud atau tidak berwujud untuk kepentingan pembuktian dalam penyidikan, penuntutan dan peradilan, sedangkan berdasarkan pasal 82 ayat (1) huruf b KUHAP untuk penyitaan yang dapat dipraperadilan mencakup adanya benda yang disita yang tidak termasuk alat pembuktian;

Menimbang, bahwa penyitaan oleh penyidik sebagaimana dimaksud oleh pasal 38 ayat (2) KUHAP hanya dapat dilakukan dalam keadaan yang sangat perlu dan mendesak serta selanjutnya harus segera dilengkapi dengan surat persetujuan dari Ketua pengadilan Negeri setempat. Menimbang, bahwa dalam konteks pembuktian oleh permohonan atas perkara ini Hakim Pengadilan Negeri Sanggau menilai bahwa pemohon dipersidangan dapat membuktikan pemohon merupakan pemilik atas benda yang disita dilihat dari bukti-bukti yang dihadirkan dipersidangan oleh Pemohon dari bukti P-1 sampai dengan P-8;



Menimbang, bahwa atas bukti surat P-1 s/d P-8 serta bukti saksi-saksi yang diajukan pemohon, **Hakim Praperadilan Pengadilan Negeri Sanggau** berpendapat sebagai berikut;

- Bahwa bukti bukti pemohon dapat menggugurkan, dapat membantah serta tidak dapat dijadikan sebagai acuan untuk menentukan bahwa Penggeledahan dan penyitaan atas diri pemohon oleh termohon tidak memenuhi minimal pembuktian yaitu dua alat bukti yang sah menurut undang-undang;
- Bahwa bukti-bukti yang diajukan oleh pemohon lebih menitik beratkan pada terbukti tidaknya Penggeledahan dan Penyitaan yang dilakukan Derktorat Jendral Pajak kepada pemohon hal mana atas perbuatan Pemohon menjadi lingkup dan wewenang hakim praperadilan untuk menentukannya;
- Bahwa yang menjadi titik berat pembuktian dalam lingkup praperadilan a quo hanya sebatas memenuhi atau tidaknya minimal alat bukti dalam Penggeledahan dan Penyitaan milik Pemohon. - Bahwa berdasarkan Keterangan Saksi-saksi dipersidangan bahwa penggeledahan adalah PT.Sawit Laju Mandiri yang saat ini perusahaan telah di akusisi oleh RINI ANNISYAH BR GINTING, yang sebelumnya bernama CV.Sawit Laju yang saat itu Direkturnya Jono Pinem berdasarkan Surat Pengesahan Pendirian PT.Sawit Maju Lestari Nomor :AHU-0064436.AH.01.01 Tahun 2020 tanggal 3 Desember 2020;
- Bahwa saat dipanggil saksi Jono Pinem hanya menghadap sendiri tanpa membawa berkas apa-apa karena berkas terkait perusahaan sudah ada di Kanwil Pajak Pontianak; - Bahwa saat itu saksi Jono Pinem tidak ada melihat RINI ANNISYAH BR GINTING selaku PT.Sawit Laju Mandiri, padahal saat dipanggil saksi Jono Pinem dipanggil kapasitasnya sebagai saksi pada perusahaan PT.Sawit Laju Mandiri, karena saat disana saksi Jono Pinem dicerca pertanyaan mengenai PT.Sawit Laju Mandiri, sedangkan saksi tidak tahu apa apa karena saksi Jono Pinem sebelumnya adalah Direktur CV.Sawit Laju dan tidak ada hubungannya dengan perusahaan PT.Sawit Laju Mandiri.

Menimbang, bahwa dengan demikian bukti-bukti yang diajukan pemohon menurut Hakim Praperadilan Pengadilan Negeri Sanggau **dapat digunakan sebagai acuan untuk menerima atau mengabulkan permohonan praperadilan yang diajukan oleh pemohon.** Menimbang, bahwa Pemeriksaan yang dilakukan TERMOHON terhadap dokumen-dokumen yang diperoleh TERMOHON berdasarkan Berita Acara Peminjaman Berkas/Bahan Bukti pada hari Rabu tanggal 07 April 2021 yang ditandatangani JONO PINEM, Pemberian Keterangan JONO PINEM pada hari Rabu tanggal 07 April 2021 kepada Termohon yang dilakukan berdasarkan Surat Nomor: PANG.BP-11/WPJ.13/BD.04/2021 tanggal 17 Maret 2021, Surat Nomor: PEMB.BP-2/WPJ.13/2021 tanggal 17 Februari 2021 Perihal Pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan, dan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Nomor: PRIN.BP-2/WPJ.13/2021 tanggal 17



Februari 2021 merupakan tindakan penggeladahan dan penyitaan.

Menimbang bahwa terbukti cacat hukum PENGGELEDAHAN dan PENYITAAN yang dilakukan dalam bentuk pemeriksaan terhadap dokumen-dokumen Pemohon yang diperoleh oleh Termohon melalui mekanisme Berita Acara Peminjaman Berkas/Bahan Bukti yang dibuat pada hari Rabu tanggal 07 April 2021 karena tidak disertai izin dari Ketua Pengadilan Negeri dan Pemberian Keterangan JONO PINEM pada hari Rabu tanggal 07 April 2021 kepada Termohon yang dilakukan berdasarkan Surat Nomor: PANG.BP-11/WPJ.13/BD.04/2021 tanggal 17 Maret 2021 yang tidak bersesuaian dengan Angka 19 Lampiran III Kep-146/PJ./2018, Surat Nomor: PEMB.BP-2/WPJ.13/2021 tanggal 17 Februari 2021 Perihal Pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan, dan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Nomor: PRIN.BP-2/WPJ.13/2021 tanggal 17 Februari 2021 yang tidak bersesuaian dengan Angka 17 Lampiran III Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: Kep-146/PJ./2018 Tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak, maka permohonan pemohon dapat dikabulkan seluruhnya.

Menimbang bahwa tujuan akhir dari proses penegakan hukum dan proses peradilan adalah untuk mewujudkan keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum, sehingga oleh karena itu penegakan hukum harus didasarkan pada prinsip *due process of law* dengan tetap memperhatikan ketentuan-ketentuan yang terdapat dalam Undang-Undang dan berbagai peraturan lain yang mengaturnya dalam rangka mewujudkan rasa keadilan masyarakat (*Social Justice*), keadilan moral (*moral justice*) dan keadilan menurut undang-undang (*legal justice*);

Menimbang bahwa sejalan dengan tuntutan reformasi dan paradigma dalam penyelenggaraan peradilan maka sesungguhnya peran dan tugas aparat penegak hukum adalah mengembalikan fungsi dan tujuan penegakan hukum agar tidak kehilangan kekuatannya memberikan perlindungan hukum bagi semua orang sehingga penegakan hukum tersebut dapat mencerminkan rasa keadilan yang bersifat total (*total Justice*);

Menimbang, bahwa oleh karena itu adanya lembaga Praperadilan adalah sebagai kontrol yang bersifat horizontal dari Lembaga Yudikatif terhadap proses penegakan hukum oleh aparat penegak hukum sehingga pada akhirnya diharapkan aparat penegak hukum tersebut tetap bekerja pada koridor yang ditentukan peraturan perundang-undangan;

Menimbang, bahwa pertimbangan-pertimbangan tersebut diatas perlu dikemukakan disamping mempertimbangkan dasar-dasar dan alasan yuridis putusan ini baik sebagai *ratio decidendi* maupun *obiter dicta*, sehingga substansi putusan ini dapat dipahami oleh semua pihak dan semangat penegakkan hukum tetap dilakukan dalam koridor hukum tanpa melanggar hukum itu sendiri;



Mengingat dan memperhatikan ketentuan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 Tentang Hukum Acara Pidana, Putusan Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia Nomor 21/PUU-XII/2014 tanggal 28 April 2015, Undang-undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, serta peraturan perundang-undangan lainnya yang bersangkutan dengan perkara ini.

MENGADILI:

1. *Mengabulkan Permohonan Praperadilan dari Pemohon untuk seluruhnya;*
 2. *Menyatakan Penggeledahan dan Penyitaan yang dilakukan Termohon berdasarkan Berita Acara Peminjaman Berkas/Bahan Bukti pada hari Rabu tanggal 07 April 2021 yang ditandatangani JONO PINEM, Pemberian Keterangan JONO PINEM pada hari Rabu tanggal 07 April 2021 kepada Termohon yang dilakukan berdasarkan Surat Nomor: PANG.BP-11/WPJ.13/BD.04/2021 tanggal 17 Maret 2021, Surat Nomor: PEMB.BP-2/WPJ.13/2021 tanggal 17 Februari 2021 Perihal Pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan, dan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Nomor: PRIN.BP-2/WPJ.13/2021 tanggal 17 Februari 2021 merupakan tindakan penggeledahan dan penyitaan, adalah tidak sah menurut hukum;*
 3. *Membebaskan biaya perkara kepada Negara yang besarnya nihil.*
- c. Putusan Pengadilan Negeri Pematang Siantar Nomor 2/Pid.Pra/2022/PN Pms yang mengabulkan pemohon praperadilan atas nama Pemohon Kodam Sitepu melawan Direktur Jenderal Pajak sebagai Termohon. Berikut kutipan pertimbangan hukum Hakim Rahmat Hasan Ashari Hasibuan, S.H., M.Kn., sebagaimana dapat dilihat pada halaman 106 s.d. halaman 115:

Menimbang, bahwa untuk menentukan apakah pemeriksaan bukti permulaan termasuk kedalam materi praperadilan setelah merujuk pada pertimbangan Mahkamah Konstitusi dalam putusannya Nomor 21/PUUXII/2014, pada halaman 107 angka 3 menyatakan adapun mengenai pemeriksaan surat seperti yang didalilkan Pemohon agar masuk ke dalam ruang lingkup kewenangan pranata peradilan, menurut Mahkamah pemeriksaan surat tersebut merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari Tindakan penggeledahan dan penyitaan, sehingga pertimbangan Mahkamah pada angka 2 di atas berlaku pula terhadap dalil Pemohon aquo;

Menimbang, bahwa berdasarkan pertimbangan tersebut di atas, setelah dihubungkan dengan bukti yang diajukan sebagai pemeriksaan bukti permulaan dengan pertimbangan Mahkamah Konstitusi dalam putusannya Nomor 21/PUUXII/2014, pada halaman 107 angka 3 tersebut ternyata pemeriksaan surat



merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari tindakan penggeledahan dan penyitaan, maka Pengadilan Negeri berpendapat pemeriksaan bukti permulaan tersebut adalah kewenangan dari praperadilan; Menimbang, bahwa selanjutnya yang perlu dipertimbangkan adalah apakah pemeriksaan bukti permulaan tersebut dilakukan secara sah atau tidak?

Menimbang, bahwa dalam perkara aquo praperadilan ini Pengadilan Negeri tidak akan menilai atau membahas lebih jauh tentang kewenangan, akan tetapi untuk menentukan sah tidaknya suatu surat yang telah dikeluarkan oleh Para Termohon atau Turut Termohon sebagai pihak yang melakukan pemeriksaan bukti permulaan terhadap dokumen atau surat milik Pemohon, tentunya akan dilihat dari peraturan perundang-undangan berikut dengan turunannya yang mengatur tentang pemeriksaan bukti permulaan tersebut, seperti siapa yang berhak melakukan pemeriksaan dan apakah sudah dilaksanakan sesuai peraturan yang berlaku, sehingga tidak menimbulkan cacat formil;

Menimbang bahwa berdasarkan Pasal 43 A ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan menyebutkan Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan; Menimbang, bahwa selanjutnya berdasarkan angka 17 Lampiran III Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: Kep-146/PJ./2018 Tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak, tanggal 17 Mei 2018, menyebutkan Wewenang Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan, dasar hukum Pasal 43A Undang-Undang KUP, dilimpahkan kepada Kepala Kanwil DJP; Menimbang, bahwa berdasarkan Pasal 1 angka 23 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 Tentang Administrasi Pemerintahan yang dimaksud delegasi adalah pelimpahan Kewenangan dari Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan yang lebih tinggi kepada Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan yang lebih rendah dengan tanggung jawab dan tanggung gugat beralih sepenuhnya kepada penerima delegasi; Menimbang, bahwa berdasarkan ketentuan-ketentuan di atas dapat disimpulkan bahwa tanggungjawab/wewenang sepenuhnya terhadap pemeriksaan bukti permulaan sudah dilimpahkan kepada Kepala Kanwil DJP, sedangkan Direktur Jenderal Pajak tidak berwenang lagi, karena sepanjang pemeriksaan dipersidangan tidak ada bukti yang menunjukkan bahwa angka 17 Lampiran III Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: Kep-146/PJ./2018 Tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak, tanggal 17 Mei 2018 ((bukti P7/T.1,T.2-6)) sudah dicabut, sehingga dengan demikian terhadap Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Nomor: SPPBP.P-09/WPJ.26/2018 tanggal 05 November 2018 menjadi cacat hukum



dan tidak sah;

Menimbang bahwa oleh karena Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Nomor: SPPBP.P-09/WPJ.26/2018 tanggal 05 November 2018 telah dinyatakan cacat hukum dan tidak sah, maka selanjutnya terhadap penerbitan surat atau dokumen berupa: 1. Surat Nomor: PANG-BP-37/WPJ.26/BD.04/2020 tanggal 17 Juni 2020 (bukti-T.1,T.2-21) ; 2. Tanda Terima Peminjaman Berkas/Dokumen/Data/Barang Lainnya tanggal 30 Juni 2020 (bukti P-1/ T.1,T.2-22); 3. Surat Nomor: PANG.BP-57/WPJ.26/BD.04/2020 tanggal 24 September 2020 (bukti T.1,T.2-23); 4. Surat Nomor: PANG.BP-69/WPJ.26/BD.04/2020 tanggal 01 Desember 2020 (bukti P-2/ T.1,T.2-24); 5. Berita Acara Permintaan Keterangan Lanjutan-3 Nomor: BAPK2.F/WPJ.26/BD.0700/2021 tanggal 23 Maret 2021 (bukti T.1,T.2-25); 6. Laporan Pemeriksaan Bukti Permulaan Nomor: LPBP4/WPJ.26/BD.0700/2021 tanggal 31 Mei 2021 (bukti T.1,T.2-27); 7. Laporan Kejadian Nomor: LK.DIK-01/WPJ.26/BD.04/2021, tanggal 19 Agustus 2021 (bukti T.1,T.2-28); Dihubungkan dengan pertimbangan yang telah ditegaskan di atas bahwa pemeriksaan surat merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari tindakan pengeledahan dan penyitaan dan merupakan kewenangan dari praperadilan, dimana peminjaman berkas yang dilakukan oleh Para Termohon adalah salah satunya untuk memeriksa surat-surat tersebut, maka terhadap petitum Pemohon pada angka 2 menyatakan dan memutuskan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan Nomor: SPP.BP.P-09/WPJ.26/2018 tanggal 05 November 2018 diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak yang tidak berwenang dan cacat hukum, serta bertentangan dengan Angka 17 Lampiran III Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: Kep146/PJ./2018 Tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak dan petitum angka 3 menyatakan dan memutuskan tidak sah pengeledahan dan/atau penyitaan yang dilakukan Termohon berdasarkan Tanda Terima Peminjaman Berkas/Bahan Bukti yang dibuat pada tanggal 30 Juni 2020 yang ditandatangani oleh Pemohon dan Tim Pemeriksa yang sebelumnya diminta oleh Termohon I, Surat Nomor: PEMB.BP.P-09/WPJ.26/2018 tanggal 05 November 2018 Perihal Pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan, dan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan Nomor: SPP.BP.P09/WPJ.26/2018 tanggal 05 November 2018 yang cacat hukum karena tidak sesuai dengan Lampiran III Angka 17 Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: Kep-146/PJ./2018 Tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak, patut dan beralasan hukum untuk dikabulkan;

MENGADILI:

1. Mengabulkan permohonan Pemohon untuk seluruhnya;
2. Menyatakan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan Nomor: SPP.BP.P-



09/WPJ.26/2018 tanggal 05 November 2018 diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak yang tidak berwenang dan cacat hukum, serta bertentangan dengan Angka 17 Lampiran III Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: Kep-146/PJ./2018 Tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak;

3. Menyatakan tidak sah penggeledahan dan/atau Penyitaan yang dilakukan Termohon berdasarkan Tanda Terima Peminjaman Berkas/Bahan Bukti yang dibuat pada tanggal 30 Juni 2020 yang ditandatangani oleh Pemohon dan Tim Pemeriksa yang sebelumnya diminta oleh Termohon I, Surat Nomor: PEMB.BP.P-09/WPJ.26/2018 tanggal 05 November 2018 Perihal Pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan, dan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan Nomor: SPP.BP.P- 09/WPJ.26/2018 tanggal 05 November 2018 yang cacat hukum karena tidak sesuai dengan Angka 17 Lampiran III Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: Kep-146/PJ./2018 Tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak;
 4. Menyatakan tidak sah Surat Nomor: S-1/TAP/TSK/WPJ.26/2022 tanggal 18 Maret 2022 Hal Pemberitahuan Penetapan Tersangka yang diterbitkan berdasarkan Surat Perintah Penyidikan Nomor: PRIN.DIK-2/WPJ.26/2021 tanggal 23 Agustus 2021 yang mana Surat Perintah Penyidikan tersebut diterbitkan berdasarkan Laporan Kejadian Nomor: LK.DIK01/WPJ.26/BD.04/2021 tanggal 19 Agustus 2021, yang mana Laporan Kejadian Nomor: LK.DIK-01/WPJ.26/BD.04/2021 tanggal 19 Agustus 2021 tersebut diterbitkan berdasarkan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Nomor: SPP.BP.P- 09/WPJ.26/2018 tanggal 05 November 2018 yang tidak sesuai dengan Angka 17 Lampiran III Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: Kep-146/PJ./2018 Tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak;
 5. Membebaskan biaya perkara kepada Para Termohon dan Turut Termohon sejumlah nihil;
- d. Selain putusan yang mengabulkan permohonan praperadilan di atas, terdapat juga beberapa putusan yang menolak permohonan praperadilan. Berikut disampaikan beberapa contoh putusan tersebut. Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Timur Nomor 13/Pid.Pra/2021/PN Jak.Tim yang menolak permohonan praperadilan yang diajukan oleh Benedictus Koento Helyanto melawan Direktur Jenderal Pajak c.q. Kepala Kanwil DJP Jakarta Timur. Pertimbangan hukum hakim I Wayan Sukanila, S.H., M.H. (vide halaman 71 s.d. 76 putusan) sebagai berikut:



Menimbang, bahwa pada pokoknya permohonan praperadilan yang diajukan oleh Pemohon agar Pengadilan Negeri menyatakan tidak sah PENGGELEDAHAN dan/atau PENYITAAAN yang dilakukan oleh TERMOHON berdasarkan Tanda Terima Peminjaman/Penyerahan Dokumen tanggal 25 Februari 2021; Tanda Terima Peminjaman/Penyerahan Dokumen tanggal 17 Februari 2021; Tanda Terima Peminjaman/Penyerahan Dokumen tanggal 26 Januari 2021; Tanda Terima Peminjaman Dokumen tanggal 22 Januari 2021; Serah Terima Dokumen tanggal 25 November 2020; Berita Acara Serah Terima/Peminjaman Data dan Dokumen Pemeriksaan Pajak tanggal 19 November 2020; Berita Acara Serah Terima/Peminjaman Data dan Dokumen Pemeriksaan Pajak tanggal 6 November 2020; Berita Acara Serah Terima/Peminjaman Data dan Dokumen Pemeriksaan Pajak tanggal 21 Oktober 2020; Berita Acara Serah Terima/Peminjaman Data dan Dokumen Pemeriksaan Bukti Permulaan tanggal 25 September 2020; 2 (dua) Berita Acara Serah Terima/Peminjaman Data dan Dokumen Pemeriksaan Pajak tanggal 11 September 2020, yang didasari oleh Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Nomor PRIN.BP-22/WPJ.20/2020 tanggal 12 Juni 2020 dan; Surat Nomor PEMB.BP-22/WPJ.20/2020 tanggal 12 Juni 2020 Perihal Pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan; Surat Permintaan Peminjaman Nomor S.BP-33/WPJ.20/2020 tanggal 26 Agustus 2020; Surat Permintaan Peminjaman Berkas Nomor S.BP-34/WPJ.20/2020 tanggal 1 Oktober 2020;

Menimbang, bahwa yang menjadi pokok dalil permohonan Pemohon adalah berkaitan dengan tindakan Termohon yang meminjam beberapa dokumen milik Pemohon yang oleh Pemohon tindakan Termohon tersebut dikualifikasikan sebagai tindakan Penggeledahan dan Penyitaaan;

Menimbang, bahwa dengan menyimak kedua tindakan di atas sebagaimana yang diatur dalam KUHAP, maka Hakim berpendapat bahwa kedua tindakan tersebut terkandung dan termakna upaya paksa dan bersifat imperitive dan tidak bisa dinegosiasikan demi kepentingan penyidikan;

Menimbang, bahwa berdasarkan bukti Pemohon bertanda P-5, sampai dengan P-10 dan P-12 sampai dengan P-22, serta dikaitkan pula dengan keterangan saksi A. FAJAR SURAHMAN, yang pokoknya menerangkan bahwa saksi pernah diperiksa oleh Termohon baik di kantor Termohon maupun di kantor Saksi. Bahwa dalam proses kedatangan Termohon ke kantor saksi juga ada penyerahan dokumen oleh pegawai lainnya. Bahwa petugas pemeriksaan sepengetahuan saksi tidak menunjukkan ijin/persetujuan sita. **Bahwa petugas meminta dokumen dengan baik-baik tidak memaksa** dan dokumen yang diserahkan ke petugas tidak tahu asli atau fotocopy, terungkap fakta bahwa benar pihak Termohon telah menerima pinjaman surat-surat yang terkait perkara tindak pidana pajak dari Pemohon;

Bahwa Termohon ada meminjam surat dari Pemohon yang berupa foto copy sedangkan aslinya masih dipegang oleh Pemohon dan



Termohon telah berkali-kali menerima penyerahan dokumen dari Pemohon. Bahwa ada dokumen yang Termohon pinjam kepada Pemohon akan tetapi tidak dikabulkan oleh Pemohon, terungkap fakta bahwa benar Termohon telah berkali-kali meminjam dokumen dari Pemohon yang berupa fotocopy dan juga benar ada dokumen yang Termohon pinjam tidak diberikan untuk dipinjam oleh Pemohon; Menimbang, bahwa dari uraian fakta tersebut di atas, maka Hakim berpendapat bahwa tindakan Termohon dalam mendapatkan surat-surat yang diperlukan dari Pemohon tersebut tidaklah terkandung adanya upaya paksa dan terhadap fakta ini bila dihubungkan dengan pengertian Penyitaan ataupun penggeledahan yang bersifat memaksa, maka tindakan Termohon tersebut tidak termasuk dalam kualifikasi Penyitaan ataupun Penggeledahan sebagaimana dimaksud dalam ketentuan Pasal 1 angka 16 dan angka 17 serta Pasal 38 dan Pasal 32 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana;

Menimbang, bahwa berdasarkan pertimbangan di atas, maka alasan-alasan permohonan praperadilan yang diajukan oleh Pemohon harus dinyatakan tidak beralasan menurut hukum dan patut ditolak.

MENGADILI:

1. *Menolak Permohonan Praperadilan Pemohon tersebut;*
 2. *Membebaskan biaya perkara kepada Pemohon sebesar Nihil;*
- e. Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Selatan Nomor 22/Pid.Pra/2023/PN Jkt Sel yang menolak permohonan praperadilan yang diajukan oleh Budiyanto Pranoto melawan Direktur Jenderal Pajak c.q. Direktur Penegakan Hukum Ditjen Pajak. Pertimbangan hukum hakim Estiono, S.H., M.H. (vide halaman 159 s.d. 161) sebagai berikut:

Menimbang, bahwa Pengadilan berpendapat: sesuai kewenangannya, Lembaga Praperadilan, tidak mempunyai kompetensi untuk menguji kewenangan pemeriksa yang diatur pasal 12 PMK tersebut;

Menimbang, bahwa Pengadilan berpendapat dalam tahap ini, belum dilakukan Tindakan hukum berupa upaya paksa, sebab belum ditentukan apakah suatu peristiwa hukum tersebut merupakan tindak pidana perpajakan; Menimbang, bahwa selain itu, Para Pemohon mempersoalkan peminjaman dokumen dan akses data elektronik yang dilakukan Pemeriksa bukti permulaan telah melakukan pemeriksaan dokumen / Penggeledahan, sehingga pemeriksa bukti permulaan dapat menghitung dan menyebutkan pada pendapatan negara sekurang kurangnya Rp 3.607.484.652 (tiga milyar enam ratus tujuh juta empat ratus delapan puluh empat ribu enam ratus lima puluh dua rupiah), terbukti sudah terjadi penggeledahan dan penyitaan; Menimbang, bahwa penyitaan menurut pasal 38 ayat (1) KUHP, dilakukan Penyidik dengan



penetapan ketua Pengadilan Negeri setempat, baik berupa izin penyitaan atau persetujuan penyitaan;

Menimbang, bahwa Pengadilan berpendapat, oleh karena belum dilakukan Tindakan hukum berupa upaya paksa, sebab belum ditentukan apakah suatu peristiwa hukum tersebut merupakan tindak pidana perpajakan;

Menimbang, bahwa selanjutnya, Para Pemohon mempersoalkan ketentuan pasal 44 ayat (2) huruf c Undang Undang KUP untuk memanggil orang pribadi atau badan hukum sebagai subjek hukum untuk dimintai keterangan awal, namun penyidik hanya memanggil para saksi sebagaimana bukti T.16 a sampai dengan bukti T.16 h;

Menimbang, bahwa oleh karena pokok persoalan praperadilan yang diajukan Para Pemohon tidak beralasan menurut hukum, maka Pengadilan berpendapat persoalan lainnya yang diajukan Para Pemohon dalam perkara a quo sebagaimana tuntutan Para Pemohon, tidak perlu dipertimbangkan lagi; Menimbang, bahwa berdasarkan pertimbangan di atas, maka alasan-alasan permohonan praperadilan yang diajukan oleh Pemohon harus dinyatakan ditolak seluruhnya;

MENGADILI:

1. *Menolak permohonan praperadilan para Pemohon seluruhnya;*
 2. *Membebaskan biaya perkara kepada para Pemohon sejumlah nihil.*
17. Bahwa berkaitan dengan hubungan sebab akibat antara kerugian konstitusional dengan berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujiannya, dapat disampaikan bahwa berlakunya ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP telah merugikan hak konstitusional Pemohon I secara spesifik dan aktual serta menurut penalaran yang wajar sangat potensial terjadi kerugian konstitusional terhadap Pemohon I. Bahwa dengan berlakunya ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP sepanjang tidak dimaknai sebagaimana Petitum para Pemohon, maka Pemohon I dan II tidak akan mendapatkan jaminan kepastian hukum yang adil sebagaimana dijamin Pasal 28D ayat (1) UUD 1945;
18. Bahwa berkaitan dengan adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan, kerugian konstitusional seperti yang didalilkan tidak lagi atau tidak akan terjadi, dapat disampaikan bahwa sesuai dengan penjelasan dan uraian di atas, maka apabila Mahkamah Konstitusi mengabulkan permohonan ini, kerugian yang akan dialami oleh Pemohon I



tidak akan terjadi di kemudian hari dan kerugian aktual terhadap Pemohon II tidak lagi terjadi;

19. Bahwa berdasarkan dalil yang telah diuraikan di atas, maka para Pemohon memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan pengujian Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP terhadap UUD 1945 karena telah memenuhi ketentuan Pasal 51 ayat (1) UU MK dan telah memenuhi syarat kerugian hak konstitusional.

III. ALASAN PERMOHONAN

A. **Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan menimbulkan ketidakpastian hukum dan oleh karenanya bertentangan dengan prinsip negara hukum dan prinsip kepastian hukum yang adil**

20. Bahwa Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 menegaskan bahwa Indonesia adalah negara hukum. Gagasan negara hukum sebagai prinsip umum yang dianut dalam penyelenggaraan negara bercirikan prinsip hukum dan hak asasi manusia yang dijamin dalam konstitusi. Salah satu prinsip negara hukum yang utama adalah adanya pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum. Bahwa ketentuan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 berbunyi: "*Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum*";
21. Negara hukum yang telah diadopsi dalam UUD 1945 meletakkan suatu prinsip bahwa setiap orang memiliki hak asasi (HAM), yang dengan demikian mewajibkan orang lain, termasuk di dalamnya negara, untuk menghormatinya. Bahkan secara konstitusional, ketentuan konstitusional tentang HAM tersebut dalam perspektif historis-filosofis dalam pembentukan negara dimaksudkan untuk melindungi segenap bangsa Indonesia dan berdasarkan kemanusiaan yang adil dan beradab [vide Pembukaan UUD 1945]. Oleh karena itu, sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 28I ayat (4) UUD 1945, bahwa negara berkewajiban untuk memberikan perlindungan, pemajuan, penegakan, dan pemenuhan terhadap HAM;



22. Dari prinsip yang demikian lahir pula prinsip dalam penegakan hukum pidana yang menjunjung tinggi HAM, termasuk terhadap orang-orang yang sedang tersangkut persoalan hukum yang bersifat pidana. Kewajiban negara untuk menegakkan dan melindungi HAM sesuai prinsip negara hukum yang demokratis mengharuskan pelaksanaan HAM dijamin, diatur, dan dituangkan dalam peraturan perundang-undangan [vide Pasal 28I ayat (5) UUD 1945];
23. Prinsip kepastian hukum yang adil merupakan salah satu ciri utama negara hukum Indonesia. Menurut Gustav Radburch (E. Utrecht, Pengantar dalam Hukum Indonesia, PT. Penerbit Balai Buku Ichtar, Jakarta) menyatakan ada kepastian oleh hukum dan kepastian dalam atau dari hukum. Kepastian oleh hukum adalah hukum yang berhasil menjamin banyak kepastian dalam hubungan-hubungan kemasyarakatan. Sementara kepastian dalam atau dari hukum tercapai apabila dalam hukum tersebut tidak ada ketentuan yang saling bertentangan (peraturan perundang-undangan berdasarkan pada sistem logis dan pasti), dan dalam hukum tersebut tidak ada istilah-istilah hukum yang dapat ditafsirkan secara berlain-lainan. Senada dengan pendapat Gustav Radburch, Indroharto menekankan bahwa kepastian hukum menyangkut kepastian norma hukum (Indroharto, *Rangkuman Asas-Asas Umum Tata Usaha Negara*, Jakarta, 1984);
24. Mahkamah Konstitusi melalui putusannya telah memberikan makna terhadap prinsip kepastian hukum yang adil. Dalam putusannya (vide Putusan Nomor 1/PUU-XI/2003 dan Putusan Nomor 15/PUU-XVI/2018), bahwa kepastian hukum apabila dikaitkan dalam konteks norma hukum adalah harus dihindarkan perumusan norma hukum yang tidak dapat diukur secara objektif yang dalam implementasinya membuka peluang bagi aparatur negara maupun pihak lainnya untuk berbuat sewenang-wenang terhadap orang lain. Kemudian, bahwa adil atau tidaknya sebuah aturan harus dinilai dari semua aspek, khususnya bagaimana aturan tersebut melindungi dan menjaga keseimbangan kepentingan pihak-pihak yang diatur;
25. Bahwa ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP menyatakan: "*Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti*



permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan". Selanjutnya dalam Pasal a quo ayat (1a) dinyatakan bahwa *"Pemeriksaan bukti permulaan dilaksanakan oleh Pejabat Penyidik Negeri Sipil di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang menerima surat perintah pemeriksaan bukti permulaan"*. Dalam bagian penjelasan Pasal 43A ayat (1) dinyatakan bahwa *"pemeriksaan bukti permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana"*;

26. Apakah yang dimaksud dengan pemeriksaan bukti permulaan? Istilah pemeriksaan bukti permulaan dapat ditemukan dalam ketentuan umum Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Dalam ketentuan Pasal 1 angka 27 dinyatakan Pemeriksaan Bukti Permulaan adalah pemeriksaan yang dilakukan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan. Kemudian, yang dimaksud bukti permulaan 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 kerugian pada pendapatan negara;
27. Tidak ditemukan pengaturan dan penjelasan lebih lanjut mengenai pemeriksaan bukti permulaan di UU KUP atau UU HPP. Ketentuan Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP menyatakan bahwa *"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"*. Oleh karena UU HPP tidak mengatur dan memberi penjelasan lebih lanjut mengenai pemeriksaan bukti permulaan, maka harus dilihat (tidak dapat dihindari) pengaturan dalam Peraturan Menteri Keuangan, yaitu Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (selanjutnya disebut PMK 177/2022);
28. Pengutipan Peraturan Menteri Keuangan dalam permohonan ini tidak bermaksud untuk menarik pengujian ini pada objek peraturan menteri, akan



tetapi pengutipan ketentuan dalam Peraturan Menteri Keuangan tidak bisa dihindari sebab untuk mengetahui apa dan bagaimana pemeriksaan bukti permulaan tersebut dilaksanakan, semua pengaturan lebih rinci dan tata cara pemeriksaan bukti pemeriksaan diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan. Bahwa Peraturan Menteri Keuangan menjadi semacam “hukum acara” pemeriksaan bukti permulaan;

29. Apakah pemeriksaan bukti permulaan dapat disamakan dengan penyelidikan? Penyelidikan menurut Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHP) sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 1 angka 5 KUHP adalah serangkaian tindakan penyidik untuk mencari dan menemukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana guna menentukan dapat atau tidaknya dilakukan penyidikan menurut cara yang diatur dalam undang-undang ini;
30. Apabila dibandingkan pengertian pemeriksaan bukti permulaan menurut UU KUP dan Penyelidikan menurut KUHP, maka terdapat perbedaan yang signifikan. Bahwa tujuan pemeriksaan bukti permulaan adalah untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan. Sementara tujuan penyelidikan adalah untuk mencari dan menemukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana;
31. Pengertian pemeriksaan bukti permulaan identik dengan pengertian penyidikan menurut KUHP. Dalam ketentuan Pasal 1 angka 2 dinyatakan bahwa penyidikan adalah serangkaian tindakan penyidik dalam hal dan menurut cara yang diatur dalam undang-undang ini untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tentang tindak pidana yang terjadi dan guna menemukan tersangkanya;
32. Apabila dibandingkan konsep pemeriksaan bukti permulaan dan penyidikan, maka keduanya memiliki tujuan yang sama yaitu untuk mendapatkan bukti terkait dugaan tindak pidana yang terjadi;
33. Pemeriksa bukti permulaan dilakukan oleh Penyidik, bukan oleh Penyelidik atau pemeriksa biasa. Sebagaimana diatur dalam ketentuan Pasal 2 angka 13 Pasal 43 ayat (1a) UU HPP bahwa Pemeriksaan Bukti Permulaan dilaksanakan oleh Pejabat Penyidik Pegawai Negeri Sipil di lingkungan



Direktorat Jenderal Pajak yang menerima surat perintah pemeriksaan bukti permulaan. Dalam PMK 177/2022, dalam ketentuan Pasal 1 angka 10 dinyatakan bahwa Pemeriksa Bukti Permulaan adalah pejabat Penyidik Pegawai Negeri Sipil di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan;

34. Sekali lagi perlu disampaikan bahwa pengutipan PMK 177/2022 perlu dilakukan untuk memberikan penjelasan utuh mengenai pengaturan dan pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan. Oleh karena tidak ada sumber hukum lain untuk menjelaskan mengenai pemeriksaan bukti permulaan;
35. Berdasarkan ketentuan Pasal 8 ayat (3) PMK 177/2022, dalam pemeriksaan bukti permulaan, pemeriksa bukti permulaan berwenang:
 - 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. meminta keterangan dan/atau bukti yang diperlukan dari pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan wajib pajak yang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan melalui Direktur Jenderal Pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 35 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;



- f. meminta keterangan kepada pihak yang berkaitan, dan dituangkan dalam berita acara permintaan keterangan; dan
 - g. melakukan tindakan lain yang diperlukan dalam rangka pemeriksaan bukti permulaan.
36. Kewenangan pemeriksa bukti permulaan di atas berbeda jauh dari kewenangan dalam hal dilakukan penyelidikan menurut KUHAP. Dalam ketentuan Pasal 5 ayat (1) diatur wewenang Penyelidik, 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;
 - d. mengadakan tindakan lain menurut hukum yang bertanggung-jawab.
37. Bahwa kewenangan yang dapat dilakukan oleh pemeriksa dalam rangka pemeriksaan bukti permulaan sebagaimana diuraikan di atas, menunjukkan karakter kewenangan dalam rangka penyidikan. Bahwa terlihat telah ada upaya paksa yang dilakukan dalam proses pemeriksaan bukti permulaan. Bahkan sebagian besar kewenangan pemeriksa dalam pemeriksaan bukti permulaan merupakan kewenangan yang bersifat memaksa (pihak lain). Upaya paksa tersebut 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. meminta keterangan dan/atau bukti yang diperlukan dari pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan wajib pajak yang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan melalui Direktur Jenderal Pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 35 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
 - f. meminta keterangan kepada pihak yang berkaitan, dan dituangkan dalam berita acara permintaan keterangan.
38. Dapat dikatakan bahwa hampir seluruh kewenangan dalam pemeriksaan bukti permulaan merupakan bentuk kewenangan yang sifatnya memaksa terhadap pihak lain (orang pribadi atau badan hukum wajib pajak). Kewenangan yang bersifat memaksa ini merupakan bentuk kewenangan dalam rangka penyidikan, bukan penyelidikan. Oleh karena itu, ditinjau dari kewenangan apa saja yang dapat dilakukan saat pemeriksaan bukti permulaan, menunjukkan bahwa pemeriksaan bukti permulaan merupakan bagian dari penyidikan. Pemeriksaan bukti permulaan merupakan satu kesatuan dengan penyidikan, bukan dua hal yang terpisah;
39. Di sisi lain, orang pribadi atau badan (wajib pajak) yang diperiksa berkewajiban:
- a. memberikan kesempatan kepada pemeriksa bukti permulaan untuk memasuki dan/atau memeriksa tempat atau ruangan tertentu, barang bergerak, dan/atau barang tidak bergerak yang diduga atau patut diduga digunakan untuk menyimpan bahan bukti;
 - b. memberikan kesempatan kepada pemeriksa bukti permulaan untuk mengakses dan/atau mengunduh data elektronik;
 - c. memperlihatkan dan/atau meminjamkan bahan bukti kepada pemeriksa bukti permulaan;
 - d. memberikan keterangan lisan dan/atau tertulis kepada pemeriksa bukti permulaan; dan



- e. memberikan bantuan kepada pemeriksa bukti permulaan guna kelancaran pemeriksaan bukti permulaan.
40. Bahwa memang ada salah satu kewenangan yang terlihat bukan merupakan upaya paksa, yaitu “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”. Akan tetapi, jika dilihat lebih rinci aturan tersebut, maka makna kata “meminjam” dalam frasa tersebut sifatnya memaksa (pinjaman memaksa) atau bermakna “penyitaan”. Sebagaimana dinyatakan dalam ketentuan Pasal 15 PMK 177/2022, bahwa:
- a. 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.
 - b. 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.
 - c. 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.
 - d. Pemeriksa bukti permulaan harus membuat tanda terima atas setiap bahan bukti yang diperoleh sebagaimana dimaksud pada ayat (4).
 - e. 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.
41. Selain itu, bukti bahwa peminjaman tersebut merupakan bentuk paksaan atau penyitaan terlihat dari ketentuan Pasal 8 ayat (1) PMK 177/2022, yang



menyatakan bahwa bahan bukti yang telah diperoleh melalui peminjaman, dikembalikan ketika pemeriksaan bukti permulaan telah selesai dilaksanakan (paling lama 24 bulan);

42. Kemudian bentuk upaya paksa lainnya adalah penyegelan. Dalam ketentuan Pasal 17 ayat (1) PMK 177/2022 diatur bahwa untuk memperoleh atau mengamankan bahan bukti dalam pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan, pemeriksa bukti permulaan dapat melakukan penyegelan. Penyegelan ini dilakukan dalam hal:
 - a. Pemeriksa bukti permulaan tidak diberi atau tidak mempunyai kesempatan untuk memasuki dan/atau memeriksa tempat atau ruangan tertentu, barang bergerak, dan/atau barang tidak bergerak yang diduga atau patut diduga digunakan untuk menyimpan bahan bukti;
 - b. Orang pribadi atau badan yang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan tidak meminjamkan bahan bukti yang diminta oleh pemeriksa bukti permulaan;
43. Bahwa terlihat jelas dan terang (*expressive verbis*) ketentuan-ketentuan di atas menunjukkan pemeriksaan bukti permulaan dilakukan dengan menggunakan berbagai upaya paksa terhadap wajib pajak. Namun, terhadap upaya paksa tersebut tidak terdapat mekanisme perlindungan hukum bagi wajib pajak. Bahwa upaya paksa yang dilakukan oleh Penyidik (PPNS) dalam rangka pemeriksaan bukti permulaan tidak dapat digugat melalui praperadilan di pengadilan negeri. Hal ini menunjukkan tidak ada keseimbangan hukum dan perlindungan hak asasi manusia yang memadai bagi wajib pajak yang diperiksa dalam pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan;
44. Bahwa pemeriksaan bukti permulaan tidak bisa disamakan serta merta dengan penyelidikan menurut KUHAP, dapat semakin dipahami dengan melihat alur penegakan hukum pidana perpajakan. Bahwa penegakan hukum pidana perpajakan tidak dimulai dengan pemeriksaan bukti permulaan, melainkan melalui kegiatan pengembangan dan analisis yang meliputi kegiatan intelijen dan kegiatan lain. Pengembangan dan analisis melalui kegiatan intelijen dilakukan terhadap informasi, data, laporan, dan pengaduan yang diterima oleh direktorat jenderal pajak, dengan hasil

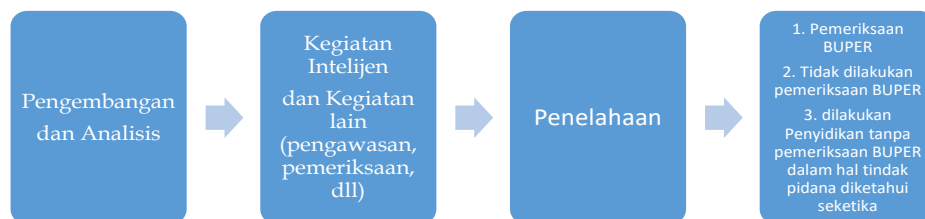


laporan berupa lembar informasi intelijen perpajakan. Sementara pengembangan dan analisis melalui kegiatan lain dilakukan melalui kegiatan pengawasan, pemeriksaan, pengembangan pemeriksaan bukti permulaan, atau pengembangan penyidikan, dengan hasil berupa laporan yang memuat usulan pemeriksaan bukti permulaan (vide Pasal 3 PMK 177/2022);

45. Laporan hasil pengembangan dan analisis melalui kegiatan intelijen berupa lembar informasi intelijen perpajakan dan laporan yang memuat usulan pemeriksaan bukti permulaan, dilakukan penelaahan. Penelaahan untuk menentukan:
- dilakukan pemeriksaan bukti permulaan, dalam hal terdapat dugaan tindak pidana di bidang perpajakan;
 - tidak dilakukan pemeriksaan bukti permulaan dan ditindaklanjuti sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan, dalam hal tidak terdapat dugaan tindak pidana di bidang perpajakan; atau
 - dilakukan penyidikan tanpa pemeriksaan bukti permulaan, dalam hal tindak pidana di bidang perpajakan diketahui seketika.

Dalam pelaksanaan penelaahan terhadap laporan hasil pengembangan dan analisis melalui kegiatan lain, dilakukan pengayaan data intelijen perpajakan.

46. Penjelasan tersebut di atas dapat digambarkan sebagai berikut:



47. Berdasarkan bagan di atas, maka pemeriksaan bukti permulaan tidak bisa disamakan dengan penyelidikan. Sebab, kegiatan-kegiatan semacam penyelidikan sebenarnya dilakukan pada tahap pengembangan dan analisis berupa kegiatan intelijen dan kegiatan lain yang meliputi pengawasan, pemeriksaan, pengembangan pemeriksaan bukti permulaan, dan lainnya. Kemudian, masih terkait dengan pengembangan dan analisis, dilakukan penelaahan untuk menentukan tindak lanjut hasil kegiatan pengembangan dan analisis. Bahwa tahap inilah (pengembangan dan analisis serta penelaahan) yang sama tujuannya dengan penyelidikan, yaitu serangkaian tindakan untuk mencari dan menemukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana, guna menentukan dapat atau tidaknya dilakukan tindakan lebih lanjut atau penyidikan;
48. Dengan demikian, dari penjelasan dan uraian di atas terlihat jelas dan terang kedudukan dan tujuan dilakukannya pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan dan berbagai upaya paksa yang dapat dilakukan pejabat Penyidik PNS terhadap wajib pajak. Akan tetapi, ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP tidak mengatur mengenai upaya hukum yang dapat dilakukan wajib pajak terhadap upaya paksa tersebut. Hal ini menyebabkan terjadinya ketidakpastian hukum bagi wajib pajak yang ingin melindungi hak-haknya selama dilakukan pemeriksaan bukti permulaan. Bahwa penting untuk memastikan terdapat mekanisme kontrol terhadap tindakan pejabat Penyidik PNS dalam melakukan upaya paksa saat pemeriksaan bukti permulaan terhadap wajib pajak. Diperlukan mekanisme yang menjamin posisi seimbang antara wajib pajak dan pejabat Penyidik PNS yang melakukan pemeriksaan bukti permulaan, supaya ada jaminan kepastian hukum yang adil bagi wajib pajak sebagaimana dijamin dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 dan mekanisme perlindungan hukum seperti itu merupakan bagian dari prinsip negara hukum sesuai ketentuan Pasal 1 ayat (3) UUD 1945.

B. Urgensi Mekanisme Praperadilan sebagai Pelaksanaan Prinsip Posisi Seimbang antara Wajib Pajak dan PPNS Perpajakan dalam Penegakan Hukum Yang Bersifat Pidana Perpajakan



49. Bahwa sebagaimana telah diuraikan di atas, pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan dilaksanakan sesuai ketentuan Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP yang dijabarkan lebih lanjut dalam PMK 177/2022 yang apabila dicermati secara rinci, maka dalam pemeriksaan bukti permulaan dilakukan cara-cara upaya paksa, seperti dalam hal perolehan keterangan berupa dokumen atau data elektronik, termasuk melakukan penyegelan dan memasuki/memeriksa tempat atau ruangan tertentu (penggeledahan). Wajib pajak harus (berkewajiban) mengikuti upaya paksa tersebut tanpa dapat mempersoalkan/menggugat apabila terdapat kesalahan prosedur dalam pemeriksaan bukti permulaan. Tidak ada jaminan posisi seimbang dalam prosedur pemeriksaan bukti permulaan pidana perpajakan yang dapat menyebabkan terjadinya pelanggaran hak asasi manusia;
50. Berkaitan dengan hal di atas, maka perlu diperhatikan pertimbangan dalam Putusan MK Nomor 21/PUU-XII/2014 berkaitan dengan perolehan alat bukti. Bahwa pada pokoknya penting menjamin keabsahan perolehan alat bukti (atau dalam perpajakan disebut bahan bukti). Putusan MK Nomor 21/PUU-XII/2014 menegaskan hal yang melatarbelakangi alat bukti harus diuji keabsahan perolehannya. Menurut Paul Roberts dan Adrian Zuckerman, ada tiga prinsip yang mendasari perlunya mekanisme pengujian atas keabsahan perolehan alat bukti, yaitu:

Pertama, rights protection by the state. Hak tersebut lahir karena terkadang upaya dari penyidik atau penyidik dalam menemukan alat bukti dilakukan dengan melanggar hak asasi calon tersangka atau tersangka. Dalam rangka mengembalikan atau mempertahankan hak yang sudah dilanggar maka diperlukan suatu mekanisme pengujian perolehan alat bukti untuk mengetahui dan memastikan apakah alat bukti tersebut sudah benar-benar diambil secara sah.

Kedua, deterrence (disciplining the police). Pengesampingan atau pengecualian alat bukti yang diambil atau diperoleh secara tidak sah, akan mencegah/menghalangi para penyidik maupun penuntut umum mengulangi kembali kesalahan mereka di masa mendatang. Apabila hakim secara rutin mengecualikan/mengesampingkan alat bukti yang didapat secara tidak sah tersebut, maka hal itu menjadi pesan yang



sangat jelas kepada aparat penegak hukum bahwa tidak ada manfaat yang bisa diambil dari melanggar hukum, kemudian motivasi dari aparat untuk melanggar hukum akan menurun drastis.

Ketiga, the legitimacy of the verdict. Dalam proses acara pidana diperlukan suatu sistem yang dapat dipercaya sehingga masyarakat yakin terhadap sistem hukum atau sistem peradilannya. Apabila hakim sudah terbiasa memaklumi aparat penyidik dan penuntut umum dalam menyajikan alat bukti yang didapat secara tidak sah, maka sistem hukum tersebut akan diragukan legitimasinya dan masyarakat akan segera mengurangi rasa hormatnya [Paul Roberts and Adrian Zuckerman, *Criminal Evidence*. (New York: Oxford University Press Inc, reprinted 2008), hal. 149-159].

51. Bahwa terlihat bahwa hukum acara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan belum menerapkan prinsip *due process of law* secara utuh, oleh karena tindakan PPNS dalam mencari dan menemukan bahan bukti yang dilakukan dengan berbagai upaya paksa, tidak dapat dilakukan pengujian keabsahan perolehannya;
52. Bahwa hakikat keberadaan pranata praperadilan adalah sebagai bentuk pengawasan dan mekanisme keberatan terhadap proses penegakan hukum yang terkait erat dengan jaminan perlindungan hak asasi manusia;
53. Selanjutnya menyangkut penggeledahan dan penyitaan, bahwa apabila dicermati secara rinci pengaturan tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan dalam PMK 177/2022, maka terdapat upaya-upaya perolehan keterangan, baik berupa dokumen, data elektronik, dan lainnya yang esensinya hal ini sama dengan penyitaan sebagaimana dimaksud KUHAP. Kemudian, juga terdapat upaya memasuki atau memeriksa ruangan atau suatu tempat 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 yang kemudian digunakan untuk pemeriksaan bukti permulaan, esensinya adalah tindakan penyitaan;



54. Bahwa pengaturan pemeriksaan bukti permulaan menggunakan bahasa atau istilah “lebih halus” untuk menghindari masuk pada rezim aturan penyitaan atau penggeledahan menurut KUHAP. Dengan “penghalusan” istilah tersebut, maka seolah-olah PPNS perpajakan tidak melakukan penyitaan dan penggeledahan. Padahal jika dicermati, tindakan yang dilakukan PPNS dalam pemeriksaan bukti permulaan, esensinya sama dengan penyitaan dan penggeledahan sebagaimana menurut KUHAP;
55. Mahkamah dalam Putusan Nomor 65/PUU-IX/2011, bertanggal 1 Mei 2012, yang mengadili dalam kaitannya dengan Pasal 83 ayat (2) KUHAP, antara lain, mempertimbangkan:
- “... Salah satu pengaturan kedudukan yang sama di hadapan hukum yang diatur dalam KUHAP tersebut adalah adanya sistem praperadilan sebagai salah satu mekanisme kontrol terhadap kemungkinan tindakan sewenang-wenang dari penyidik atau penuntut umum dalam melakukan penangkapan, penggeledahan, penyitaan, penyidikan, penuntutan, penghentian penyidikan dan penghentian penuntutan, baik yang disertai dengan permintaan ganti kerugian dan/atau rehabilitasi atau pun tidak. Adapun maksud dan tujuan yang hendak ditegakkan dan dilindungi dalam proses praperadilan adalah tegaknya hukum dan perlindungan hak asasi manusia sebagai tersangka/terdakwa dalam pemeriksaan penyidikan dan penuntutan. Dengan demikian dibuatnya sistem praperadilan yang diatur dalam Pasal 77 sampai dengan Pasal 83 KUHAP adalah untuk kepentingan pengawasan secara horizontal terhadap hak-hak tersangka/terdakwa dalam pemeriksaan pendahuluan (vide Penjelasan Pasal 80 KUHAP). Kehadiran KUHAP dimaksudkan untuk mengoreksi pengalaman praktik peradilan masa lalu, di bawah aturan HIR, yang tidak sejalan dengan perlindungan dan penegakan hak asasi manusia. Selain itu, KUHAP memberikan perlindungan terhadap hak asasi manusia bagi tersangka atau terdakwa untuk membela kepentingannya di dalam proses hukum...”;*
56. Dengan pertimbangan di atas, secara implisit Mahkamah Konstitusi sesungguhnya sudah menyatakan pendapatnya bahwa penggeledahan dan penyitaan merupakan bagian dari mekanisme kontrol terhadap kemungkinan tindakan sewenang-wenang dari penyidik atau penuntut umum dan karenanya termasuk dalam ruang lingkup praperadilan;
57. Bahwa Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 menegaskan bahwa Indonesia adalah negara hukum. Dalam negara hukum, asas *due process of law* sebagai salah satu perwujudan pengakuan hak asasi manusia dalam proses peradilan pidana menjadi asas yang harus dijunjung tinggi oleh semua pihak



terutama bagi lembaga penegak hukum. Perwujudan penghargaan hak asasi tersebut terlaksana dengan memberikan posisi yang seimbang berdasarkan kaidah hukum yang berlaku, termasuk dalam proses penegakan hukum pidana perpajakan, perlu dijamin hak yang seimbang antara warga negara (wajib pajak) dan aparatur negara (vide Putusan MK Nomor 21/PUU-XII/2014);

58. Penegakan hukum harus sesuai dengan ketentuan yang berlaku juga berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Hukum tersebut harus ditegakkan demi terciptanya tujuan dan cita-cita bangsa Indonesia sebagaimana yang dirumuskan pada Pembukaan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 alinea keempat, yaitu, membentuk suatu pemerintahan negara Indonesia yang melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi, dan keadilan sosial. Rakyat Indonesia harus merasa aman dari berbagai ancaman dan bahaya yang datang, rasa aman yang diberikan oleh negara kepada rakyat tidak hanya ditujukan bagi mereka yang benar saja, akan tetapi bagi mereka yang melakukan kesalahan ataupun bagi mereka yang diduga melakukan kesalahan juga berhak memperoleh jaminan rasa aman terhadap diri mereka (vide Putusan MK Nomor 21/PUU-XII/2014);
59. Bahkan KUHAP sebagai hukum formil dalam penegakan hukum pidana di Indonesia telah memuat ketentuan-ketentuan yang bersifat perlindungan terhadap kemungkinan pelanggaran hak asasi manusia. KUHAP memosisikan manusia sebagai subjek yang mempunyai harkat, martabat, dan kedudukan yang sama di hadapan hukum. Untuk itu KUHAP memberikan mekanisme kontrol terhadap kemungkinan tindakan sewenang-wenang penyidik melalui pranata praperadilan. Bahkan terhadap tersangka, terdakwa dan terpidana sekalipun KUHAP memberikan perlindungan dan jaminan keseimbangan hak, apalagi terhadap wajib pajak yang masih diperiksa dan belum ditetapkan sebagai tersangka namun sudah diperlakukan dengan berbagai upaya paksa. Maka sudah seharusnya perlindungan diberikan secara seimbang kepada wajib pajak



yang mempunyai harkat, martabat, dan kedudukan yang sama di hadapan hukum;

60. Bahwa dalam praktiknya, terdapat keraguan-raguan bagi hakim dalam menerapkan hukum. Hal ini terlihat dari beberapa putusan pengadilan negeri mengenai permohonan praperadilan terhadap pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan. Faktanya, terdapat putusan pengadilan yang berbeda-beda berkaitan dengan permohonan (gugatan) praperadilan terhadap pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan, sebagaimana diuraikan berikut;
61. Putusan Pengadilan Negeri Surabaya Nomor 14 /Pid.Pra/2022/PN.Sby. yang mengabulkan permohonan praperadilan yang diajukan oleh Lucky Kartanto melawan Direktur Jenderal Pajak c.q. Direktur Penegakan Hukum c.q. Kantor Wilayah DJP Jawa Timur I. Bahwa maksud dan tujuan permohonan praperadilan Pemohon terhadap Termohon adalah terhadap penggeledahan dan/atau penyitaan dari Direktorat Jendral Pajak berdasarkan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Nomor PRIN BP-013/WPJ 11/2021, tanggal 9 November 2021, yang ditandatangani oleh Kepala Kantor Wilayah DJP Jawa Timur I atas nama Direktur Jenderal Pajak (vide halaman 81 putusan).

Menimbang, bahwa Termohon dalam Jawabannya membantah dalil permohonan Pemohon dan menyatakan Termohon tidak pernah melakukan penyitaan terhadap dokumen-dokumen dan barang-barang Pemohon, dimana berdasarkan Surat Nomor PEMB BP-013/WPJ 11/2021 perihal Pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan, tanggal 9 November 2021 dan Surat Nomor S018/WPJ.11/BD/0700/2022, perihal Permintaan Peminjaman, tanggal 20 Januari 2022, yang kedua surat tersebut didasarkan pada Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Nomor PRIN BP-013/WPJ.11/2021, tanggal 9 November 2021, terdapat kewajiban bagi Pemohon untuk meminjamkan bahan bukti kepada pemeriksa bukti permulaan. Di samping itu, Pemohon juga telah menerima "Tanda Terima Peminjaman". "Berita Acara Perolehan/Pengambilan Data Yang Dikelola Secara Elektronik", dan "Lampiran Rincian Perolehan/Pengambilan Data Yang Dikelola Secara Elektronik", yang kesemuanya tertanggal 18 November 2021, yang diterbitkan oleh Termohon sehubungan dengan adanya Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Nomor PRIN BP013/WPJ.11/2021, tanggal 9 November 2021, sedangkan perbuatan yang dilakukan oleh Termohon hanyalah meminjam, sedangkan Pemohon tidak mengetahui perbedaan definisi dari kata "Meminjam" dengan kata "Menyita" dan ketentuan dalam PMK-239/PMK.03/2014 tentang Tata Cara



Pemeriksaan Bukti Permulaan sudah sangat jelas dan gamblang menggunakan istilah “meminjam” bukan “menyita” sebagaimana dimaksud dalam ketentuan Penyitaan yang ada di KUHAP dan terhadap Pemohon telah diberitahukan mengenai hak dan kewajiban pada saat akan dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan yang dibuktikan dengan Berita Acara yang telah ditandatangani oleh Pemohon serta peminjaman dokumen yang dilakukan terhadap Pemohon juga telah didasarkan pada persetujuan dari Pemohon sendiri yang dibuktikan dengan adanya tanda terima peminjaman dokumen dan Berita Acara Perolehan Data Elektronik yang juga telah ditandatangani oleh Pemohon sendiri, sehingga terkait dengan “Penyitaan” untuk menunjukkan dan memberikan pengetahuan kepada Pemohon bahwa secara definisi terdapat perbedaan mendasar antara “meminjam” dan “menyita”; (vide halaman 82-83 putusan);

Menimbang, bahwa sebelum Hakim Praperadilan mempertimbangkan materi permohonan Pemohon perlu diuraikan hal-hal sebagai berikut yang menjadi dasar pemeriksaan perkara ini:

Menimbang, bahwa pengajuan praperadilan yang diajukan oleh pemohon adalah Direktorat Jenderal Pajak adalah Terhadap Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan sebagaimana surat Nomor: PEMB BP-013/WJP 11/2021 tanggal 09 Nopember 2021 dimana dalam surat memuat kewajiban Pemohon untuk memberikan kewenangan kepada Termohon untuk:

- 1) Memberikan kesempatan kepada pemeriksa Bukti Permulaan untuk memasuki dan/atau memeriksa tempat atau ruang, barang bergerak dan/atau barang bergerak yang diduga atau patut diduga digunakan untuk menyimpan Bahan Bukti;
- 2) Memberikan kesempatan kepada pemeriksa Bukti Permulaan untuk mengakses dan/atau mengunduh data yang dikelola secara elektronik;
- 3) Memperlihatkan dan/atau meminjamkan Bahan Bukti kepada pemeriksa Bukti Permulaan;
- 4) Memberikan keterangan lisan dan/atau tertulis kepada pemeriksa Bukti Permulaan; dan
- 5) Memberi bantuan kepada pemeriksa Bukti Permulaan guna kelancaran Pemeriksaan Bukti Permulaan.

Menimbang, bahwa disamping itu terhadap tindak lanjut oleh tidak dipenuhinya bukti permulaan yang dimintakan oleh Termohon (bukti P-6), maka Termohon melalui suratnya (bukti P-10 dan T-8.a), apabila bukti permulaan tidak terpenuhi akan ditindaklanjuti sesuai ketentuan yang berlaku ; Menimbang, bahwa Termohon juga telah memanggil Pemohon untuk menghadap kepada Tim Pemeriksa, oleh karena tidak memenuhi permintaan bukti permulaan (bukti surat T-9);

Menimbang bahwa dalam konteks pembuktian oleh permohonan atas perkara ini Hakim Pengadilan Negeri Surabaya menilai bahwa



Pemohon dipersidangan dapat membuktikan Pemohon merupakan pemilik atas benda yang dipinjam dilihat dari bukti-bukti yang dihadirkan dipersidangan oleh Pemohon dari bukti P-4 dan P-8, P-9, dan P-10 serta bukti surat yang diajukan Termohon yaitu bukti T-6.A sampai dengan T-6.C, T-7, dan T-8 yang membuktikan bahwa Termohon telah melakukan pengeledahan dan peminjaman atas barang-barang milik pemohon; (vide halaman 87 putusan);

Menimbang, bahwa atas bukti surat P-4 dan P-8, P-9, dan P-10 serta bukti bukti T-6.A sampai dengan T-6.C, T-7, dan T-8 yang diajukan Pemohon dan Termohon, Hakim berpendapat sebagai berikut:

- *Bahwa bukti bukti Pemohon dapat menggugurkan, dapat membantah serta tidak dapat dijadikan sebagai acuan untuk menentukan bahwa Pengeledahan dan penyitaan atas diri pemohon oleh Termohon tidak memenuhi minimal pembuktian yaitu dua alat bukti yang sah menurut undang-undang;*
- *Bahwa bukti-bukti yang diajukan oleh Pemohon lebih menitik beratkan pada terbukti tidaknya Pengeledahan dan Penyitaan yang dilakukan Direktorat Jendral Pajak kepada pemohon hal mana atas perbuatan Pemohon menjadi lingkup dan wewenang hakim praperadilan untuk menentukannya;*
- *Bahwa yang menjadi titik berat pembuktian dalam lingkup praperadilan a quo hanya sebatas memenuhi atau tidaknya minimal alat bukti dalam Pengeledahan dan Penyitaan milik Pemohon;*
- *Bahwa Termohon telah melakukan pengeledahan untuk mengambil dan atau memperoleh data guna pemeriksaan bukti permulaan pada pada tanggal 18 Nopember 2021 di kediaman Pemohon;*

Menimbang, bahwa Pemeriksaan yang dilakukan Termohon terhadap dokumen-dokumen yang diperoleh Termohon berdasarkan Berita Acara Perolehan/Pengambilan Data yang dikelola secara elektronik tanggal 18 Nopember 2021 dan dilaksanakan Termohon berdasarkan berdasarkan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan Nomor PRIN.BP-013/WPJ.11/2021 tanggal 9 November 2021, Surat Nomor PEMB.BP-13/WPJ.11/2021 tanggal 9 November 2021 dan Surat Nomor SPEMB.BP-13/WPJ.11/2021 tanggal 9 November 2021, adalah merupakan tindakan pengeledahan dan penyitaan;

Menimbang, bahwa sesuai bukti surat bertanda P-6 yang sama dengan bukti surat bertanda T-6.A, berupa surat Pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan yang dalam surat tersebut memuat kata "berkewajiban" yang dapat diartikan sebagai adanya kewajiban untuk meminjamkan mengandung pengertian meminta dengan memaksa, sehingga hal tersebut bersifat paksaan; Menimbang, bahwa terbukti cacat hukum Pengeledahan dan Penyitaan yang dilakukan dalam bentuk pemeriksaan terhadap dokumendokumen ataupun data elektronik Pemohon yang diperoleh oleh Termohon melalui mekanisme Berita Acara Perolehan/Pengambilan Data yang dikelola secara elektronik tanggal 18 Nopember 2021 karena tidak disertai izin



dari Ketua Pengadilan Negeri, yang dilakukan berdasarkan Surat Nomor: PRIN.BP013/WPJ.11/2021 tanggal 9 November 2021 yang tidak bersesuaian dengan Angka 19 Lampiran III Kep-146/PJ./2018, Surat Nomor: PEMB.BP2/WPJ.13/2021 tanggal 17 Februari 2021 Perihal Pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan dan juga tidak bersesuaian dengan Angka 17 Lampiran III Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: Kep-146/PJ./2018 Tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak;

Menimbang bahwa dari uraian fakta tersebut di atas, maka Hakim berpendapat bahwa tindakan Termohon dalam mendapatkan surat-surat yang diperlukan dari Pemohon tersebut terkandung adanya upaya paksa dan sanksi sehingga terhadap fakta ini bila dihubungkan dengan pengertian Penyitaan ataupun penggeledahan yang bersifat memaksa, maka tindakan Termohon tersebut termasuk dalam kualifikasi Penyitaan ataupun Penggeledahan dimana Penyitaan hanya dapat dilakukan oleh penyidik dengan surat izin ketua pengadilan negeri setempat, sebagaimana dimaksud dalam ketentuan Pasal 38 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana;

Menimbang, bahwa berdasarkan pertimbangan di atas, maka alasan-alasan permohonan praperadilan yang diajukan oleh Pemohon beralasan hukum dan dapat dikabulkan;

MENGADILI:

1. Mengabulkan permohonan praperadilan Pemohon untuk seluruhnya;
 2. Menyatakan tidak sah penggeledahan dan/atau penyitaan yang dilakukan oleh Termohon yang didasarkan pada Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Nomor PRIN BP-013/WPJ 11/2021, tanggal 9 November 2021, sehingga secara mutatis-mutandis Termohon tidak lagi berwenang untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan serta segala keputusan dan/atau penetapan yang dikeluarkan lebih lanjut oleh Termohon yang berdasarkan surat perintah in casu menjadi batal demi hukum;
 3. Membebaskan biaya yang timbul dari perkara ini kepada negara.
62. Putusan Pengadilan Negeri Sanggau Nomor 2/Pid.Pra/2021/PN Sag yang mengabulkan permohonan praperadilan yang diajukan oleh Rinni Annisyah BR Ginting (wajib pajak) melawan Direktorat Jenderal Pajak sebagai Termohon. Pertimbangan hukum Hakim Praperadilan Pengadilan Negeri Sanggau, Eliyas Eko Setyo, S.H., M.H., dapat dilihat pada halaman 24 sampai dengan halaman 27 sebagai berikut:

Menimbang, bahwa berdasarkan pasal 1 angka (16) KUHP yang dimaksud penyitaan adalah serangkaian tindakan penyidik untuk mengambil alih dan atau menyimpan di bawah penguasaannya benda



bergerak atau tidak bergerak, berwujud atau tidak berwujud untuk kepentingan pembuktian dalam penyidikan, penuntutan dan peradilan, sedangkan berdasarkan pasal 82 ayat (1) huruf b KUHAP untuk penyitaan yang dapat dipraperadilan mencakup adanya benda yang disita yang tidak termasuk alat pembuktian;

Menimbang, bahwa penyitaan oleh penyidik sebagaimana dimaksud oleh pasal 38 ayat (2) KUHAP hanya dapat dilakukan dalam keadaan yang sangat perlu dan mendesak serta selanjutnya harus segera dilengkapi dengan surat persetujuan dari Ketua pengadilan Negeri setempat. Menimbang, bahwa dalam konteks pembuktian oleh permohonan atas perkara ini Hakim Pengadilan Negeri Sanggau menilai bahwa pemohon dipersidangan dapat membuktikan pemohon merupakan pemilik atas benda yang disita dilihat dari bukti-bukti yang dihadirkan dipersidangan oleh Pemohon dari bukti P-1 sampai dengan P-8;

Menimbang, bahwa atas bukti surat P-1 s/d P-8 serta bukti saksi-saksi yang diajukan pemohon, Hakim Praperadilan Pengadilan Negeri Sanggau berpendapat sebagai berikut;

- *Bahwa bukti bukti pemohon dapat menggugurkan, dapat membantah serta tidak dapat dijadikan sebagai acuan untuk menentukan bahwa Penggeledahan dan penyitaan atas diri pemohon oleh termohon tidak memenuhi minimal pembuktian yaitu dua alat bukti yang sah menurut undang-undang;*
- *Bahwa bukti-bukti yang diajukan oleh pemohon lebih menitik beratkan pada terbukti tidaknya Penggeledahan dan Penyitaan yang dilakukan Derktorat Jendral Pajak kepada pemohon hal mana atas perbuatan Pemohon menjadi lingkup dan wewenang hakim praperadilan untuk menentukannya;*
- *Bahwa yang menjadi titik berat pembuktian dalam lingkup praperadilan a quo hanya sebatas memenuhi atau tidaknya minimal alat bukti dalam Penggeledahan dan Penyitaan milik Pemohon;*
- *Bahwa berdasarkan Keterangan Saksi-saksi dipersidangan bahwa penggeledahan adalah PT.Sawit Laju Mandiri yang saat ini perusahaan telah di akusisi oleh Rini Annisyah BR Ginting, yang sebelumnya bernama CV. Sawit Laju yang saat itu Direkturnya Jono Pinem berdasarkan Surat Pengesahan Pendirian PT.Sawit Maju Lestari Nomor: AHU-0064436.AH.01.01 Tahun 2020 tanggal 3 Desember 2020;*
- *Bahwa saat dipanggil saksi Jono Pinem hanya menghadap sendiri tanpa membawa berkas apa-apa karena berkas terkait perusahaan sudah ada di Kanwil Pajak Pontianak;*
- *Bahwa saat itu saksi Jono Pinem tidak ada melihat Rini Annisyah BR Ginting selaku PT. Sawit Laju Mandiri, padahal saat dipanggil saksi Jono Pinem dipanggil kapasitasnya sebagai saksi pada perusahaan PT.Sawit Laju Mandiri, karena saat disana saksi Jono Pinem dicerca pertanyaan mengenai PT. Sawit Laju Mandiri, sedangkan saksi tidak tahu apa apa karena saksi Jono Pinem*



sebelumnya adalah Direktur CV. Sawit Laju dan tidak ada hubungannya dengan perusahaan PT. Sawit Laju Mandiri.

Menimbang, bahwa dengan demikian bukti-bukti yang diajukan pemohon menurut Hakim Praperadilan Pengadilan Negeri Sanggau dapat digunakan sebagai acuan untuk menerima atau mengabulkan permohonan praperadilan yang diajukan oleh Pemohon. Menimbang, bahwa Pemeriksaan yang dilakukan Termohon terhadap dokumen-dokumen yang diperoleh Termohon berdasarkan Berita Acara Peminjaman Berkas/Bahan Bukti pada hari Rabu tanggal 07 April 2021 yang ditandangani Jono Pinem, Pemberian Keterangan Jono Pinem pada hari Rabu tanggal 07 April 2021 kepada Termohon yang dilakukan berdasarkan Surat Nomor: PANG.BP-11/WPJ.13/BD.04/2021 tanggal 17 Maret 2021, Surat Nomor: PEMB.BP-2/WPJ.13/2021 tanggal 17 Februari 2021 Perihal Pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan, dan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Nomor: PRIN.BP-2/WPJ.13/2021 tanggal 17 Februari 2021 merupakan tindakan penggeladahan dan penyitaan;

Menimbang bahwa terbukti cacat hukum pengeledahan dan penyitaan yang dilakukan dalam bentuk pemeriksaan terhadap dokumen-dokumen Pemohon yang diperoleh oleh Termohon melalui mekanisme Berita Acara Peminjaman Berkas/Bahan Bukti yang dibuat pada hari Rabu tanggal 07 April 2021 karena tidak disertai izin dari Ketua Pengadilan Negeri dan Pemberian Keterangan Jono Pinem pada hari Rabu tanggal 07 April 2021 kepada Termohon yang dilakukan berdasarkan Surat Nomor: PANG.BP-11/WPJ.13/BD.04/2021 tanggal 17 Maret 2021 yang tidak bersesuaian dengan Angka 19 Lampiran III Kep-146/PJ./2018, Surat Nomor: PEMB.BP-2/WPJ.13/2021 tanggal 17 Februari 2021 Perihal Pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan, dan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Nomor: PRIN.BP-2/WPJ.13/2021 tanggal 17 Februari 2021 yang tidak bersesuaian dengan Angka 17 Lampiran III Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: Kep-146/PJ./2018 Tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak, maka permohonan pemohon dapat dikabulkan seluruhnya;

Menimbang bahwa tujuan akhir dari proses penegakan hukum dan proses peradilan adalah untuk mewujudkan keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum, sehingga oleh karena itu penegakan hukum harus didasarkan pada prinsip *due process of law* dengan tetap memperhatikan ketentuan-ketentuan yang terdapat dalam Undang-Undang dan berbagai peraturan lain yang mengaturnya dalam rangka mewujudkan rasa keadilan masyarakat (*Social Justice*), keadilan moral (*moral justice*) dan keadilan menurut undang-undang (*legal justice*);

Menimbang bahwa sejalan dengan tuntutan reformasi dan paradigma dalam penyelenggaraan peradilan maka sesungguhnya peran dan tugas aparat penegak hukum adalah mengembalikan fungsi dan tujuan penegakan hukum agar tidak kehilangan kekuatannya memberikan perlindungan hukum bagi semua orang sehingga



penegakan hukum tersebut dapat mencerminkan rasa keadilan yang bersifat total (total Justice);

Menimbang, bahwa oleh karena itu adanya lembaga Praperadilan adalah sebagai kontrol yang bersifat horizontal dari Lembaga Yudikatif terhadap proses penegakan hukum oleh aparat penegak hukum sehingga pada akhirnya diharapkan aparat penegak hukum tersebut tetap bekerja pada koridor yang ditentukan peraturan perundang-undangan;

Menimbang, bahwa pertimbangan-pertimbangan tersebut diatas perlu dikemukakan disamping mempertimbangkan dasar-dasar dan alasan yuridis putusan ini baik sebagai ratio decidendi maupun obiter dicta, sehingga substansi putusan ini dapat dipahami oleh semua pihak dan semangat penegakkan hukum tetap dilakukan dalam koridor hukum tanpa melanggar hukum itu sendiri;

Mengingat dan memperhatikan ketentuan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 Tentang Hukum Acara Pidana, Putusan Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia Nomor 21/PUU-XII/2014 tanggal 28 April 2015, Undang-undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman, serta peraturan perundang-undangan lainnya yang bersangkutan dengan perkara ini.

MENGADILI:

1. Mengabulkan Permohonan Praperadilan dari Pemohon untuk seluruhnya;
 2. Menyatakan Penggeledahan dan Penyitaan yang dilakukan Termohon berdasarkan Berita Acara Peminjaman Berkas/Bahan Bukti pada hari Rabu tanggal 07 April 2021 yang ditandatangani Jono Pinem, Pemberian Keterangan Jono Pinem pada hari Rabu tanggal 07 April 2021 kepada Termohon yang dilakukan berdasarkan Surat Nomor: PANG.BP-11/WPJ.13/BD.04/2021 tanggal 17 Maret 2021, Surat Nomor: PEMB.BP-2/WPJ.13/2021 tanggal 17 Februari 2021 Perihal Pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan, dan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Nomor: PRIN.BP-2/WPJ.13/2021 tanggal 17 Februari 2021 merupakan tindakan penggeledahan dan penyitaan, adalah tidak sah menurut hukum;
 3. Membebaskan biaya perkara kepada negara yang besarnya nihil.
63. Putusan Pengadilan Negeri Pematangsiantar Nomor 2/Pid.Pra/2022/PN Pms yang mengabulkan Pemohon Praperadilan atas nama Pemohon Kodam Sitepu melawan Direktur Jenderal Pajak sebagai Termohon. Berikut kutipan pertimbangan hukum Hakim Rahmat Hasan Ashari Hasibuan, S.H., M.Kn., sebagaimana dapat dilihat pada halaman 106 s.d. halaman 115:

Menimbang, bahwa untuk menentukan apakah pemeriksaan bukti permulaan termasuk kedalam materi praperadilan setelah merujuk pada pertimbangan Mahkamah Konstitusi dalam putusannya Nomor



21/PUUXII/2014, pada halaman 107 angka 3 menyatakan adapun mengenai pemeriksaan surat seperti yang didalilkan Pemohon agar masuk ke dalam ruang lingkup kewenangan pranata peradilan, menurut Mahkamah pemeriksaan surat tersebut merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari Tindakan penggeledahan dan penyitaan, sehingga pertimbangan Mahkamah pada angka 2 di atas berlaku pula terhadap dalil Pemohon a quo;

Menimbang, bahwa berdasarkan pertimbangan tersebut di atas, setelah dihubungkan dengan bukti yang diajukan sebagai pemeriksaan bukti permulaan dengan pertimbangan Mahkamah Konstitusi dalam putusannya Nomor 21/PUUXII/2014, pada halaman 107 angka 3 tersebut ternyata pemeriksaan surat merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari tindakan penggeledahan dan penyitaan, maka Pengadilan Negeri berpendapat pemeriksaan bukti permulaan tersebut adalah kewenangan dari praperadilan; Menimbang, bahwa selanjutnya yang perlu dipertimbangkan adalah apakah pemeriksaan bukti permulaan tersebut dilakukan secara sah atau tidak?

Menimbang, bahwa dalam perkara aquo praperadilan ini Pengadilan Negeri tidak akan menilai atau membahas lebih jauh tentang kewenangan, akan tetapi untuk menentukan sah tidaknya suatu surat yang telah dikeluarkan oleh Para Termohon atau Turut Termohon sebagai pihak yang melakukan pemeriksaan bukti permulaan terhadap dokumen atau surat milik Pemohon, tentunya akan dilihat dari peraturan perundang-undangan berikut dengan turunannya yang mengatur tentang pemeriksaan bukti permulaan tersebut, seperti siapa yang berhak melakukan pemeriksaan dan apakah sudah dilaksanakan sesuai peraturan yang berlaku, sehingga tidak menimbulkan cacat formil;

Menimbang bahwa berdasarkan Pasal 43 A ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan menyebutkan Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan; Menimbang, bahwa selanjutnya berdasarkan angka 17 Lampiran III Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: Kep-146/PJ./2018 Tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak, tanggal 17 Mei 2018, menyebutkan Wewenang Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan, dasar hukum Pasal 43A Undang-Undang KUP, dilimpahkan kepada Kepala Kanwil DJP; Menimbang, bahwa berdasarkan Pasal 1 angka 23 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 Tentang Administrasi Pemerintahan yang dimaksud delegasi adalah pelimpahan Kewenangan dari Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan yang lebih tinggi kepada Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan yang lebih rendah dengan tanggung jawab dan tanggung gugat beralih sepenuhnya kepada penerima delegasi; Menimbang, bahwa berdasarkan ketentuan-ketentuan di atas dapat disimpulkan bahwa tanggungjawab/wewenang sepenuhnya terhadap pemeriksaan bukti



permulaan sudah dilimpahkan kepada Kepala Kanwil DJP, sedangkan Direktur Jenderal Pajak tidak berwenang lagi, karena sepanjang pemeriksaan dipersidangan tidak ada bukti yang menunjukkan bahwa angka 17 Lampiran III Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: Kep-146/PJ./2018 Tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jendreal Pajak Kepada Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak, tanggal 17 Mei 2018 ((bukti P7/T.1,T.2-6)) sudah dicabut, sehingga dengan demikian terhadap Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Nomor: SPPBP.P-09/WPJ.26/2018 tanggal 05 November 2018 menjadi cacat hukum dan tidak sah;

Menimbang bahwa oleh karena Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Nomor: SPPBP.P-09/WPJ.26/2018 tanggal 05 November 2018 telah dinyatakan cacat hukum dan tidak sah, maka selanjutnya terhadap penerbitan surat atau dokumen berupa: 1. Surat Nomor: PANG-BP-37/WPJ.26/BD.04/2020 tanggal 17 Juni 2020 (bukti-T.1,T.2-21); 2. Tanda Terima Peminjaman Berkas/Dokumen/Data/Barang Lainnya tanggal 30 Juni 2020 (bukti P-1/ T.1,T.2-22); 3. Surat Nomor: PANG.BP-57/WPJ.26/BD.04/2020 tanggal 24 September 2020 (bukti T.1,T.2-23); 4. Surat Nomor: PANG.BP-69/WPJ.26/BD.04/2020 tanggal 01 Desember 2020 (bukti P-2/ T.1,T.2-24); 5. Berita Acara Permintaan Keterangan Lanjutan-3 Nomor: BAPK2.F/WPJ.26/BD.0700/2021 tanggal 23 Maret 2021 (bukti T.1,T.2-25); 6. Laporan Pemeriksaan Bukti Permulaan Nomor: LPBP4/WPJ.26/BD.0700/2021 tanggal 31 Mei 2021 (bukti T.1,T.2-27); 7. Laporan Kejadian Nomor: LK.DIK-01/WPJ.26/BD.04/2021, tanggal 19 Agustus 2021 (bukti T.1,T.2-28); Dihubungkan dengan pertimbangan yang telah ditegaskan di atas bahwa pemeriksaan surat merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari tindakan pengeledahan dan penyitaan dan merupakan kewenangan dari praperadilan, dimana peminjaman berkas yang dilakukan oleh Para Termohon adalah salah satunya untuk memeriksa surat-surat tersebut, maka terhadap petitum Pemohon pada angka 2 menyatakan dan memutuskan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan Nomor: SPP.BP.P-09/WPJ.26/2018 tanggal 05 November 2018 diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak yang tidak berwenang dan cacat hukum, serta bertentangan dengan Angka 17 Lampiran III Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: Kep146/PJ./2018 Tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak dan petitum angka 3 menyatakan dan memutuskan tidak sah pengeledahan dan/atau penyitaan yang dilakukan Termohon berdasarkan Tanda Terima Peminjaman Berkas/Bahan Bukti yang dibuat pada tanggal 30 Juni 2020 yang ditandatangani oleh Pemohon dan Tim Pemeriksa yang sebelumnya diminta oleh Termohon I, Surat Nomor: PEMB.BP.P-09/WPJ.26/2018 tanggal 05 November 2018 Perihal Pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan, dan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan Nomor: SPP.BP.P09/WPJ.26/2018 tanggal 05 November 2018 yang cacat hukum karena tidak sesuai dengan Lampiran III Angka 17 Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: Kep-146/PJ./2018 Tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal



Pajak Kepada Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak, patut dan beralasan hukum untuk dikabulkan;

MENGADILI:

1. *Mengabulkan permohonan Pemohon untuk seluruhnya;*
 2. *Menyatakan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan Nomor: SPP.BP.P-09/WPJ.26/2018 tanggal 05 November 2018 diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak yang tidak berwenang dan cacat hukum, serta bertentangan dengan Angka 17 Lampiran III Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: Kep-146/PJ./2018 Tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak;*
 3. *Menyatakan tidak sah penggeledahan dan/atau Penyitaan yang dilakukan Termohon berdasarkan Tanda Terima Peminjaman Berkas/Bahan Bukti yang dibuat pada tanggal 30 Juni 2020 yang ditandatangani oleh Pemohon dan Tim Pemeriksa yang sebelumnya diminta oleh Termohon I, Surat Nomor: PEMB.BP.P-09/WPJ.26/2018 tanggal 05 November 2018 Perihal Pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan, dan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan Nomor: SPP.BP.P- 09/WPJ.26/2018 tanggal 05 November 2018 yang cacat hukum karena tidak sesuai dengan Angka 17 Lampiran III Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: Kep-146/PJ./2018 Tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak;*
 4. *Menyatakan tidak sah Surat Nomor: S-1/TAP/TSK/WPJ.26/2022 tanggal 18 Maret 2022 Hal Pemberitahuan Penetapan Tersangka yang diterbitkan berdasarkan Surat Perintah Penyidikan Nomor: PRIN.DIK-2/WPJ.26/2021 tanggal 23 Agustus 2021 yang mana Surat Perintah Penyidikan tersebut diterbitkan berdasarkan Laporan Kejadian Nomor: LK.DIK01/WPJ.26/BD.04/2021 tanggal 19 Agustus 2021, yang mana Laporan Kejadian Nomor: LK.DIK-01/WPJ.26/BD.04/2021 tanggal 19 Agustus 2021 tersebut diterbitkan berdasarkan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Nomor: SPP.BP.P- 09/WPJ.26/2018 tanggal 05 November 2018 yang tidak sesuai dengan Angka 17 Lampiran III Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: Kep-146/PJ./2018 Tentang Pelimpahan Wewenang Direktur Jenderal Pajak Kepada Para Pejabat Di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak;*
 5. *Membebaskan biaya perkara kepada Para Termohon dan Turut Termohon sejumlah nihil;*
64. Selain putusan yang mengabulkan permohonan praperadilan di atas, terdapat juga beberapa putusan yang menolak permohonan praperadilan. Berikut disampaikan beberapa contoh putusan tersebut. Putusan



Pengadilan Negeri Jakarta Timur Nomor 13/Pid.Pra/2021/PN Jak.Tim yang menolak permohonan praperadilan yang diajukan oleh Benedictus Koento Helyanto melawan Direktur Jenderal Pajak c.q. Kepala Kanwil DJP Jakarta Timur. Pertimbangan hukum hakim I Wayan Sukanila, S.H., M.H. (vide halaman 71 s.d. 76 putusan) sebagai berikut:

Menimbang, bahwa pada pokoknya permohonan praperadilan yang diajukan oleh Pemohon agar Pengadilan Negeri menyatakan tidak sah Penggeledahan dan/atau Penyitaan yang dilakukan oleh Termohon berdasarkan Tanda Terima Peminjaman/Penyerahan Dokumen tanggal 25 Februari 2021; Tanda Terima Peminjaman/Penyerahan Dokumen tanggal 17 Februari 2021; Tanda Terima Peminjaman/Penyerahan Dokumen tanggal 26 Januari 2021; Tanda Terima Peminjaman Dokumen tanggal 22 Januari 2021; Serah Terima Dokumen tanggal 25 November 2020; Berita Acara Serah Terima/Peminjaman Data dan Dokumen Pemeriksaan Pajak tanggal 19 November 2020; Berita Acara Serah Terima/Peminjaman Data dan Dokumen Pemeriksaan Pajak tanggal 6 November 2020; Berita Acara Serah Terima/Peminjaman Data dan Dokumen Pemeriksaan Pajak tanggal 21 Oktober 2020; Berita Acara Serah Terima/Peminjaman Data dan Dokumen Pemeriksaan Bukti Permulaan tanggal 25 September 2020; 2 (dua) Berita Acara Serah Terima/Peminjaman Data dan Dokumen Pemeriksaan Pajak tanggal 11 September 2020, yang didasari oleh Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Nomor PRIN.BP-22/WPJ.20/2020 tanggal 12 Juni 2020 dan ; Surat Nomor PEMB.BP-22/WPJ.20/2020 tanggal 12 Juni 2020 Perihal Pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan; Surat Permintaan Peminjaman Nomor S.BP-33/WPJ.20/2020 tanggal 26 Agustus 2020; Surat Permintaan Peminjaman Berkas Nomor S.BP-34/WPJ.20/2020 tanggal 1 Oktober 2020;

Menimbang, bahwa yang menjadi pokok dalil permohonan Pemohon adalah berkaitan dengan tindakan Termohon yang meminjam beberapa dokumen milik Pemohon yang oleh Pemohon tindakan Termohon tersebut dikualifikasikan sebagai tindakan Penggeledahan dan Penyitaan;

Menimbang, bahwa dengan menyimak kedua tindakan di atas sebagaimana yang diatur dalam KUHAP, maka Hakim berpendapat bahwa kedua tindakan tersebut terkandung dan termakna upaya paksa dan bersifat imperatife dan tidak bisa dinegosiasikan demi kepentingan penyidikan;

Menimbang, bahwa berdasarkan bukti Pemohon bertanda P-5, sampai dengan P-10 dan P-12 sampai dengan P-22, serta dikaitkan pula dengan keterangan saksi A. FAJAR SURAHMAN, yang pokoknya menerangkan bahwa saksi pernah diperiksa oleh Termohon baik di kantor Termohon maupun di kantor Saksi. Bahwa dalam proses kedatangan Termohon ke kantor saksi juga ada penyerahan dokumen oleh pegawai lainnya. Bahwa petugas pemeriksaan sepengetahuan saksi tidak menunjukkan ijin/persetujuan sita. Bahwa petugas meminta



dokumen dengan baik-baik tidak memaksa dan dokumen yang diserahkan ke petugas tidak tahu asli atau fotocopy, terungkap fakta bahwa benar pihak Termohon telah menerima pinjaman surat-surat yang terkait perkara tindak pidana pajak dari Pemohon;

Bahwa Termohon ada meminjam surat dari Pemohon yang berupa foto copy sedangkan aslinya masih dipegang oleh Pemohon dan Termohon telah berkali-kali menerima penyerahan dokumen dari Pemohon. Bahwa ada dokumen yang Termohon pinjam kepada Pemohon akan tetapi tidak dikabulkan oleh Pemohon, terungkap fakta bahwa benar Termohon telah berkali-kali meminjam dokumen dari Pemohon yang berupa fotocopy dan juga benar ada dokumen yang Termohon pinjam tidak diberikan untuk dipinjam oleh Pemohon; Menimbang, bahwa dari uraian fakta tersebut di atas, maka Hakim berpendapat bahwa tindakan Termohon dalam mendapatkan surat-surat yang diperlukan dari Pemohon tersebut tidaklah terkandung adanya upaya paksa dan terhadap fakta ini bila dihubungkan dengan pengertian Penyitaan ataupun penggeledahan yang bersifat memaksa, maka tindakan Termohon tersebut tidak termasuk dalam kualifikasi Penyitaan ataupun Penggeledahan sebagaimana dimaksud dalam ketentuan Pasal 1 angka 16 dan angka 17 serta Pasal 38 dan Pasal 32 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana;

Menimbang, bahwa berdasarkan pertimbangan di atas, maka alasan-alasan permohonan praperadilan yang diajukan oleh Pemohon harus dinyatakan tidak beralasan menurut hukum dan patut ditolak.

MENGADILI:

Menolak Permohonan Praperadilan Pemohon tersebut;

Membebankan biaya perkara kepada Pemohon sebesar Nihil;

65. Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Selatan Nomor 22/Pid.Pra/2023/PN Jkt Sel yang menolak permohonan praperadilan yang diajukan oleh Budiyanto Pranoto melawan Direktur Jenderal Pajak c.q. Direktur Penegakan Hukum Ditjen Pajak. Pertimbangan hukum hakim Estiono, S.H., M.H. (vide halaman 159 s.d. 161) sebagai berikut:

Menimbang, bahwa Pengadilan berpendapat: sesuai kewenangannya, Lembaga Praperadilan, tidak mempunyai kompetensi untuk menguji kewenangan pemeriksa yang diatur pasal 12 PMK tersebut;

Menimbang, bahwa Pengadilan berpendapat dalam tahap ini, belum dilakukan Tindakan hukum berupa upaya paksa, sebab belum ditentukan apakah suatu peristiwa hukum tersebut merupakan tindak pidana perpajakan; Menimbang, bahwa selain itu, Para Pemohon mempersoalkan peminjaman dokumen dan akses data elektronik yang dilakukan Pemeriksa bukti permulaan telah melakukan pemeriksaan dokumen/Penggeledahan, sehingga pemeriksa bukti permulaan dapat menghitung dan menyebutkan pada pendapatan negara sekurang kurangnya Rp 3.607.484.652 (tiga milyar enam ratus tujuh juta empat



ratus delapan puluh empat ribu enam ratus lima puluh dua rupiah), terbukti sudah terjadi penggeledahan dan penyitaan; Menimbang, bahwa penyitaan menurut pasal 38 ayat (1) KUHAP, dilakukan Penyidik dengan penetapan ketua Pengadilan Negeri setempat, baik berupa izin penyitaan atau persetujuan penyitaan;

Menimbang, bahwa Pengadilan berpendapat, oleh karena belum dilakukan Tindakan hukum berupa upaya paksa, sebab belum ditentukan apakah suatu peristiwa hukum tersebut merupakan tindak pidana perpajakan;

Menimbang, bahwa selanjutnya, Para Pemohon mempersoalkan ketentuan pasal 44 ayat (2) huruf c Undang Undang KUP untuk memanggil orang pribadi atau badan hukum sebagai subjek hukum untuk dimintai keterangan awal, namun penyidik hanya memanggil para saksi sebagaimana bukti T.16 a sampai dengan bukti T.16 h;

Menimbang, bahwa oleh karena pokok persoalan praperadilan yang diajukan Para Pemohon tidak beralasan menurut hukum, maka Pengadilan berpendapat persoalan lainnya yang diajukan Para Pemohon dalam perkara a quo sebagaimana tuntutan Para Pemohon, tidak perlu dipertimbangkan lagi; Menimbang, bahwa berdasarkan pertimbangan di atas, maka alasan-alasan permohonan praperadilan yang diajukan oleh Pemohon harus dinyatakan ditolak seluruhnya;

MENGADILI:

1. *Menolak permohonan praperadilan para Pemohon seluruhnya;*
 2. *Membebaskan biaya perkara kepada para Pemohon sejumlah nihil.*
66. Bahwa terlihat terdapat 2 (dua) model putusan peradilan terkait permohonan praperadilan terhadap pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan. Ada hakim yang dalam putusannya mengabulkan permohonan praperadilan dan ada hakim yang menolak. Terlihat terjadi perdebatan mengenai kompetensi pengadilan dalam mengadili praperadilan pemeriksaan bukti permulaan. Bahwa putusan-putusan pengadilan negeri yang telah diuraikan di atas membuktikan terjadi ketidakpastian hukum dalam mekanisme kontrol terhadap pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan;
67. Penerapan di tingkat pengadilan negeri tersebut merupakan bukti nyata bahwa ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP yang menjadi objek pengujian dalam permohonan ini telah menimbulkan ketidakpastian hukum. Dalam penalaran yang wajar ketidakpastian hukum tersebut menimbulkan ketidakpastian mengenai perlindungan hukum dan perlindungan hak asasi manusia bagi wajib pajak



yang diperiksa dalam pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan.

C. Ketentuan Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan Menimbulkan Ketidakpastian Hukum sehingga Bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945

68. Bahwa ketentuan 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP menyatakan bahwa "*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*";
69. Bahwa tidak ditemukan pengaturan dan penjelasan lebih lanjut mengenai pemeriksaan bukti permulaan dalam UU HPP atau UU Ketentuan Umum Perpajakan. Sesuai Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP bahwa tata cara pemeriksaan bukti permulaan diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan. Bahwa terdapat pendelegasian pengaturan tata cara pemeriksaan bukti permulaan ke Peraturan Menteri Keuangan. Pendelegasian peraturan seperti ini melanggar ketentuan pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik sesuai Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022. Seharusnya pengaturan pelaksanaan Undang-Undang diatur dengan Peraturan Pemerintah. Apalagi jika muatan materi yang akan diatur berkaitan dengan penegakan hukum yang bersifat pidana;
70. Bahwa oleh karena tidak ditemukan pengaturan lebih lanjut mengenai pemeriksaan bukti permulaan dalam UU HPP atau UU KUP, maka harus dilihat pengaturan dalam Peraturan Menteri Keuangan, yaitu Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (selanjutnya disebut PMK 177/2022);
71. Bahwa penjelasan mengenai Peraturan Menteri Keuangan dalam permohonan ini tidak bermaksud untuk menarik pengujian ini pada objek Peraturan Menteri, akan tetapi pembahasan ketentuan dalam Peraturan Menteri Keuangan tidak bisa dihindari sebab untuk mengetahui apa dan bagaimana pemeriksaan bukti permulaan tersebut dilaksanakan, semua



pengaturan lebih rinci diatur dalam PMK 177/2022. Bahwa PMK *a quo* merupakan “hukum acara” pemeriksaan bukti permulaan;

72. Bahwa PMK 177/2022 memuat ketentuan-ketentuan yang bersifat pembatasan-pembatasan, ancaman-ancaman, dan mengatur hak kewajiban warga negara, serta posisi yang tidak seimbang antara wajib pajak dan pemeriksa bukti permulaan tindak pidana perpajakan. Sekali lagi perlu disampaikan bahwa penjelasan mengenai PMK 177/2022 perlu dilakukan untuk memberikan penjelasan utuh mengenai pengaturan dan pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan;
73. Berdasarkan ketentuan Pasal 8 ayat (3) PMK 177/2022, dalam pemeriksaan bukti permulaan, pemeriksa bukti permulaan berwenang:
 - 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. meminta keterangan dan/atau bukti yang diperlukan dari pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan wajib pajak yang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan melalui Direktur Jenderal Pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 35 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;



- f. meminta keterangan kepada pihak yang berkaitan, dan dituangkan dalam berita acara permintaan keterangan; dan
 - g. melakukan tindakan lain yang diperlukan dalam rangka pemeriksaan bukti permulaan.
74. Bahwa kewenangan yang dapat dilakukan oleh pemeriksa dalam rangka pemeriksaan bukti permulaan sebagaimana diuraikan di atas, menunjukkan karakter pengaturan yang bersifat pembatasan, mengatur hak dan kewajiban serta bersifat memaksa yang berlaku bagi wajib pajak (perorangan atau badan). Bahkan sebagian besar kewenangan pemeriksa dalam pemeriksaan bukti permulaan merupakan kewenangan yang bersifat memaksa (pihak lain). Upaya paksa tersebut 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 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. meminta keterangan dan/atau bukti yang diperlukan dari pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan wajib pajak yang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan melalui Direktur Jenderal Pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 35 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;



- f. meminta keterangan kepada pihak yang berkaitan, dan dituangkan dalam berita acara permintaan keterangan.
75. Bahwa dalam Pasal 8 ayat (5) PMK 177/2022 diatur bahwa wajib pajak (orang pribadi atau badan) yang diperiksa berkewajiban:
- a. memberikan kesempatan kepada pemeriksa bukti permulaan untuk memasuki dan/atau memeriksa tempat atau ruangan tertentu, barang bergerak, dan/atau barang tidak bergerak yang diduga atau patut diduga digunakan untuk menyimpan bahan bukti;
 - b. memberikan kesempatan kepada pemeriksa bukti permulaan untuk mengakses dan/atau mengunduh data elektronik;
 - c. memperlihatkan dan/atau meminjamkan bahan bukti kepada pemeriksa bukti permulaan;
 - d. memberikan keterangan lisan dan/atau tertulis kepada pemeriksa bukti permulaan; dan
 - e. memberikan bantuan kepada pemeriksa bukti permulaan guna kelancaran pemeriksaan bukti permulaan.
76. Istilah “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”, merupakan upaya paksa (pinjaman memaksa) atau bermakna “penyitaan”. Sebagaimana dinyatakan dalam ketentuan Pasal 15 PMK 177/2022, bahwa:
- a. 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.
 - b. 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.
 - c. 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.
- d. Pemeriksa bukti permulaan harus membuat tanda terima atas setiap bahan bukti yang diperoleh sebagaimana dimaksud pada ayat (4).
 - e. 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.
77. Selain itu, bukti bahwa peminjaman tersebut merupakan bentuk paksaan atau penyitaan terlihat dari ketentuan Pasal 8 ayat (1) PMK 177/2022, yang menyatakan bahwa bahan bukti yang telah diperoleh melalui peminjaman, dikembalikan ketika pemeriksaan bukti permulaan telah selesai dilaksanakan (paling lama 24 bulan);
78. Kemudian bentuk upaya paksa lainnya adalah penyegehan. Dalam ketentuan Pasal 17 (1) PMK 177/2022 diatur bahwa untuk memperoleh atau mengamankan bahan bukti dalam pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan, pemeriksa bukti permulaan dapat melakukan penyegehan. Penyegehan ini dilakukan dalam hal:
- a. Pemeriksa bukti permulaan tidak diberi atau tidak mempunyai kesempatan untuk memasuki dan/atau memeriksa tempat atau ruangan tertentu, barang bergerak, dan/atau barang tidak bergerak yang diduga atau patut diduga digunakan untuk menyimpan bahan bukti;
 - b. Orang pribadi atau badan yang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan tidak meminjamkan bahan bukti yang diminta oleh pemeriksa bukti permulaan;
79. Bahwa dapat dikatakan bahwa hampir seluruh kewenangan dalam pemeriksaan bukti permulaan yang diatur dalam PMK 177/2022 merupakan bentuk kewenangan yang sifatnya memaksa terhadap pihak lain (orang pribadi atau badan hukum wajib pajak);



80. Bahwa model pengaturan PMK 177/2022 bertentangan dengan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XV/2017 berkaitan dengan pengujian Pasal 32 ayat (3a) UU KUP yang berbunyi “Persyaratan serta pelaksanaan hak dan kewajiban kuasa sebagaimana dimaksud pada ayat (3) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan”;
81. Bahwa Putusan MK di atas pada pokoknya menyatakan bahwa frasa “pelaksanaan hak dan kewajiban kuasa” bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 secara bersyarat dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat, sepanjang tidak dimaknai hanya berkenaan dengan hal-hal yang bersifat teknis-administratif dan bukan pembatasan dan/atau perluasan hak dan kewajiban warga negara. Artinya, Peraturan Menteri Keuangan tidak boleh mengatur hal-hal yang bersifat pembatasan, perluasan hak, dan kewajiban warga negara. Peraturan Menteri Keuangan seharusnya mengatur hal-hal yang bersifat teknis-administratif saja;
82. Bahwa berdasarkan uraian di atas, maka ketentuan Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP yang dijabarkan dalam PMK 177/2022 telah menimbulkan ketidakpastian hukum sehingga bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.

IV. PETITUM

Berdasarkan uraian-uraian sebagaimana di atas, para Pemohon memohon kepada Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi yang memeriksa dan mengadili permohonan ini untuk memutuskan:

1. Mengabulkan permohonan para Pemohon untuk seluruhnya.
2. Menyatakan frasa “*pemeriksaan bukti permulaan sebelum 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 secara bersyarat dan tidak mempunyai kekuatan hukum yang 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”.*
3. Menyatakan frasa “*Tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan*” dalam 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 secara bersyarat dan tidak mempunyai kekuatan hukum yang mengikat sepanjang tidak dimaknai “*hanya berkenaan dengan hal-hal yang bersifat teknis-administratif dan bukan pembatasan dan/atau perluasan hak dan kewajiban warga negara*”;
4. Memerintahkan memuat putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sesuai ketentuan peraturan perundang–undangan yang berlaku.

Atau apabila Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi berpendapat lain, mohon putusan yang seadil-adilnya (*ex aequo et bono*).

[2.2] Menimbang bahwa untuk membuktikan dalilnya, para Pemohon mengajukan alat bukti surat/tulisan yang diberi tanda bukti P-1 sampai dengan bukti P-7 sebagai berikut:

1. Bukti P-1 : Fotokopi Bukti Bayar Pajak;



2. Bukti P-2 : Fotokopi Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan;
3. Bukti P-3 : Fotokopi Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan;
4. Bukti P-4 : Fotokopi Akta PT. Putra Indah Jaya;
5. Bukti P-5 : Fotokopi KTP Direktur a.n Budi Yanto Pranoto;
6. Bukti P-6 : Fotokopi Bukti Bayar Pajak;
7. Bukti P-7 : Fotokopi Pengesahan Akta.

Untuk mendukung keterangannya, para Pemohon mengajukan 2 (dua) orang Ahli, yaitu Dr. Jimmy Zeravianus Usfunan, S.H., M.H. dan Dr. Mudzakkir, S.H., M.H., yang telah didengar keterangannya dalam persidangan pada tanggal 17 Oktober 2023, yang keterangan tertulisnya diterima Mahkamah pada tanggal 13 Oktober 2023, serta 1 (satu) orang Saksi, yaitu Porah Yohanes, yang telah didengarkan kesaksiannya dalam persidangan pada tanggal 26 Oktober 2023, yang pada pokoknya sebagai berikut:

Ahli Dr. Jimmy Zeravianus Usfunan, S.H., M.H.

I. Hakekat Suatu Undang-Undang

1. Seorang filsuf Plato dalam bukunya berjudul *Laws*, memuat kebijakan yang mengubah pemikiran sebelumnya dalam karya "*Politeia*". Plato semula menganggap bahwa dengan memberikan tongkat kepemimpinan negara kepada seorang filsuf (kaum Aristokrat), maka diyakini negara akan menjadi baik, karena raja dari Aristokrat itu telah dianggap memahami cara mewujudkan negara sesuai dengan tujuan negara secara bijaksana. Pemikiran Plato yang berkembang, bahwa kendati negara itu dipimpin oleh kaum cendikiawan (filsuf) namun rupanya tidak bisa penyelenggaraan negara dijalankan tanpa peraturan-peraturan tertulis (Jimmy Z. Usfunan, 2015, Konsep Kepastian Hukum Dalam Penyelenggaraan Pemerintahan, Disertasi, Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Udayana, h. 156).
2. Berkenaan dengan peraturan tertulis, Wayne Marisson yang mengutip pendapat Plato menjelaskan sejumlah prinsip dasar, yakni:
 - a. bahwa harus ada standar-standar moral absolut;



- b. bahwa standar-standar moral absolut harus diejawantahkan dalam kodifikasi hukum, betapapun tak sempurnanya kodifikasi itu;
- c. bahwa bagian terbesar penduduk suatu negara, karena ketidaktahuannya akan filsafat, tidak dibenarkan bertindak atas inisiatifnya sendiri mengubah baik gagasan-gagasan moral maupun kodifikasi hukum yang mencerminkan gagasan-gagasan moral itu; mereka harus total dan tanpa syarat tunduk pada peraturan yang diterapkan bagi mereka oleh pembuat undang-undang (*the legislator*) (Wayne Marisson dalam I Dewa Gede Palguna, 2013, *Pengaduan Konstitusional (Constitutional Complaint) Upaya Hukum Terhadap Pelanggaran Hak-Hak Konstitusional Warga Negara*, Sinar Grafika, h. 47-48).

Dengan pandangan ini menunjukkan bahwa hakikat dari suatu aturan tertulis merupakan penetapan standar moral dari suatu negara.

- 3. Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 menjelaskan bahwa negara Indonesia adalah negara hukum. Makna tersebut secara historis dalam Penjelasan UUD 1945 sebelum amandemen diartikan negara Indonesia berdasar atas hukum (*Rechtsstaat*), tidak berdasar atas kekuasaan belaka (*Machtsstaat*). Atas dasar itu, maka pembentukan hukum (peraturan perundang-undangan) menjadi dasar pijakan dalam penyelenggaraan negara. Bahkan dalam tradisi *Civil Law (rechstaat)* yang dikemukakan J.F Stahl maupun tradisi *common law "rule of law"* oleh A.V. Dicey selain menempatkan hak asasi manusia sebagai syarat utama prinsip negara hukum, juga mengedepankan asas legalitas (tindak tanduk pemerintah berdasarkan hukum) dan supremasi hukum sebagai unsur utama negara hukum.
- 4. Solly Lubis, menyatakan bahwa Undang-Undang Dasar 1945, sebagai hukum tertinggi, tidak hanya memberikan patokan hukum (yuridis) tetapi juga memberikan arahan kebijakan (*policy*). Di samping itu juga Undang-Undang Dasar mengandung nilai-nilai filosofis paradigmatis dan juga mengandung nilai pesan-pesan kebijakan (*Political messages*) (M. Solly Lubis, 2014, *Politik Hukum dan Kebijakan Publik*, CV. Mandar Maju, Bandung, h. 28, 32, dan 35). Berdasarkan Undang-Undang Dasar 1945, yang secara tersirat menjelaskan hakekat suatu undang-undang, yaitu



setidaknya mengatur lebih lanjut norma dalam UUD 1945; dan keberadaannya dibentuk oleh 2 kekuasaan, legislatif dan eksekutif (DPR dan Presiden).

5. Secara dogmatika, Pasal 10 ayat (1) UU No. 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, menentukan materi muatan yang harus diatur dengan Undang-Undang berisi:
 - a. pengaturan lebih lanjut mengenai ketentuan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
 - b. perintah suatu Undang-Undang untuk diatur dengan Undang-Undang;
 - c. pengesahan perjanjian internasional tertentu;
 - d. tindak lanjut atas putusan Mahkamah Konstitusi; dan/atau
 - e. pemenuhan kebutuhan hukum dalam masyarakat.

Karena, materi muatan suatu undang-undang yang merupakan pengaturan lebih lanjut UUD 1945, maka undang-undang harus tunduk pada batasan yang diatur dalam UUD.

II. Pengenaan Pajak dan Pembatasan HAM diatur dengan Undang-Undang

6. James Bryce memberikan contoh mengenai proses penemuan kedaulatan di berbagai negara dengan mengambil kasus tentang seorang warga negara Inggris:

“seorang kepala keluarga di suatu Kota Praja, “tulisnya” diminta untuk membayar pajak trotoar. Ia ingin tahu alasan ia harus membayar pajak, dan ternyata pembayaran pajak itu berhubungan dengan resolusi Dewan Kota yang mewajibkan pembayaran pajak. Kemudian dia bertanya, atas dasar kewenangan apa Dewan memungut pajak itu, dan dia diberitahu bahwa Dewan memperoleh kekuasaannya berdasarkan bab-bab dalam Undang-Undang Parlemen. Jika si kepala keluarga tersebut masih berkeras ingin memuaskan rasa ingin tahunya lebih jauh lagi dan mempertanyakan apa hak Parlemen untuk memberlakukan kekuasaan, maka petugas pemungut pajak hanya perlu menjawab, semua orang tahu bahwa di Inggris, Parlemen-lah yang membuat hukum. Dengan hukum itu, tidak ada kekuasaan yang dapat menolak atau turut campur dalam segala pernyataan kehendak Parlemen. Parlemen adalah otoritas tertinggi di atas otoritas-otoritas lainnya atau dengan kata lain, Parlemen adalah kekuasaan tertinggi [CF. Strong, 2008, Konstitusi-Konstitusi Politik Modern (Kajian tentang Sejarah & Bentuk-Bentuk Konstitusi Dunia), Penerbit Nusa Media, Cetakan II, Februari, hal 9 – 10]”.



Berdasarkan pandangan James Bryce ini, terdapat beberapa pemahaman yang dapat dipetik sebagai berikut:

Kesatu, undang-undang yang dibentuk oleh lembaga yang memegang kedaulatan, menghasilkan hukum yang bersifat mengikat, sebagai hasil dari keputusan rakyat melalui wakil-wakilnya.

Kedua, Undang-Undang memberikan legitimasi kepada negara untuk memungut pajak kepada warganya.

Ketiga, Pungutan pajak, harus didasarkan pada undang-undang.

7. Terdapat adagium yang sangat dikenal dalam hukum pemerintahan, yaitu, *“No taxation without representation, taxation without representation is robbery”*, (tidak ada pungutan pajak tanpa persetujuan wakil rakyat (melalui undang-undang), karenanya pungutan pajak tanpa dasar undang-undang adalah perampokan).
8. Penggunaan instrumen undang-undang sebagai dasar pungutan pajak, diakui dan diatur dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945, yang menyatakan, *“Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”*. Atas dasar itu penempatan dalam undang-undang dimaksudkan adanya persetujuan dari rakyat itu sendiri melalui wakil-wakilnya di DPR.
9. Di sisi lain Pasal 28J ayat (2) UUD 1945, juga mengatur pembatasan hak dan kebebasan setiap orang yang harus dilakukan melalui instrumen undang-undang. Pasal 28J ayat (2) UUD 1945, menyatakan:

“Dalam menjalankan hak dan kebebasannya, setiap orang wajib tunduk kepada pembatasan yang ditetapkan dengan undang-undang dengan maksud semata-mata untuk menjamin pengakuan serta penghormatan atas hak kebebasan orang lain dan untuk memenuhi tuntutan yang adil sesuai dengan pertimbangan moral, nilai-nilai agama, keamanan, dan ketertiban umum dalam suatu masyarakat demokratis.”

Berdasarkan Undang-Undang Dasar 1945, maka pembatasan hak dan kebebasan setiap orang hanya dapat dilakukan dengan instrumen undang-undang.

10. Berdasarkan Pasal 23A dan Pasal 28J ayat (2) UUD 1945, maka hanya Undang-Undang merupakan produk hukum yang dapat digunakan dalam



pemungutan pajak dan pembatasan hak dan kebebasan setiap orang. Bukan produk hukum di bawah undang-undang.

11. Di sisi lain secara teoritis, HLA Hart mengidentifikasi 2 (dua) karakter aturan yakni, "*Primary Rules*" yang merupakan pedoman dalam tingkah laku atau pembatasan pada kebebasan setiap manusia. Serta, "*Secondary rules*" yang terdiri dari "*rules of recognition*" (aturan pengakuan yang memiliki otoritas untuk memberi pengakuan dengan mengidentifikasi suatu aturan agar layak disebut sebagai aturan), "*rules of change*" (terkait dengan mekanisme perubahan aturan) dan "*rules of adjudication*" (terkait dengan mekanisme proses penegakan hukumnya) (H.L.A Hart, 1994, *The Concept of Law*, Second Edition, Clarendon Press, h. 92 – 97).
12. Dengan klasifikasi karakter aturan oleh HLA Hart tersebut, setidaknya menjelaskan, beberapa hal:
 - Kesatu*, Baik aturan dalam kategori *primary rules dan secondary rules*, merupakan aturan yang berada pada level yang sama yakni Undang-Undang.
 - Kedua*, *Rules of adjudication*, ini dipahami sebagai hukum formil dalam prosedur pelaksanaan dari penegakan hukumnya yang juga diatur dalam level peraturan yang sama yakni undang-undang.
13. Bahwa apabila dikaitkan dengan konstruksi keberadaan undang-undang di Indonesia, secara praktek dapat dilihat contoh seperti berikut: *Rules of recognition* dan *rules of change* dapat ditemukan dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Perundang-undangan sebagaimana diubah beberapa kali, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 (selanjutnya disebut dengan UU P3). Sementara, *Rules of Adjudication*, seperti halnya dalam Kitab Hukum Acara Pidana, maupun UU lain yang terkadang menggabungkan antara *primary rules dan rules of adjudication*, contohnya seperti Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2009 tentang Perlindungan dan Pengelolaan Lingkungan Hidup, yang juga mengatur gugatan TUN maupun perdata.
14. Berdasarkan Pasal 23A dan Pasal 28J ayat (2) UUD 1945 maupun pendekatan teori HLA Hart, maka:



- Kesatu*, Pungutan pajak harus diatur dengan undang-undang, bukan regulasi lainnya.
- Kedua*, Pembatasan hak dan kebebasan setiap orang, dilakukan dengan instrumen Undang-Undang, sebagai bentuk persetujuan dari rakyat melalui wakil-wakilnya.
- Ketiga*, Kebijakan prosedur hukum dari pungutan pajak yang membatasi hak dan kebebasan warga negara harus diatur dengan undang-undang, bukan diatur pada aturan lebih rendah.

III. Pemeriksaan Bukti Permulaan dalam UU HPP

15. Pasal 2 angka 13 Pasal 43A Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), menyatakan:

- (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.

Kemudian dalam Penjelasan Pasal 43A ayat (1) UU HPP, dinyatakan bahwa:

“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 tidak ditindaklanjuti.

Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana.”

Ketentuan Pasal 2 angka 13 Pasal 43A UU HPP, setidaknya mengatur soal; kewenangan melakukan pemeriksaan bukti permulaan; pemeriksaan bukti permulaan oleh Pejabat PPNS, dan penanganan hukum apabila adanya temuan keterlibatan pegawai Ditjen Pajak diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan.

16. Berdasarkan Pasal 2 angka 13 Pasal 43A ayat (4) UU HPP terkait delegasi pengaturan dari Undang-Undang Ke Peraturan Menteri Keuangan, perlu diperhatikan beberapa batasan pengaturan, diantaranya:

a. Lampiran II Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, angka 211, 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.*

b. Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XV/2017, dalam pertimbangan hukum MK halaman 133 point (3.12) dijelaskan sebagai berikut:

“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-administratif maka disatu pihak, pengaturan demikian tidak boleh mengandung materi muatan yang merugikan hak wajib pajak dalam memberi kuasa kepada pihak manapun yang dinilainya mampu memperjuangkan hak-hak sebagai wajib pajak dan menurut undang-undang absah untuk menerima kuasa demikian serta dilain 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 dinyakan konstitusional jika materi muatannya semata-mata bersifat teknis administratif.

17. Berdasarkan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XV/2017, terdapat beberapa batasan pengaturan pada substansi pendelegasian dari Undang-Undang kepada Peraturan Menteri:
 - a. Bahwa pendelegasian kepada Menteri Keuangan mengatur lebih tegas pendelegasian pada wewenang teknis administratif.
 - b. Peraturan Menteri Keuangan bersifat teknis-administratif maka pengaturannya tidak boleh mengandung materi muatan yang merugikan hak wajib pajak.
 - c. Pendelegasian kewenangan hanya mengatur hal-hal yang bersifat teknis administratif bukan dimaksudkan untuk memberikan kewenangan yang lebih (*over capacity of power*) kepada Menteri Keuangan.
 - d. Pengaturan dalam Peraturan Menteri Keuangan, itu tidak boleh berisikan materi muatan yang seharusnya merupakan materi muatan peraturan yang lebih tinggi, lebih-lebih materi muatan undang-undang.
18. Bahwa Putusan MK Nomor 63/PUU-XV/2017, memberikan batasan pada 2 (dua) aspek, yakni:
 - Kesatu*, Aspek substansi norma dari Undang-Undang yang memberikan delegasi kewenangan mengatur kepada Peraturan Menteri Keuangan, harus ditegaskan bahwa pendelegasian tersebut bersifat teknis administratif.
 - Kedua*, Pembentukan Peraturan Menteri Keuangan tidak boleh merugikan hak wajib pajak, hanya mengatur hal teknis administratif dan materi muatan peraturan menteri sama dengan aturan lebih tinggi.

IV. Delegasi Pengaturan UU HPP ke Peraturan Menteri Keuangan

19. Pasal 2 angka 13 Pasal 43A ayat (4) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, menyatakan: "*Tata cara*



pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.” Berdasarkan ketentuan tersebut, setidaknya konstruksi Pasal 2 angka 13 Pasal 43A Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021, memberikan batasan pengaturan teknis administratif, seperti:

- a. Tata cara proses informasi, data, laporan, dan pengaduan yang masuk ke Dirjen Pajak;
 - b. Tata cara pemberian surat perintah kepada Pejabat Penyidik PPNS dalam pemeriksaan bukti permulaan;
 - c. Tata cara proses, penerimaan pengaduan mengenai adanya indikasi tindak pidana yang dilakukan petugas Direktorat Jenderal Pajak;
 - d. Serta pengaturan teknis administratif lainnya.
20. Secara faktual, tindak lanjut pengaturan Pasal 2 angka 13 Pasal 43A ayat (4) UU HPP diatur melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (selanjutnya disebut dengan PMK 177/2022).
21. Bahwa dalam PMK 177/2022, mengatur beberapa hal diantaranya; kewenangan, dasar, lingkup, jenis, dan jangka waktu pemeriksaan bukti permulaan; ketentuan pemeriksaan bukti permulaan; kewajiban dan hak dalam pemeriksaan bukti permulaan; surat perintah pemeriksaan bukti permulaan; pemeriksaan bukti permulaan secara terbuka dan tertutup; pelaporan pemeriksaan bukti permulaan dan tindak lanjut pemeriksaan bukti permulaan; tindak pidana yang diketahui seketika; maupun pelimpahan kewenangan.
22. Bahwa Pasal 8 ayat (3) PMK 177/2022, mengatur beberapa ketentuan yang menunjukkan adanya hubungan antara pemeriksa bukti permulaan (Pejabat PPNS Ditjen Pajak) dengan wajib pajak atau hubungan antara aparatur negara dengan masyarakat wajib pajak.
23. Ketentuan Pasal 8 ayat (3) PMK 177/2022, menyatakan: *“Dalam melaksanakan Pemeriksaan Bukti Permulaan, Pemeriksa Bukti Permulaan berwenang:*



- 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. meminta keterangan dan/atau bukti yang diperlukan dari pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan melalui Direktur Jenderal Pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 35 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
 - f. meminta keterangan kepada pihak yang berkaitan, dan dituangkan dalam berita acara permintaan keterangan; dan
 - g. melakukan tindakan lain yang diperlukan dalam rangka Pemeriksaan Bukti Permulaan.”
24. Bahwa Ketentuan Pasal 8 ayat (3) PMK 177/2022, diikuti dengan Pasal 8 ayat (5) PMK 177/2022, yang menentukan:
- Kewajiban orang pribadi atau badan yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan:*
- a. memberikan kesempatan kepada Pemeriksa Bukti Permulaan untuk memasuki dan/atau memeriksa tempat atau ruangan tertentu, barang bergerak, dan/atau barang tidak bergerak yang diduga atau patut diduga digunakan untuk menyimpan Bahan Bukti;
 - b. memberikan kesempatan kepada Pemeriksa Bukti Permulaan untuk mengakses dan/atau mengunduh Data Elektronik;
 - c. memperlihatkan dan/atau meminjamkan Bahan Bukti kepada Pemeriksa Bukti Permulaan;
 - d. memberikan keterangan lisan dan/atau tertulis kepada Pemeriksa Bukti Permulaan; dan
 - e. memberikan bantuan kepada Pemeriksa Bukti Permulaan guna kelancaran Pemeriksaan Bukti Permulaan.
25. Bahwa karakter aturan dalam ketentuan Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 8 ayat (5) PMK 177/2022, adalah;



- Kesatu*, Karakter ketentuan yang bersifat memaksa dari aparaturnya pemeriksa bukti permulaan.
- Kedua*, Karakter ketentuan yang bersifat membatasi hak dan kebebasan warga negara (wajib pajak) sebagai akibat adanya kewajiban untuk melaksanakan perintah atau tindakan dari pemeriksa bukti permulaan.
- Ketiga*, Karakter ketentuan yang melampaui batasan ruang lingkup sebagaimana maksud dalam Pasal 2 angka 13 Pasal 43A ayat (4) UU HPP, mengingat pembatasan hak dan kebebasan warga negara harus diatur dalam undang-undang.

Hal ini dikarenakan adanya kewenangan pemeriksa bukti permulaan dalam meminjam dan memeriksa buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dan dokumen lain; mengakses dan/atau mengunduh data, informasi, dan bukti yang dikelola secara elektronik; memasuki dan memeriksa tempat atau ruangan tertentu, barang bergerak dan/atau tidak bergerak; maupun melakukan penyegelan tempat atau ruangan tertentu serta barang bergerak dan/atau barang tidak bergerak.

26. Pemberian delegasi pengaturan dari Undang-Undang kepada Peraturan Menteri, dapat dikaji dari perspektif sistem ketatanegaraan:

- Kesatu*, Dalam perspektif kewenangan, kedudukan Menteri adalah pembantu Presiden [vide Pasal 17 ayat (1) UUD 1945], maka seharusnya Menteri mendapatkan delegasi secara teknis dari Presiden, bukan langsung dari Undang-Undang.
- Kedua*, Dalam sudut pandang teori *Trias Politica* (pemisahan kekuasaan) digunakan dalam konstruksi sistem ketatanegaraan Indonesia yang diatur dalam UUD 1945. Pembentukan Undang-Undang, dilakukan oleh 2 (dua) kekuasaan legislatif dan eksekutif. Presiden sebagai pemegang kekuasaan eksekutif, memiliki fungsi dalam menjalankan Undang-Undang. Karena itu, tidak tepat, apabila fungsi menjalankan undang-undang itu dilakukan langsung oleh Menteri.



- Ketiga, Berdasarkan hirarki peraturan perundang-undangan dalam UU P3, maka Peraturan Menteri merupakan perundang-undangan yang sifatnya lebih teknis dari Peraturan Pemerintah dan Peraturan Presiden. Sehingga tidak tepat materi muatan suatu Peraturan Menteri, merupakan materi muatan yang seolah-olah berkedudukan sebagai undang-undang, hanya karena didasarkan pada kondisi peraturan Menteri tersebut melaksanakan undang-undang.
- Keempat, Praktek delegasi mengatur dari Undang-Undang kepada Menteri, akan berdampak negatif pada kedudukan antar Peraturan Menteri. Sebagai akibat, seolah-olah ada “kasta” dalam peraturan Menteri, karena ada Peraturan Menteri yang langsung di delegasikan oleh Undang-Undang, ada yang dari Peraturan Pemerintah maupun Peraturan Presiden. Pada akhirnya, ini berpotensi akan “merusak” sistem pembentukan regulasi, yang memunculkan sikap aktif institusi untuk memasukan delegasi pengaturan melalui undang-undang, sehingga memberikan kebijakan yang seakan besar kepada suatu institusi. Karena Peraturan Menteri yang dihasilkan dianggap lebih kuat, sebab di delegasikan oleh Undang-Undang.
- Kelima, Adanya delegasi langsung dari Undang-Undang kepada Peraturan Menteri, tanpa batasan pengaturan, akan memberikan ruang penafsiran yang luas, berakibat pada luasnya pengaturan dari yang dimaksudkan Undang-Undang.

V. Kedudukan dan Materi Muatan Peraturan Menteri

27. Bahwa secara teori, perundang-undangan dibedakan antara *primary legislations* dan *secondary legislations* (aturan yang sekunder). *Primary legislations* juga disebut sebagai *legislative acts*, sedangkan *secondary legislation* dikenal dengan istilah “*executive acts*”, *delegated legislations* atau *subordinate legislations* (Jimly Asshidiqqie, 2011, Perihal Undang-Undang, RajaGRafindo, Jakarta, hal. 10).
28. Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan sebagaimana diubah beberapa kali terakhir dengan



Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 (UU P3), mengatur jenis dan hirarki peraturan perundang-undangan dalam Pasal 7 ayat (1) UU P3, yang terdiri atas: Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945; Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat; Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang; Peraturan Pemerintah; Peraturan Presiden; Peraturan Daerah Provinsi; dan Peraturan Daerah Kabupaten/Kota.

29. Bahwa Pasal 8 ayat (1) UU P3, menentukan jenis peraturan perundang-undangan lain. Jenjang hirarkinya dapat diidentifikasi dari segi kewenangan pembentuk, yang dikelompokkan, sebagai berikut:

Kesatu, Peraturan yang ditetapkan oleh lembaga negara yang kewenangannya diberikan oleh UUD 1945.

Kedua, Peraturan yang ditetapkan oleh Bank Indonesia, Menteri, badan, lembaga, atau komisi yang setingkat yang dibentuk dengan Undang-Undang atau Pemerintah atas perintah Undang-Undang.

Ketiga, Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Provinsi, Gubernur, Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Kabupaten/Kota, Bupati/Walikota, Kepala Desa atau yang setingkat.

Keberadaan Peraturan Menteri, masuk dalam kategori ke-2 (kedua) yang setingkat dengan lembaga, badan, komisi yang dibentuk dengan undang-undang.

30. Bahwa Pasal 17 Undang-Undang Dasar 1945 (UUD 1945), yang menentukan (1) Presiden dibantu oleh menteri-menteri negara; (2) Menteri-menteri itu diangkat dan diberhentikan oleh Presiden; (3) Setiap Menteri membidangi urusan tertentu dalam pemerintahan. Menunjukkan suatu konstruksi ketatanegaraan yang menjelaskan kewenangan yang diterima oleh Menteri, sebagai *delegataris* atau penerima delegasi kewenangan dari Presiden sebagai pemegang kekuasaan pemerintahan [vide Pasal 4 ayat (1) UUD 1945]. Atas dasar itu, materi muatan Peraturan Menteri haruslah lebih teknis dari Peraturan Pemerintah maupun Peraturan Presiden yang dibentuk oleh Presiden sebagai atasannya.



31. Bahwa Pasal 8 ayat (2) UU P3, menegaskan “keabsahan” peraturan perundang-undangan dalam Pasal 8 ayat (1) UU P3, adalah ketika diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi; atau dibentuk berdasarkan kewenangan.
32. Bahwa penggunaan kata “atau” dalam Pasal 8 ayat (2) UU P3, menjelaskan bahwa pembentuk undang-undang P3 menyadari bahwa tidak semua jenis peraturan yang disebut dalam Pasal 8 ayat (1) UU P3 itu merupakan delegasi aturan, namun ada juga yang bersifat otonom (dibentuk berdasarkan kewenangan). Seperti peraturan yang ditetapkan oleh lembaga negara yang kewenangannya diberikan UUD 1945 (Peraturan MPR, Peraturan DPR, Peraturan MA, Peraturan MK), merupakan aturan yang dibentuk berdasarkan kewenangan. Berbeda dengan peraturan menteri, tidak bisa dilakukan secara otonom melainkan perintah dari peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi. Mengingat sifatnya sebagai *delegated legislation* (vide Pasal 17 UUD 1945).
33. Hans Nawiasky mengidentifikasi jenis dan strata dari suatu aturan, yang menentukan: *Staatsfundamentalnorm* (Norma Fundamental Negara); *Staatsgrundgesetz* (Aturan Dasar Negara/Aturan Pokok Negara); *Formell Gezets* (Undang-Undang formal); *Verordnung & Autonome Satzung* (Aturan Pelaksana dan Aturan Otonom) (Hamid Attamimi, 1990, *Peranan Keputusan Presiden Republik Indonesia Dalam Penyelenggaraan Pemerintahan Negara*, Disertasi PPS Universitas Indonesia, h. 287).
34. Bahwa, terdapat dua bentuk peraturan di bawah Undang-Undang yang merupakan peraturan hasil pendelegasian kewenangan mengatur dari undang-undang yaitu peraturan pelaksanaan (*Verordnung*) sebagai implementasi dari Kewenangan Delegasi dan Peraturan otonom (*Autonome Satzung*) aktualisasi dari Kewenangan Atribusi. Adapun, karakter *Verordnung* dapat ditemukan dalam Peraturan Pemerintah maupun Peraturan Menteri. Karenanya, kekuatan mengikat dari Peraturan Menteri adalah sepanjang diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi (termasuk batasan yang diberikan dari aturan lebih tinggi). Baik itu dari Undang-Undang yang memberikan kewenangan, maupun Undang-Undang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang menekankan



karakter peraturan Menteri bersifat teknis administratif dan diperkuat oleh Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XV/2017.

35. Keberadaan Peraturan Menteri yang diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi, sejalan dengan pandangan Hans Kelsen, dalam bukunya berjudul *General Theory of Law and State* (Hans Kelsen 1949, *General Theory of Law and State*, Harvard University Press, h. XIV). Bahwa Hans Kelsen, menyatakan sebagai berikut: Validitas hukum ditentukan oleh norma hukum lainnya; Sistem norma terkoordinasi dengan norma lain; Penciptaan norma ditentukan oleh norma yang lebih tinggi; *Keempat*, adanya hirarki dalam berbagai tingkatan norma. Karenanya, keberadaan Peraturan Menteri haruslah diciptakan oleh norma (aturan) yang lebih tinggi. Begitu juga dengan validitas hukum suatu Peraturan Menteri, ditentukan dengan norma yang lebih tinggi.
36. Bahwa, teori Penjenjangan Norma (*stufenbau des Rechts*), yang telah digunakan dalam sistem hukum di Indonesia, melalui Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan (UU P3) yang telah mengatur soal hirarki peraturan perundang-undangan, harus menjadi dasar rujukan pembentukan peraturan menteri.
37. Bahwa berdasarkan beberapa uraian menyangkut kedudukan Menteri sebagai delegataris dari Presiden, karakter peraturan Menteri sebagai *delegated legislation*, kekuatan mengikat dari Peraturan Menteri sepanjang diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi dan validitas peraturan Menteri ditentukan oleh norma lebih tinggi. Dengan demikian, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/2022, yang melampaui batasan pengaturan dari Pasal 2 angka 13 Pasal 43A ayat (4) UU HPP, adalah peraturan menteri yang tidak dapat dibenarkan.
38. Bahwa Penjelasan Pasal 8 ayat (1) UU P3, menyatakan pengertian peraturan menteri yaitu *peraturan yang ditetapkan oleh Menteri berdasarkan materi muatan dalam rangka penyelenggaraan urusan tertentu dalam pemerintahan*. Dalam kaitannya, ini maka dapat disimpulkan bahwa materi muatan Peraturan Menteri dalam penyelenggaraan urusan yang sesuai dengan fungsi kementerian itu sendiri secara teknis administratif.



VI. Putusan MK Nomor 63/PUU-XV/2017 Sebagai Pedoman Pendelegasian pengaturan dari Undang-Undang ke Peraturan Menteri (Keuangan)

39. Bahwa Putusan MK Nomor 63/PUU-XV/2017, merupakan putusan terhadap persoalan norma yang terletak pada substansi pendelegasian dari Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan kepada Peraturan Menteri (Peraturan Menteri Keuangan Nomor 229 Tahun 2014). Persoalan dalam Pasal 2 angka 13 Pasal 43A ayat (4) UU HPP memiliki kesamaan dengan yang terjadi dalam Putusan MK Nomor 63/PUU-XV/2017.
40. Bahwa berdasarkan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XV/2017, frasa “pelaksanaan hak dan kewajiban kuasa” dalam Pasal 32 ayat (3a) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, dinyatakan bertentangan dengan UUD 1945 secara bersyarat dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai hanya berkenaan dengan hal-hal yang bersifat teknis-administratif dan bukan pembatasan dan/atau perluasan hak dan kewajiban warga negara.
41. Bahwa, Putusan MK Nomor 63/PUU-XV/2017 merupakan putusan yang mengingatkan pembentuk undang-undang agar pengaturan pada substansi pendelegasian dari Undang-Undang kepada Peraturan Menteri mengatur lebih tegas pendelegasian wewenang secara teknis administratif. Sehingga tidak dapat disimpangi dalam pembentukan peraturan Menteri Keuangan.
42. Bahwa, dengan ketentuan Pasal 2 angka 13 Pasal 43A ayat (4) Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), masih cenderung membuka ruang penafsiran yang melebar dalam pembentukan peraturan Menteri keuangan, seperti yang dirasakan secara faktual oleh warga negara (wajib pajak).
43. Atas dasar itu, dalam logika yang wajar, frasa “tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan” dalam Pasal 2 angka 13 Pasal 43A ayat (3) UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan, harusnya dimaknai hanya berkenaan dengan hal-hal yang bersifat teknis-administratif dan bukan pembatasan dan/atau perluasan hak dan kewajiban warga negara.



PENUTUP

Berdasarkan uraian-uraian yang telah Ahli jabarkan, terdapat beberapa kesimpulan yang disampaikan:

- Kesatu,* Berdasarkan Konstitusi, maka pembatasan hak dan kebebasan setiap orang, hanya dapat dilakukan dengan Undang-Undang, bukan Peraturan Menteri Keuangan.
- Kedua,* Pasal 2 angka 13 Pasal 43A ayat (4) Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, cenderung membuka ruang penafsiran yang melebar dalam pendelegasian pengaturan kepada peraturan menteri. Sehingga Peraturan Menteri Keuangan, membuat kebijakan yang seharusnya menjadi materi muatan undang-undang, dan berpotensi merugikan warga negara (wajib pajak).
- Ketiga,* Bahwa berdasarkan prinsip Kepastian Hukum yang adil, khususnya berkenaan dengan asas *treat like cases alike, treat different cases differently*, maka seharusnya Putusan MK Nomor 63/PUU-XV/2017 digunakan kembali dalam menilai ketentuan Pasal 2 angka 13 Pasal 43A ayat (4) UU HPP, sehingga ketentuan *a quo*, harusnya dimaknai hanya berkenaan dengan hal-hal yang bersifat teknis-administratif dan bukan pembatasan dan/atau perluasan hak dan kewajiban warga negara.

Ahli Dr. Mudzakkir, S.H., M.H.

A. KASUS POSISI

Bahwa merasa dirugikan terhadap penerapan atau penegakan hukum pidana pajak dalam hal mana penyidik pajak (Penyidik PNS Pajak) mendasarkan wewenangnya kepada norma hukum dalam Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736). Bentuk kerugian yang dialami oleh Pemohon secara lengkap telah diuraikan dalam surat permohonan pengujian materiil yang telah diajukan kepada Mahkamah Konstitusi.

Sebagai warga negara dalam negara hukum Indonesia, Pemohon mengajukan pengujian materiil kepada Mahkamah Konstitusi agar memiliki kejelasan secara



konstitusional tentang norma hukum yang dimuat dalam Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736) tersebut konstitusional atau inkonstitusional untuk menjamin kepastian hukum yang adil sesuai dengan norma hukum dasar dalam Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945. Kepastian hukum yang adil mengenai status norma hukum tersebut dapat dipergunakan untuk memberikan jaminan perlindungan hukum kepada seluruh rakyat Indonesia yang telah memiliki kewajiban membayar pajak tidak dirugikan karena penggunaan wewenang yang bersumber dari norma hukum dalam Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736) telah jelas statusnya melalui pengujian di Mahkamah Konstitusi yaitu konstitusional atau inkonstitusional.

Argumen hukum keberatan norma hukum dalam Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736) secara lengkap telah dimuat dalam surat permohonan pengujian materil ke Mahkamah Konstitusi tidak ditulis ulang dalam pendapat hukum ini.

B. PERMASALAHAN NORMA HUKUM YANG DIMOHONKAN UJI MATERII (JR) KE MAHKAMAH KONSTITUSI

1. Mengapa wewenang Penyelidik, wewenang Penyidik, dan wewenang Jaksa Penuntut Umum harus diatur dan ditentukan berdasarkan Undang-undang KUHAP?
2. Apakah wewenang Penyelidik dan wewenang Penyidik dapat diatur dalam Peraturan Kapolri dan wewenang Jaksa Penuntut Umum diatur di dalam Peraturan Jaksa Agung atau dalam Peraturan Menteri Keuangan?
3. Bahwa berdasarkan Pasal 43A UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang KUP ditentukan bahwa wewenang Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan Sebelum Penyidikan. Pertanyaan:



Apakah wewenang Pemeriksa Bukti Permulaan tersebut dapat diatur dalam bentuk Peraturan Menteri Keuangan ataukah harus diatur dalam undang-undang? Dan mengapa tidak boleh diatur di dalam Peraturan Menteri Keuangan?

4. Sesuai dengan definisi Pemeriksaan Bukti Permulaan pada UU Nomor 28 Tahun 2007, tentu perlu diberikan wewenang-wewenang kepada Pemeriksa Bukti Permulaan untuk melaksanakan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Apakah wewenang khusus Penyidik yang diatur pada Pasal 44 ayat (2) huruf a, b, c, dan e UU Nomor 28 Tahun 2007 dimaksudkan atau ditujukan untuk menentukan ada tidaknya perbuatan pidana di dalam Pemeriksaan Bukti Permulaan?
5. Berdasarkan jawaban pertanyaan Nomor 4 dijawab Ya, apakah dengan demikian Pemeriksaan Bukti Permulaan merupakan bagian dari Penyidikan sebagaimana dimaksud pada Pasal 44 ayat (1) UU Nomor 28 Tahun 2007? Dengan demikian, apakah Pemeriksaan Bukti Permulaan merupakan objek praperadilan?
6. Apakah wewenang penyidik PNS tindak pidana pajak yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan telah sesuai dengan Peraturan Perundang-undangan Republik Indonesia dan Undang-Undang Dasar 1945?

C. BAHAN HUKUM

1. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
2. Undang-undang Nomor 1 Tahun 1946 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP).
3. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHP).
4. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
5. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang KUP.
6. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

D. PEMBAHASAN DAN PENDAPAT HUKUM

Pendapat hukum ini dibuat berdasarkan asumsi bahwa fakta hukum yang diuraikan tersebut di atas adalah benar dan sesuai dengan fakta hukum yang



sebenarnya, dan pendapat hukum ini diberikan berdasarkan analisis dari perspektif ilmu hukum pidana.

Sesuai dengan permasalahan hukum yang diajukan oleh Pemohon pengujian materiil, pembahasan dilakukan dalam kelompok pembahasan sebagai berikut:

Pertama; Norma Hukum Dasar yang dijadikan dasar Pengujian Materiil:

Norma hukum yang dijadikan dasar pengujian materiil yaitu:

1. Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945:

“Negara Indonesia adalah negara hukum”.

2. Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945:

“Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama di hadapan hukum”.

Kedua; Norma Hukum yang dimohonkan pengujian:

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

Ketentuan *a quo* selengkapnya berbunyi:

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.*

Ketiga; Pembahasan Konstitusionalitas Norma hukum dalam Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan Menimbulkan Ketidakpastian Hukum dan oleh karenanya Bertentangan dengan Prinsip Negara Hukum dan Prinsip Kepastian Hukum yang Adil.

1. **Pengaturan wewenang Penyelidik untuk melakukan penyelidikan, Penyidik untuk melakukan penyidikan, dan Jaksa untuk melakukan penuntutan.**

Pembahasan dan Pendapat Hukum:

Bahwa wewenang Penyelidik untuk melakukan penyelidikan, Penyidik untuk melakukan penyidikan, dan wewenang Jaksa untuk melakukan penuntutan diatur undang-undang yaitu Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Kitab Hukum Acara Pidana (KUHAP). Setiap wewenang dalam menegakan hukum pidana melalui proses peradilan pidana diatur dalam undang-undang dari penyelidikan, penyidikan, penuntutan dan pemeriksaan sidang pengadilan sampai dengan pelaksanaan pidana. Hal ini sesuai dengan prinsip hukum, segala wewenang yang terkait dengan pembatasan hak seseorang dalam proses penegakan hukum diatur dalam undang-undang sebagai bentuk persetujuan pemberian wewenang dari rakyat (melalui perwakilannya) kepada negara atau organisasi negara untuk membatasi kebebasan rakyat atau melakukan upaya paksa sebagaimana yang diatur dalam undang-undang.

Sedangkan penggunaan wewenang yang diatur dalam undang-undang tersebut diatur lebih lanjut dalam peraturan pelaksanaannya yang secara detail mengatur instrumen teknis prosedur penggunaan wewenang diatur dalam peraturan pelaksanaan oleh lembaga pelaksana yang diberi wewenang atau memiliki wewenang tersebut. Sebagai contoh pengaturan wewenang penyidik untuk melakukan penahanan diatur dalam undang-



undang, sedangkan prosedur teknis penyidik melakukan penahanan diatur dalam Peraturan Kepolisian RI.

2. Pengaturan Wewenang dan Pengaturan Teknis Penggunaan Wewenang dalam Penyelidikan dan Penyidikan

Pembahasan dan Pendapat Hukum:

Bahwa sebagaimana dijelaskan sebelumnya, wewenang dalam Penyelidik dalam melakukan penyelidikan, wewenang Penyidik dalam melakukan penyidikan, dan wewenang Jaksa Penuntut Umum dalam melakukan penuntutan diatur dalam undang-undang, sedangkan secara teknis penggunaan wewenang diatur lebih lanjut dalam Peraturan Kapolri untuk Penyelidikan dan Penyidikan dan Peraturan Jaksa Agung untuk penggunaan wewenang Jaksa Penuntut Umum.

Jadi, Peraturan Kapolri tidak boleh mengatur dan menetapkan wewenang baru bagi Penyelidik dalam melakukan penyelidikan dan Penyidik dalam melakukan penyidikan dan Peraturan Jaksa Agung tidak boleh mengatur dan menetapkan wewenang baru bagi Jaksa Penuntut Umum dalam melakukan penuntutan. Jika ada wewenang Penyelidik dan Penyidik yang bersumber dari Peraturan Kapolri sebagai peraturan pelaksanaan tersebut termasuk wewenang yang tidak sah dan produk dari penggunaan wewenang yang tidak sah tersebut harus dinyatakan batal demi hukum. Demikian wewenang Jaksa Penuntut Umum baru yang bersumber dari Peraturan Jaksa Agung dalam melakukan penuntutan perkara pidana dinyatakan tidak sah dan produk dari penggunaan wewenang yang tidak sah tersebut harus dinyatakan batal demi hukum.

Dalam kaitannya dengan penyelidikan dan penyidikan tindak pidana pajak yang dilakukan oleh Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) juga tunduk kepada prinsip hukum bahwa norma hukum yang mengatur wewenang penyelidik dan penyidik PPNS dalam tindak pidana pajak harus diatur dalam undang-undang, sedangkan peraturan pelaksanaannya atau SOP diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan. Jadi Peraturan Menteri Keuangan tidak boleh mengatur norma hukum tentang wewenang Penyelidik dan Penyidik dalam melakukan penyelidikan dan penyidikan, tetapi mengatur masalah teknik bagaimana penggunaan wewenang Penyelidik dalam melaksanakan



penyelidikan dan bagaimana penggunaan wewenang Penyidik dalam melakukan penyelidikan. Jika Peraturan Menteri Keuangan mengatur tentang wewenang Penyelidik dan Penyidik dalam memeriksa dugaan tindak pidana pajak, maka wewenang tersebut dinyatakan tidak sah dan penggunaan wewenang yang tidak sah dan produk hukum penggunaan wewenang yang tidak sah tersebut dinyatakan batal demi hukum.

3. Bahwa berdasarkan Pasal 43A UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang HPP ditentukan bahwa wewenang Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebelum penyelidikan.

Permasalahan hukum: Wewenang Pemeriksa Bukti Permulaan tersebut apakah dapat diatur dalam bentuk Peraturan Menteri Keuangan atautkah harus diatur dalam undang-undang?

Pembahasan dan Pendapat Hukum:

Bahwa wewenang Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebelum penyelidikan diatur dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 dalam Pasal 43A adalah telah sesuai dengan prinsip hukum dalam hukum acara pidana atau KUHAP yakni diatur dalam undang-undang.

Pasal 43A

- (1) Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyelidikan 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.



Wewenang Direktur Jenderal Pajak dalam melakukan pemeriksaan bukti permulaan tersebut seharusnya diatur lebih lanjut dan lebih rinci dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang HPP sehingga menjadi jelas dan pasti Direktur Jenderal Pajak memiliki wewenang apa saja dalam melakukan pemeriksaan bukti permulaan tersebut.

Jika ternyata wewenang pemeriksa bukti permulaan tersebut diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana yang ternyata isinya memuat wewenang dalam penyelidikan yang mengandung sifat pemaksaan atau upaya paksa yang esensinya memuat norma hukum acara pidana yang seharusnya dimuat dalam Undang-Undang, bukan dalam Peraturan Menteri Keuangan. Wewenang dalam melakukan pemeriksaan bukti permulaan dalam hubungannya dengan dugaan terjadinya tindak pidana pajak yang dinyatakan sama dengan tindakan penyelidikan tetapi diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan adalah tidak tepat dan dinyatakan tidak sah, karena wewenang yang terkait dengan adanya dugaan terjadinya tindak pidana pajak seharusnya diatur dalam Undang-Undang dan dalam penggunaan wewenang dalam pemeriksaan bukti permulaan tersebut dapat berakibat pembatasan kebebasan orang (warga negara) atau pembatasan kebebasan wajib pajak yang diperiksa (terperiksa). Oleh sebab itu, wewenang yang berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan tersebut harus dinyatakan tidak sah dan produk hukum yang berasal dari penggunaan wewenang yang tidak sah harus dinyatakan batal demi hukum dan harus dibatalkan.

Dalam Penjelasan Pasal 43A Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan disebutkan:

Pasal 43A

Ayat (1)

Angka 14

Pasal 44

Ayat (1)

Ayat (2)



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 tidak ditindaklanjuti.

Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana.

Ketentuan “Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana” tersebut menunjukkan bahwa pemeriksaan bukti permulaan dalam hukum pajak tidak sama dengan kegiatan penyelidikan, tetapi disamakan dengan kegiatan penyelidikan. Sesuatu perbuatan yang disamakan dengan penyelidikan, berarti tujuan dan kedudukan yang sama maknanya itu artinya bukan penyelidikan, tetapi disamakan dengan penyelidikan. Penggunaan bahasa hukum pidana, yaitu ...sama dengan penyelidikan... tidak tepat menurut *legal drafting* dalam hukum pidana, seharusnya dirumuskan secara tegas, jelas dan lugas, dan pasti untuk menjamin asas kepastian hukum yang adil. Pernyataan “Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana” bermakna pemeriksaan bukti permulaan adalah bukan atau tidak dapat dikualifikasikan sebagai penyelidikan dan oleh karenanya tidak melaksanakan wewenang penyelidikan tindak pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ke-5 KUHAP yaitu:

Penyelidikan adalah serangkaian tindakan penyidik untuk mencari dan menemukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana guna menentukan dapat atau tidaknya dilakukan penyidikan menurut cara yang diatur dalam undang-undang ini.

Permasalahan hukumnya, “Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan” yang berarti menurut hukum bukan atau tidak termasuk penyelidikan, kalau begitu pemeriksaan bukti permulaan dalam proses penegakan hukum pidana tentang dugaan tindak pidana pajak sebagai wewenang pada tahapan mana?



Dalam Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang KUP tidak mengatur tentang penyidik tindak pidana pajak dan juga tidak mengatur tentang wewenang penyidik dalam melakukan penyelidikan tindak pidana pajak, tetapi mengatur tentang penyidik dan wewenang penyidik dalam melakukan penyidikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 44 UU KUP dikutip selengkapnya:

Pasal 44

- (1) Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan hanya dapat dilakukan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik tindak pidana di bidang perpajakan.
- (2) Wewenang penyidik sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah:
 - a. menerima, mencari, mengumpulkan, dan meneliti keterangan atau laporan berkenaan dengan tindak pidana di bidang perpajakan agar keterangan atau laporan tersebut menjadi lebih lengkap dan jelas;
 - b. meneliti, mencari, dan mengumpulkan keterangan mengenai orang pribadi atau badan tentang kebenaran perbuatan yang dilakukan sehubungan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
 - c. meminta keterangan dan bahan bukti dari orang pribadi atau badan sehubungan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
 - d. memeriksa buku, catatan, dan dokumen lain berkenaan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
 - e. melakukan penggeledahan untuk mendapatkan bahan bukti pembukuan, pencatatan, dan dokumen lain, serta melakukan penyitaan terhadap bahan bukti tersebut;
 - f. meminta bantuan tenaga ahli dalam rangka pelaksanaan tugas penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan;
 - g. menyuruh berhenti dan/atau melarang seseorang meninggalkan ruangan atau tempat pada saat pemeriksaan sedang berlangsung dan memeriksa identitas orang, benda, dan/atau dokumen yang dibawa;
 - h. memotret seseorang yang berkaitan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;
memanggil orang untuk didengar keterangannya dan diperiksa sebagai tersangka atau saksi;
 - i. menghentikan penyidikan; dan/atau
 - j. melakukan tindakan lain yang perlu untuk kelancaran penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan menurut ketentuan peraturan perundang-undangan.



- (3) Penyidik sebagaimana dimaksud pada ayat (1) memberitahukan dimulainya penyidikan dan menyampaikan hasil penyidikannya kepada penuntut umum melalui penyidik pejabat Polisi Negara Republik Indonesia sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Hukum Acara Pidana.
- (4) Dalam rangka pelaksanaan kewenangan penyidikan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), penyidik dapat meminta bantuan aparat penegak hukum lain.

Berdasarkan ketentuan tersebut jelas menunjukkan bahwa dalam memeriksa dugaan terjadinya tindak pidana pajak dilakukan dengan prosedur pemeriksaan bukti permulaan yang berdasarkan wewenang penyidik dalam Pasal 44 ayat (2) tersebut dikualifikasikan sebagai wewenang penyidik yaitu dimuat dalam ayat (1) huruf a, b, c, d, dan huruf e UU KUP yang dimasukkan sebagai bagian dari tindakan penyidikan tindak pidana pajak yang wewenangnya ada pada penyidik tindak pidana pajak.

4. Sesuai dengan definisi Pemeriksaan Bukti Permulaan pada UU Nomor 7 Tahun 2021, tentu perlu diberikan wewenang-wewenang kepada Pemeriksa Bukti Permulaan untuk melaksanakan Pemeriksaan Bukti Permulaan:

Apakah wewenang khusus Penyidik yang diatur pada Pasal 44 ayat (2) huruf a, b, c, dan e UU Nomor 28 Tahun 2007 dimaksudkan atau ditujukan untuk menentukan ada tidaknya perbuatan pidana di dalam Pemeriksaan Bukti Permulaan?

Pembahasan dan Pendapat Hukum:

Bahwa sebelum menjelaskan tentang wewenang penyidik sebagaimana dimaksud dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a, b, c, d dan e, UU KUHP, Ahli jelaskan terlebih dahulu wewenang pemeriksa bukti permulaan.

Direktur Jenderal Pajak memiliki wewenang memeriksa bukti permulaan tetapi undang-undang KUP/HPP tidak mengatur rincian bentuk wewenang dalam melakukan pemeriksaan bukti permulaan dan rincian wewenang pemeriksa bukti permulaan tersebut dimuat dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di bidang perpajakan. Adapun rincian wewenang Direktur Jenderal Pajak dalam melakukan pemeriksaan bukti permulaan diatur dan ditetapkan dalam Pasal 8 ayat (3) (lihat dalam tabel di bawah).



Wewenang Direktur Jenderal Pajak melakukan pemeriksaan bukti permulaan dalam terkait dengan dugaan terjadinya tindak pidana pajak dalam Peraturan Menteri Keuangan menurut prinsip hukum acara pidana yang diatur dalam KUHAP seharusnya wewenang tersebut harus dimuat dalam undang-undang sehingga memiliki ligitimasi hukum yang kuat, karena penggunaan wewenang pemeriksa dalam melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebagaimana dimuat dalam Pasal 8 ayat (3) telah membatasi kebebasan seseorang dalam menjalankan usaha dan mengandung unsur menggunakan upaya paksa. Wewenang pemeriksa dan penggunaan wewenang pemeriksa bukti permulaan diduga berasal atau disarikan dari wewenang penyidik tindak pidana pajak sebagaimana dimuat dalam Pasal 44 ayat (2) UU KUP pada huruf a sampai dengan huruf e. Wewenang pemeriksa bukti permulaan tersebut dapat diperbandingkan dengan Pasal 44 ayat (2) UU KUHP sebagai berikut:

Pasal 8 ayat (3) Dalam melaksanakan Pemeriksaan Bukti Permulaan, Pemeriksa Bukti Permulaan Berwenang:	Pasal 44 ayat (2): UU KUHP
<p>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;</p> <p>b. mengakses dan/atau mengunduh data, informasi, dan bukti yang dikelola secara elektronik;</p> <p>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;</p> <p>d. melakukan penyegelan tempat atau ruangan tertentu serta barang bergerak</p>	<p>a. menerima, mencari, mengumpulkan, dan meneliti keterangan atau laporan berkenaan dengan tindak pidana di bidang perpajakan agar keterangan atau laporan tersebut menjadi lebih lengkap dan jelas;</p> <p>b. meneliti, mencari, dan mengumpulkan keterangan mengenai orang pribadi atau badan tentang kebenaran perbuatan yang dilakukan sehubungan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;</p> <p>c. meminta keterangan dan bahan bukti dari orang pribadi atau badan sehubungan dengan tindak pidana di</p>



<p>dan/atau barang tidak bergerak;</p> <p>e. meminta keterangan dan/atau bukti yang diperlukan dari pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan melalui Direktur Jenderal Pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 35 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;</p> <p>f. meminta keterangan kepada pihak yang berkaitan, dan dituangkan dalam berita acara permintaan keterangan; dan</p> <p>g. melakukan tindakan lain yang diperlukan dalam rangka Pemeriksaan Bukti Permulaan.</p>	<p>bidang perpajakan;</p> <p>d. memeriksa buku, catatan, dan dokumen lain berkenaan dengan tindak pidana di bidang perpajakan;</p> <p>e. melakukan penggeledahan untuk mendapatkan bahan bukti pembukuan, pencatatan, dan dokumen lain, serta melakukan penyitaan terhadap bahan bukti tersebut.</p>
---	--

Berdasarkan uraian wewenang pemeriksa tersebut menunjukkan bahwa hasil proses pemeriksaan bukti permulaan tersebut termasuk bagian dari melakukan tindakan penyidikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 44 ayat (1) huruf a, b, c, d, dan e UU KUP.

5. Berdasarkan materi hukum yang diuraikan dalam jawaban sebelumnya apakah dengan demikian Pemeriksaan Bukti Permulaan merupakan bagian dari penyidikan sebagaimana dimaksud pada Pasal 44 ayat (1) UU Nomor 28 Tahun 2007?

Pembahasan dan Pendapat Hukum:

Bahwa tindakan hukum dalam proses pemeriksaan bukti permulaan tersebut adalah menggunakan wewenang yang diatur dalam Pasal 8 ayat (3) Peraturan Menteri keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di bidang Perpajakan dan materi wewenang yang diatur dalam Pasal 8 ayat (3) tersebut telah menggunakan wewenang yang membatasi kebebasan terperiksa dan telah menggunakan upaya paksa seperti pembatasan kebebasan dan upaya paksa dalam penyidikan dan kewenangan pemeriksa bukti permulaan tersebut memiliki muatan materi yang sangat mirip dengan pengaturan wewenang penyidik pajak yang dimuat dalam Pasal 44 ayat (2) UU KUP dalam huruf a, b, c, d, dan e.



Berdasarkan atas pertimbangan bahwa pemeriksa bukti permulaan memiliki wewenang berasal dari Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di bidang Perpajakan yang ternyata konten kewenangan tersebut telah masuk ke dalam wewenang penyidikan karena telah membatasi hak diperiksa dan memuat konten upaya paksa bentuk pemeriksaan yang demikian telah diatur dalam dalam Pasal 44 ayat (1) huruf a, b, c, d, dan e UU KUP yang berarti penggunaan wewenang pemeriksaan bukti permulaan tersebut konten wewenangnya sudah masuk menjadi bagian dari penggunaan wewenang dalam penyidikan. Oleh sebab itu, pemeriksaan bukti permulaan dikualifikasikan sebagai penggunaan wewenang dalam penyidikan.

6. Apakah Pemeriksaan Bukti Permulaan merupakan obyek praperadilan sebagai bagian dari kontrol penggunaan wewenang dalam pemeriksaan Bukti Permulaan?

Pembahasan dan Pendapat Hukum:

Bahwa berdasarkan pertimbangan dalam UU KUP telah mengatur pemeriksaan bukti permulaan dan dalam pemeriksaan bukti permulaan dilakukan berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan RI Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di bidang Perpajakan dimuat dalam Pasal 8 ayat (3) yaitu:

Pasal 8 ayat (3)

Dalam Pemeriksa Bukti Permulaan berwenang:

- 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. meminta keterangan dan/atau bukti yang diperlukan dari pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan melalui Direktur Jenderal Pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 35 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
 - f. meminta keterangan kepada pihak yang berkaitan, dan dituangkan dalam berita acara permintaan keterangan; dan
 - g. melakukan tindakan lain yang diperlukan dalam rangka Pemeriksaan Bukti Permulaan.

Wewenang tersebut juga dimuat dalam UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang KUP dalam Pasal 44 ayat (1) ditetapkan sebagai wewenang penyidikan huruf a, b, c, d, dan e. Dilihat dari waktu terbit, UU KUP terbit pada Tahun 2007, sedangkan Peraturan Menteri Keuangan terbit Tahun 2014, wewenang pemeriksa bukti permulaan diduga berasal dari wewenang penyidikan dalam Pasal 44 ayat (1) huruf a, b, c, d, dan e UU KUP yang terbit terlebih dahulu, maka pemeriksaan bukti permulaan sesungguhnya telah menggunakan wewenang penyidik dalam melakukan penyidikan, maka pemeriksaan bukti permulaan tersebut merupakan objek pemeriksaan dalam perkara permohonan praperadilan.

Berdasarkan proses pengumpulan barang bukti dan alat bukti dalam proses penyidikan dan penuntutan, hasil pemeriksaan bukti permulaan umumnya diproses lanjut menjadi barang bukti dan alat bukti dalam pembuktian tindak pidana pajak, maka pemeriksaan bukti permulaan dalam perkara tindak pidana pajak sebagai bagian dari kegiatan penyidikan dan oleh karenanya penggunaan wewenang yang diatur dalam Pasal 8 ayat (3) Peraturan Menteri keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di bidang Perpajakan dapat



dinilai telah menggunakan wewenang yang bertentangan norma hukum acara pidana dalam KUHAP yang harus tidak sah sebagaimana dimaksud dalam Pasal 95 ayat (1) KUHAP dan menjadi objek permohonan pengujian penggunaan wewenang yang tidak sah dan merugikan dalam permohonan praperadilan.

E. SIMPULAN DAN PENUTUP

Pertama; Bahwa norma hukum yang dimuat dalam Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan tidak sesuai dengan atau bertentangan dengan pemberlakuan prinsip Negara Hukum Indonesia dan asas kepastian hukum yang adil sebagaimana dimaksud dalam norma hukum dasar dalam Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.

Kedua; Bahwa norma hukum dalam Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan yaitu

- (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.

yang ditafsirkan seolah-olah telah mendelegasikan wewenang dalam pemeriksaan bukti permulaan dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan adalah tidak benar atau salah, karena Peraturan Menteri Keuangan hanya dibolehkan mengatur peraturan teknis penggunaan wewenang pemeriksa bukti permulaan untuk menjamin kepastian hukum dan menghindari terjadinya penyalahgunaan wewenang, Peraturan Menteri Keuangan tidak mengatur mengenai wewenang pemeriksa bukti permulaan (penyelidik/penyidik) karena pengaturan atau pemberian wewenang tersebut harus diatur dalam bentuk norma hukum dalam Undang-Undang dan lebih lagi dalam pengaturan wewenang tersebut mengandung unsur pembatasan kemerdekaan atau kebebasan bagi terperiksa wajib pajak. Oleh sebab itu, Peraturan Menteri Keuangan yang mengatur wewenang pemeriksa bukti permulaan dalam tindak pidana pajak dinyatakan tidak sah dan dinyatakan bertentangan prinsip negara hukum Indonesia dan asas kepastian hukum yang adil sebagaimana dimaksud dalam norma hukum dasar dalam Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.



**KONSTITUSIONALITAS NORMA HUKUM DALAM
PASAL 43A AYAT (1) DAN AYAT (4) UNDANG-
UNDANG NOMOR 7 TAHUN 2021 TENTANG
HARMONISASI PERATURAN PERPAJAKAN**

Oleh

Dr. Mudzakkir, S.H., M.H.

Dosen pada Fakultas Hukum
Universitas Islam Indonesia

POKOK BAHASAN

- 1. Norma hukum dasar yang dijadikan dasar materi pengujian**
- 2. Norma hukum yang dimohon uji materiil**
- 3. Pembahasan Konstitusionalitas Norma Hukum yang dimohonkan Uji materiil**
- 4. Hasil Pengujian**
- 5. Penutup**



NORMA HUKUM DASAR YANG DIJADIKAN DASAR MATERI PENGUJIAN

1. Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945: "***Negara Indonesia adalah negara hukum***"
2. Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945:
 - "***Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum***"

NORMA HUKUM YANG DIMOHONKAN UJI MATERIIL

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.



PEMBAHASAN KONSTITUSIONALITAS NORMA HUKUM DALAM PASAL 43A AYAT (1) DAN AYAT (4) UNDANG-UNDANG NOMOR 7 TAHUN 2021 TENTANG HARMONISASI PERATURAN PERPAJAKAN

1. **Pengaturan Wewenang Penyelidik untuk melakukan penyelidikan, penyidik untuk melakukan penyidikan dan jaksa untuk melakukan penuntutan.**
2. **Pengaturan Wewenang dan Pengaturan Teknis Penggunaan Wewenang dalam Penyelidikan dan Penyidikan**
3. **Bahwa berdasarkan Pasal 43A UU Nomor 28 Tahun 2007 Tentang KUP ditentukan bahwa Wewenang Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan Sebelum Penyidikan.**
4. **Wewenang Pemeriksa Bukti Permulaan tersebut apakah dapat diatur dalam bentuk Peraturan Menteri Keuangan ataukah harus diatur dalam undang-undang**
5. **Berdasarkan materi hukum yang diuraikan dalam jawaban sebelumnya apakah dengan demikian PEMERIKSAAN BUKTI PERMULAAN merupakan BAGIAN dari PENYIDIKAN sebagaimana dimaksud pada Pasal 44 ayat (1) UU Nomor 28 Tahun 2007?**
6. **Apakah Pemeriksaan Bukti Permulaan merupakan OBYEK PRAPERADILAN sebagai bagian dari control penggunaan wewenang dalam pemeriksaan Bukti Permulaan?**

Pengaturan Wewenang Penyelidik untuk melakukan penyelidikan, penyidik untuk melakukan penyidikan dan jaksa untuk melakukan penuntutan.

Pasal 7 UU 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Pwerundang-undangan:

Pasal 7

(1) Jenis dan hierarki Peraturan Perundang-undangan terdiri atas:

- a. **Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;**
- b. **Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat;**
- c. **Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang;**
- d. **Peraturan Pemerintah;**
- e. **Peraturan Presiden;**
- f. **Peraturan Daerah Provinsi; dan**
- g. **Peraturan Daerah Kabupaten/Kota.**

(2) Kekuatan hukum Peraturan Perundang-undangan sesuai dengan hierarki sebagaimana dimaksud pada ayat (1)



UU No. 12 Tahun 2011 tentang PPP.

Pasal 15

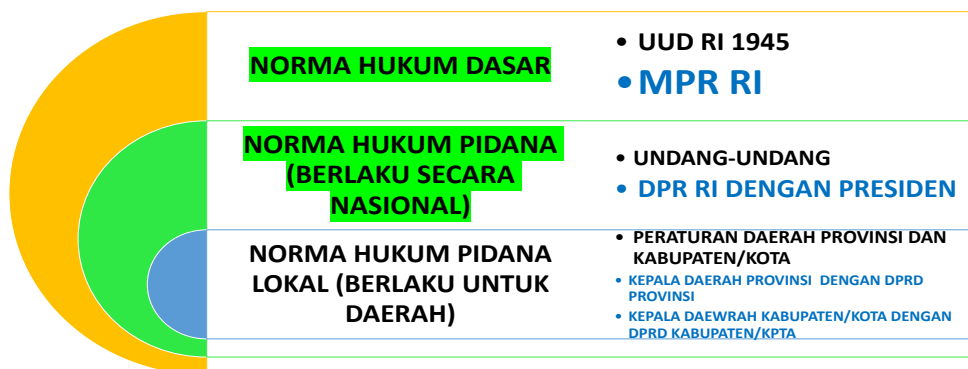
(1) Materi muatan mengenai ketentuan pidana hanya dapat dimuat dalam:

- a. Undang-Undang;
- b. Peraturan Daerah Provinsi; atau
- c. Peraturan Daerah Kabupaten/Kota.

(2) Ketentuan pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b dan huruf c berupa ancaman pidana kurungan paling lama 6 (enam) bulan atau pidana denda paling banyak Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah).

(3) Peraturan Daerah Provinsi dan Peraturan Daerah Kabupaten/Kota dapat memuat ancaman pidana kurungan atau pidana denda selain sebagaimana dimaksud pada ayat (2) sesuai dengan yang diatur dalam Peraturan Perundang-undangan lainnya

PENGATURAN NORMA HUKUM DASAR DAN NORMA HUKUM PIDANA:



PENGATURAN WEWENANG DALAM PROSES PENEGAKAN HUKUM PIDANA



PENYELIDIKAN DAN PENYIDIKAN (KUHP)

1. **Penyidik** adalah pejabat polisi negara Republik Indonesia atau pejabat pegawai negeri sipil tertentu yang diberi wewenang khusus oleh undang-undang untuk melakukan penyidikan.
2. **Penyidikan** adalah serangkaian tindakan penyidik dalam hal dan menurut cara yang diatur dalam undang-undang ini untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tentang tindak pidana yang terjadi dan guna menemukan tersangkanya.
3. **Penyidik pembantu** adalah pejabat kepolisian negara Republik Indonesia yang karena diberi wewenang tertentu dapat melakukan tugas penyidikan yang diatur dalam undang-undang ini.
4. **Penyelidik** adalah pejabat polisi negara Republik Indonesia yang diberi wewenang oleh undang-undang ini untuk melakukan penyelidikan.
5. **Penyelidikan** adalah serangkaian tindakan penyelidik untuk mencari dan menemukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana guna menentukan dapat atau tidaknya dilakukan penyidikan menurut cara yang diatur dalam undang-undang ini.



WEWENANG PENYELIDIK MENURUT KUHAP

Pasal 5

(1) Penyelidik sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4:

a. Karena kewajibannya mempunyai wewenang :

1. menerima laporan atau pengaduan dari seorang tentang adanya tindak pidana;
2. mencari keterangan dan barang bukti
3. menyuruh berhenti seorang yang dicurigai dan menanyakan serta memeriksa tanda pengenal diri;
4. mengadakan tindakan lain menurut hukum yang bertanggung jawab.

b. atas perintah penyidik dapat melakukan tindakan berupa:

1. penangkapan, larangan meninggalkan tempat, penggeledahan dan penyitaan;
2. pemeriksaan dan penyitaan surat;
3. mengambil sidik jari dan memotret seorang;
4. membawa dan menghadapkan seorang pada penyidik.

(2) Penyelidik membuat dan menyampaikan laporan hasil pelaksanaan tindakan sebagaimana tersebut pada ayat (1) huruf a dan huruf b kepada penyidik.

WEWENANG PENYIDIK MENURUT KUHAP

Pasal 7

(1) Penyidik sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 ayat (1) huruf a karena kewajibannya mempunyai wewenang :

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

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

(3) Dalam melakukan tugasnya sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dan ayat (2), penyidik wajib menjunjung tinggi hukum yang berlaku.



PERATURAN MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA NOMOR 177 /PMK.03/2022 TENTANG
TATA CARA PEMERIKSMN BUKTI PERMULAAN TINDAK PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN

Pasal 3 ayat (1) Dalam pelaksanaan Pemeriksaan Bukti Permulaan, Pemeriksa Bukti Permulaan harus memenuhi kewajiban sebagai berikut:

- a. menyampaikan surat pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan, surat pemberitahuan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Perubahan, surat pemberitahuan perpanjangan jangka waktu Pemeriksaan Bukti Permulaan, Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan Bukti Permulaan, pemberitahuan tindak lanjut Pemeriksaan Bukti Permulaan, atau pemberitahuan perubahan tindak lanjut Pemeriksaan Bukti Permulaan kepada orang pribadi atau badan yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan;
- b. memperlihatkan kartu tanda pengenal Pemeriksa Bukti Permulaan, jika diminta oleh orang pribadi atau badan yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan.
- c. memperlihatkan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan atau Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Perubahan, jika diminta oleh orang pribadi atau badan yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan;
- d. mengembalikan Bahan Bukti yang telah diperoleh melalui pemInJaman ketika Pemeriksaan Bukti Permulaan telah selesai dilaksanakan;
- e. merahasiakan kepada pihak lain yang tidak berhak atas segala sesuatu yang diketahui atau diberitahukan kepadanya dalam rangka Pemeriksaan Bukti Permulaan; dan
- f. mengamankan Bahan Bukti yang ditemukan dalam Pemeriksaan Bukti Permulaan

PERATURAN MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA NOMOR 177 /PMK.03/2022 TENTANG
TATA CARA PEMERIKSMN BUKTI PERMULAAN TINDAK PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN

Pasal 3 ayat (3) dalam melaksanakan Pemeriksaan Bukti Permulaan, Pemeriksa Bukti Permulaan berwenang:

- 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;



PERATURAN MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA NOMOR 177 /PMK.03/2022 TENTANG TATA CARA PEMERIKSMN BUKTI PERMULAAN TINDAK PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN

Pasal 3 ayat (3) dalam melaksanakan Pemeriksaan Bukti Permulaan, Pemeriksa Bukti Permulaan berwenang:

- e. melakukan Penyegelan tempat atau ruangan tertentu serta barang bergerak dan/ atau barang tidak bergerak;
- f. meminta keterangan dan/atau bukti yang diperlukan dari pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan melalui Direktur Jenderal Pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 35 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
- g. meminta keterangan kepada pihak yang berkaitan, dan dituangkan dalam berita acara permintaan keterangan; dan
- h. melakukan tindakan lain yang diperlukan dalam rangka Pemeriksaan Bukti Permulaan.

PERATURAN MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA NOMOR 177 /PMK.03/2022 TENTANG TATA CARA PEMERIKSMN BUKTI PERMULAAN TINDAK PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN

Pasal 3 ayat (5) Kewajiban orang pribadi atau badan yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan:

- a. memberikan kesempatan kepada Pemeriksa Bukti Permulaan untuk memasuki dan/atau memeriksa tempat atau ruangan tertentu, barang bergerak, dan/atau barang tidak bergerak yang diduga atau patut diduga digunakan untuk menyimpan Bahan Bukti;
- b. memberikan kesempatan kepada Pemeriksa Bukti Permulaan untuk mengakses dan/atau mengunduh Data Elektronik;
- c. memperlihatkan dan/atau meminjamkan Bahan Bukti kepada Pemeriksa Bukti Permulaan;
- d. memberikan keterangan lisan dan/atau tertulis kepada Pemeriksa Bukti Permulaan; dan
- e. memberikan bantuan kepada Pemeriksa Bukti Permulaan guna kelancaran Pemeriksaan Bukti Permulaan.



PERATURAN MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA NOMOR 177 /PMK.03/2022 TENTANG
TATA CARA PEMERIKSMN BUKTI PERMULAAN TINDAK PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN

**Pasal 3 ayat (7) Hak orang pribadi atau badan yang dilakukan
Pemeriksaan Bukti Permulaan:**

- a. meminta Pemeriksa Bukti Permulaan menyampaikan surat pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan, surat pemberitahuan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Perubahan, surat pemberitahuan perpanjangan jangka waktu Pemeriksaan Bukti Permulaan, Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan Bukti Permulaan, pemberitahuan tindak lanjut Pemeriksaan Bukti Permulaan, atau pemberitahuan perubahan tindak lanjut Pemeriksaan Bukti Permulaan;
- b. melihat kartu tanda pengenal Pemeriksa Bukti Permulaan;
- c. melihat Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan atau Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Perubahan; dan
- d. menerima kembali Bahan Bukti yang telah dipinjam ketika Pemeriksaan Bukti Permulaan selesai dilaksanakan.

HASIL PENGUJIAN

Pertama; Bahwa norma hukum yang dimuat dalam **Pasal 43A ayat (1)** dalam Pasal 2 Angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan

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.

tidak sesuai dengan atau bertentangan dengan pemberlakuan prinsip Negara Hukum Indonesia dan asas kepastian hukum yang adil sebagaimana dimaksud dalam norma hukum dasar dalam **Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.**



Kedua; Bahwa norma hukum dalam **Pasal 43A ayat (4)** dalam Pasal 2 Angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan yaitu

(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.

yang ditafsirkan seolah-olah **telah mendelegasikan wewenang** dalam pemeriksaan bukti permulaan dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan adalah tidak benar atau salah, karena Peraturan Menteri Keuangan hanya dibolehkan mengatur peraturan teknis penggunaan wewenang pemeriksa bukti permulaan untuk menjamin kepastian hukum dan menghindari terjadinya penyalahgunaan wewenang, Peraturan Menteri Keuangan tidak mengatur mengenai wewenang pemeriksa bukti permulaan (penyelidik/penyidik) karena pengaturan atau pemberian wewenang tersebut harus diatur dalam bentuk norma hukum dalam Undang-undang dan lebih lagi dalam pengaturan wewenang tersebut mengandung unsur pembatasan kemerdekaan atau kebebasan bagi terperiksa wajib pajak. Oleh sebab itu, pemaknaan bahwa Peraturan Menteri Keuangan yang mengatur wewenang pemeriksa bukti permulaan dalam tindak pidana pajak dinyatakan tidak sah dan dinyatakan bertentangan prinsip Negara Hukum Indonesia dan asas kepastian hukum yang adil sebagaimana dimaksud dalam norma hukum dasar dalam **Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.**

Ketiga; Norma hukum yang mengatur **wewenang pemeriksa bukti permulaan tindak pidana pajak** sebagaimana dimuat Pasal 8 ayat (3) Peraturan Menteri keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di bidang Perpajakan tidak sesuai dengan atau bertentangan dengan pemberlakuan prinsip Negara Hukum Indonesia dan asas kepastian hukum yang adil sebagaimana dimaksud dalam norma hukum dasar **Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.**



PENUTUP

- KETERANGAN AHLI INI DIBUAT BERDASARKAN KEAHLIAN SAYA DI BIDANG HUKUM PIDANA MATERIIL DAN HUKUM PIDANA FORMIL.
- AHLI BERTANGGUNGJAWABAN TERHADAP MATERI KETERANGAN AHLI INI.
- SEMOGA KETERANGAN AHLI INI MEMBERI MANFAAT.
- AAMIIN.
- **WASSALAAMU'ALAIKUM WR WB.**

DR. MUDZAKKIR, S.H.,M.H.

Saksi Porah Yohanes

Saksi adalah Komisaris PT Surya Satria Kencana, menerima Surat Nomor S-332/PANGBP/WPJ 324/2023, tanggal 27 September 2023, perihal: Panggilan Untuk Memberikan Keterangan dari Direktorat Penegakan Hukum Ditjen Pajak, yang isinya memanggil Saksi untuk dimintai keterangan. Pada surat panggilan dicantumkan ketentuan,

Pasal 35 ayat (1) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan atau UU KUP yang isinya sebagai berikut,

“Apabila dalam menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan diperlukan keterangan atau bukti dari bank atau publik notaris, konsultan pajak, kantor administrasi, dan/atau pihak ketiga lainnya yang mempunyai hubungan dengan wajib pajak yang dilakukan pemeriksaan pajak, penagihan pajak, atau penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan atas permintaan tertulis dari Direktur Jenderal Pajak, pihak-pihak tersebut wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta.”

Serta ketentuan Pasal 41A UU KUP yang isinya sebagai berikut,

“Setiap orang yang wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35, tetapi dengan sengaja tidak memberi keterangan atau bukti atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar dipidana dengan pidana kurungan paling lama satu tahun dan denda paling banyak Rp. 25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah).”



Pada surat panggilan ini dicantumkan juga kalimat, "Saudara diharapkan memenuhi panggilan ini agar tidak dikenakan sanksi sesuai ketentuan perundang-undangan yang berlaku."

Surat panggilan ini diterbitkan Pelaksana Harian Kasubdit Pemeriksa Bukti Permulaan atas nama Direktur Jenderal Pajak.

Saksi tidak tahu ke lembaga mana mendapatkan perlindungan hukum atas pelaksanaan wewenang Pemeriksaan Bukti Permulaan ini. Sedangkan ke Pengadilan Pajak setahu Saksi hanya untuk mendapatkan perlindungan hukum administrasi mengenai masalah utang pajak dan penagihan pajak, sedangkan kalau Saksi ke Praperadilan dari *google* putusan-putusan Pengadilan Negeri Saksi ketahui hanya untuk Penyidikan Pajak. Saksi mengalami ketidakpastian ke lembaga mana Saksi dapat meminta perlindungan hukum.

[2.3] Menimbang bahwa terhadap permohonan para Pemohon tersebut, Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) telah membacakan keterangan DPR dalam persidangan Mahkamah pada tanggal 3 Oktober 2023, dan kemudian dilengkapi dengan keterangan tertulis bertanggal 3 Oktober 2023, yang diterima oleh Mahkamah pada tanggal 15 November 2023, yang pada pokoknya sebagai berikut:

I. KETENTUAN UU 7/2017 YANG DIMOHONKAN PENGUJIAN TERHADAP UUD 1945

Dalam permohonan *a quo*, para Pemohon mengajukan pengujian materiil terhadap Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang (UU KUP) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 yang berketentuan sebagai berikut:

Pasal 2 Angka 13 UU 7/2021

Beberapa ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3262) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir



dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 62, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 49991 diubah sebagai berikut:

13. Ketentuan ayat (2) Pasal 43A diubah, di antara ayat (1) dan ayat (2) disisipkan 1 (satu) ayat, yakni ayat (1a), serta penjelasan ayat (1) Pasal 43A diubah sebagaimana tercantum dalam penjelasan pasal demi pasal sehingga Pasal 43A 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.

Para Pemohon mendalilkan bahwa Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) UU KUP dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 dianggap bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 yang berketentuan sebagai berikut:

Pasal 1 ayat (3) UUD 1945

Negara Indonesia adalah negara hukum

Pasal 28D ayat (1) UUD 1945

Setiap orang berhak atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan yang sama dihadapan hukum.

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 (vide Perbaikan Permohonan hlm. 9-12).

Bahwa para Pemohon dalam petitumnya memohon sebagai berikut:

1. Mengabulkan permohonan para Pemohon untuk seluruhnya.
2. Menyatakan frasa “pemeriksaan bukti permulaan sebelum 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 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;dapat diajukan upaya hukum praperadilan ke pengadilan negeri.”



3. Menyatakan frasa “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” dalam Pasal 2 angka 13 Pasal 43A ayat (4) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (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 “***hanya berkenaan dengan hal-hal yang bersifat teknis administratif dan bukan pembatasan dan/atau perluasan hak dan kewajiban warga negara***”;
4. Memerintahkan memuat putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Atau apabila Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi berpendapat lain, mohon putusan yang seadil-adilnya (*ex aequo et bono*).

II. KETERANGAN DPR RI

A. KEDUDUKAN HUKUM (*LEGAL STANDING*) PARA PEMOHON

Terkait kedudukan hukum (*legal standing*) para Pemohon dalam pengujian Undang-Undang *a quo* secara materiil, DPR RI memberikan pandangan berdasarkan 5 (lima) batasan kerugian konstitusional berdasarkan Pasal 4 ayat (2) Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 2 Tahun 2021 tentang Tata Beracara Dalam Perkara Pengujian Undang-Undang yang sejalan dengan Putusan MK Nomor 006/PUU-III/2005 dan Putusan MK Nomor 001/PUU-V/2007 mengenai parameter kerugian konstitusional sebagai berikut:

1. **Terkait adanya hak dan/atau kewenangan konstitusional para Pemohon yang diberikan oleh UUD 1945**

Bahwa para Pemohon mendalilkan memiliki hak dan/atau kewenangan konstitusional sebagaimana diatur dalam Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945. Terhadap hal tersebut DPR RI berpendapat bahwa Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 tidak memberikan hak dan/atau kewenangan konstitusional kepada para Pemohon melainkan merupakan landasan yuridis pengejawantahan negara hukum atau



Rechtstaat. Landasan tersebut menjadi dasar bahwa gagasan negara hukum dibangun dengan mengembangkan perangkat hukum itu sendiri sebagai suatu sistem yang fungsional dan berkeadilan, dikembangkan dengan menata supra struktur dan infra struktur kelembagaan politik, ekonomi, dan sosial yang tertib dan teratur, serta dibina dengan membangun budaya dan kesadaran hukum yang rasional dan impersonal dalam kehidupan bermasyarakat, berbangsa, dan bernegara.

Dengan demikian tidak tepat bila para Pemohon menjadikan Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 sebagai batu uji dalam permohonan pengujian konstitusionalitas undang-undang. Kemudian hak dan/atau kewenangan konstitusional yang diberikan dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 berupa jaminan kedudukan yang sama di depan hukum telah diwujudkan antara lain dengan diaturnya pemeriksaan bukti permulaan dalam penegakan hukum tindak pidana perpajakan melalui pasal *a quo* dan para Pemohon diberikan kesempatan yang sama untuk melakukan pengujian undang-undang *a quo*.

2. Terkait adanya hak dan/atau kewenangan konstitusional yang dianggap oleh para Pemohon telah dirugikan oleh berlakunya suatu undang-undang

Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 merupakan jaminan perlakuan yang sama di hadapan hukum, artinya semua orang mendapatkan perlakuan yang adil di hadapan hukum tanpa adanya pengecualian bagi siapapun. Keberlakuan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) UU KUP dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 bersifat universal yang diberlakukan bagi seluruh rakyat Indonesia dan tidak mengatur adanya penegasian apapun kepada siapapun yang dapat menyebabkan para Pemohon menerima perlakuan yang diskriminatif dan tidak adil. Pasal *a quo* yang dimohonkan pengujian oleh para Pemohon justru memberikan kepastian hukum karena dibutuhkan adanya pemeriksaan bukti permulaan sebelum ditetapkan adanya pelanggaran tindak pidana perpajakan. UU *a quo* justru merupakan upaya negara dalam mewujudkan kesejahteraan, keadilan, dan kemakmuran bagi seluruh masyarakat Indonesia. Dengan demikian tidak terdapat hak dan/atau



kewenangan konstitusional para Pemohon yang dirugikan oleh berlakunya Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) UU KUP dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021.

3. Terkait adanya kerugian hak konstitusional yang bersifat spesifik dan aktual, atau setidaknya tidaknya bersifat potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi

Bahwa para Pemohon dalam permohonannya tidak menguraikan dengan jelas terkait dengan kerugian konstitusional yang bersifat spesifik dan aktual. Sebab pada dasarnya adanya kesalahan prosedur dalam pemeriksaan bukti permulaan yang dialami oleh Pemohon II merupakan permasalahan implementasi norma yang tidak berkaitan dengan konstitusionalitas dari norma tersebut. Selain itu kerugian yang didalilkan oleh Pemohon I hanya merupakan asumsi karena tidak terdapat jaminan dan kepastian bahwa kerugian yang didalilkan tersebut akan benar-benar terjadi. Sebaliknya keberadaan pasal *a quo* akan memperkuat pembuktian dalam pemeriksaan tindak pidana perpajakan. Oleh karena itu, tidak ada pertautan langsung antara kerugian yang didalilkan oleh para Pemohon dengan keberlakuan UU *a quo*, maka sudah dapat dipastikan tidak ada satupun kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional para Pemohon yang bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya bersifat potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi.

4. Terkait adanya hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian hak konstitusional dengan undang-undang yang dimohonkan pengujian

Bahwa setelah DPR RI memperhatikan dalil dan permasalahan yang dialami oleh para Pemohon yang tidak menguraikan adanya kerugian konstitusionalitas, maka jelas tidak terdapat pertautan hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian konkrit yang dirasakan Pemohon II dengan pasal *a quo* yang dimohonkan pengujian oleh para Pemohon. Dengan demikian, telah jelas tidak ada hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian yang didalilkan oleh para Pemohon dengan ketentuan pasal *a quo* yang dimohonkan



pengujiannya di MK.

5. Terkait adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan, maka kerugian hak konstitusional yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi

Bahwa karena tidak ada hubungan sebab akibat (*causal verband*) maka sudah dapat dipastikan bahwa pengujian *a quo* tidak akan berdampak apa pun pada para Pemohon. Dengan demikian menjadi tidak relevan lagi bagi MK untuk memeriksa dan memutus permohonan *a quo*, karena para Pemohon tidak memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) sehingga sudah sepatutnya MK tidak mempertimbangkan pokok perkara.

Bahwa sebagaimana berlakunya adagium hukum “tiada gugatan tanpa hubungan hukum” (*no action without legal connection*), Mahkamah Konstitusi telah menggariskan syarat adanya kepentingan hukum/kedudukan hukum (*legal standing*) sebagaimana termuat dalam Putusan MK Nomor 006/PUU-III/2005 yang dibacakan pada tanggal 31 Mei 2005 dan Putusan MK Nomor 11/PUU-V/2007 yang dibacakan pada tanggal 20 September 2007, yang kemudian telah diatur dalam Peraturan Mahkamah Konstitusi Nomor 2 Tahun 2021 tentang Tata Beracara Dalam Perkara Pengujian Undang-Undang.

Berdasarkan pada hal-hal yang telah disampaikan tersebut, DPR RI berpandangan bahwa para Pemohon tidak memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) karena tidak memenuhi Pasal 51 ayat (1) dan Penjelasan Undang-Undang tentang Mahkamah Konstitusi, serta tidak memenuhi persyaratan kerugian konstitusional yang diputuskan dalam putusan MK terdahulu. Namun demikian, terhadap kedudukan hukum para Pemohon, DPR RI menyerahkan sepenuhnya kepada kebijaksanaan Yang Mulia Majelis Hakim Konstitusi untuk mempertimbangkan dan menilai apakah para Pemohon memiliki kedudukan hukum dalam pengajuan pengujian UU 7/2017 terhadap UUD 1945.

B. PANDANGAN UMUM DPR RI

1. Pajak adalah salah satu instrumen ekonomi yang penting dalam pengelolaan keuangan pemerintah. Di Indonesia, seperti di banyak



negara lain, ada beberapa aspek filosofis yang mendasari sistem pajak. Berikut beberapa poin filosofis penting tentang pajak di Indonesia:

a. Kepentingan Umum:

Salah satu filosofi utama dalam sistem pajak Indonesia adalah prinsip bahwa pajak digunakan untuk membiayai layanan dan program pemerintah yang bermanfaat bagi masyarakat. Pajak dianggap sebagai cara untuk mengumpulkan dana yang dibutuhkan untuk memenuhi kebutuhan umum seperti pendidikan, kesehatan, infrastruktur, dan lainnya.

b. Keadilan:

Prinsip keadilan sosial menjadi bagian penting dalam sistem pajak Indonesia. Ini mencerminkan komitmen untuk mengurangi ketidaksetaraan ekonomi dan sosial. Oleh karena itu, ada berbagai bentuk pajak yang dirancang untuk memastikan bahwa beban pajak tidak hanya jatuh pada golongan masyarakat tertentu, tetapi juga dapat diterima oleh seluruh masyarakat.

c. Pemerataan Pajak:

Pemerintah Indonesia berupaya untuk pemeratakan beban pajak, terutama melalui berbagai insentif dan pengurangan pajak untuk golongan masyarakat yang kurang mampu. Tujuan ini adalah untuk mengurangi kesenjangan ekonomi antara berbagai lapisan masyarakat.

d. Kepatuhan Pajak:

Filosofi lainnya adalah pentingnya meningkatkan tingkat kepatuhan pajak. Pemerintah Indonesia berupaya untuk mendorong warga negara dan perusahaan untuk patuh dalam membayar pajak sesuai dengan ketentuan hukum.

e. Pengembangan Ekonomi:

Pajak juga digunakan sebagai instrumen untuk merangsang pengembangan ekonomi. Beberapa kebijakan pajak, seperti insentif



investasi, dapat dirancang untuk mendorong investasi dalam sektor-sektor tertentu dan menciptakan lapangan kerja.

f. **Transparansi dan Akuntabilitas:**

Prinsip transparansi dan akuntabilitas sangat penting dalam pengelolaan pajak di Indonesia. Ini mencakup penerbitan laporan keuangan pemerintah yang jelas dan penggunaan dana pajak secara efektif dan efisien.

2. Wajib pajak maupun *fiscus* berupaya untuk saling memenuhi kewajiban konstitusi dalam menghimpun pundi-pundi negara melalui Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara. Sedangkan nilai kebebasan diwujudkan dengan adanya pembatasan hukum. Dengan beranjak pada landasan kebijakan hukum yang dilakukan terukur, yaitu melakukan penilaian dengan mengedepankan antinomi keserasian dalam perpajakan. Implementasi hal ini dimaksudkan agar memenuhi kemandirian mewujudkan hak dan kewajiban wajib pajak dan *fiscus* sebagai pemeriksa pajak. Dengan demikian secara konseptual antinomi dalam pemeriksaan pajak yang dilakukan oleh Pemeriksa Pajak Bukti Permulaan selalu terbawa oleh paham kolektivisme yang menuntut adanya kebersamaan bertindak untuk dapat menemukan kebenaran. Etika dalam pemeriksaan pajak terbangun di antara tata cara pemeriksaan pajak bukti permulaan yang terbangun atas landasan kebersamaan antara wajib pajak dan *fiscus* untuk bersama-sama mewujudkan tujuan yang sama dan saling kooperatif.
3. Investigasi dalam suatu pemeriksaan pajak adalah suatu sub sistem penyidikan untuk memperoleh bukti atas dugaan tindak pidana di bidang perpajakan secara sistematis dan terkontrol oleh pemeriksa pajak bukti permulaan. Dengan demikian investigasi merupakan suatu uji dasar atas perintah tugas dengan teknik yang sistematis untuk mengungkap penyimpangan hukum pelaku atas kesadarannya melakukan tindak pidana.

C. PANDANGAN TERHADAP POKOK PERMOHONAN

1. Bahwa tindak pidana di bidang perpajakan termasuk tindak pidana di bidang hukum administrasi (*administrative criminal law* atau *dependent*



crimes) yang dikenal sederhana dan lentur dalam penegakan hukumnya, sepanjang tujuan dari hukum tersebut tercapai, yaitu wajib pajak mau membayar pajak sesuai dengan kewajibannya. Dalam konteks hukum pidana, dikenal pembagian menurut sumber hukum pidana yang melahirkan hukum pidana umum dan hukum pidana khusus. Salah satu hukum pidana khusus tertua adalah hukum pidana pajak yang secara teoretis memenuhi kriteria sebagai *lex specialis systematis* yang merupakan derivatif dari asas *lex specialis derogat legi generalis*.

2. Bahwa dalam hukum pidana, berlaku tiga parameter suatu undang-undang dikualifikasikan sebagai *lex specialis sistematis*. *Pertama*, ketentuan pidana materiil dalam undang-undang tersebut menyimpang dari ketentuan umum yang ada. *Kedua*, undang-undang tersebut mengatur hukum pidana formil yang juga menyimpang dari ketentuan acara pidana pada umumnya. *Ketiga*, adresat atau subjek hukum dalam undang-undang tersebut bersifat khusus. Dalam doktrin hukum pidana, hukum pidana pajak disebut sebagai *ius singulare* karena memiliki sistem norma dan sanksi tersendiri. Bersama-sama dengan hukum pidana militer yang disebut sebagai *ius specilae*, hukum pidana pajak merupakan hukum pidana khusus tertua di dunia. Jika diukur berdasarkan parameter *lex specialis sistematis*, tindak pidana pajak yang diatur dalam undang-undang ketentuan umum perpajakan memenuhi kualifikasi sebagai *lex specialis systematis*. Ketentuan materiil hukum pidana perpajakan menyimpang dari Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP). Demikian pula ketentuan formil dalam hukum pidana perpajakan juga menyimpang dari Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHP). Selain itu, adresat dari hukum pidana pajak bersifat khusus yakni fiskus dan wajib pajak.
3. Bahwa berdasarkan pada metode perbandingan di Belanda, tindak pidana pajak telah dikualifikasikan sebagai *economic delicten* atau delik-delik ekonomi. Artinya, bersama-sama dengan tindak pidana ekonomi lainnya seperti tindak pidana perbankan, tindak pidana pencucian uang, dan korupsi, tindak pidana perpajakan merupakan *bizondere delic* yang bersifat *prezum remedium* bukan *ultimum*



remedium, sehingga penegakan sanksi administrasi bukan lagi merupakan substitusi dari sanksi pidana dalam konteks tindak pidana perpajakan. Pergeseran karakteristik sanksi dalam hukum pidana perpajakan yang bersifat *ultimum remedium* menjadi *preum remedium* dilatarbelakangi oleh beberapa hal, antara lain:

- a. perkembangan teori yang menyatakan bahwa tindak pidana sektor perpajakan merupakan bagian dari tindak pidana ekonomi;
- b. tindak pidana ekonomi sangat merugikan keuangan dan perekonomian negara; dan
- c. tindak pidana ekonomi sering dilakukan secara terorganisasi dengan modus operandi yang sulit sehingga tidak mudah untuk membuktikannya.

Bahwa mengingat adanya kekhususan tindak pidana perpajakan sebagaimana telah diuraikan di atas dan sulitnya proses pembuktian dalam tindak pidana perpajakan, maka proses dalam penegakan tindak pidana perpajakan tidak dapat sepenuhnya dipersamakan dengan proses tindak pidana biasa sebagaimana KUHAP.

4. Bahwa mengenai “pemeriksaan bukti permulaan” pada pokoknya telah diatur secara umum di dalam Pasal 43A ayat (1) UU KUP, namun politik hukum pembentuk undang-undang mendelegasikan secara teknis mengenai “pemeriksaan bukti permulaan” dalam Peraturan Menteri Keuangan yang selanjutnya ditindaklanjuti dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (PMK 177/2022).
5. Mengenai maksud “pemeriksaan bukti permulaan” dalam pasal *a quo* sejatinya pembentuk undang-undang telah menyampaikan dalam Penjelasan pasal *a quo* yang pada pokoknya menyatakan bahwa pemeriksaan bukti permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana. Dengan demikian apabila para Pemohon merasa terdapat ketentuan yang menyimpang di dalam PMK 177/2022, maka tidak tepat apabila diuji dalam kerangka konstitusionalitas undang-undang seperti dalam permohonan *a quo* dan



seharusnya yang menjadi *objectum litis* dalam pengujian ini adalah PMK Nomor 177/2022 yang diujikan di Mahkamah Agung.

6. Bahwa terminologi “pemeriksaan bukti permulaan” yang dipergunakan dalam investigasi di bidang perpajakan pada dasarnya merupakan serangkaian tindakan pengumpulan bahan keterangan dengan menempatkan norma hukum dan hak asasi yang melekat pada sasaran (objek) yang dituju dan dilakukan oleh pemeriksa pajak bukti permulaan terhadap dugaan penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku, dimana pelakunya akan diancam hukum pidana perpajakan. Oleh karenanya menginvestigasi terhadap pelaku dugaan tindak pidana perpajakan diharapkan dengan mudah memperoleh jawaban yang terbuka dan jujur.
7. Adapun terdapat dua metode yang digunakan dalam menginvestigasi pelaku dugaan tindak pidana. *Pertama*, permasalahan “*organism conditioning*” yaitu mengatur lingkungan dan menciptakan iklim/suasana sedemikian rupa agar pelaku bersedia memberikan kesaksian/pengakuan. Hal ini terlihat dalam ketentuan Pasal 2 ayat (4) PMK 177/2022 yang memberikan ruang bagi wajib pajak untuk mengungkapkan mengenai ketidakbenaran perbuatannya dan melunasi kekurangan pembayaran jumlah pajak terutang yang dapat tidak ditindaklanjutinya pemeriksaan bukti permulaan ke tahap penyidikan. *Kedua*, dalam mengantisipasi bahwa pelaku dugaan tindak pidana perpajakan akan memberikan keterangan yang tidak benar atau palsu untuk menghindari penjatuhan hukuman yang nantinya akan dijatuhkan oleh pemeriksa pajak bukti permulaan, maka pemeriksa pajak bukti permulaan berusaha mengeksplorasi dan mengidentifikasi permasalahan lebih awal. Pengakuan yang tidak benar atau palsu merupakan bahan yang sangat berguna bagi penyidik pajak untuk melakukan interogasi.
8. Bahwa investigasi atas pemeriksaan bukti permulaan dalam tindak pidana perpajakan diawali dan dilandasi apa yang menjadikan hak-hak yang selalu berpasangan dengan kewajibannya. Oleh karena itu, dalam pelaksanaan Pemeriksaan Bukti Permulaan, Pasal 8 PMK 177/2022



memberikan pengaturan bahwa pemeriksa bukti permulaan harus memenuhi kewajiban sebagai berikut:

- a. menyampaikan pemberitahuan secara tertulis tentang akan dilakukan pemeriksa pajak bukti permulaan kepada wajib pajak;
- b. memperlihatkan kartu tanda pengenal pemeriksa bukti permulaan;
- c. memperlihatkan surat perintah pemeriksaan bukti permulaan;
- d. mengembalikan bahan bukti yang telah diperoleh melalui peminjaman ketika pemeriksaan bukti permulaan telah selesai dilaksanakan;
- e. merahasiakan kepada pihak lain yang tidak berhak atas segala sesuatu yang diketahui dan diberitahukan kepada pemeriksa bukti permulaan;
- f. mengamankan bahan bukti yang ditemukan dalam pemeriksaan bukti permulaan.

Selain itu Pasal 14 ayat (3) PMK 177/2022 memberikan ruang penolakan untuk dilakukan pemeriksaan bukti permulaan dengan membuat berita acara penolakan pemeriksaan bukti permulaan.

9. Dengan adanya prinsip *self-assessment* dalam sistem perpajakan nasional yang menempatkan kewenangan hukum atas pemenuhan dan penunaian hak dan kewajiban diserahkan sepenuhnya kepada wajib pajak, termasuk dalam pencatatan keuangan, perhitungan pajak yang wajib dibayar, dan penysetoran pajak terutang, maka pemeriksa membutuhkan seluruh dokumen terkait dengan pemenuhan kewajiban wajib pajak. Dengan demikian menjadi suatu keniscayaan apabila dalam pemeriksaan bukti permulaan, pemeriksa melakukan upaya-upaya tertentu seperti meminjam buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dan dokumen lainnya yang dipinjam dari wajib pajak. Selain untuk mengetahui adanya suatu tindak pidana perpajakan, pemeriksaan dokumen tersebut juga dimaksudkan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dalam rangka memberikan kepastian hukum, keadilan, dan pembinaan kepada wajib pajak.



10. Dengan adanya perbedaan mendasar tindak pidana bidang perpajakan dengan tindak pidana umum yang hanya melihat pada peristiwa yang terjadi, sedangkan tindak pidana perpajakan membutuhkan investigasi mendalam terhadap dokumen keuangan wajib pajak untuk menentukan adanya suatu tindak pidana perpajakan melalui pemeriksaan bukti permulaan. Meskipun Penjelasan Pasal 43A ayat (1) UU KUP menyatakan bahwa pemeriksaan bukti permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan dalam KUHAP, namun tetap terdapat perbedaan dalam rangkaian kegiatan yang dilakukan oleh pemeriksa bukti permulaan sebagai manifestasi kekhususan yang dimiliki oleh tindak pidana bidang perpajakan.
11. Pasal 43A ayat (1a) UU KUP dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 mengatur bahwa pemeriksaan bukti permulaan dilaksanakan oleh Pejabat Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang menerima surat perintah pemeriksaan bukti permulaan. Meskipun pemeriksaan bukti permulaan dilaksanakan oleh PPNS, para Pemohon perlu memahami adanya perbedaan kegiatan dalam proses pemeriksaan bukti permulaan dan proses penyidikan yang sama-sama dilakukan oleh PPNS. Proses penyidikan merupakan tindak lanjut dari hasil laporan pemeriksaan bukti permulaan yang kemudian menjadi dasar penerbitan surat perintah penyidikan yang ditandatangani pejabat berwenang. Kegiatan penyidikan yang dilakukan oleh PPNS berada di bawah koordinasi dan pengawasan penyidik pejabat Kepolisian Negara Republik Indonesia (Polri), mulai dari pemberitahuan dimulainya penyidikan dan penyampaian hasil penyidikan kepada penuntut umum melalui penyidik pejabat Polri [vide Pasal 7 ayat (2) KUHAP dan Pasal 44 ayat (3) UU KUP].
12. Adanya tahapan yang berbeda dalam proses kegiatan pemeriksaan bukti permulaan dan penyidikan telah menunjukkan secara jelas bahwa kedua kegiatan tersebut tidak dapat disamakan dan dicampuradukkan meskipun sama-sama dilakukan oleh PPNS. Berdasarkan hal tersebut maka telah jelas klasifikasi proses tahapan dalam tindak pidana perpajakan yang dianalogikan dengan KUHAP dan telah menunjukkan



adanya keseimbangan hukum dan perlindungan hak asasi manusia dalam penegakan tindak pidana perpajakan.

13. Bahwa Pasal 44 ayat (2) UU KUP mengatur mengenai wewenang PPNS untuk melakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Terhadap beberapa wewenang tersebut, Pasal 77 KUHP sebagaimana telah dimaknai Putusan MK Nomor 21/PUU-XII/2014 telah mengatur adanya lembaga praperadilan yang berwenang untuk memeriksa dan memutus sah atau tidaknya penangkapan, penahanan, penghentian penyidikan, atau penghentian penuntutan termasuk penetapan tersangka, penggeledahan, dan penyitaan dan ganti kerugian dan/atau rehabilitasi bagi seseorang yang perkaranya dihentikan pada tingkat penyidikan atau penuntutan.
14. Bahwa Mahkamah Agung telah menerbitkan Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2021 tentang Penerapan Beberapa Ketentuan dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (SEMA 4/2021) yang mengatur mengenai penerapan beberapa ketentuan hukum dalam penanganan tindak pidana di bidang perpajakan, salah satunya kewenangan mengadili praperadilan. Dalam angka 2 SEMA 4/2021 menyatakan bahwa:

“Praperadilan terkait tindak pidana di bidang perpajakan diadili oleh pengadilan negeri di daerah hukum tempat kedudukan penyidik atau kedudukan penuntut umum dalam hal permohonan pemberhentian penuntutan.”

Berdasarkan ketentuan tersebut, maka telah jelas bahwa proses penegakan hukum tindak pidana perpajakan dapat diajukan praperadilan ke pengadilan negeri selama proses tersebut dalam tahapan penyidikan atau penuntutan.

15. Bahwa praperadilan tidak dapat dimohonkan untuk tahapan pemeriksaan bukti permulaan karena masih merupakan upaya awal untuk mengetahui adanya bukti awal tentang dugaan telah terjadinya tindak pidana di bidang perpajakan. Bukti permulaan adalah keadaan, perbuatan, dan/atau bukti-bukti lain berupa keterangan, tulisan, atau benda-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 menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Oleh karena itu dalam suatu pemeriksaan bukti permulaan belum ditetapkan tersangka atas suatu dugaan tindak pidana. Dengan demikian proses praperadilan tidak mungkin dilakukan sebab berdasarkan Pasal 79 KUHPA permintaan praperadilan dilakukan oleh tersangka, keluarga tersangka, atau kuasa tersangka.

III. PETITUM DPR RI

Bahwa berdasarkan keterangan tersebut di atas, DPR RI memohon agar kiranya, Yang Mulia Ketua dan Majelis Hakim Konstitusi memberikan amar putusan sebagai berikut:

1. Menyatakan bahwa para Pemohon tidak mempunyai kedudukan hukum (*legal standing*) sehingga permohonan *a quo* harus dinyatakan tidak dapat diterima (*niet ontvankelijk verklaard*);
2. Menolak permohonan *a quo* untuk seluruhnya;
3. Menerima keterangan DPR RI secara keseluruhan;
4. Menyatakan 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 Nomor 6736) tidak bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tetap memiliki kekuatan hukum mengikat.

Apabila Yang Mulia Ketua Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi berpendapat lain, mohon putusan yang seadil-adilnya (*ex aequo et bono*).

[2.4] Menimbang bahwa terhadap permohonan para Pemohon, Presiden telah menyerahkan keterangan tertulis bertanggal 3 Oktober 2023, yang diterima oleh Mahkamah pada tanggal 29 September 2023 dan didengarkan dalam persidangan Mahkamah pada tanggal 3 Oktober 2023, yang pada pokoknya sebagai berikut:

I. PENDAHULUAN

Sebelum Pemerintah menjawab dalil-dalil yang dikemukakan oleh para Pemohon, terlebih dahulu Pemerintah akan menjelaskan mengenai pokok permohonan uji materiil.



1. Sebagaimana permohonan yang disampaikan oleh para Pemohon tanggal 03 Agustus 2023 dengan perbaikan permohonan tertanggal 11 September 2023, objek yang diajukan uji materiil adalah Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP).
2. Pemerintah berpendapat bahwa permohonan uji materiil yang diajukan oleh para Pemohon khususnya terkait dengan objek permohonan adalah salah dan tidak jelas.
3. Bahwa Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan tidak pernah memasukan/mengubah norma Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4). Perubahan dalam Pasal 43A di UU HPP hanya mengubah penjelasan Pasal 43A ayat (1) dan menyisipkan ayat (1a) diantara ayat (1) dan ayat (2). Sebagaimana jelas tertulis dalam dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP

“Ketentuan ayat (2) Pasal 43A diubah, di antara ayat (1) dan ayat (2) disisipkan 1 (satu) ayat, yakni ayat (1a), serta penjelasan ayat (1) Pasal 43A diubah sebagaimana tercantum dalam penjelasan pasal demi pasal sehingga Pasal 43A berbunyi sebagai berikut: ...”
4. Pengaturan norma batang tubuh Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dilakukan dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, bukan UU HPP.

Seandainya pun (*quod non*) Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi berpendapat bahwa objek permohonan yang diajukan oleh para Pemohon telah benar dan tepat, perkenankanlah Pemerintah menjelaskan serta menjawab dalil-dalil para Pemohon sebagai berikut:

II. KEWENANGAN MAHKAMAH KONSTITUSI DAN KEDUDUKAN HUKUM (LEGAL STANDING) PARA PEMOHON

A. Kewenangan Mahkamah Konstitusi

Sebelum membahas lebih lanjut mengenai permohonan yang diajukan oleh para Pemohon, Pemerintah terlebih dahulu membahas apakah telah tepat dan benar permohonan pengujian Pasal 43A ayat (1) dan (4) dalam Pasal 2



angka 13 UU HPP ini terhadap Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 diajukan ke Mahkamah Konstitusi.

1. Bahwa Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan UU HPP merupakan kebijakan instrumental pembuat undang-undang yang tidak dapat dilakukan pengujian di Mahkamah Konstitusi.

Bahwa pemberlakuan UU HPP merupakan pelaksanaan amanat Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945 yang menyatakan bahwa "*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang*".

Berdasarkan ketentuan tersebut, untuk keperluan negara, pengenaan pajak harus didasarkan pada suatu Undang-Undang. UU HPP sebagai salah satu perwujudan ketentuan Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945, di dalamnya mengatur mengenai tata cara yang dipilih oleh pembuat Undang-Undang berupa penentuan siapa yang menjadi Wajib Pajak, Surat Pemberitahuan (SPT), tata cara pembayaran, tata cara penetapan pajak, prosedur penagihan pajak, tata cara pengajuan keberatan dan banding, serta sanksi-sanksi atas kewajiban perpajakan.

Bahwa tujuan negara berdasarkan alinea ke-4 Pembukaan UUD 1945 adalah melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi, dan keadilan sosial.

Oleh karena UU HPP berisi pengaturan mengenai tata cara untuk mencapai tujuan negara dalam rangka menghimpun penerimaan negara berupa pajak, dapat dikatakan bahwa UU HPP merupakan kebijakan instrumental (*instrumental policy*) yang dipilih oleh Pembuat Undang-Undang (*wetgever*) sebagai penjabaran dari Pasal 23A UUD 1945.

Mengenai kebijakan instrumental ini, Mahkamah Konstitusi dalam putusannya Nomor: 006/PUU-I/2003 tanggal 30 Maret 2004 dalam perkara permohonan pengujian Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2002



tentang Komisi Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi terhadap UUD 1945 yang menyatakan sebagai berikut:

"... dalam hal Undang-Undang Dasar telah menggariskan bahwa yang harus dijabarkan itu adalah cara untuk mencapai tujuan, yang berarti memilih kebijakan instrumental (*instrumental policy*), maka menjadi kewenangan dari pembuat undang-undang (Dewan Perwakilan Rakyat dan Presiden) untuk memilih berbagai alternatif...

...Mahkamah Konstitusi tidak berwenang melakukan pengujian terhadap kebijakan instrumental yang telah diambil oleh pembuat undang-undang."

Berdasarkan kutipan di atas, semakin menjelaskan bahwa kebijakan instrumental merupakan kewenangan pembuat Undang-Undang, yaitu Presiden dan Dewan Perwakilan Rakyat dalam memilih berbagai alternatif untuk mencapai tujuan negara, yang mana pengujian terhadap kebijakan instrumental yang telah diambil oleh pembuat Undang-Undang tersebut bukanlah merupakan kewenangan Mahkamah Konstitusi.

2. Bahwa permohonan *a quo* juga mempertentangkan Peraturan Menteri Keuangan dengan Undang-Undang, yang mana hal tersebut bukan merupakan kewenangan Mahkamah Konstitusi untuk mengadili.

Bahwa alasan-alasan para Pemohon mengajukan permohonan pengujian Pasal 43A ayat (1) dan (4) UU HPP sebagaimana tercantum pada halaman 70-71 permohonannya (revisi), adalah sebagai berikut:

"70. Bahwa oleh karena tidak ditemukan pengaturan lebih lanjut mengenai pemeriksaan bukti permulaan dalam UU HPP atau UU KUP, maka harus dilihat pengaturan dalam Peraturan Menteri Keuangan, yaitu Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (selanjutnya disebut PMK 177/2022)

71. Bahwa penjelasan mengenai Peraturan Menteri Keuangan dalam permohonan ini tidak bermaksud untuk menarik pengujian ini pada objek Peraturan Menteri, akan tetapi pembahasan ketentuan dalam Peraturan Menteri Keuangan tidak bisa dihindari sebab untuk mengetahui apa dan bagaimana pemeriksaan bukti permulaan tersebut dilaksanakan, semua pengaturan lebih rinci diatur dalam PMK 177/2022. Bahwa PMK *a quo* merupakan "hukum acara" pemeriksaan bukti permulaan;



72. Bahwa PMK 177/2022 memuat ketentuan-ketentuan yang bersifat pembatasan-pembatasan, ancaman-ancaman dan mengatur hak kewajiban warga negara serta posisi yang tidak seimbang antara wajib pajak dan pemeriksa bukti permulaan tindak pidana perpajakan. Sekali lagi perlu disampaikan bahwa penjelasan mengenai PMK 177/2022 perlu dilakukan untuk memberikan penjelasan utuh mengenai pengaturan dan pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan;
 73. Berdasarkan ketentuan Pasal 8 ayat (3) PMK 177/2022, dalam pemeriksaan bukti permulaan, pemeriksa Bukti Permulaan berwenang:
 - 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. meminta keterangan dan/atau bukti yang diperlukan dari pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan melalui Direktur Jenderal Pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 35 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
 - f. meminta keterangan kepada pihak yang berkaitan, dan dituangkan dalam berita acara permintaan keterangan; dan
 - g. melakukan tindakan lain yang diperlukan dalam rangka Pemeriksaan Bukti Permulaan.”
3. Dari dalil-dalil tersebut di atas, Pemerintah berpendapat bahwa para Pemohon bukan mempertentangkan Pasal 43A ayat (1) dan (4) UU HPP dengan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 namun justru mempertentangkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor



177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan dengan UU HPP dan UUD 1945.

Sebagaimana diketahui, pengujian konstiusional Undang-Undang terhadap UUD 1945 yang diajukan kepada Mahkamah Konstitusi adalah untuk menilai kesesuaian antara produk hukum yakni Undang-Undang dengan UUD 1945 yang didasarkan pada norma-norma yang tertulis di dalamnya. Pengujian peraturan perundang-undangan di bawah Undang-Undang terhadap Undang-Undang bukanlah merupakan objek yang dapat diajukan uji materiil di Mahkamah Konstitusi.

4. Pengujian terhadap norma Undang-Undang adalah pengujian mengenai nilai konstiusionalitas Undang-Undang, baik dari segi formil maupun materiil. Karena itu, pengujian konstiusionalitas haruslah dibedakan dari pengujian legalitas. Mahkamah Konstitusi hanya dapat menyatakan apakah sebuah Undang-Undang, sebagian atau seluruh isinya, kalimat, atau frasenya, bertentangan dengan konstitusi atau tidak. Kewenangan konstiusional Mahkamah Konstitusi dalam memeriksa, mengadili, dan memutus perkara pengujian Undang-Undang terhadap Undang-Undang Dasar adalah mengenai konstiusionalitas norma. Otoritas Mahkamah Konstitusi berada dalam ranah pengujian norma abstrak bukan implementasi norma (kasus konkret).
5. Dalam konteks pengujian Undang-Undang terhadap UUD 1945 hal yang penting untuk digaris bawahi adalah mengenai jenis norma yang diuji konstiusionalitasnya. Secara teoritis, Mahkamah Konstitusi menguji norma yang bersifat umum dan abstrak yang terkait dengan kepentingan umum karena sifat putusan Mahkamah Konstitusi adalah *erga omnes*. Bertolak dari keberlakuan putusan Mahkamah Konstitusi yang sifatnya luas dan tidak hanya berlaku bagi para Pemohon dan pihak-pihak yang berperkara (*inter partes*) sebagaimana putusan Mahkamah Agung (selain perkara Uji Materiil) dan peradilan di bawahnya, maka norma konkret dalam pengujian Undang-Undang perlu diposisikan secara tepat agar tidak terjadi tumpang tindih kewenangan antara Mahkamah Agung dan Mahkamah Konstitusi.



6. Sebagaimana petitum permohonan para Pemohon khususnya angka 2 yang pada pokoknya meminta kepada Yang Mulia Hakim Konstitusi agar tindakan-tindakan dalam Pemeriksaan Bukti Permulaan (penyelidikan) menjadi salah satu objek praperadilan merupakan sebuah kesesatan pikir para Pemohon khususnya kuasa para Pemohon yaitu Sdr. Cuaca yang hampir selalu mengalami kekalahan (ditolak/tidak diterima) atas permohonan praperadilan yang diajukannya. Peristiwa yang terjadi terhadap Sdr. Cuaca yaitu ditolaknya/tidak diterimanya permohonan praperadilan khususnya berkaitan dengan Pemeriksaan Bukti Permulaan hanyalah permasalahan peristiwa hukum konkret, bukan merupakan permasalahan norma hukum abstrak.
7. Sebagaimana data penanganan perkara yang dimiliki Direktorat Jenderal Pajak, Sdr. Cuaca yang merupakan kuasa para Pemohon sepanjang kurun waktu tahun 2022 sampai dengan tahun 2023 telah mengajukan kurang lebih 8 (delapan) permohonan praperadilan dengan rincian 1 (satu) permohonan diterima, 6 (enam) permohonan ditolak, dan 1 (satu) permohonan dicabut. Adanya disparitas putusan praperadilan yang diajukan Sdr. Cuaca khususnya terhadap praperadilan yang berkaitan dengan Pemeriksaan Bukti Permulaan menunjukkan bahwa yang terjadi sebenarnya bukan pertentangan norma abstrak antara Undang-Undang dengan UUD 1945, melainkan dengan mempelajari permohonan praperadilan yang telah diajukan oleh Sdr. Cuaca selaku kuasa hukum Wajib Pajak, pokok permasalahan yang dituangkan dalam permohonannya, lebih mempermasalahkan terkait dengan norma konkret yaitu pelaksanaan penegakan hukum pidana di bidang perpajakan.
8. Seandainya (*quad non*) permohonan uji materiil para Pemohon khususnya terkait perluasan objek praperadilan diterima maka tentu hal tersebut akan membuat suatu kekacauan atau ketidakjelasan sistem peradilan pidana di Indonesia. Bagaimana mungkin suatu tahap Pemeriksaan Bukti Permulaan (memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan) menjadi salah satu objek praperadilan, sedangkan selama ini kita memaknai tujuan praperadilan adalah



sebagai mekanisme kontrol adanya upaya paksa yang dimiliki penegak hukum ketika tahap penyidikan.

9. Oleh karena itu, berdasarkan dalil-dalil tersebut di atas Pemerintah berpendapat bahwa objek permohonan yang diajukan uji materiil bukanlah kewenangan Mahkamah Konstitusi karena objek yang sebenarnya diuji oleh para Pemohon adalah peraturan perundang-undangan di bawah Undang-Undang serta yang terjadi adalah hanya mengenai permasalahan implementasi norma (norma konkret) bukan pengujian norma abstrak.

B. Kedudukan Hukum (*Legal Standing*) Para Pemohon

Berdasarkan ketentuan Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Mahkamah Konstitusi yang mengatur bahwa Pemohon adalah pihak yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dirugikan oleh berlakunya Undang-Undang, yaitu:

- a. perorangan warga negara Indonesia;
- b. kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam Undang-Undang;
- c. badan hukum publik atau privat; atau
- d. lembaga negara.

Ketentuan tersebut dipertegas dalam penjelasannya, bahwa yang dimaksud dengan "hak konstitusional" adalah hak-hak yang diatur dalam UUD 1945.

Dengan demikian agar seseorang atau suatu pihak dapat diterima sebagai Pemohon yang memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) dalam permohonan pengujian Undang-Undang terhadap UUD 1945 maka Pemohon terlebih dahulu harus menjelaskan dan membuktikan:

- a. kualifikasinya dalam permohonan *a quo* sebagaimana disebut dalam Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Mahkamah Konstitusi;
- b. hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya dalam kualifikasi dimaksud yang dianggap telah dirugikan oleh berlakunya Undang-Undang yang diuji;



c. kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon sebagai akibat berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian.

Terkait kedudukan hukum, Mahkamah Konstitusi telah memberikan pengertian dan batasan secara kumulatif tentang kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional yang timbul karena berlakunya suatu Undang-Undang menurut Pasal 51 ayat (1) Undang-Undang Mahkamah Konstitusi harus memenuhi 5 (lima) syarat, yaitu:

1. adanya hak konstitusional Pemohon yang diberikan oleh UUD 1945;
2. bahwa hak konstitusional Pemohon tersebut dianggap oleh Pemohon telah dirugikan oleh suatu Undang-Undang yang diuji;
3. bahwa kerugian konstitusional Pemohon yang dimaksud bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya bersifat potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
4. adanya hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara kerugian dan berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan untuk diuji; dan
5. adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan maka kerugian konstitusional yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi.

Bahwa tidak terpenuhinya salah satu kriteria kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional sebagaimana diuraikan di atas, akan mengakibatkan Pemohon dianggap tidak memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) untuk mengajukan permohonan uji konstitusi ke Mahkamah Konstitusi.

Berdasarkan ketentuan-ketentuan tersebut di atas, terkait permohonan yang diajukan oleh para Pemohon, Pemerintah mempertanyakan mengenai kerugian konstitusional para Pemohon sebagai berikut:

1. Apakah hak konstitusional para Pemohon telah dirugikan dengan berlakunya Undang-Undang *a quo*; dan
2. Apakah kerugian konstitusional para Pemohon yang dimaksud setidaknya bersifat potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi sebagai akibat berlakunya Undang-Undang *a quo*?



Terhadap hal tersebut di atas, pemerintah memberikan keterangan terhadap *legal standing* para Pemohon sebagai berikut:

a. Kedudukan Hukum para Pemohon:

Bahwa Pemohon I sebagai perorangan warga negara Indonesia dan Pemohon II sebagai badan hukum privat, dimana keduanya merupakan Wajib Pajak mendalilkan bahwa sebagai pembayar pajak kepentingan konstitusionalnya telah dilanggar oleh ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP, karena menimbulkan ketidakpastian hukum.

b. Kerugian para Pemohon:

Terhadap kerugian para Pemohon Pemerintah telah mencermati baik secara konstitusional maupun secara nilai-nilai keakademisan yang dapat disimpulkan sebagai berikut:

- 1) Jika dilihat kerugian secara konstitusional baik yang bersifat spesifik (khusus) dan hubungan sebab akibat (*causal verband*) maka dalil kerugian para Pemohon bukan merupakan kerugian konstitusional baik dalam hal mengurangi atau dapat menghilangkan hak-hak konstitusional sebagaimana hak konstitusional ketentuan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.
- 2) Jika ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP dikaitkan dengan kepastian hukum, secara yuridis Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP justru dapat dinyatakan merupakan ketentuan yang memberikan kepastian hukum karena *adresat* dari norma kedua ayat dalam pasal tersebut memberikan wewenang kepada Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan serta kepastian hukum kepada Menteri Keuangan untuk mengatur lebih lanjut tata cara pemeriksaan bukti permulaan.
- 3) Menurut penalaran yang wajar dalil kerugian para Pemohon yang menyatakan:

“Pemohon I: “kerugian Pemohon I dapat dipastikan akan terjadi apabila Pemohon I diperiksa dalam pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan dan dilakukan upaya



paksa, Pemohon I tidak dapat mempertahankan hak-haknya melalui gugatan Praperadilan.”

Pemohon II: “mengalami kerugian konstitusional bersifat spesifik dan aktual (telah terjadi) sebab ketidakpastian mengenai kompetensi peradilan yang dapat menjadi tempat bagi Pemohon II untuk mencari keadilan ketika hak-hak Pemohon II dilanggar dalam pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan, khususnya berkaitan dengan dilakukannya upaya yang bersifat memaksa.”

bukan merupakan dalil hukum yang dapat digunakan sebagai kerugian konstitusional namun hanya merupakan pendapat, pandangan, atau asumsi yang masih perlu adanya kajian keakademisan yang dapat dilihat dari berbagai aspek ketatanegaraan.

Menurut Pemerintah, Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP yang diajukan sebagai objek uji materiil bukanlah norma yang mengatur mengenai objek praperadilan maupun kompetensi absolut dan kompetensi relatif praperadilan. Terkait objek/ruang lingkup praperadilan telah jelas dan tegas diatur dalam Pasal 1 angka 10 Jo. Pasal 77 KUHAP Jo. Putusan Mahkamah Konstitusi No. 21/PUU-XII/2014 tanggal 28 April 2015. Hal tersebut menunjukkan sekaligus membuktikan bahwa tidak ada hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara objek uji materiil *a quo* dengan kerugian yang didalilkan oleh para Pemohon.

Terkait dengan upaya yang bersifat memaksa, Pemerintah berpendapat bahwa Pemeriksaan Bukti Permulaan yang memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan tentu merupakan suatu kegiatan yang dilakukan sebelum tahap *Pro Justitia* (Penyidikan). Tidak semua tindakan yang bersifat memaksa kemudian masuk dalam kategori upaya paksa, hal yang sama sebagaimana kewenangan Penyelidik dalam Pasal 5 ayat (1) KUHAP dimana salah satu kewenangannya adalah menyuruh berhenti seorang yang dicurigai dan menanyakan serta memeriksa tanda pengenal. Selain itu dalam Pasal 16 ayat (1) juga diatur bahwa untuk kepentingan penyelidikan, Penyelidik atas perintah Penyidik berwenang melakukan penangkapan.



Apakah hal tersebut dikategorikan upaya paksa? Tentu bukan, karena upaya paksa baru akan timbul ketika penanganan sebuah tindak pidana masuk ke dalam tahap penyidikan, bukan tahap penyelidikan atau dalam hal ini Pemeriksaan Bukti Permulaan.

Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, jelas bahwa kerugian konstitusional baik yang bersifat spesifik (khusus) dan hubungan sebab akibat (*causal verband*) serta penalaran yang wajar sebagaimana didalilkan oleh para Pemohon, menurut Pemerintah bukan merupakan kerugian konstitusional. Dengan demikian para Pemohon tidak memenuhi kualifikasi sebagai pihak yang memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) dan adalah tepat jika Yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi secara bijaksana menyatakan permohonan para Pemohon tidak dapat diterima (*Niet Ontvankelijke Verklaard*).

III. POKOK KETERANGAN PRESIDEN

A. POKOK PERMOHONAN

Bahwa permohonan pengujian yang diajukan oleh para Pemohon pada intinya adalah terkait ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP yang dianggap bertentangan dengan:

- a. Pasal 1 ayat (3) UUD 1945; dan
- b. Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.

B. PETITUM PERMOHONAN

Bahwa petitum permohonan para Pemohon adalah sebagai berikut:

1. Mengabulkan permohonan para Pemohon dikabulkan seluruhnya.
2. Menyatakan frasa “pemeriksaan bukti permulaan sebelum 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 Tahun 6736) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 secara bersyarat dan tidak mempunyai kekuatan hukum yang 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 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;
- dapat diajukan upaya hukum Praperadilan ke Pengadilan Negeri”.
3. Menyatakan frasa “Tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan” dalam 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 secara bersyarat dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai “hanya berkenaan dengan hal-hal yang bersifat teknis-administratif dan bukan pembatasan dan/atau perluasan hak dan kewajiban warga negara”;
 4. Memerintahkan memuat putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

C. LATAR BELAKANG PENGATURAN KETENTUAN PASAL 43A AYAT (1) DAN (4) UU HPP

Yang Mulia Majelis Hakim Konstitusi, dapat kami sampaikan bahwa Pasal 43A ayat (1) UU HPP memberikan kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Lebih lanjut, Pasal 43A ayat (4) UU HPP mengamanatkan pengaturan mengenai tata cara Pemeriksaan Bukti Permulaan tindak pidana di bidang perpajakan dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

1. Urgensi Pengaturan Ketentuan Pasal 43A ayat (1) UU HPP

Pasal 43A ayat (1) UU HPP merupakan norma yang memberikan wewenang kepada Direktur Jenderal Pajak melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, lebih lanjut dalam penjelasan ayat tersebut menjelaskan



bahwa Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana. Oleh karena itu, selain memberikan wewenang, norma dalam ayat tersebut juga memberikan kepastian hukum yang jelas bahwa sebelum memasuki tahap penyidikan, Direktur Jenderal Pajak terlebih dahulu melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan yang mana tahap tersebut memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan.

Dalil para Pemohon yang menginginkan Pemeriksaan Bukti Permulaan merupakan bagian dari objek praperadilan merupakan dalil yang tidak berdasar hukum dan kajian akademis yang jelas. Pembuat Undang-Undang atau dalam hal ini Pemerintah dan DPR membagi setiap tahap atau fase proses penanganan tindak pidana tentu dengan alasan agar pada setiap tahap tersebut memiliki konsekuensi hukum yang berbeda dan adanya mekanisme praperadilan pada tahap penyidikan sebagaimana diatur dalam Pasal 1 angka 10 *Jo.* Pasal 77 KUHAP *Jo.* Putusan Mahkamah Konstitusi No. 21/PUU-XII/2014 tanggal 28 April 2015 merupakan salah satu perwujudan untuk menjamin Hak Asasi Manusia sebagai konsekuensi dari adanya upaya paksa yang muncul ketika proses penanganan perkara tindak pidana telah masuk dalam tahap penyidikan.

2. Urgensi Pengaturan Ketentuan Pasal 43A ayat (4) UU HPP

Bahwa sebagaimana telah Pemerintah jelaskan sebelumnya di atas, ketentuan Pasal 43A ayat (4) bukan merupakan norma yang baru muncul ketika terbitnya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan tetapi merupakan norma yang telah ada sejak berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Berkaitan dengan hal tersebut di atas, perlu Pemerintah sampaikan bahwa pengaturan mengenai Pemeriksaan Bukti Permulaan tindak pidana di bidang perpajakan sebagai bagian dari atribusi pengaturan yang diamanatkan oleh Undang-Undang, bukan merupakan suatu hal



yang baru lahir dengan terbitnya PMK-177/PMK.03/2022, tetapi dalam riwayatnya Menteri Keuangan telah beberapa kali menerbitkan regulasi terkait tata cara Pemeriksaan Bukti Permulaan tindak pidana di bidang perpajakan, yakni:

- a. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK.03/2007 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (PMK-202/PMK.03/2007);
- b. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 18/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (PMK-18/PMK.03/2013); dan
- c. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 239/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (PMK-239/PMK.03/2014).

Terakhir, untuk semakin memberikan kepastian hukum terhadap pelaksanaan Pemeriksaan Bukti Permulaan tindak pidana di bidang perpajakan, dilakukan penyempurnaan dengan diterbitkannya PMK-177/PMK.03/2022, dengan menambahkan ketentuan sebagai berikut:

- a. Wajib Pajak dapat mengungkapkan ketidakbenaran perbuatan meskipun telah terbit Laporan Pemeriksaan Bukti Permulaan dengan syarat mulainya penyidikan belum diberitahukan kepada Penuntut Umum dan terhadap pengungkapan ketidakbenaran tersebut diterbitkan pemberitahuan perubahan tindak lanjut Pemeriksaan Bukti Permulaan.
- b. Bahan bukti yang dipinjam ketika Pemeriksaan Bukti Permulaan, harus dikembalikan setelah Pemeriksaan Bukti Permulaan selesai dilaksanakan.
- c. Mengatur kewajiban Pemeriksa Bukti Permulaan, yaitu harus menyampaikan:
 - 1) surat pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan;
 - 2) surat pemberitahuan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Perubahan;



- 3) surat pemberitahuan perpanjangan jangka waktu Pemeriksaan Bukti Permulaan;
 - 4) Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan Bukti Permulaan;
 - 5) pemberitahuan tindak lanjut Pemeriksaan Bukti Permulaan; atau
 - 6) pemberitahuan perubahan tindak lanjut Pemeriksaan Bukti Permulaan, kepada orang pribadi atau badan yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan.
- d. Memberikan penghargaan kepada Wajib Pajak dengan menambah jumlah yang diperhitungkan sebagai pengurang nilai kerugian pada pendapatan negara pada saat dilakukan penyidikan, apabila Wajib Pajak melakukan pengungkapan ketidakbenaran perbuatan yang tidak sesuai keadaan yang sebenarnya pada saat Pemeriksaan Bukti Permulaan dari sebelumnya hanya diakui 2/5 bagian dari jumlah pembayaran menjadi sebesar 1/2 bagian dari jumlah pembayaran.

Bahwa tidak relevan ketika para Pemohon berasumsi tata cara Pemeriksaan Bukti Permulaan tindak pidana di bidang perpajakan dalam Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP bertentangan dengan UUD 1945 secara bersyarat dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai "hanya berkenaan dengan hal-hal yang bersifat teknis-administratif dan bukan pembatasan dan/atau perluasan hak dan kewajiban warga negara", karena faktanya pengaturan mengenai tata cara Pemeriksaan Bukti Permulaan yang merupakan atribusi Pasal 43A ayat (4) UU HPP khususnya terkait wewenang Pemeriksaan Bukti Permulaan *adresat* yang dituju bukan kepada diri para Pemohon melainkan pembatasan wewenang terhadap petugas pajak yang diberikan surat perintah untuk melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan.

Hal tersebut sekaligus menjawab dalil para Pemohon yang beranggapan bahwa model pengaturan PMK 177/2022 bertentangan dengan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XV/2017 berkaitan dengan pengujian Pasal 32 ayat (3a) UU KUP.

Dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XV/2017 pada pokoknya menyatakan bahwa frasa "pelaksanaan hak dan kewajiban



kuasa" bertentangan dengan UUD 1945 secara bersyarat dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat, sepanjang tidak dimaknai hanya berkenaan dengan hal-hal yang bersifat teknis-administratif dan bukan pembatasan dan/atau perluasan hak dan kewajiban warga negara. Artinya, Peraturan Menteri Keuangan tidak boleh mengatur hal-hal yang bersifat pembatasan, perluasan hak dan kewajiban warga negara. Sedangkan pengaturan atribusi Pasal 43A ayat (4) UU HPP khususnya terkait wewenang, *adresat* yang dituju adalah kepada petugas pajak yang melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan, berbeda dengan Pasal 32 ayat (3a) UU KUP karena *adresat* yang dituju dalam Peraturan Menteriannya berkaitan pembatasan terhadap seluruh warga negara Indonesia siapa saja yang diperkenankan untuk menjadi kuasa dari Wajib Pajak.

D. JAWABAN PEMERINTAH TERHADAP POKOK PERMOHONAN PARA PEMOHON

Bahwa pada intinya para Pemohon mendalilkan dengan dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan, Wajib Pajak merasa dilakukan tindakan-tindakan yang bersifat memaksa, sehingga ada hak para Pemohon yang dilanggar, dan membutuhkan mekanisme kontrol sehingga tindakan-tindakan Pemeriksaan Bukti Permulaan harus masuk ranah lembaga praperadilan karena dipersamakan dengan penyidikan.

Bahwa mekanisme kontrol dalam proses Pemeriksaan Bukti Permulaan justru muncul ketika kegiatan Pemeriksaan Bukti Permulaan memerlukan persetujuan dari Wajib Pajak yang akan dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Hal ini terlihat dari Pasal 14 PMK 177/PMK.03/2022, yang berbunyi:

- “(2) Dalam hal orang pribadi atau badan yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan secara terbuka sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (1) huruf a menolak untuk dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan, Pemeriksa Bukti Permulaan membuat berita acara penolakan Pemeriksaan Bukti Permulaan.
- (3) Dalam hal orang pribadi atau badan menolak untuk menandatangani berita acara penolakan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebagaimana dimaksud pada ayat (2), Pemeriksa Bukti Permulaan membuat berita acara penolakan penandatanganan.”



Telah jelas dan tegas dalam ayat tersebut bahwa untuk melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan, Pemeriksa Bukti Permulaan yang mendapat Surat Perintah harus mendapatkan persetujuan dari Wajib Pajak yang akan dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan.

Bahkan ketika Wajib Pajak sudah mengizinkan/setuju untuk dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan, tidak ada suatu norma pun yang memberikan kewenangan kepada Pemeriksa Bukti Permulaan untuk dapat menyita atau mengambil secara paksa buku, catatan, dokumen, keterangan, informasi, data, dan/atau benda lainnya, yang dapat digunakan untuk menemukan Bukti Permulaan dari Wajib Pajak. Hal ini sangat berbeda dengan kewenangan penyitaan yang dimiliki oleh Penyidik pada tahap penyidikan (*pro justitia*).

Bahwa mengenai Pasal 43A ayat (1) dan (4) yang diajukan uji materiil dalam perkara *a quo* dapat Pemerintah uraikan sebagai berikut:

1. PASAL 43A AYAT (1) DAN (4) UU HPP TIDAK BERTENTANGAN DENGAN PASAL 1 AYAT (3) UUD 1945

- a. Bahwa terkait dalil para Pemohon yang menyatakan ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP telah bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 yang berbunyi, “*Negara Indonesia adalah Negara Hukum*”, menurut Pemerintah dalil demikian adalah dalil yang keliru dan tidak berdasar.

Adapun yang menjadi prinsip-prinsip pokok negara hukum menurut Jimly Asshiddique sebagaimana dimaksud Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 adalah:

Adanya Supremasi Hukum (*Supremacy of Law*) dan Asas Legalitas (*Due Process of Law*)

Dalam konteks ini, pemimpin tertinggi negara yang sesungguhnya adalah hukum dan konstitusi, dimana berbagai permasalahan harus diselesaikan dengan hukum sebagai pedoman tertinggi. Selain itu, segala tindakan pemerintahan harus didasarkan atas ketentuan peraturan perundang-undangan yang tertulis, sah, dan berlaku. Bahwa ketentuan dasar mengenai:



- Kewenangan Direktur Jenderal Pajak dalam melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan telah diatur dalam suatu produk hukum yakni Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, sebagaimana tercantum dalam Pasal 43A ayat (1).
- Payung hukum (*umbrella act*) tentang pengaturan tata cara Pemeriksaan Bukti Permulaan tindak pidana perpajakan telah diatur dalam suatu produk hukum yakni Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, sebagaimana tercantum dalam Pasal 43A ayat (4). Bahkan dalam ketentuan tersebut dijelaskan lebih lanjut bahwa tata cara Pemeriksaan Bukti Permulaan tindak pidana perpajakan diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

Berfungsi sebagai Sarana mewujudkan Tujuan Bernegara (*Welfare State*)

Dalam konteks ke-Indonesia-an, gagasan negara hukum yang demokratis adalah untuk mencapai tujuan bernegara sebagaimana diatur dalam Pembukaan UUD 1945. Bahwa tujuan negara berdasarkan alinea ke-4 Pembukaan UUD 1945 adalah melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi, dan keadilan sosial.

Tindakan Pemeriksaan Bukti Permulaan dilaksanakan dalam rangka melaksanakan kewenangan yang diperintahkan oleh Pasal 43A ayat (1) dan (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP sebagai bagian dari tugas dan fungsi Direktorat Jenderal Pajak untuk mengamankan penerimaan negara dari sektor perpajakan yang merupakan komponen utama Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) yang sangat dibutuhkan untuk melaksanakan pembangunan dan menunjang kesejahteraan masyarakat. Di sisi lain, adanya pengaturan Pasal 43A ayat (1) dan (4) UU HPP merupakan wujud



kebijakan instrumental (*instrumental policy*) yang dipilih oleh Pembuat Undang-Undang (*wetgever*) guna mencapai tujuan negara dalam menghimpun pajak sesuai amanat dari Pasal 23A UUD 1945.

Adanya Persamaan dalam Hukum (*Equality Before The Law*) serta Perlindungan terhadap Hak Asasi Manusia (*Human Rights Protection*)

Berdasarkan Penjelasan Pasal 6 ayat (2) UU HPP, tujuan Pemeriksaan Bukti Permulaan adalah untuk mendapatkan bukti permulaan tentang ada atau tidaknya dugaan terjadinya tindak pidana di bidang perpajakan, guna menentukan dapat atau tidaknya dilakukan penyidikan.

Berdasarkan tujuan tersebut, justru dengan adanya ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP memberikan kepastian hukum (*legal certainty*) sekaligus perlindungan terhadap Wajib Pajak orang pribadi atau badan yang (akan) diperiksa dalam tahapan pemeriksaan bukti permulaan. Hal ini terlihat dari Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan dimana di dalamnya mengatur hak-hak Wajib Pajak orang pribadi atau badan serta kewajiban-kewajiban Pemeriksa Bukti Permulaan yang harus dipenuhi dalam tahapan Pemeriksaan Bukti Permulaan.

Bahwa berdasarkan penjelasan di atas, menjadi jelas dan berdasar hukum bahwa Pemeriksaan Bukti Permulaan merupakan suatu upaya administrasi yang belum memasuki tahap proses penyidikan (*Pro Justitia*) dan tidak terdapat upaya paksa di dalamnya. Dengan demikian, terbukti bahwa ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP tidak bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar 1945.

2. PASAL 43A AYAT (1) DAN (4) UU HPP TIDAK BERTENTANGAN DENGAN PASAL 28D AYAT (1) UUD 1945

- a. Bahwa mengenai Pemeriksaan Bukti Permulaan telah diatur secara khusus dalam peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan (*lex specialis*) dalam peraturan perundang-undangan



perpajakan antara lain:

- 1) Undang Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (UU KUP) sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP);
 - 2) Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan (PP 74/2011) sebagaimana diubah terakhir dengan Bab II Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 2022 (PP 50/2022);
 - 3) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.
- b. Bahwa peraturan-peraturan tersebut telah mengatur pengertian dan tata cara serta prosedur mengenai Pemeriksaan Bukti Permulaan yang merupakan tindakan administratif dalam rangka penegakan hukum perpajakan dan memastikan kepatuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak.
- c. Bahwa dalam UU KUP diatur mengenai Pemeriksaan Bukti Permulaan sebagai berikut:

Pasal 1 angka 27:

“Pemeriksaan Bukti Permulaan adalah pemeriksaan yang dilakukan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan”.

Pasal 43A ayat (1):

“Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan”.

Penjelasan Pasal 43A ayat (1):

“Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana.”



- d. Bahwa dalam PP 74/2011 Jo. PP 9/2021 diatur juga mengenai Pemeriksaan Bukti Permulaan sebagai tahap sebelum dimulainya penyidikan (belum *pro justitia*) sebagai berikut:

Pasal 7 ayat (1):

“Wajib Pajak dengan kemauan sendiri dapat mengungkapkan dengan pernyataan tertulis mengenai ketidakbenaran perbuatannya, yaitu:

a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau

b. menyampaikan Surat Pemberitahuan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 atau Pasal 39 ayat (1) huruf c dan huruf d Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sepanjang mulainya Penyidikan belum diberitahukan kepada Penuntut Umum melalui penyidik pejabat Polisi Negara Republik Indonesia.

Penjelasan Pasal 7 ayat (1):

“...Untuk memberikan kepastian hukum, yang dimaksud dengan mulai dilakukan Penyidikan sebagaimana diatur pada ayat ini adalah saat surat pemberitahuan dimulainya Penyidikan diberitahukan kepada Penuntut Umum melalui penyidik pejabat Polisi Negara Republik Indonesia. Dengan demikian, dalam hal pemberitahuan dimulainya Penyidikan telah dilakukan, kesempatan untuk mengungkapkan ketidakbenaran perbuatan sudah tertutup bagi Wajib Pajak.”

Pasal 60 ayat (2):

“Pemeriksaan Bukti Permulaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dapat dilakukan secara tertutup atau secara terbuka.”

Penjelasan Pasal 60 ayat (2):

“Tujuan Pemeriksaan Bukti Permulaan adalah mendapatkan bukti permulaan tentang dugaan terjadinya tindak pidana di bidang perpajakan. Untuk mendapatkan bukti permulaan tersebut, Pemeriksaan Bukti Permulaan dapat dilakukan secara tertutup atau secara terbuka. Pemeriksaan Bukti Permulaan berbeda dengan Pemeriksaan mengingat Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang hukum acara pidana, yaitu untuk mencari dan menemukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana guna menentukan dapat atau tidaknya dilakukan Penyidikan...”

Pasal 61 ayat (1):

“Dalam hal berdasarkan Pemeriksaan Bukti Permulaan diduga terjadi tindak pidana di bidang perpajakan, Penyidik Pegawai Negeri



Sipil Direktorat Jenderal Pajak melakukan Penyidikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 44 Undang-Undang”.

- e. Bahwa Pemeriksaan Bukti Permulaan dalam perkara *a quo* secara jelas dan tegas diatur dalam peraturan perundang-undangan adalah tahapan penyelidikan, bukanlah tahapan penyidikan yang bersifat *Pro Justitia*.
- f. Bahwa para Pemohon sengaja mengaburkan fakta bahwa Pemeriksaan Bukti Permulaan merupakan proses yang dipersamakan tahapan penyelidikan bukan penyidikan (belum *pro justisia*). Hal ini terlihat dari dalil para Pemohon sebagai berikut:
 - “31. Pengertian pemeriksaan bukti permulaan identik dengan pengertian Penyidikan menurut KUHAP. Dalam ketentuan Pasal 1 angka 2 dinyatakan bahwa Penyidikan adalah serangkaian tindakan penyidik dalam hal dan menurut cara yang diatur dalam undang- undang ini untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tentang tindak pidana yang terjadi dan guna menemukan tersangkanya;
 32. Apabila dibandingkan konsep pemeriksaan bukti permulaan dan penyidikan, maka keduanya memiliki tujuan yang sama yaitu untuk mendapatkan bukti terkait dugaan tindak pidana yang terjadi.
 37. Bahwa kewenangan yang dapat dilakukan oleh pemeriksa dalam rangka pemeriksaan bukti permulaan sebagaimana diuraikan di atas, menunjukkan karakter kewenangan dalam rangka penyidikan. Bahwa terlihat telah ada upaya paksa yang dilakukan dalam proses pemeriksaan bukti permulaan. Bahkan sebagian besar kewenangan pemeriksa dalam pemeriksa bukti permulaan merupakan kewenangan yang bersifat memaksa (pihak lain). Upaya paksa tersebut 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 Penyegehan tempat atau ruangan tertentu serta barang bergerak dan/atau barang tidak bergerak;
 - e. meminta keterangan dan/atau bukti yang diperlukan dari pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan melalui Direktur Jenderal Pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 35 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
 - f. meminta keterangan kepada pihak yang berkaitan, dan dituangkan dalam berita acara permintaan keterangan.
38. Dapat dikatakan bahwa hampir seluruh kewenangan dalam pemeriksaan bukti permulaan merupakan bentuk kewenangan yang sifatnya memaksa terhadap pihak lain (orang pribadi atau badan hukum wajib pajak). Kewenangan yang bersifat memaksa ini merupakan bentuk kewenangan dalam rangka penyidikan, bukan penyelidikan. Oleh karena itu, ditinjau dari kewenangan apa saja yang dapat dilakukan saat pemeriksaan bukti permulaan, menunjukkan bahwa pemeriksaan bukti permulaan merupakan bagian dari penyidikan. Pemeriksaan bukti permulaan merupakan satu kesatuan dengan penyidikan, bukan dua hal terpisah;
43. Bahwa terlihat jelas dan terang (*expressive verbis*) ketentuan-ketentuan di atas menunjukkan pemeriksaan bukti permulaan dilakukan dengan menggunakan berbagai upaya paksa terhadap wajib pajak. Namun, terhadap upaya paksa tersebut tidak terdapat mekanisme perlindungan hukum bagi wajib pajak. Bahwa upaya paksa yang dilakukan oleh penyidik (PPNS) dalam rangka pemeriksaan bukti permulaan tidak dapat digugat melalui Praperadilan di Pengadilan Negeri. Hal ini menunjukkan tidak ada keseimbangan hukum dan perlindungan hak asasi manusia yang memadai bagi wajib pajak yang diperiksa dalam pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan."
- g. Adapun peminjaman bahan bukti dimaksud sangatlah berbeda dengan penggeledahan dan penyitaan dalam penyidikan sebagaimana dimaksud dalam KUHAP. Perbedaan tersebut terletak pada peminjaman bahan bukti yang mana dalam perkara *a quo* masih dalam tahapan penyelidikan belum sampai kepada penyidikan sehingga belum *pro justitia*, sedangkan penggeledahan dan penyitaan dalam penyidikan sebagaimana dimaksud dalam KUHAP sudah *pro justitia*.



Sebagaimana tercantum dalam penjelasan Pasal 43A ayat (1) UU KUP *Jo.* UU HPP:

“Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana.”

Selain itu, peminjaman bahan bukti yang dilakukan dalam proses Pemeriksaan Bukti Permulaan tidak memerlukan izin dari Pengadilan Negeri, lain halnya dengan tindakan penggeledahan dan penyitaan dalam proses penyidikan yang dalam pelaksanaannya memerlukan izin dari Pengadilan Negeri. Hal tersebut sebagaimana diatur dalam Pasal 33 dan Pasal 38 KUHP. Untuk dapat memberikan gambaran yang lebih jelas terkait dengan perbedaan antara Pemeriksaan Bukti Permulaan dengan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, maka Pemerintah akan jabarkan dalam tabel berikut:

Hal	Pemeriksaan Bukti Permulaan		Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan	
	Peminjaman Dokumen	Memasuki Ruangan	Penyitaan	Penggeledahan
Dasar Hukum	<ul style="list-style-type: none"> • Pasal 43A UU KUP • PMK-239/PMK.01/2014 		<ul style="list-style-type: none"> • Pasal 44 UU KUP • Pasal 38 KUHP 	<ul style="list-style-type: none"> • Pasal 44 UU KUP • Pasal 33 KUHP
Pelaksanaan	Dilakukan pada tahap Pemeriksaan Bukti Permulaan yang memiliki tujuan dan kedudukan sama dengan penyelidikan sehingga belum pro Justitia		Dilakukan pada tahap penyidikan atau sudah memasuki tahap pro justitia	
Tujuan	Menemukan bahan bukti untuk menunjukkan ada tidaknya peristiwa pidana		Menemukan alat bukti untuk membuat terang suatu tindak pidana dan menemukan tersangkanya	
Persyaratan	<ul style="list-style-type: none"> • Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan • Surat Tugas Peminjaman Dokumen 	<ul style="list-style-type: none"> • Surat Perintah Bukti 	<ul style="list-style-type: none"> • Surat Perintah Penyidikan • Surat Perintah Penyitaan • Izin Ketua Pengadilan Negeri Setempat 	<ul style="list-style-type: none"> • Surat Perintah Penggeledahan • Izin Ketua Pengadilan Negeri Setempat



Konsekuensi	Dalam hal Wajib Pajak menolak untuk meminjamkan, Wajib Pajak hanya diminta untuk menandatangani Berita Acara tidak bersedia menyerahkan dokumen	Upaya paksa tetap dapat dilakukan meski Wajib Pajak menolak penyitaan	Upaya paksa tetap dapat dilakukan meski Wajib Pajak menolak penggeledahan
Petugas	Pemeriksa Bukti Permulaan	Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS)	Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS)

h. Bahwa tidak adanya penggeledahan dan penyitaan dalam Proses Pemeriksaan Bukti Permulaan, dikarenakan Pemeriksaan Bukti Permulaan itu sendiri dipersamakan dengan tahap penyelidikan. Hal mana sudah dibuktikan dalam beberapa perkara praperadilan sebagai berikut:

1) Putusan Praperadilan Nomor: 12/Pid.Pra/2022/PN.Smn.

“Menimbang, bahwa Hakim sependapat dengan Ahli Dr. Sigid Riyanto, S.H., M.Si. yang menerangkan bukti Permulaan bukan sebagai bagian dari penyidikan, bukan sebagai objek pra peradilan karena belum sampai pada tindakan-tindakan yang berhubungan dengan objek pra peradilan;

Menimbang, bahwa berdasarkan pertimbangan tersebut di atas menurut pendapat Hakim Lembaga pra peradilan dimaksudkan untuk pengawasan secara horizontal terhadap hak-hak tersangka pada saat proses penyidikan dan penuntutan, sehingga oleh karena pemeriksaan bukti Permulaan adalah tindakan yang dilakukan sebelum dilakukan penyidikan, tujuan dan kedudukannya sama dengan penyelidikan, tidak terdapat hal-hal yang berkaitan dengan upaya paksa maupun perampasan hak, belum masuk pro Justitia maka pemeriksaan bukti permulaan di bidang perpajakan, bukanlah objek dari Praperadilan, sehingga sudah sepatutnya petitum angka 3 ini ditolak.”

2) Putusan Praperadilan Nomor: 1/Pid.Pra/2022/PN.Smn.

“Menimbang, bahwa berdasarkan uraian tersebut diatas maka Pengadilan berpendapat bahwa berdasarkan Putusan Mahkamah Konstitusi dan Putusan Pengadilan lainnya bahwa terkait objek praperadilan, yang membuktikan bahwa objek dan kewenangan praperadilan telah diatur secara tegas dan terbatas, bersifat imperatif dan limitatif, tidak dapat ditafsirkan, diperluas ataupun diartikan lain.

Menimbang, bahwa dalam kasus-kasus berkaitan dengan Pajak memiliki pengaturan tersendiri yang bersifat khusus



terutama terkait dengan Pemeriksaan Bukti Permulaan dan Penyidikan Tindak Pidana Perpajakan. Pemeriksaan Bukti Permulaan dipersamakan dengan penyelidikan dalam KUHAP, yaitu sama-sama bertujuan untuk mencari dan menemukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana. Tidak ada upaya paksa dalam Pemeriksaan Bukti Permulaan. Tim Pemeriksa Bukti Permulaan berdasarkan kewenangannya dalam pelaksanaan Pemeriksaan Bukti Permulaan, berwenang meminjam dan/atau memeriksa dokumen-dokumen, maka Tindakan Pemeriksaan Bukti Permulaan yang dilakukan Termohon telah sesuai dengan kewenangan dan prosedur sebagaimana diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.”

3) Putusan Praperadilan Nomor: 18/Pid.Pra/2022/PN Bdg.

“Menimbang, bahwa berdasarkan pada ketentuan pasal 43A ayat (1) UU KUP yang berbunyi : "Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan", maka Hakim Praperadilan tidak sependapat dengan keterangan ahli dari Pemohon Dr. Oce Madril, SH., MA., yang menafsirkan bahwa pemeriksaan bukti permulaan merupakan bagian dari proses penyidikan sehingga kemudian mengkuualifikasikan sebagai tindakan penggeledahan dan atau penyitaan, karena dalam pasal 43A ayat (1) UU KUP tersebut telah dengan tegas dan jelas mengatur bahwa pemeriksaan bukti permulaan dilakukan sebelum penyidikan, sehingga ketentuan yang sudah tegas dan jelas tersebut tidak dapat ditafsirkan lagi;

Menimbang, bahwa oleh karena itu maka sebagaimana pendapat Ahli dari Para Termohon Dr. Sigit Suseno, SH., MHum., yang pada pokoknya menyatakan bahwa Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan No. PRIN.BP-6/PJ 05/2020 tanggal 20 Januari 2020 dan Surat No. PEMB.BP-6/PJ.05/2020 tanggal 20 Januari 2020 perihal Pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebagaimana pertimbangan tersebut diatas belum merupakan tindakan dalam konteks penyidikan, maka tidak dapat dikualifikasikan atau ditafsirkan sebagai tindakan penggeledahan dan atau penyitaan sehingga bukan merupakan obyek Praperadilan yang sudah diatur secara limitatif dalam pasal 77 sampai dengan pasal 82 KUHAP yang kemudian diperluas atau ditambah berdasarkan putusan Mahkamah Konstitusi No. 21/PPU-XII/2014 tanggal 28 April 2015;

Menimbang, bahwa bukti permulaan sebagaimana dikenal dalam tindak pidana di bidang perpajakan, menurut pendapat Hakim Praperadilan oleh karena dilakukan sebelum penyidikan maka dapat disamakan sebagai tindakan penyelidikan karena mempunyai tujuan yang sama dengan proses penyelidikan



yaitu untuk mencari dan menemukan suatu peristiwa apakah merupakan tindak pidana atau bukan dan kemudian menentukan apakah akan ditindaklanjuti atau tidak.”

4) Putusan Praperadilan Nomor: 2/Pid.Pra/2023/PN Bdg.

”Menimbang, bahwa dengan memperhatikan segala ketentuan yang berkaitan dengan pemeriksaan bukti permulaan maka hakim praperadilan berpendapat bahwa Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, dan Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana, pemeriksaan bukti permulaan tersebut dilakukan dengan cara 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 dan mengakses dan/atau mengunduh data yang dikelola secara elektronik;

Menimbang, bahwa berdasarkan ketentuan tersebut, dihubungkan dengan pengertian penyitaan dan penggeledahan yang diatur dalam KUHAP maka hakim praperadilan berpendapat bahwa rangkaian perbuatan Termohon yang melakukan pemeriksaan bukti permulaan adalah merupakan rangkaian tindakan administrasi di bidang perpajakan yang masih dalam tahap penyelidikan dan hal ini tidak dapat disamakan atau diidentikan dengan tindakan penyitaan dan atau penggeledahan yang sudah masuk tahap penyidikan sebagaimana ketentuan dalam KUHAP tersebut;

Menimbang, bahwa hal tersebut bersesuaian dengan pendapat ahli DR. Sigit Suseno, S.H., M.Hum., yang menyatakan bahwa tindakan Direktur Pajak yang telah melakukan pemeriksaan bukti permulaan adalah merupakan tindakan administrasi yang masih dalam tahapan penyelidikan dan tidak dapat disamakan dengan tindakan penyidikan dalam melakukan penyitaan atau pemeriksaan bukti surat atau dokumen.”

5) Putusan Praperadilan Nomor: 22/Pid.Pra/2023/PN.Jkt Sel.

”Menimbang, bahwa selain itu, Para Pemohon mempersoalkan peminjaman dokumen dan akses data elektronik yang dilakukan Pemeriksa bukti permulaan telah melakukan pemeriksaan dokumen/Pengeledahan, sehingga pemeriksa bukti permulaan dapat menghitung dan menyebutkan pada pendapatan negara sekurang-kurangnya Rp 3.607.484.652 (tiga milyar enam ratus tujuh juta empat ratus delapan puluh empat ribu enam ratus lima puluh dua rupiah), terbukti sudah terjadi penggeledahan dan penyitaan;



Menimbang, bahwa penyitaan menurut pasal 38 ayat (1) KUHAP, dilakukan Penyidik dengan penetapan ketua Pengadilan Negeri setempat, baik berupa izin penyitaan atau persetujuan penyitaan;

Menimbang, bahwa Pengadilan berpendapat, oleh karena belum dilakukan Tindakan hukum berupa upaya paksa, sebab belum ditentukan apakah suatu peristiwa hukum tersebut merupakan tindak pidana perpajakan.”

6) Putusan Praperadilan Nomor: 6/Pid.Pra/2023/PN.Tng.

”Menimbang, bahwa yang menjadi pokok permasalahan dalam perkara ini apakah Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permohonan No. PRIN.BP-03/WPJ.08/2022 tanggal 08 Maret 2022 dan Surat Nomor: PEMB BP-03/WP.J.08/2022 tanggal 08 Maret 2022 serta Penggeledahan dan Penyitaan dalam Berita Acara Perolehan Data Elektronik tanggal 17 Maret 2022, tidak sah dan batal demi hukum;

Menimbang, bahwa setelah mempelajari dan meneliti bukti-bukti surat baik dari Pemohon dan Termohon, Hakim tidak menemukan adanya Surat Penggeledahan dan Penyitaan dalam Berita Acara Perolehan Data Elektronik tanggal 17 Maret 2022 dan oleh karenanya Hakim berpendapat bahwa permohonan Praperadilan yang diajukan oleh Pemohon terlalu Prematur dan oleh karenanya permohonan Praperadilan harus dinyatakan tidak dapat diterima.”

- i. Bahwa perlu ditegaskan tindakan Pemeriksaan Bukti Permulaan adalah tindakan administratif yang diamanatkan oleh peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang belum memasuki tahapan penyidikan (*pro justitia*), dan tidak terdapat upaya paksa di dalamnya. Dengan demikian, terbukti bahwa ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan (4) UU HPP tidak bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.

E. KEKHUSUSAN TINDAK PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN

Selain dalil-dalil pemerintah sebagaimana tersebut sebelumnya, kekhususan pengaturan mengenai penegakan hukum pidana di bidang perpajakan secara doktrin maupun ilmu pengetahuan di bidang hukum merupakan hal yang wajar.

PERTAMA, dalam doktrin hukum pidana, istilah untuk menyebut hukum pidana pajak adalah *ius singular*. Artinya, hukum pidana pajak memiliki sifat dan karakter tersendiri.



- KEDUA,** bila dihubungkan dengan asas preferensi hukum *lex specialis derogat legi generali*, hukum pidana pajak adalah *lex specialis sistematica* yang adalah *derivate* dari *lex specialis derogat legi generali*. *Lex Specialis Sistematica* memiliki 3 kriteria, yakni *adressat* khusus, hukum substansinya bersifat khusus dan hukum formilnya pun bersifat khusus. Ketiga hal tersebut dipenuhi oleh hukum pidana pajak.
- KETIGA,** hukum pidana pajak sebagai *ius singular* dan juga memenuhi kriteria *lex specialis sistematica* tidak dapat dipersamakan dengan tindak pidana khusus lainnya (*bijzondere delict*) yang diatur di luar KUHP. Sebagai hukum pidana khusus tertua di dunia (bersama-sama dengan hukum pidana militer), hukum pidana pajak memiliki norma dan sanksi yang mengandung administrasi dan pidana berdasarkan asas-asas ekonomi dan finansial. Artinya, pemasukan terhadap keuangan negara lebih diutamakan bila dibandingkan dengan pidana badan berupa perampasan kemerdekaan.
- KEEMPAT,** landasan filosofis adanya pemeriksaan bukti permulaan dalam Undang-Undang *a quo* adalah penerapan *sunrise principle*. Artinya, jika ada dugaan suatu tindak pidana, maka Pemeriksaan Bukti Permulaan yang menjadi kewenangan Direktorat Jenderal Pajak dimaksudkan untuk mencari dan mengumpulkan bukti dalam rangka menjustifikasi ada-tidaknya suatu tindak pidana. Jika ada, maka proses selanjutnya akan ditingkatkan ke penyidikan. Hal ini bertujuan untuk mencegah kerugian lebih lanjut pada keuangan negara. Sebaliknya, jika berdasarkan Pemeriksaan Bukti Permulaan, tidak ditemukan cukup bukti, maka perkara yang diduga sebagai tindak pidana harus segera dihentikan. Hal ini tertuang dalam Pasal 24 ayat (2) PMK 177/PMK.03/2022. Penghentian perkara setelah pemeriksaan bukti permulaan merupakan pengejawantahan dari *sunset principle* yang bertujuan melindungi HAM.



KELIMA, bila dihubungkan dengan proses peradilan pidana secara umum, maka Pemeriksaan Bukti Permulaan *equivalent* (memiliki tujuan dan kedudukan yang sama) dengan penyelidikan yakni serangkaian tindakan penyidik untuk mencari dan menemukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana guna menentukan dapat atau tidaknya dilakukan penyidikan. Artinya, tidak ada upaya paksa yang dapat dilakukan, karena belum ada justifikasi atas tindak pidana yang terjadi.

KEENAM, sebagai konsekuensi logis Pemeriksaan Bukti Permulaan yang *equivalent* dengan penyelidikan, tidaklah dapat dilakukan praperadilan sebab belum ada upaya paksa dalam proses tersebut.

KETUJUH, pengaturan lebih lanjut hal ikhwal Pemeriksaan Bukti Permulaan ke dalam Peraturan Menteri Keuangan adalah karena pemeriksaan tersebut hanyalah bersifat administrasi. Oleh karena itu dalam Peraturan Menteri Keuangan *a quo* tidak menggunakan istilah penggeledahan maupun penyitaan, serta istilah-istilah lainnya yang menggambarkan kekuasaan *subpoena*.

Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, secara terang dan jelas bahwa Petition para Pemohon dalam permohonan *a quo* memperlihatkan kesesatan berpikir dan ketidakpahaman tentang konsep *ius singular* dan *lex specialis sistematika* dalam hukum pidana pajak. Konsekuensi lebih lanjut - tanpa mengurangi rasa hormat dan kewenangan Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi - permohonan para Pemohon haruslah ditolak seluruhnya.

F. DAMPAK JIKA PERMOHONAN DIKABULKAN

Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi, sebagaimana telah diuraikan pada huruf D di atas, seluruh rangkaian tindakan Pemeriksaan Bukti Permulaan bukanlah tindakan yang dilaksanakan dalam rangka penyidikan (*Pro Justitia*) sebagaimana dimaksud dalam KUHAP, sehingga menjadi tidak beralasan bagi para Pemohon yang meminta kepada Majelis



Hakim Mahkamah Konstitusi untuk menyatakan bahwa tindakan-tindakan dalam Pemeriksaan Bukti Permulaan sebagai tindakan yang dapat diajukan upaya hukum praperadilan ke Pengadilan Negeri sebagaimana bunyi Petitum Nomor 2 permohonan perkara *a quo*.

Apabila tindakan yang bukan merupakan tindakan dalam rangka penyidikan tersebut menjadi ranah praperadilan, maka kewenangan Lembaga Praperadilan menjadi sangat luas dan bertentangan dengan Pasal 1 angka 10 dan Pasal 77 KUHP, serta Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 21/PUU-XII/2014.

Sebagaimana telah Pemerintah uraikan mengenai latar belakang dan urgensi penerbitan PMK 177/PMK.03/2022 sebagai amanah atribusi Pasal 43A ayat (4) UU HPP, sudah jelas bahwa PMK 177/PMK.03/2022 tersebut hanya bersifat teknis-administratif dan bukan pembatasan dan/atau perluasan hak dan kewajiban warga negara, sehingga tidak ada substansi Undang-Undang yang dilanggar. Hal ini diperkuat dengan Putusan Mahkamah Agung Nomor 25/P/HUM/2023 atas permohonan hak uji materiil PMK 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan yang menolak permohonan uji materiil dikarenakan PMK 177/PMK.03/2022 tidak melanggar Undang-Undang karena materi muatannya tidak membatasi hak warga negara dan tidak bertentangan dengan Undang-Undang.

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, seandainya 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 di atur dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 tidak dapat dicapai.

IV. KESIMPULAN

Bahwa berdasarkan uraian dalil-dalil Pemerintah sebagaimana telah dijelaskan di atas, Pemerintah menyimpulkan hal-hal sebagai berikut:

1. Bahwa berdasarkan dalil-dalil tersebut di atas, maka telah terbukti bahwa materi muatan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP sesuai dan tidak bertentangan dengan UUD 1945.
2. Bahwa objek permohonan para Pemohon salah (*error in objecto*) karena pengaturan norma batang tubuh Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dilakukan dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, bukan UU HPP.
3. Petitum permohonan para Pemohon khususnya angka 2 tidak memiliki hubungan hukum atau sebab akibat yang jelas, karena pengaturan norma dalam Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP sebagaimana dimaksud oleh para Pemohon bukan merupakan pengaturan mengenai norma praperadilan, melainkan wewenang Direktur Jenderal Pajak dalam melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.
4. Bahwa dalil-dalil para Pemohon selain dan selebihnya sudah sepatutnya ditolak karena permohonan para Pemohon sama sekali tidak beralasan, hanya mengada-ada dan tidak berdasar ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

M a k a : Berdasarkan alasan-alasan tersebut di atas, cukup beralasan apabila Yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia yang memeriksa, mengadili, dan memutus permohonan hak uji materiil *a quo* menjatuhkan putusan dengan amar yang menyatakan:

1. Menerima Keterangan Presiden seluruhnya;



2. Menyatakan para Pemohon tidak mempunyai kedudukan hukum (*legal standing*);
3. Memohon agar Yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi memutuskan untuk menyatakan permohonan Pemohon dalam permohonan pengujian Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP terhadap UUD 1945, ditolak atau setidaknya tidak dinyatakan tidak dapat diterima (*niet ontvankelijke verklaard*).
4. Menyatakan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP tidak bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
5. Menyatakan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP tetap mempunyai kekuatan hukum dan berlaku mengikat di seluruh Wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia;

Namun demikian apabila yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia berpendapat lain, mohon putusan yang bijaksana dan seadil-adilnya (*ex aequo et bono*).

Selanjutnya, Presiden juga menyerahkan Ringkasan Keterangan tertulis bertanggal 3 Oktober 2023, yang diterima oleh Mahkamah pada tanggal 3 Oktober 2023, yang pada pokoknya sebagai berikut:

Obyek Permohonan:

1. Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang diubah melalui Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (selanjutnya disebut "UU HPP") terhadap Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
2. Bahwa permohonan *a quo* mempertentangkan Peraturan Menteri Keuangan yaitu Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan dengan UU HPP dan UUD 1945 yang mana hal tersebut bukan merupakan kewenangan Mahkamah Konstitusi untuk mengadili.



3. Bahwa otoritas Mahkamah Konstitusi berada dalam ranah pengujian norma abstrak bukan implementasi norma (kasus konkret). Para Pemohon memperlakukan pelaksanaan penegakan hukum pidana di bidang perpajakan yakni adanya disparitas putusan praperadilan yang berkaitan dengan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Hal tersebut jelas merupakan pertentangan norma konkret, bukan pertentangan norma abstrak antara Undang-Undang dengan UUD 1945.

Mengenai Kedudukan Hukum (*Legal Standing*) Para Pemohon:

Dapat Pemerintah sampaikan bahwa kerugian konstitusional yang didalilkan oleh para Pemohon bukan merupakan kerugian konstitusional baik yang bersifat spesifik (khusus) dan hubungan sebab akibat (*causal verband*) serta penalaran yang wajar, karena:

1. Tidak mengurangi atau berpotensi menghilangkan hak-hak konstitusional sebagaimana hak konstitusional ketentuan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.
2. Secara yuridis Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) UU HPP merupakan ketentuan yang memberikan kepastian hukum karena *adresat* dari norma kedua ayat dalam pasal tersebut memberikan wewenang kepada Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan serta kepastian hukum kepada Menteri Keuangan untuk mengatur lebih lanjut tata cara pemeriksaan bukti permulaan agar tidak menimbulkan kesewenang-wenangan.
3. Norma dalam pasal yang diuji materiil tersebut bukanlah norma yang mengatur mengenai objek praperadilan maupun kompetensi absolut dan kompetensi relatif praperadilan. Terkait objek/ruang lingkup praperadilan telah jelas dan tegas diatur dalam Pasal 1 angka 10 *Jo.* Pasal 77 KUHAP *Jo.* Putusan Mahkamah Konstitusi No. 21/PUU-XII/2014 tanggal 28 April 2015.

Dengan demikian para Pemohon tidak memenuhi kualifikasi sebagai pihak yang memiliki kedudukan hukum (*legal standing*).

Yang Mulia Ketua dan Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi,

1. Bahwa Pasal 43A ayat (1) UU HPP merupakan norma yang memberikan wewenang kepada Direktur Jenderal Pajak melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Lebih lanjut dalam penjelasan ayat tersebut menjelaskan bahwa Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan



penyelidikan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana.

2. Pengaturan mengenai Pemeriksaan Bukti Permulaan tindak pidana di bidang perpajakan sebagai bagian dari atribusi pengaturan yang diamanatkan oleh Undang-Undang, bukan merupakan suatu hal yang baru lahir dengan terbitnya PMK-177/PMK.03/2022, tetapi dalam riwayatnya Menteri Keuangan telah beberapa kali menerbitkan regulasi terkait tata cara Pemeriksaan Bukti Permulaan tindak pidana di bidang perpajakan.
3. Bahwa faktanya pengaturan mengenai tata cara Pemeriksaan Bukti Permulaan yang merupakan atribusi Pasal 43A ayat (4) UU HPP khususnya terkait wewenang Pemeriksaan Bukti Permulaan *adresat* yang dituju bukan kepada diri para Pemohon melainkan pembatasan wewenang terhadap petugas pajak yang diberikan surat perintah untuk melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Bahwa PMK-177/PMK.03/2022 tersebut mengatur tata kelola dan prosedur Pemeriksaan Bukti Permulaan, serta dalam rangka mewujudkan Asas-asas Umum Pemerintahan Yang Baik/*Good Corporate Governance*. Hal tersebut sekaligus menjawab dalil para Pemohon yang beranggapan bahwa model pengaturan PMK-177/PMK.03/2022 bertentangan dengan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XV/2017 berkaitan dengan pengujian Pasal 32 ayat (3a) UU KUP.
4. Dapat Pemerintah jelaskan bahwa mekanisme kontrol dalam proses Pemeriksaan Bukti Permulaan justru muncul ketika kegiatan Wajib Pajak bisa memberikan persetujuan atau penolakan terhadap kegiatan Pemeriksaan Bukti Permulaan.
5. Berbeda dengan kewenangan penyitaan yang dimiliki oleh Penyidik pada tahap penyidikan (*pro justitia*), dalam tahapan Pemeriksaan Bukti Permulaan, Pemeriksa Bukti Permulaan tidak dapat melakukan penyitaan melainkan melalui proses peminjaman data dan dokumen Wajib Pajak yang dibutuhkan untuk menentukan apakah terdapat Bukti Permulaan adanya peristiwa pidana.

Yang Mulia Ketua dan Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi,

Kekhususan pengaturan mengenai penegakan hukum pidana di bidang perpajakan secara doktrin maupun ilmu pengetahuan di bidang hukum merupakan hal yang wajar.



- PERTAMA,** dalam doktrin hukum pidana, istilah untuk menyebut hukum pidana pajak adalah *ius singular*. Artinya, hukum pidana pajak memiliki sifat dan karakter tersendiri.
- KEDUA,** bila dihubungkan dengan asas preferensi hukum *lex specialis derogat legi generali*, hukum pidana pajak adalah *lex specialis sistematica* yang adalah *derivate* dari *lex specialis derogat legi generali*. *Lex Specialis Sistematica* memiliki 3 kriteria, yakni *adressat* khusus, hukum substansinya bersifat khusus dan hukum formilnya pun bersifat khusus. Ketiga hal tersebut dipenuhi oleh hukum pidana pajak.
- KETIGA,** hukum pidana pajak sebagai *ius singular* dan juga memenuhi kriteria *lex specialis sistematica* tidak dapat dipersamakan dengan tindak pidana khusus lainnya (*bijzondere delict*) yang diatur di luar KUHP. Sebagai hukum pidana khusus tertua di dunia (bersama-sama dengan hukum pidana militer), hukum pidana pajak memiliki norma dan sanksi yang mengandung administrasi dan pidana berdasarkan asas-asas ekonomi dan finansial. Artinya, pemasukan terhadap keuangan negara lebih diutamakan bila dibandingkan dengan pidana badan berupa perampasan kemerdekaan.
- KEEMPAT,** landasan filosofis adanya pemeriksaan bukti permulaan dalam Undang-Undang *a quo* adalah penerapan *sunrise principle*. Artinya, jika ada dugaan suatu tindak pidana, maka Pemeriksaan Bukti Permulaan yang menjadi kewenangan Direktorat Jenderal Pajak dimaksudkan untuk mencari dan mengumpulkan bukti dalam rangka menjustifikasi ada-tidaknya suatu tindak pidana. Jika ada, maka proses selanjutnya akan ditingkatkan ke penyidikan. Hal ini bertujuan untuk mencegah kerugian lebih lanjut pada keuangan negara. Sebaliknya, jika berdasarkan Pemeriksaan Bukti Permulaan, tidak ditemukan cukup bukti, maka perkara yang diduga sebagai tindak pidana harus segera dihentikan. Hal ini tertuang dalam Pasal 24 ayat (2) PMK-177/PMK.03/2022. Penghentian perkara setelah Pemeriksaan Bukti Permulaan merupakan pengejawantahan dari *sunset principle* yang bertujuan melindungi HAM.
- KELIMA,** bila dihubungkan dengan proses peradilan pidana secara umum, maka Pemeriksaan Bukti Permulaan *equivalent* (memiliki tujuan dan



kedudukan yang sama) dengan penyelidikan yakni serangkaian tindakan penyelidikan untuk mencari dan menemukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana guna menentukan dapat atau tidaknya dilakukan penyidikan. Artinya, tidak ada upaya paksa sebagaimana dalam ranah *Pro Justitia* yang dapat dilakukan, karena belum ada justifikasi atas tindak pidana yang terjadi.

KEENAM, sebagai konsekuensi logis Pemeriksaan Bukti Permulaan yang *equivalent* dengan penyelidikan, tidaklah dapat dilakukan praperadilan sebab belum ada upaya paksa sebagaimana dalam ranah *Pro Justitia* dalam proses tersebut.

KETUJUH, pengaturan lebih lanjut hal ikhwal Pemeriksaan Bukti Permulaan ke dalam Peraturan Menteri Keuangan adalah karena Pemeriksaan Bukti Permulaan belum memasuki ranah *Pro Justitia*. Oleh karena itu dalam Peraturan Menteri Keuangan *a quo* tidak menggunakan istilah penggeledahan maupun penyitaan, serta istilah-istilah lainnya yang menggambarkan kekuasaan *subpoena*.

Yang Mulia Ketua dan Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi,

Pemerintah berkeyakinan bahwa Pasal 43A ayat (1) dan (4) UU HPP tidak bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) UUD 1945. Izinkan pemerintah jelaskan mengenai prinsip-prinsip pokok negara hukum menurut Jimly Asshiddique sebagaimana dimaksud Pasal 1 ayat (3) UUD 1945, sebagai berikut:

1. Adanya Supremasi Hukum (*Supremacy of Law*) dan Asas Legalitas (*Due Process of Law*)

Bahwa payung hukum (*umbrella act*) tentang pengaturan tata cara Pemeriksaan Bukti Permulaan tindak pidana perpajakan telah diatur dalam suatu produk hukum yakni Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, sebagaimana tercantum dalam Pasal 43A ayat (4) UU HPP.

2. Berfungsi sebagai Sarana Mewujudkan Tujuan Bernegara (*Welfare State*)

Tindakan Pemeriksaan Bukti Permulaan dilaksanakan dalam rangka melaksanakan kewenangan yang diperintahkan oleh Pasal 43A ayat (1) dan (4) UU HPP sebagai bagian dari tugas dan fungsi Direktorat Jenderal Pajak untuk



mengamankan penerimaan negara dari sektor perpajakan. Adanya pengaturan pasal *a quo* merupakan wujud kebijakan instrumental (*instrumental policy*) yang dipilih oleh pembuat Undang-Undang (*wetgever*) guna mencapai tujuan negara dalam menghimpun pajak sesuai amanat dari Pasal 23A UUD 1945.

3. Adanya Persamaan Dalam Hukum (*Equality before The Law*) serta Perlindungan Terhadap Hak Asasi Manusia (*Human Rights Protection*)

Bahwa berdasarkan Penjelasan Pasal 6 ayat (2) UU HPP, justru dengan adanya ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan (4) UU HPP memberikan kepastian hukum (*legal certainty*) sekaligus perlindungan terhadap Wajib Pajak orang pribadi atau badan yang (akan) diperiksa dalam tahapan pemeriksaan bukti permulaan.

Selanjutnya, Pemerintah dapat jelaskan bahwa Pasal 43A ayat (1) dan (4) UU HPP tidak bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, sebagai berikut:

- a. Bahwa para Pemohon sengaja mengaburkan fakta dan menyingkari bahwa Pemeriksaan Bukti Permulaan merupakan proses yang dipersamakan dengan penyelidikan (belum *Pro Justitia*), diantaranya dengan mendalilkan “*Bahwa kewenangan yang dapat dilakukan oleh pemeriksa dalam rangka pemeriksaan bukti permulaan sebagaimana diuraikan di atas, menunjukkan karakter kewenangan dalam rangka penyidikan. Bahwa terlihat telah ada upaya paksa yang dilakukan dalam proses pemeriksaan bukti permulaan. Bahkan sebagian besar kewenangan pemeriksa dalam pemeriksaan bukti permulaan merupakan kewenangan yang bersifat memaksa (pihak lain).*” Adapun peminjaman bahan bukti dalam Pemeriksaan Bukti Permulaan sangatlah berbeda dengan pengeledahan dan penyitaan dalam penyidikan sebagaimana dimaksud dalam KUHAP.
- b. Bahwa tidak adanya pengeledahan dan penyitaan dalam proses Pemeriksaan Bukti Permulaan, dikarenakan Pemeriksaan Bukti Permulaan itu sendiri dipersamakan dengan tahap penyelidikan. Hal mana sudah dibuktikan dalam beberapa perkara praperadilan.
- c. Bahwa perlu ditegaskan tindakan Pemeriksaan Bukti Permulaan adalah tindakan yang diamanatkan oleh peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang belum memasuki tahapan penyidikan, dan tidak terdapat upaya paksa sebagaimana dalam ranah *Pro Justitia*.



Bahwa permohonan para Pemohon yang menghendaki Pemeriksaan Bukti Permulaan merupakan tindakan dalam rangka penyidikan menjadi ranah praperadilan, maka kewenangan Lembaga Praperadilan menjadi sangat luas dan bertentangan dengan Pasal 1 angka 10 dan Pasal 77 KUHAP, serta Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 21/PUU-XII/2014.

Sebagaimana telah Pemerintah uraikan mengenai latar belakang dan urgensi penerbitan PMK-177/PMK.03/2022 sebagai amanah atribusi Pasal 43A ayat (4) UU HPP, sudah jelas bahwa PMK-177/PMK.03/2022 tersebut hanya berupa tata kelola dan bukan pembatasan dan/atau perluasan hak dan kewajiban warga negara, sehingga tidak ada substansi Undang-Undang yang dilanggar.

Hal ini diperkuat dengan Putusan Mahkamah Agung Nomor 25/P/HUM/2023 atas permohonan hak uji materiil PMK-177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, dimana salah satu dalilnya menyatakan PMK-177/PMK.03/2022 bertentangan dengan UU Nomor 39 Tahun 1999 tentang Hak Asasi Manusia, karena upaya paksa kepada Penyidik PPNS DJP dalam Pemeriksaan Bukti Permulaan padahal melanggar Pasal 28D UUD 1945 dan Pasal 3 ayat (2) UU HAM.

Mahkamah Agung dalam putusannya menolak permohonan uji materiil dikarenakan PMK-177/PMK.03/2022, sehingga membuktikan bahwa Peraturan Menteri Keuangan tersebut tidak melanggar Undang-Undang karena materi muatannya tidak membatasi hak warga negara dan tidak bertentangan dengan Undang-Undang.

Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, secara terang dan jelas bahwa Petitum para Pemohon dalam permohonan *a quo* memperlihatkan kesesatan berpikir dan ketidakpahaman tentang konsep *ius singular* dan *lex specialis sistematis* dalam hukum pidana pajak. Konsekuensi lebih lanjut - tanpa mengurangi rasa hormat dan kewenangan Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi - permohonan para Pemohon haruslah ditolak seluruhnya.

Yang Mulia Ketua dan Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi,

Berdasarkan penjelasan tersebut di atas, Pemerintah memohon kepada Yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia yang memeriksa, mengadili, dan memutus permohonan hak uji materiil *a quo* menjatuhkan putusan dengan amar putusan sebagai berikut:

1. Menerima Keterangan Presiden seluruhnya;



2. Menyatakan para Pemohon tidak mempunyai kedudukan hukum (*legal standing*);
3. Memohon agar Yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi memutuskan untuk menyatakan permohonan Pemohon dalam permohonan pengujian Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) UU KUP yang diubah melalui Pasal 2 angka 13 UU HPP terhadap UUD 1945, ditolak atau setidak-tidaknya dinyatakan tidak dapat diterima (*niet ontvankelijke verklaard*).
4. Menyatakan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP tidak bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
5. Menyatakan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) UU KUP yang diubah melalui Pasal 2 angka 13 UU HPP tetap mempunyai kekuatan hukum dan berlaku mengikat di seluruh wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia;

Namun demikian apabila yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia berpendapat lain, mohon putusan yang bijaksana dan seadil-adilnya (*ex aequo et bono*).

[2.5] Menimbang bahwa untuk membuktikan dalilnya, Presiden mengajukan alat bukti surat/tulisan yang diberi tanda bukti PK-1a, PK-1b, PK-1c, PK-2 sampai dengan bukti PK-9 sebagai berikut:

1. Bukti PK-1a : Fotokopi Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Tahun 2016;
2. Bukti PK-1b : Fotokopi Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Tahun 2021;
3. Bukti PK-1c : Fotokopi Hasil Penyelarasan Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Tahun 2021;
4. Bukti PK-2 : Fotokopi Resume Pembahasan Rapat Panja Tim Perumus dan Tim Sinkronisasi, Komisi XI DPR, tanggal 27 September 2021;
5. Bukti PK-3 : Fotokopi Putusan Mahkamah Agung Nomor 25/P/HUM/2023 atas Permohonan Hak Uji Materiil Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan;



6. Bukti PK-4 : Fotokopi Putusan Praperadilan Nomor 12/Pid.Pra/2022/PN Smn;
7. Bukti PK-5 : Fotokopi Putusan Praperadilan Nomor 1/Pid.Pra/2022/PN.Smn;
8. Bukti PK-6 : Fotokopi Putusan Praperadilan Nomor 18/Pid.Pra/2022/PN Bdg;
9. Bukti PK-7 : Fotokopi Putusan Praperadilan Nomor 2/Pid.Pra/2023/PN Bdg;
10. Bukti PK-8 : Fotokopi Putusan Praperadilan Nomor 22/Pid.Pra/2023/PN Jkt Sel;
11. Bukti PK-9 : Fotokopi Putusan Praperadilan Nomor 06/Pid.Pra/2023/PN.Tng.

Selain itu, Presiden dalam persidangan tanggal 26 Oktober 2023 menyampaikan akan mengajukan 2 (dua) orang Ahli, yakni Dr. Zainal Arifin Mochtar, S.H., LL.M. dan Dr. Ahmad Sofian, S.H., M.A., yang menyampaikan keterangan lisan di bawah sumpah pada tanggal 7 November 2023 dan dilengkapi keterangan tertulis yang diterima Mahkamah pada tanggal 14 November 2023, bertanggal 3 November 2023, yang pada pokoknya menerangkan sebagai berikut:

Ahli Presiden Dr. Zainal Arifin Mochtar, S.H., LL.M.

Sehubungan pengujian materiil konstitusionalitas Pasal 43A ayat (1) dan (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang *a quo*, keterangan ini akan menjelaskan hal-hal; (1) *Grey Area* hukum perpajakan; (2) pendelegasian kewenangan dalam pembentukan Peraturan Menteri dalam Bidang Perpajakan; dan, (3) Pemaknaan terhadap Putusan MK No. 63/PUU-XV/2017. Keterangan ini dibuat dengan berlandaskan pada perspektif hukum ketatanegaraan dalam menjawab permasalahan pengujian konstitusionalitas undang-undang *a quo*.

1. Memahami "Grey Area" Hukum Perpajakan

Penegakan hukum dalam bidang perpajakan (hukum perpajakan) seringkali terjadi ketegangan antara rezim hukum perpajakan dengan rezim hukum lain. Misalnya, ketegangan antara hukum pajak dan hukum pidana, dalam hal ini hukum tindak pidana pajak dengan hukum tindak pidana korupsi. Ketegangan tersebut acapkali menimbulkan permasalahan dalam ranah penegakan hukum di bidang perpajakan. Pada bagian keterangan ini akan menjelaskan mengenai *grey area* hukum perpajakan. Hal ini menjadi penting agar diperoleh suatu pemahaman yang utuh dalam rangka melakukan penegakan hukum di bidang perpajakan.



Di seluruh dunia – termasuk Indoneisa, pemerintah sedang melakukan berbagai macam upaya untuk mengekang terjadinya penghindaran pajak. Karena penghindaran pajak merupakan suatu tindakan ilegal (tindak pidana). Salah satu upaya yang dilakukan pemerintah saat ini ialah melalui harmonisasi regulasi di bidang perpajakan, baik dari segi sistem dan penegakan hukum. Harmonisasi regulasi di bidang perpajakan tersebut dilakukan dengan tujuan;

1. Meningkatkan pertumbuhan perekonomian yang berkelanjutan dan mendukung percepatan pemulihan perekonomian;
2. Mengoptimalkan penerimaan negara guna membiayai pembangunan nasional secara mandiri menuju masyarakat Indonesia yang adil, makmur, dan sejahtera;
3. Mewujudkan sistem perpajakan yang lebih berkeadilan dan berkepastian hukum;
4. Melaksanakan reformasi administrasi, kebijakan perpajakan yang konsolidatif, dan perluasan basis perpajakan; dan
5. Meningkatkan kepatuhan sukarela Wajib Pajak.¹

Peraturan Perundang-undangan di bidang perpajakan menjadi sulit untuk dipahami, karena terkadang seseorang menafsirkan hukum yang sama dengan cara yang berbeda. Hal ini dikarenakan terdapat banyak area abu-abu (*grey area*) dalam ketentuan hukum perpajakan seiring dengan semakin spesifiknya regulasi perpajakan tersebut. Padahal sebagian besar dari kita sudah menyetujui hal-hal mendasar dalam ketentuan hukum perpajakan di Indonesia.

Secara konteks, seringkali kita melihat dua rezim hukum dalam hukum perpajakan yang sering menimbulkan kebingungan, yakni; hukum administrasi dan hukum pidana. Padahal, secara konseptual, *basic* hukum pajak adalah hukum administratif, yang “dibubuhi” dengan sanksi pidana. Pada tataran praktik, terkadang tidak sederhana untuk ditarik suatu garis pemisah antara kedua rezim hukum tersebut. Seperti yang terjadi dalam rezim hukum perpajakan yang memuat ketentuan hukum administratif dan hukum pidana. Sehingga juga tidak sederhana ketika kita untuk mengkategorikan suatu sanksi sebagai bentuk dari sanksi administratif atau sanksi pidana pada tataran praktik

¹ Lihat Pasal 1 angka 2 UU No. 7 Tahun 2021.



pelaksanaannya tampak bergeser dari landasan teoritis –hal ini terjadi karena berkembangnya argumentasi dan penafsiran dalam tatanan teori dan penegakan hukum terutama bagi seseorang yang dijatuhi sanksi.² Walaupun kita tak dapat memungkiri bahwa kedua rezim hukum tersebut memiliki peran masing-masing yang saling melengkapi satu sama lain.

Dalam banyak kasus, undang-undang perpajakan mengatur beberapa sanksi penegakan hukum di bidang perpajakan. Salah satunya misalnya, ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP). Pasal 43A Undang-Undang *a quo* ditempatkan dalam BAB VIII yang mengatur tentang Ketentuan Pidana. Salah satunya adalah tindak pidana di bidang perpajakan. Mengenai tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana tersebut, pengaturannya didelagasikan lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan. Hal ini dapat kita lihat dalam Peraturan Menteri Keuangan RI Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

Dari penjelasan sederhana di atas tersebut, dapat disimpulkan bahwa rezim Undang-Undang Harmonisasi Perpajakan di dalamnya terdapat peran hukum pidana materil dalam hal penjatuhan sanksi pidana (KUHP) dan peran hukum pidana formil (KUHP) dalam hal tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan.

Walaupun, terdapat peran hukum pidana (materil & formil) dalam hukum perpajakan, tetapi rezim hukum pajak dan pidana memiliki variabel yang berdiri sendiri dan tidak terkait antar satu dengan yang lain.

Menurut Edmund H. Schwenk, dalam *The Administrative Crime, Its Creation and Punishment by Administrative Agencies*,³ menjelaskan bahwa penerapan sanksi pidana dalam bidang hukum administrasi menyangkut tiga hal: *pertama*, konstitusionalitas suatu undang-undang yang memberi wewenang kepada

² Nathalina Naibaho, Harkristuti Harkrisnowo, Suhariyono AR, and Andri Gunawan Wibisana, "Criministrative Law: Developments And Challenges In Indonesia," *Indonesia Law Review*: Volume 11, Number 1, 2021, Pp. 1-14. DOI: 10.15742/ilrev.v11n1.647. <https://scholarhub.ui.ac.id/ilrev/vol11/iss1/1>.

³ Edmund H. Schwenk, "The Administrative Crime, Its Creation and Punishment by Administrative Agencies." *Michigan Law Review*, Volume 42, Number 1, 1943, Pp. 51–86. JSTOR, <https://doi.org/10.2307/1283601>.



suatu badan administratif untuk mengeluarkan peraturan dan perundang-undangan yang dapat dilaksanakan dengan hukuman sehingga menimbulkan unsur-unsur kejahatan tertentu; *kedua*, konstitusionalitas suatu undang-undang yang memberi wewenang kepada suatu badan administratif untuk menjatuhkan hukuman atas pelanggaran peraturan dan perundang-undangannya; dan, *ketiga*, konstitusionalitas suatu undang-undang yang memberi wewenang kepada lembaga administratif untuk menjatuhkan hukuman kepada pelaku pelanggaran.

Apabila dilihat dari kacamata hukum tata negara, undang-undang harmonisasi perpajakan (termasuk tindak pidana di bidang perpajakan) dikualifikasikan sebagai undang-undang yang memiliki karakteristik khusus yang lebih bersifat sistematis (*lex specialis systematis*). Setidaknya ada tiga ukuran yang menjadi parameter suatu undang-undang dikualifikasikan sebagai *lex specialis sistematis*; *pertama*, ketentuan hukum yang diatur di dalam materi muatan undang-undang tersebut berbeda dengan ketentuan hukum pada umumnya; *kedua*, ketentuan hukum yang diatur dalam undang-undang tersebut juga mengatur ketentuan hukum pidana materil dan formil namun berbeda dari ketentuan pada umumnya; *ketiga*, subjek dan/atau *adresat* hukum yang diatur dalam undang-undang tersebut sangat bersifat khusus.

Berdasarkan ketiga parameter tersebut di atas, maka undang-undang harmonisasi perpajakan yang di dalamnya juga memuat ketentuan tindak pidana di bidang perpajakan telah memenuhi kualifikasi sebagai undang-undang yang memiliki kekhususan sistematis (*lex specialis sistematis*). Karena Undang-Undang Harmonisasi Perpajakan memuat norma dan sanksi hukum yang bersifat administratif dan pidana. Selain itu, ketentuan norma tindak pidana pajak yang diatur di dalam Undang-Undang Perpajakan dirumuskan dengan pendekatan yang berbasis nilai ekonomis dan finansial dalam rangka meningkatkan penerimaan negara.

Berdasarkan penjelasan-penjelasan di atas tersebut ditarik suatu kesimpulan bahwa Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK/03/2022 sebagai peraturan delegasi yang mengatur tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan sudah sesuai dengan sifat hukum pidana pajak itu sendiri, dapat dipandang sebagai *ius singulare (lex specialis systematis)* yang memiliki sistem norma dan sanksi tersendiri. Karena karakter



hukum pidana pajak amat sangat khusus yang berbeda dengan ketentuan hukum pada umumnya.

2. Pendelegasian Kewenangan dalam Pembentukan Peraturan Menteri

Konsep dasar dalam bernegara adalah berpegang pada prinsip negara hukum (*rule of law*). Bangsa Indonesia didirikan atas konsep dasar tersebut, sebagaimana tertuang dalam ketentuan Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 bahwa "*negara Indonesia adalah negara hukum*". Bangsa kita telah meletakkan prinsip-prinsip supremasi hukum dalam menjalankan urusan pemerintahan. Oleh karena itu, segala tindakan pejabat negara dan/atau penyelenggara negara harus bertumpuh atas kekuasaan/kewenangan yang sah.

Dalam konteks hukum administrasi negara, F. A. M. Strooink dan J. G. Steenbeek, menjelaskan bahwa perolehan kekuasaan maupun kewenangan dibedakan menjadi dua macam, yakni; perolehan kekuasaan secara atributif dan delegasi. *Pertama*, perolehan kekuasaan/kewenangan secara atribusi berkenaan dengan penyerahan kekuasaan/kewenangan baru. *Kedua*, perolehan kekuasaan secara delegasi menyangkut pelimpahan kekuasaan/kewenangan secara atributif kepada lembaga dan/atau organ negara lain.⁴ Artinya, perolehan kekuasaan/kewenangan secara delegasi selalu didahului oleh atribusi. Pendapat serupa juga dikemukakan Suwoto Mulyosudarmo, menjelaskan bahwa pada dasarnya pemberian kekuasaan dapat dilakukan dengan dua macam cara;⁵ *pertama*, perolehan kekuasaan dengan cara atributif. Perolehan kekuasaan (kewenangan) dengan cara ini menyebabkan terjadinya pembentukan kekuasaan/kewenangan, karena berasal dari keadaan yang belum ada menjadi ada. *Kedua*, perolehan kekuasaan (kewenangan) secara derivatif. Suwoto Mulyosudarmo menyebut perolehan kekuasaan ini sebagai pelimpahan kekuasaan (kewenangan), karena dari kekuasaan yang telah ada di-derivasikan (diturunkan/diserahkan) lagi kepada pihak lain.

⁴ S.F. Marbun, 1997, *Peradilan Administrasi Negara dan Upaya Administratif di Indonesia*, Yogyakarta: Liberty, hlm. 74.

⁵ Suwoto Mulyosudarmo, 1997, *Peralihan Kekuasaan: Kajian Teoretis dan Yuridis Terhadap Pidato Nawaksara*, Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama, hlm. 39.



Berbeda dengan F. A. M. Strooink dan J. G. Steenbeek, menurut H.D. Van Wijk/Willem Konijnenbelt, menjelaskan bahwa setiap pejabat atau penyelenggara negara dapat memperoleh kekuasaan/kewenangan melalui tiga cara yaitu; atribusi, delegasi, dan mandat. *Pertama, Attributie: toekenning van een bestuursbevoegheid door een wetgever aan een bestuursorgaan.*⁶ Perolehan kekuasaan/kewenangan secara atribusi diterjemahkan sebagai pemberian wewenang pemerintahan oleh pembentuk undang-undang (legislatif) kepada lembaga atau pun organ pemerintahan. *Kedua, Delegatie: overdracht van een bevoegheid van het ene bestuursorgaan aan een ander.* Kewenangan delegasi ini didefinisikan sebagai pelimpahan wewenang pemerintahan dari satu lembaga atau organ kekuasaan pemerintahan kepada lembaga/organ kekuasaan pemerintahan lainnya. Kekuasaan/kewenangan yang diperoleh secara delegasi bersifat pelimpahan yang bersumber dari kekuasaan/kewenangan atribusi. Adapun akibat hukum dari kewenangan ini merupakan tanggung jawab dari penerima delegasi. *Ketiga, Mandate: een bestuursorgaan laat zijn bevoegheid namens hem uitoefenen door een ander.* Perolehan kekuasaan/kewenangan secara mandat terjadi ketika lembaga atau organ pemerintahan mengizinkan kekuasaan/kewenangan-nya dijalankan oleh pejabat atau penyelenggara organ kekuasaan lain atas kehendak pemberi mandat. Dengan kata lain, mandat merupakan suatu pelimpahan kekuasaan/kewenangan kepada pihak lain agar bertindak untuk dan atas nama pemberi mandat.

Dalam sistem hukum Indonesia, perolehan kekuasaan/kewenangan telah diatur dalam ketentuan UU No. 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan. Undang-undang ini mengaktualisasikan secara khusus norma konstitusi hubungan antara negara dan warga masyarakat. Secara yuridis-normatif, kekuasaan/kewenangan dapat diperoleh melalui atribusi, delegasi, dan/atau mandat.

Perihal pendelegasian pembentukan peraturan perundang-undangan yang lebih bersifat teknis tetap bertumpuh atas kewenangan yang sah yang dapat diperoleh melalui atribusi, delegasi, dan/atau mandat. Dalam praktiknya, suatu Undang-Undang yang dibuat, umumnya hanya memuat hal-hal yang bersifat

⁶ Ridwan, HR. 2006, *Hukum Administrasi Negara*, Jakarta: Rajawali Pers, hlm. 104-105.



umum saja. Artinya, norma dalam Undang-Undang tidak mengatur secara detail. Mengapa demikian? Karena sifat dan ruang lingkup berlakunya secara nasional. Sehingga, untuk melaksanakan norma-norma yang ada dalam suatu Undang-Undang tersebut maka tetap diperlukan pembentukan peraturan yang lebih bersifat teknis dalam bentuk Peraturan Pemerintah, Peraturan Daerah, Peraturan Menteri, dan seterusnya. Pembentukan peraturan perundang-undangan yang lebih bersifat teknis tersebut biasanya didahului dengan pendelegasian atau pelimpahan kewenangan baik itu dinyatakan secara langsung maupun tidak langsung dalam suatu Undang-Undang.

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

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

3. Pemaknaan Terhadap Putusan MK No. 63/PUU-XV/2017

Pada bagian keterangan ini akan dijelaskan secara singkat terhadap pemaknaan Putusan MK No. 63/PUU-XV/2017. Mengapa ini penting untuk dijelaskan? Karena putusan tersebut dijadikan sebagai salah satu rujukan dalam pengujian materil perkara *a quo*. Putusan MK No. 63/PUU-XV/2017 adalah pengujian konstitusionalitas terhadap Pasal 32 ayat (3a) Undang-Undang



Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (disingkat UU KUP).

Pada intinya, putusan MK No. 63/PUU-XV/2017 tersebut berkaitan dengan pendelegasian atau pelimpahan kewenangan kepada Menteri Keuangan untuk mengatur “pelaksanaan hak dan kewajiban kuasa”. Sehingga, pada putusan tersebut Mahkamah berpendapat bahwa terdapat kebutuhan untuk mengatur lebih tegas pendelegasian wewenang teknis-administratif “pelaksanaan hak dan kewajiban kuasa”. Sementara, pengujian perkara ini tidak menyangkut “pelaksanaan hak dan kewajiban”, tetapi mengenai “tata cara pemeriksaan bukti permulaan”. Dalam konteks hukum tata negara, pendelegasian atau pelimpahan wewenang teknis-administratif dalam ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan (4) dalam Undang-Undang *a quo*, sudah benar secara hukum. Artinya, mekanisme pemeriksaan tersebut haruslah diatur dengan peraturan yang lebih bersifat teknis-implementasi karena mengatur norma hukum yang lebih konkrit dan rigid.

Dengan demikian, pengujian konstusionalitas perkara ini tidak dapat dipersamakan dengan Putusan MK No. 63/PUU-XV/2017, karena secara substansial sangat jauh berbeda. Sehingga, putusan MK No. 63/PUU-XV/2017 tersebut tidaklah tepat jika diselaraskan dengan pengujian materil konstusional perkara *a quo*.

Apabila membaca materi permohonan Pemohon dalam perkara *a quo*, secara substansial sebenarnya lebih banyak mempersoalkan tentang materi muatan yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK/03/2022. Artinya, pengujian ini adalah pengujian norma hukum konkret yang sangat bersifat teknis-administratif. Padahal kewenangan Mahkamah Konstitusi adalah berada dalam pengujian norma yang bersifat abstrak. Mengapa MK hanya berada dalam otoritas norma abstrak? Karena dilatarbelakangi dari keberlakuan putusan MK yang sifatnya secara luas (nasional) dan tidak hanya berlaku bagi pihak-pihak berperkara di MK saja. Oleh karena itu, pengujian konstusionalitas suatu norma haruslah diposisikan secara tepat antara pengujian norma yang bersifat abstrak dengan pengujian norma yang bersifat teknis implementasi agar tidak terjadi “*gap*” antara Mahkamah Konstitusi dan Mahkamah Agung. Karena *adressat* pengujian kedua norma tersebut mempunyai ranahnya sendiri-sendiri yang sudah ditentukan oleh Konstitusi dan Undang-Undang.



Ahli Presiden Dr. Ahmad Sofian, S.H., M.A.

I. PENDAHULUAN

Pajak merupakan sumber pendapatan yang digunakan untuk membiayai pembangunan dan meningkatkan kesejahteraan rakyat Indonesia. Pajak juga merupakan bagian yang tidak terpisahkan dalam mengelola pendapatan negara yang digunakan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Dengan demikian posisi pajak sangat strategis dalam rangka mendukung dan menopang pembangunan di segala sektor kehidupan berbangsa. Dalam konteks ini, maka peran strategis pajak menjadi tumpuan negara, sehingga maksimalisasi pengumpulan pajak dari wajib pajak pun digalakkan. Sejumlah regulasi pun diterbitkan untuk menopang penghitungan dan aturan main perpajakan. Pembiayaan pemerintah yang berasal dari pajak tidak akan berhasil, jika tidak ditunjang oleh peraturan di bidang perpajakan yang menjamin kepastian, ketertiban, penegakan, dan perlindungan hukum yang berintikan keadilan dan penghargaan terhadap Hak Asasi Manusia. Karena itu, peralihan kekayaan dari rakyat ke kas negara bukan merupakan perbuatan melanggar hukum, maka dalam UUD 1945 disebutkan bahwa “segala pajak untuk keperluan kas negara berdasarkan undang-undang”.

Rochmat Soemitro menyatakan pajak adalah perikatan yang timbul karena undang-undang yang mewajibkan seseorang, yang memenuhi syarat yang ditentukan oleh undang-undang untuk membayar kepada kas negara yang dapat dipaksakan tanpa mendapat suatu imbalan yang secara langsung dapat ditunjukkan, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara (rutin dan pembangunan) dan yang digunakan sebagai alat (pendorong atau penghambat) untuk mencapai tujuan di bidang keuangan.⁷ Sementara itu, Smeets menyatakan bahwa pajak adalah prestasi kepada pemerintah yang tertuang melalui norma-norma umum yang dapat dipaksakan tanpa adanya kontra prestasi yang dapat ditunjukkan dalam hal individual, maksudnya adalah untuk membiayai pengeluaran pemerintah.⁸

Dari penjelasan di atas nyata bahwa pembayaran pajak oleh wajib pajak tidak disertai prestasi yang langsung diterima oleh wajib pajak sehingga masyarakat

⁷ Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Bandung: Eresco, 1992, hlm. 13.

⁸ Meets dalam Rochmat Soemitro, 1965, *Masalah Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak di Indonesia*, Bandung: Eresco, hlm. 6.



tetap merasakan bahwa pajak dianggap sebagai beban, sehingga sebagian besar wajib pajak tetap tidak memenuhi kewajiban perpajakan. Bahkan tidak sedikit yang melakukan manipulasi kewajiban untuk membayar pajak, atau tidak melakukan pembayaran pajak. Akibat dari perilaku wajib pajak ini maka timbul kesulitan-kesulitan dalam pemungutan pajak sehingga memunculkan upaya paksa dari negara untuk melakukan langkah-langkah aktif dan langkah paksa untuk melaksanakan perintah undang-undang. Dengan kata lain, *law enforcement* atas terjadinya tindak pidana perpajakan merupakan senjata pamungkas untuk memastikan masyarakat wajib pajak taat pada pajak.⁹

Namun demikian, *law enforcement* yang dilakukan dalam rangka penyidikan atas dugaan tindak pidana perpajakan juga menggunakan upaya-upaya paksa yang dikenal dalam hukum pidana formil. Penggunaan upaya paksa ini dinilai oleh sebagian wajib pajak tidak sesuai dengan kaedah hukum pidana formil (hukum acara) yang berlaku sehingga mereka melakukan praperadilan untuk menguji upaya paksa tersebut di pengadilan. Praperadilan ini diatur dalam Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP) merupakan sarana untuk mengawasi dan mengoreksi penggunaan wewenang oleh aparat penegak hukum (penyelidik/penyidik dan penuntut umum). Dalam hal wewenang dilaksanakan secara sewenang-wenang oleh aparat penegak hukum, dengan maksud dan tujuan lain di luar dari yang ditentukan secara tegas dalam KUHAP. Pengujian atas keabsahan penggunaan wewenang tersebut dilakukan melalui pranata praperadilan.

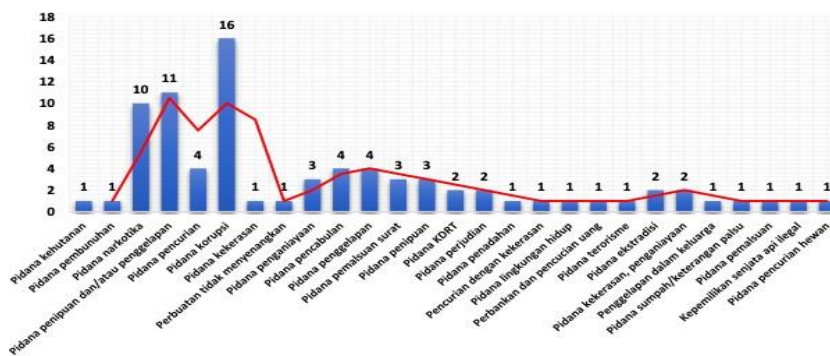
Bahwa pranata praperadilan sebagaimana diatur dalam Pasal 1 angka 10 *juncto* Pasal 77 KUHAP harus dimaknai dan diartikan sebagai pranata untuk menguji perbuatan hukum yang akan diikuti upaya paksa oleh penyidik atau penuntut umum, karena pada dasarnya praperadilan adalah untuk menguji sah tidaknya perbuatan hukum yang dilakukan oleh penyelidik, penyidik, penuntut umum dalam melakukan penangkapan, penahanan, penghentian penyidikan/penuntutan juga ganti kerugian. Namun dalam perkembangan selanjutnya melalui Putusan Mahkamah Konstitusi No. 21/PUU-XII/2014 telah terjadi perluasan objek praperadilan yang meliputi sah tidaknya penetapan

⁹ Tjip Ismail, 2019, *Telaah Kritis Tindak Pidana Perpajakan*, dalam Inosentius Samsul, Lidya Suryani Widayati, Gemala Dewi (Ed), *Diskursus Hukum untuk Kesejahteraan Rakyat*, Jakarta: Prenada, hlm. 2.



tersangka, penyitaan, dan penggeledahan. Putusan Mahkamah Konstitusi ini lalu diikuti oleh Peraturan Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2016 tentang Larangan Peninjauan Kembali Putusan Praperadilan.

Berdasarkan data dari penelitian terkait praperadilan di Indonesia oleh *Institute Criminal Justice Reform* (ICJR), terdapat penelusuran 80 putusan praperadilan terkait penangkapan dan penahanan yang diambil dari lima Pengadilan Negeri di Indonesia yang terdiri atas PN Jakarta Selatan, Pontianak, Makassar, dan Kupang pada periode tahun 2005-2010. Jumlah perkara praperadilan terbanyak yang didapat ialah terkait tindak pidana korupsi sebanyak 16 kasus. Sedangkan kasus kedua terbanyak ialah terkait dengan kasus penipuan atau penggelapan sebanyak 11 kasus, dan terbanyak ketiga ialah kasus terkait narkoba. Berikut merupakan jenis dari tindak pidana pokok terkait perkara



peradilan yang diteliti oleh ICJR dalam jurnal penelitian tersebut.¹⁰

Sementara itu, dalam tindak pidana perpajakan, selain menggunakan Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHP) sebagai acuan, ia juga memiliki aturan hukum pidana formil yang ada dalam Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU KUP), dan beberapa Peraturan Menteri Keuangan dan Peraturan Direktorat Jenderal Pajak.

¹⁰ ICJR, "Mekanisme Praperadilan harus di Reformasi Total, Perma 4 Tahun 2016 Belum Komprehensif mengatur Soal Praperadilan" (*online*), dapat dilihat di: <https://icjr.or.id/mekanisme-praperadilan-harus-di-reformasi-total-perma-4-tahun-2016-belum-komprehensif-mengatur-soal-praperadilan/> (29 Februari 2020).



Saat ini begitu banyaknya perkara praperadilan terkait tindak pidana perpajakan yang diajukan oleh wajib pajak (WP) terhadap Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) Direktorat Jenderal Pajak (DJP). PPNS DJP dalam menjalankan tugas sebagai Penyidik memiliki mandat untuk menangani perkara dugaan tindak pidana dalam bidang perpajakan berdasarkan Pasal 44 ayat (1) UU KUP. Selain itu PPNS DJP juga bisa mendapatkan perintah untuk menjalankan Pemeriksaan Bukti Permulaan, sebelum dimulainya penyidikan, berdasarkan Pasal 43A ayat (1a) UU KUP. Oleh karena adanya gugatan praperadilan atas proses akan penyidikan yang dijalankan oleh Penyidik Direktorat Jenderal Pajak (DJP) mengakibatkan kasus tersebut bergulir di pengadilan dengan untuk menguji sah tidaknya penetapan tersangka, penangkapan/penahanan, penyitaan, dan penggeledahan yang dilakukan oleh PPNS di lingkungan DJP.

Namun demikian, objek praperadilan yang sering diajukan oleh wajib pajak adalah sah tidaknya penetapan tersangka oleh Direktorat Jenderal Pajak. Aspek ini sering dipersoalkan oleh wajib pajak, karena adanya tafsir yang berbeda dalam proses penyidikan sebagaimana diatur dalam KUHAP di satu sisi dengan berbagai perubahannya dan UU KUP. Dalam UU KUP sebagai *lex specialis* memiliki beberapa norma hukum pidana formil di bidang perpajakan yang berbeda dengan norma yang diatur dalam KUHAP sebagai *lex generalis* dalam hukum pidana formil. Perbedaan pengaturan norma hukum pidana formil ini menimbulkan berbagai konflik antara wajib pajak dan DJP, bahkan konflik ini berakhir di pengadilan. Ketika kasus perbedaan tafsir ini dibawa ke pranata praperadilan, hakim tunggal yang memeriksa perkara ini pun sering berbeda pendapat dalam membuat putusan dengan hakim lain dengan objek perkara yang sama.

Oleh karena itu penelitian ini menjadi penting dilakukan untuk menemukan jalan keluar dalam perbaikan norma hukum pidana formil di bidang perpajakan agar tidak menimbulkan salah tafsir.



II. LANDASAN PEMIKIRAN

Kerangka pemikiran yang dibangun dari penelitian ini adalah sebagai berikut:



Secara singkat dapat dijelaskan bahwa praperadilan dalam tindak pidana perpajakan menggunakan KUHP sebagai pidana formil yang kemudian dicabut dan dilengkapi beberapa pasal melalui putusan Mahkamah Konstitusi. Namun demikian praperadilan tindak pidana pajak, juga merujuk pada Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan (UU KUP). UU KUP sering tidak dipahami dengan utuh oleh hakim yang menyidangkan perkara di pengadilan sehingga menimbulkan tafsir yang berbeda dalam membuat putusan.

Dalam penelitian ini digunakan juga pendekatan kasus, artinya peneliti melakukan analisa terhadap sebuah putusan praperadilan, dimana dalam putusan ini meneguhkan kembali tentang terjadinya tafsir yang berbeda dalam mendalilkan objek praperadilan dalam tindak pidana perpajakan. Objek praperadilan tidak bisa ditafsirkan secara meluas, karena dibatasi hanya pada pemeriksaan aspek formil belaka dan tidak masuk pada pokok perkara. Namun dalam beberapa kasus permohonan praperadilan, Pemohon bahkan mendalilkan pokok perkara, dan hakim pun terpengaruh dengan dalil tersebut sehingga memberikan pertimbangan dengan mendalilkan pada pokok perkara tersebut karena itu, teori kepastian hukum dipergunakan untuk menganalisa kasus tersebut.

Sesungguhnya sinkronisasi atas perundang-undangan dibutuhkan dalam pelaksanaan hukum acara pidana perpajakan. Masih banyak perundang-undangan di luar ketentuan perpajakan yang dapat menimbulkan permasalahan terkait keadilan dan kepastian hukum. Menurut Nur Hasan Ismail, kepastian hukum terutama dalam peraturan berupa perundang-undangan, penciptaan kepastian



hukum memerlukan persyaratan yang berkenaan dengan stuktur internal dari norma itu sendiri. Persyaratan internal tersebut adalah sebagai berikut:

- a. Kejelasan konsep yang digunakan, norma hukum berisi deskripsi mengenai perilaku tertentu yang kemudian disatukan dalam konsep tertentu pula.
- b. Kejelasan kewenangan dari lembaga pembentuk peraturan perundang-undangan. Kejelasan hierarki ini penting karena menyangkut sah atau tidaknya, mengikat tidaknya peraturan perundang-undangan yang dibuatnya. Kejelasan hierarki akan memberi arahan pembentuk hukum yang mempunyai kewenangan untuk membentuk suatu peraturan perundang-undangan tertentu.
- c. Adanya konsistensi norma hukum perundang-undangan. Artinya, bahwa ketentuan dari sejumlah peraturan perundang-undangan yang terkait dengan satu subjek tertentu tidak saling bertentangan antara satu dengan yang lainnya.¹¹

III. ANALISA

3.1. Pranata Praperadilan

KUHAP hadir menggantikan *Het Herziene Inlandsch Reglement* (HIR) sebagai payung hukum acara pidana di Indonesia. Kitab yang disebut karya agung bangsa Indonesia ini mengatur acara pidana mulai dari penyelidikan, penyidikan, penuntutan, peradilan, acara pemeriksaan, banding di Pengadilan Tinggi, serta kasasi, dan PK ke Mahkamah Agung. Harus diakui, bahwa kehadiran KUHAP dimaksudkan oleh pembuat undang-undang untuk "mengoreksi" pengalaman praktek peradilan masa lalu yang tidak sejalan dengan penegakan hak asasi manusia di bawah aturan HIR, sekaligus memberi legalisasi hak asasi kepada tersangka atau terdakwa untuk membela kepentingannya di dalam proses hukum. Tak jarang kita mendengar rintihan pengalaman di masa HIR seperti penangkapan yang berkepanjangan tanpa akhir, penahanan tanpa surat perintah dan tanpa penjelasan kejahatan yang dituduhkan. Demikian juga dengan "pemerasan" pengakuan oleh pemeriksa (*verbalisant*).

¹¹ H. Margono, 2019, *Asas Keadilan, Kemanfaatan, dan Kepastian Hukum dalam Putusan Hakim*, Jakarta: Sinar Grafika, hlm. 116.



Memang KUHAP telah mengangkat dan menempatkan tersangka atau terdakwa dalam kedudukan yang "berderajat", sebagai makhluk Tuhan yang memiliki harkat derajat kemanusiaan yang utuh. Tersangka atau terdakwa telah ditempatkan KUHAP dalam *posisi his entity and dignity as a human being*, yang harus diperlakukan sesuai dengan nilai-nilai luhur kemanusiaan. KUHAP telah menggariskan aturan yang melekatkan integritas harkat harga diri kepada tersangka atau terdakwa, dengan jalan memberi perisai hak-hak yang sah kepada mereka. Pengakuan hukum yang tegas akan hak asasi yang melekat pada diri mereka, merupakan jaminan yang menghindari mereka dari perlakuan sewenang-wenang. Misalnya KUHAP telah memberi hak kepada tersangka atau terdakwa untuk segera mendapat "pemeriksaan" pada tingkat penyidikan maupun putusan yang seadil-adilnya. Juga memberi hak untuk memperoleh "bantuan hukum" pemeriksaan pengadilan.

3.2. Sumber Hukum Praperadilan Perpajakan

a. Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana yaitu UU Nomor 8 Tahun 1981 (KUHAP)

Praperadilan dalam KUHAP adalah suatu upaya yang berkenaan dengan penggunaan upaya paksa dalam proses penyidikan atau penuntutan serta akibat hukum yang timbul darinya. Pasal 77 KUHAP yang dikenal sebagai ketentuan yang mengatur tentang praperadilan sebagai ditegaskan dalam Pasal 78 KUHAP menyebutkan sebagai berikut:

"Pengadilan negeri berwenang untuk memeriksa dan memutus sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam undang-undang tentang:

- a. Sah atau tidaknya penangkapan, penahanan, penghentian penyidikan atau penghentian penuntutan;
- b. Ganti kerugian atau rehabilitasi bagi seseorang yang perkara pidananya dihentikan pada tingkat penyidikan atau penuntutan".

Selain itu, Pasal 1 angka 10 KUHAP juga dijadikan sebagai sumber hukum praperadilan yang bunyi lengkapnya sebagai berikut:

- a. Sah atau tidaknya suatu penangkapan dan atau penahanan atas permintaan tersangka atau keluarganya atau pihak lain atas kuasa tersangka atau keluarganya atau pihak lain atas kuasa tersangka.
- b. Sah atau tidaknya penghentian penyidikan atau penghentian penuntutan atas permintaan demi tegaknya hukum dan keadilan.
- c. Permintaan ganti kerugian atau rehabilitasi oleh tersangka atau keluarganya



atau pihak lain atau kuasanya yang perkaranya tidak diajukan ke pengadilan.

b. Putusan Mahkamah Konstitusi (Putusan MK)

Pada hakekanya keberadaan pranata praperadilan dalam KUHAP adalah sebagai bentuk pengawasan dan mekanisme keberatan terhadap proses penegakan hukum yang terkait erat dengan jaminan perlindungan Hak Asasi Manusia, sehingga pada zamannya aturan tentang praperadilan dianggap sebagai bagian dari mahakarya KUHAP. Namun demikian, dalam perjalannya ternyata lembaga praperadilan tidak dapat berfungsi secara maksimal karena tidak mampu menjawab permasalahan yang ada dalam proses pra-ajudikasi. Fungsi pengawasan yang diperankan pranata praperadilan hanya bersifat *post facto* sehingga tidak sampai pada penyidikan dan pengujiannya hanya bersifat formal yang mengedepankan unsur objektif, sedangkan unsur subjektif tidak dapat diawasi pengadilan. Hal ini justru menyebabkan praperadilan terjebak hanya pada hal-hal yang bersifat formal dan sebatas masalah administrasi sehingga jauh dari hakikat keberadaan pranata praperadilan.¹²

Sepanjang 2003 hingga saat ini, sudah banyak masyarakat mengajukan permohonan Uji Materi (*judicial review*) ke Mahkamah Konstitusi (MK) terkait adanya pasal-pasal dalam UU No. 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana (KUHAP) yang dianggap bertentangan dengan Konstitusi (UUD 1945). Sebagian pasal yang diuji materi-kan ke MK ada yang ditolak, namun ada juga yang diterima oleh MK sehingga beberapa pasal mengalami perubahan makna yang tentu berdampak pada penerapannya. Berikut pasal-pasal KUHAP yang pernah diajukan uji materi ke MK dan putusannya:¹³

1. Pasal 1 angka 26 dan 27 KUHAP (Putusan MK No. 65/PUU-VIII/2010)

Pasal 1 angka 26 dan 27 KUHAP dinyatakan inkonstitusional bersyarat sepanjang tidak dimaknai termasuk pula “orang yang dapat memberikan keterangan dalam rangka penyidikan, penuntutan, dan peradilan suatu tindak pidana yang tidak selalu ia dengar sendiri, ia lihat sendiri, dan ia alami sendiri.”

2. Pasal 83 ayat (2) KUHAP (Putusan MK No. 65/PUU-IX/2011)

¹² Putusan Mahkamah Konsititusi Nomor 21/PUU-XII/2014 tanggal 28 April 2015, hal. 104.

¹³ Mahkamah Konstitusi: <https://konsultanhukum.web.id/pasal-pasal-kuhap-yang-sudah-diubah-oleh-mahkamah-konstitusi/>.



Pasal 83 ayat (2) KUHAP berbunyi: “Dikecualikan dari ketentuan ayat (1) adalah putusan praperadilan yang menetapkan tidak sahnya penghentian penyidikan atau penuntutan, yang untuk itu dapat dimintakan putusan akhir ke pengadilan tinggi **dalam** daerah hukum yang bersangkutan.”

Oleh MK pasal ini dinyatakan inkonstitusional dan tidak mempunyai kekuatan mengikat lagi.

3. Pasal 80 KUHAP (Putusan MK No. 98/PUU-X/2012)

Pasal 80 KUHAP dinyatakan inkonstitusional sepanjang frase “pihak ketiga yang berkepentingan” tidak dimaknai termasuk saksi korban atau pelapor, lembaga swadaya masyarakat atau organisasi masyarakat”.

4. Pasal 244 KUHAP (Putusan MK No. 114 /PUU-X/2012)

Pasal 244 KUHAP berbunyi: “Terhadap putusan perkara pidana yang diberikan pada tingkat terakhir oleh pengadilan lain selain daripada Mahkamah Agung, terdakwa atau penuntut umum dapat mengajukan permintaan pemeriksaan kasasi kepada Mahkamah Agung kecuali terhadap putusan bebas”.

Oleh MK, frase “kecuali terhadap putusan bebas” dalam Pasal 244 KUHAP dinyatakan inkonstitusional dan tidak mempunyai kekuatan mengikat.

5. Pasal 18 ayat 3 KUHAP (Putusan MK No. 3/PUU-XI/2013)

Pasal 18 ayat (3) dinyatakan inkonstitusional bersyarat sepanjang frase “segera” tidak dimaknai “segera dan tidak lebih dari 7 hari”.

6. Pasal 268 ayat (3) KUHAP (Putusan MK No. 23/PUU-XI-2013)

Pasal 268 ayat (3) KUHAP berbunyi: “Permintaan peninjauan kembali atas suatu putusan hanya dapat dilakukan satu kali saja.”

Oleh MK pasal ini dinyatakan inkonstitusional dan tidak mempunyai kekuatan mengikat lagi.

7. Pasal 197 ayat (1) dan (2) KUHAP (Putusan MK No. 68/PUU-XI/2013)

Pasal 197 ayat (1) huruf I KUHAP inkonstitusional sepanjang diartikan “surat putusan pemidanaan yang tidak memuat ketentuan Pasal 197 ayat (1) huruf I mengakibatkan putusan batal demi hukum.”

Pasal 197 ayat (2) KUHAP diubah menjadi “tidak dipenuhinya ketentuan dalam ayat (1) huruf a, b, c, d, e, f, h, dan j pasal ini mengakibatkan putusan batal demi hukum.



8. Pasal 1 angka 14, Pasal 17, Pasal 21, dan Pasal 77 KUHAP tentang Bukti Permulaan (Putusan MK No. 21/PUU-XII/2014)

Dalam putusan ini yang diputus adalah tentang tafsir bukti permulaan, bukti permulaan yang cukup dan bukti yang cukup dalam rangka penetapan tersangka. Secara umum, tujuan lembaga praperadilan adalah untuk melindungi hak asasi manusia dalam ini hak asasi tersangka atau terdakwa. Hak asasi yang hendak dilindungi itu khususnya hak atas kebebasan (*right to liberty*) dan hak-hak yang berkaitan dengan atau merupakan turunan dari *right to liberty* itu. Kebebasan seseorang terancam karena dalam penetapan tersangka (atau terdakwa) itu terdapat kemungkinan pelibatan tindakan atau upaya paksa oleh negara berupa penangkapan dana atau penahanan, yang di dalamnya sesungguhnya juga penyitaan dan penggeledahan. Penggunaan atau pelibatan upaya paksa inilah yang harus dikontrol secara ketat, baik syarat-syarat maupun prosedur penggunaannya, dan undang-undang.

Frasa “bukti permulaan” dalam Pasal 1 angka 14 KUHAP dinyatakan inkonstitusional bersyarat sepanjang tidak dimaknai “adalah minimal dua alat bukti yang termuat dalam Pasal 184 KUHAP”.

Frase “bukti permulaan yang cukup” dalam Pasal 17 KUHAP dinyatakan inkonstitusional bersyarat sepanjang tidak dimaknai “adalah minimal dua alat bukti yang termuat dalam Pasal 184 KUHAP”.

Frase “bukti yang cukup” dalam Pasal 21 KUHAP dinyatakan inkonstitusional bersyarat sepanjang tidak dimaknai “adalah minimal dua alat bukti yang termuat dalam Pasal 184 KUHAP”.

Pasal 77 huruf a dinyatakan inkonstitusional bersyarat sepanjang tidak dimaknai “termasuk penetapan tersangka, penggeledahan, dan penyitaan”.

9. Pasal 82 ayat (1) huruf d KUHAP (Putusan MK No. 102/PUU-XIII/2015)

Pasal 82 ayat (1) huruf d KUHAP inkonstitusional sepanjang frase “suatu perkara sudah dimulai diperiksa” tidak dimaknai “permintaan praperadilan gugur ketika pokok perkara telah dilimpahkan dan telah dimulai sidang pertama terhadap pokok perkara atas nama terdakwa/pemohon praperadilan.”

10. Pasal 109 ayat (1) KUHAP (Putusan MK No. 130/PUU-XIII/2015)

Pasal 109 ayat (1) KUHAP inkonstitusional sepanjang frase “penyidik memberitahukan hal tersebut kepada penuntut umum” tidak dimaknai “penyidik



wajib memberitahukan dan menyerahkan surat perintah dimulainya penyidikan kepada penuntut umum, terlapor, dan korban/pelapor dalam waktu paling lambat 7 (tujuh) hari setelah dikeluarkannya surat perintah penyidikan”. Putusan MK Nomor 130 Tahun 2015 menyatakan bahwa SPDP wajib diberitahukan kepada Terlapor paling lambat 7 hari. Bagaimana jika SPDP disampaikan terlapor melebihi dari 7 hari? Mahkamah Konstitusi tidak memberikan konsekuensi yuridis. KUHAP hanya mengatakan bahwa penetapan tersangka praperadilan alasannya jika tidak memenuhi 2 alat bukti. Sprindik adalah mekanisme dalam penetapan tersangka. Dalam konteks ini tidak ada penjelasan atas lebihnya 7 hari jika penyidik menyampaikan sprindik kepada terlapor atau kepada JPU. Terlalu jauh, karena kewenangan pengadilan bukan penyampaian SPDP tetap tentang penetapan tersangka yaitu hanya sebatas 2 alat bukti. Jika 2 alat bukti tidak dapat menyebabkan batal. Dengan demikian penyampaian sprindik melampaui 7 hari tidak dapat dijadikan sebagai objek praperadilan.

11. Pasal 263 ayat 1 KUHAP (Putusan MK No. 33/PUU-XIV/2016)

Pasal 263 ayat (1) KUHAP dinyatakan inkonstitusional bersyarat sepanjang dimaknai “memberikan hak kepada Jaksa Penuntut Umum atau penegak hukum lainnya untuk mengajukan peninjauan kembali kepada Mahkamah Agung dan peninjauan kembali oleh pihak selain terpidana dan ahli warisnya tidak batal demi hukum”.

Dengan kata lain, peninjauan kembali hanya dapat diajukan oleh terpidana atau ahli warisnya (Penuntut Umum atau penegak hukum lain tidak dapat mengajukan PK), dan tidak boleh diajukan terhadap putusan bebas dan lepas dari segala tuntutan hukum.

12. Pasal 197 ayat (1) KUHAP (Putusan MK No. 103/PUU-XIV/2016)

Pasal 197 ayat (1) KUHAP dinyatakan inkonstitusional bersyarat sepanjang frase “surat putusan pemidanaan memuat” tidak dimaknai “surat putusan pemidanaan di pengadilan tingkat pertama memuat”.

c. Peraturan Mahkamah Agung No. 4 Tahun 2016 (PERMA 4/2016) tentang Larangan Peninjauan Kembali Putusan Praperadilan

Dalam pertimbangan hukumnya disebutkan bahwa diterbitkannya Peraturan Mahkamah Agung ini dilatarbelakangi oleh Putusan Mahkamah Konsititusi Nomor



21/PUU-XII/2014 yang memperluas kewenangan Praperadilan yang sebelumnya hanya sebatas pada ketentuan Pasal 77 huruf a KUHAP. Selain itu, Putusan Mahkamah Konstitusi (MK) Nomor 65/PUU-IX/2011 menghapus pemberian hak banding kepada penyidik dan penuntut umum sebagaimana dimaksud Pasal 83 ayat (2) KUHAP sehingga terhadap putusan praperadilan tidak dapat lagi diajukan upaya hukum banding. Juga sebagai dasar hukum disebutkan Undang-Undang 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana, Undang-Undang No. 3 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung, Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman.

Dalam peraturan Mahkamah Agung ini disebutkan bahwa yang menjadi obyek praperadilan adalah:

- a. Sah atau tidaknya penangkapan, penahanan, penghentian penyidikan atau penghentian penuntutan, penetapan tersangka, penyitaan dan penggeledahan.
- b. Ganti kerugian dan/atau rehabilitasi bagi seseorang yang perkara pidananya dihentikan pada tingkat penyidikan atau penuntutan.

Ruang lingkup kewenangan mengadili lembaga praperadilan sebagaimana diatur dalam PERMA ini bersifat imperatif, tidak dapat perluas, disimpangi atau tafsirkan lain. Dalam konteks pemeriksaan praperadilan terhadap permohonan tentang tidak sahnya penetapan tersangka, maka yang dinilai adalah aspek formilnya saja yaitu apakah ada paling sedikit 2 (dua) alat bukti yang sah dan tidak memasuki materi perkara.

Namun demikian, putusan praperadilan yang mengabulkan permohonan tentang tidak sahnya penetapan tersangka tidak menggugurkan kewenangan penyidik untuk menetapkan yang bersangkutan sebagai tersangka lagi setelah memenuhi paling sedikit dua alat bukti baru yang sah yang berbeda dengan alat bukti sebelumnya yang berkaitan dengan materi perkara. Terhadap persyaratan paling sedikit 2 (dua) alat bukti baru yang sah yang belum pernah diajukan dalam sidang praperadilan, Mahkamah Konstitusi melalui Putusan Nomor 42/PUU-XV/2017 memberikan tafsir bahwa dapat saja alat bukti yang diajukan dalam penyidikan yang baru adalah alat bukti yang telah dipergunakan pada penyidikan terdahulu yang ditolak mungkin karena alasan formalitas belaka yang tidak terpenuhi dan baru dapat dipenuhi secara substansial oleh penyidik pada penyidikan yang baru. Dengan demikian sesungguhnya alat bukti dimaksud telah menjadi alat bukti



baru. Sehingga terhadap alat bukti yang telah disempurnakan oleh penyidik tersebut tidak dikesampingkan dan tetap dapat dipergunakan sebagai dasar penyidikan yang baru dan dasar untuk menetapkan kembali seseorang menjadi tersangka.¹⁴

d. Undang-Undang Mahkamah Agung

Dalam Pasal 45A Undang-Undang 5 Tahun 2004 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 3 Tahun 2009 tentang Mahkamah Agung menentukan larangan diajukan kasasi terhadap putusan Praperadilan.

e. Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan (UU KUP)

Di awal sudah dijelaskan bahwa salah satu sumber hukum pidana formil tindak pidana pajak adalah UU KUP. UU KUP merupakan undang-undang yang multidimensi karena di dalamnya juga mengatur tentang hukum administrasi perpajakan, tindak pidana pajak, dan sanksinya. Hukum pidana formil yang diatur dalam UU KUP pada umumnya tidak jauh berbeda dengan KUHAP, hanya ada beberapa pasal tambahan sebagai *lex specialis*, khususnya yang terkait dengan penyidikan. Penyidikan sendiri diatur dalam Bab IX yang terdiri dari Pasal 44 yang di dalamnya ada 4 ayat. Dalam ketentuan ini disebutkan bahwa penyidikan dalam tindak pidana pajak dilakukan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil (PPNS) di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak (DJP). Sedangkan kewenangan PPNS di lingkungan DJP tidak jauh berbeda dengan kewenangan penyidik yang diatur di dalam KUHAP. Meskipun demikian dalam Pasal 1 ayat (3) dalam menyampaikan hasil penyidikan dugaan tindak pidana pajak, PPNS DJP tidak bisa langsung mengirimkannya ke Penuntut Umum, tetapi harus melalui Penyidik Polri. Perbedaan lain yang diatur dalam UU KUP adalah sebagaimana diatur dalam Pasal 8 ayat (3), Pasal 44B serta Pasal 1 ayat (27).

Berikut ini dijelaskan beberapa pasal yang mengatur tentang hukum pidana formil pajak:

Pasal 8 ayat (3)

Sekalipun telah dilakukan tindakan pemeriksaan, tetapi sepanjang belum dilakukan tindakan penyidikan mengenai adanya ketidakbenaran yang dilakukan Wajib Pajak, terhadap ketidakbenaran perbuatan Wajib Pajak tersebut tidak akan dilakukan penyidikan, apabila:

¹⁴ Putusan Mahkamah Konsitusi Nomor 42/PUU-XV/2017 tanggal 3 Oktober 2017, hlm. 46-47.



1. Wajib Pajak dengan kemauan sendiri mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya;
2. Wajib Pajak membayar kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang; dan
3. Wajib Pajak membayar sanksi administrasi berupa denda sebesar 150 persen dari jumlah pajak yang kurang bayar.

Dalam Penjelasan Pasal 8 ayat (3) disebutkan bahwa Wajib Pajak yang melanggar ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 selama belum dilakukan penyidikan, sekalipun telah dilakukan pemeriksaan dan Wajib Pajak telah mengungkapkan kesalahannya dan sekaligus melunasi jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 150% (seratus lima puluh persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar, terhadapnya tidak akan dilakukan penyidikan. Namun, apabila telah dilakukan tindakan penyidikan dan mulainya penyidikan tersebut diberitahukan kepada Penuntut Umum, kesempatan untuk mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya sudah tertutup bagi Wajib Pajak yang bersangkutan.

Ketiga syarat tersebut harus dipenuhi Wajib Pajak agar pemeriksaan bukti bukti permulaan tidak berlanjut ke tahap penyidikan. Apabila Wajib Pajak tidak menggunakannya maka proses hukum tindak pidana pajak dilanjutkan. Secara filosofi pesan yang ingin disampaikan atas pasal ini adalah dianutnya ultimum remedium bagi Wajib Pajak yang beritikad baik dengan kemauan sendiri mengungkapkan ketidakbenaran perbuatan dan membayar kekurangan bayar serta denda administrasinya. Jika hal ini dilakukan oleh wajib pajak maka tidak dilakukan proses penyidikan. Inilah kekhususan proses penyidikan tindak pidana perpajakan yang berbeda dengan proses penyidikan di KUHAP untuk tindak pidana umum.

Terkait dengan penerapan ultimum remedium dalam proses penyidikan tindak pidana perpajakan juga diatur dalam Pasal 44B, yaitu bunyi lengkapnya sebagai berikut:

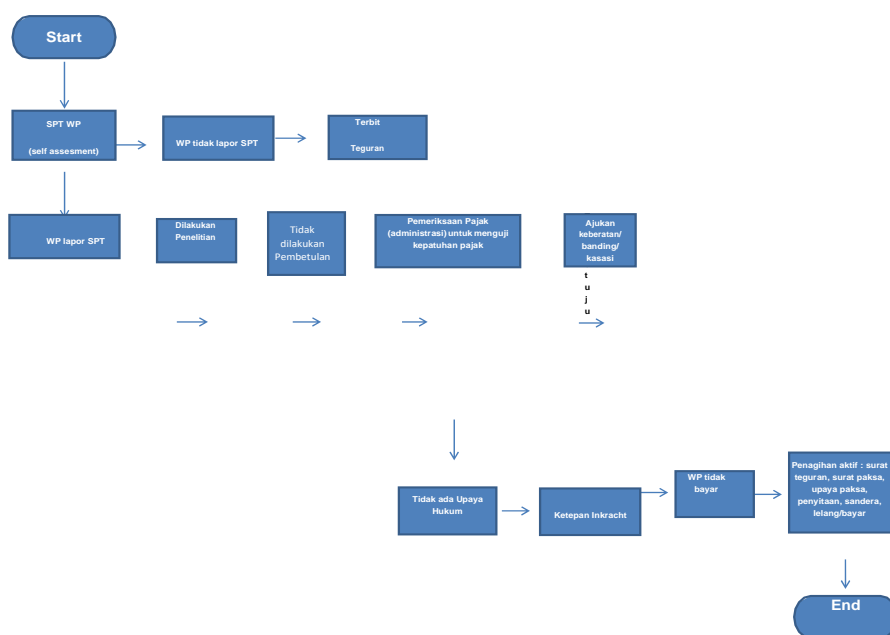
- (1) Untuk kepentingan penerimaan negara atas permintaan Menteri Keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan paling lama dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal surat permintaan;
- (2) Penghentian penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dilakukan setelah Wajib Pajak atau tersangka melunasi: (a) kerugian pada pendapatan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 ditambah dengan sanksi



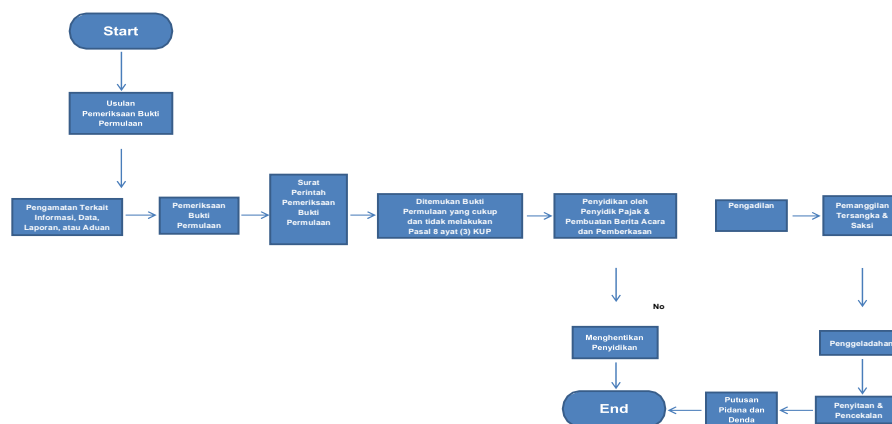
administratif berupa denda sebesar 1 (satu) kali jumlah kerugian pada pendapat negara; (b) kerugian pada pendapatan negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 ditambah dengan sanksi administratif berupa denda sebesar 3 (tiga) kali jumlah kerugian pada pendapatan negara; atau (c) jumlah pajak dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39A ditambah dengan sanksi administratif berupa denda dalam faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan/atau bukti setoran pajak.

Dengan demikian jelas, Wajib Pajak diberikan dua opsi ini untuk segera mengungkapkan ketidakbenaran pajak, atas tindak pidana yang dilakukannya. Lalu membayar pajak serta sanksi administrasinya berupa denda. Jika belum dilakukan penyidikan, maka dapat menggunakan opsi Pasal 8 ayat (3), namun jika tindak pidana pajak tersebut sudah dilakukan penyidikan maka menggunakan opsi Pasal 44B.

Proses penegakan hukum pidana pajak berbeda dengan proses penegakan hukum administrasi di bidang perpajakan. Dalam proses penegakan hukum administrasi perpajakan jika Wajib Pajak tidak mau/tidak mampu bayar maka penagihan dilakukan dengan upaya paksa, dan bukan menggunakan sarana hukum pidana perpajakan. Berikut alur pemeriksaan hukum administrasi di bidang perpajakan:



Dari alur tersebut jelas bahwa upaya penegakan hukum administrasi perpajakan bila tidak efektif [misalnya Wajib Pajak (WP) tidak mau bayar/tidak mampu bayar], maka tidak bisa dilanjutkan ke proses hukum pidana karena penyelesaian hukum administrasi perpajakan merupakan sengketa administrasi yang diselesaikan di Pengadilan Pajak. Tindak pidana perpajakan sendiri dimulai dari adanya indikasi tindak pidana pajak yang didasarkan pada IDLP (Informasi Data Laporan Pengaduan) yang kemudian dilanjutkan dengan pemeriksaan bukti permulaan yang bisa dihentikan jika WP mengakui ketidakbenaran, membayar pokok dan denda 150% (Pasal 8 ayat 3). Namun jika sudah dilanjutkan ke proses penyidikan dan WP ingin bayar, maka WP menggunakan instrumen Pasal 44B. Secara singkat alurnya dapat digambarkan sebagai berikut:



Dari alur di atas tergambar secara jelas bagaimana proses pemeriksaan perkara tindak pidana perpajakan. Dalam proses yang dijelaskan di atas perlu juga dijelaskan terminologi pemeriksaan bukti permulaan (bukper) yang diatur dalam UU KUP. Berikut ini dikutip penjelasan pemeriksaan sebagaimana diatur Pasal 1 angka 27 UU KUP.

Pemeriksaan Bukti Permulaan adalah pemeriksaan yang dilakukan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan.

Secara substantif Pemeriksaan Bukti Permulaan dipersamakan dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam KUHAP karena sama-sama bertujuan untuk mencari dan menemukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana. Pemeriksaan Bukti Permulaan dalam tindak pidana perpajakan adalah untuk



mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan. Dalam konteks dugaan tindak pidana perpajakan ketentuan penyelidikan yang berlaku dan dipergunakan adalah ketentuan KUP berdasarkan *asas Lex Specialist Derogat Legi Generale*. Tentang Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan hal ini ditegaskan dalam Penjelasan Pasal 43A UU KUP. Karena itu Pemeriksaan Bukti Permulaan yang dilakukan dalam rangka menemukan adanya dugaan tindak pidana perpajakan yang merugikan pendapatan keuangan negara, maka pemeriksaan bukti permulaan tidak dapat dilakukan pra peradilan, karena sifatnya untuk melakukan filterisasi apakah termasuk ada tindak pidana perpajakan yang merugikan pendapatan negara atau tidak. Filterisasi ini penting untuk memastikan kewenangan dalam melakukan langkah-langkah selanjutnya oleh penyidik pegawai negeri sipil di lingkungan perpajakan. Pemeriksaan Bukti Permulaan yang memiliki tujuan yang sama dengan penyelidikan tidak seharusnya dijadikan objek praperadilan, karena hal ini akan membuat kekacauan hukum pidana formil karena semua penyelidikan di lingkungan pemeriksaan perkara pidana baik yang dilakukan oleh penyidik Polri dan PPNS menjadi dapat dilakukan praperadilan dan menghilangkan tujuan dibentuknya Lembaga Praperadilan itu sendiri.

IV. KESIMPULAN

1. Hukum positif yang mengatur tentang hukum pidana formil dalam tindak pidana perpajakan tidak semata-mata hanya menggunakan KUHAP (Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana) namun juga menggunakan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) yaitu Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 sebagaimana telah dirubah dan terakhir dengan Undang-Undang No. 7 Tahun 2021 serta beberapa Peraturan Menteri Keuangan yang memberikan petunjuk teknis dalam prosedur internal pemeriksaan dugaan tindak pidana perpajakan.
2. Dalam perkembangan terbaru sumber hukum pidana formil tindak pidana perpajakan berkembang seiring dengan dimulainya babak baru dengan perluasan objek praperadilan secara umum yaitu munculnya rezim putusan Mahkamah Konstitusi (MK) Nomor 21/PUU-XII/2014 tanggal 28 April 2015. Dalam putusan MK ini, objek praperadilan diperluas dengan penambahan pada: sah tidaknya penetapan tersangka, pengeledahan, dan penyitaan. Dalam perkembangan selanjutnya Mahkamah Agung menerbitkan Peraturan



Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2016 tentang Larangan Peninjauan Kembali Putusan Praperadilan. Dalam putusan ditegaskan kembali yang menjadi obyek praperadilan yaitu: (a) sah atau tidaknya penangkapan, penahanan, penghentian penyidikan, atau penghentian penuntutan, penetapan tersangka, penyitaan, dan penggeledahan; (b) ganti kerugian dan atau rehabilitasi bagi seseorang yang perkara pidananya dihentikan pada tingkat penyidikan atau penuntutan.

3. Ditemukan fakta bahwa wajib pajak yang ditetapkan sebagai tersangka sering memanfaatkan pranata praperadilan khususnya yang terkait dengan penetapan tersangka. Sebagian argumentasi wajib pajak (melalui kuasa hukumnya) melakukan praperadilan karena ada prosedur yang tidak benar yang dilakukan oleh Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) di Direktorat Jenderal Pajak (DJP) namun ada kalanya juga alasan praperadilan masuk dalam lingkup pemeriksaan bukti permulaan yang bukan merupakan objek praperadilan.
4. Proses pemeriksaan perkara praperadilan untuk tindak pidana pajak oleh hakim tunggal mengacu pada KUHAP, Putusan MK, dan PERMA 4/2016. UUP masih perlu mendapatkan penjelasan dari PPNS DJP dan juga ahli yang dihadirkan dalam sidang praperadilan karena sebagian hakim membutuhkan adanya undang-undang khusus yang digunakan dalam pemeriksaan perkara praperadilan.
5. Dalam menjalankan proses acara pemeriksaan perkara praperadilan seharusnya semua norma hukum yang menjadi sumber praperadilan dipergunakan secara menyeluruh dan tidak parsial karena ditemukan situasi yang diperdebatkan dalam ruang pengadilan terkait dengan terminologi yang digunakan dalam UU KUP yang tidak dikenal dalam KUHAP maupun Perma 4/2016.
6. Disarankan adanya PERMA yang memperkuat tentang panduan praperadilan dalam tindak pidana perpajakan khususnya terkait dengan beberapa tafsir yang sering diperdebatkan dalam sidang praperadilan sehingga antara hakim yang satu dengan hakim yang lain tidak terjadi perbedaan yang substansi dalam memeriksa dan memutus perkara tindak pidana perpajakan.



DAFTAR PUSTAKA

Buku-buku

- Ali, Mahrus. 2008. *Kejahatan Korporasi Kajian Relevansi Sanksi Tindakan Bagi Penanggulangan kejahatan Korporasi*. Yogyakarta: Arti Bumintaran.
- Bohari. 2012. *Pengantar Hukum Pajak*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.
- Brotodihardjo, R. Santoso. 2013. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: Refika Aditama.
- Ismail, Tjip. 2019. Telaah Kritis Tindak Pidana Perpajakan, dalam Inosentius Samsul, Lidya Suryani Widayati, Gemala Dewi (Ed), *Diskursus Hukum untuk Kesejahteraan Rakyat*. Jakarta: Prenada.
- Mardiasmo. 2004, *Perpajakan (Edisi Revisi)*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Margono, H. 2019. *Asas Keadilan Kemanfaatan, dan Kepastian Hukum dalam Putusan Hakim*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Moeljatno. 1987. *Asas-asas Hukum Pidana*. Jakarta: Bina Aksara.
- , 2008. *Asas-asas Hukum Pidana Edisi Revisi*, Jakarta: Rineka Cipta.
- Hamzah, Andi. 2014. *Asas-Asas Hukum Pidana Edisi Revisi*. Jakarta: Rineka Cipta.
- Saidi, Muhammad Djafar. 2008. *Perlindungan Hukum Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.
- , 2014. *Pembaruan Hukum Pajak*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, 2014.
- Saidi, Muhammad Djafar dan Eka Merdekawati Djafar. 2012. *Kejahatan di Bidang Perpajakan*. Jakarta: PT. Grafindo Persada.
- Soemitro, Rochmat. 1992 *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Bandung: Eresco, 1992.

Jurnal

- Friedrich Schneider, *Et al.* (November 2016). *Shadow Economy and Tax Evasion in the EU. Journal of Money Laundering Control*, Vol. 18, hlm. 34-51.
- Serkan Benk, *Et al.* (November 2016). *Perception of Tax Evasion As a Crime in Turkey. Journal of Money Laundering Control*, Vol. 18, hlm. 99-111.

Situs Media Online

- Anonim. "Asian Agri Menunggak Pajak RP 1,96" (*On-line*). Tersedia di WWW:Triliun<http://bisnis.tempo.co/read/news/2013/06/12/087487601/asian-agri-menunggak-pajak-rp-1-96-triliun> (3 Maret 2016).
- Anonim. "Ribuan PMA Kemplang Pajak, Negara Rugi Rp 100 Triliun" (*On-line*). Tersedia di WWW:<https://m.tempo.co/read/news/2016/03/23/087756224/ribuan-pma-kemplang-pajak-negara-rugi-rp-100-triliun> (3 Maret 2016).
- Anonim. "Sidang Tindak Pidana Pajak PT. AJM" (*On-line*). Tersedia di WWW:<http://www.pajak.go.id/content/sidang-tindak-pidana-pajak-pt-ajm> (3 Desember 2015).
- ICJR. "Mekanisme Praperadilan harus di Reformasi Total, Perma 4 Tahun 2016 Belum Kompherensif mengatur Soal Praperadilan" (*online*), dapat



dilihat di: <https://icjr.or.id/mechanisme-praperadilan-harus-di-reformasi-total-perma-4-tahun-2016-belum-komprehensif-mengatur-soal-praperadilan/> (29 Februari 2020).

- Iqbal, Muhammad. "Pajak Sebagai Ujung Tombak Pembangunan" (*On-line*). Tersedia di WWW:<http://www.pajak.go.id/content/article/pajak-sebagai-ujung-tombak-pembangunan> (3 Maret 2016).
- Ratnawati, Anny. "Tahun Politik Penuh Tantangan" (*On-line*). Tersedia di WWW:<http://www.kemenkeu.go.id/kemenkeu/sites/default/files/media%20keuangan/Media%20Keuangan%20Februari%202014/HTML/files/assets/basic-html/page24.html> (3 Maret 2016).
- Silalahi, Mustafa. Inge Klara & Angelina Anjar. "Jejak Korupsi Global dari Panama" (*On-line*). Tersedia di WWW:<https://investigasi.tempo.co/panama/> (15 Maret 2016).
- Soesaty, Bambang. "Mafia Pajak Memaksa Negara Cari Utang" (*On-line*). Tersedia di WWW: <http://www.antaraneews.com/berita/250359/mafia-pajak-memaksa-negara-cari-utang> (15 Maret 2016).

Putusan Pengadilan

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 21/PUU-XII/2014 tanggal 28 April 2015
Mahkamah Konstitusi: <https://konsultanhukum.web.id/pasal-pasal-kuhap-yang-sudah-diubah-oleh-mahkamah-konstitusi/>. Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 42/PUU-XV/2017 tanggal 3 Oktober 2017.

[2.6] Menimbang bahwa para Pemohon dan Presiden telah menyerahkan kesimpulan tertulis yang masing-masing diterima oleh Mahkamah pada tanggal 14 dan 15 November 2023, yang pada pokoknya menyatakan tetap pada pendiriannya, sebagai berikut:

1. Kesimpulan para Pemohon bertanggal 14 November 2023

I. Pasal 43A ayat (1) UU HPP Ditinjau Dari Pemberian Wewenang Atribusi

Bahwa terbukti wewenang atribusi diberikan sekaligus yang tidak dapat dipisahkan kepada Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan penyidikan tindak pidana perpajakan yang dimulai dari pemeriksaan bukti permulaan. Apabila wewenang Pemeriksaan Bukti Permulaan dipisahkan dengan wewenang penyidikan, maka harus ada lagi pasal tertentu yang mengatur pemberian wewenang atribusi penyidikan kepada Direktur Jenderal Pajak.

II. Pasal 43A ayat (1) UU HPP Ditinjau Dari Naskah Akademik

Bahwa naskah akademik menyatakan: "Hukum pidana materiel di bidang perpajakan merupakan aturan pidana khusus yang diatur di luar KUHP (*lex*



spesialis), oleh karena itu hukum acaranya (hukum formal) pun perlu menyesuaikan diri dengan hukum pidana materielnya agar dapat dilakukan penegakan hukum pidana materiel. Hukum pidana formal dalam Undang-Undang KUP melakukan beberapa penyesuaian/penyimpangan dari KUHAP. Kekhususan hukum acara dapat dilihat dari lembaga penegakan hukum, proses penegakan hukum dan daluwarsa penuntutannya. Dari sisi lembaga penegakan hukumnya dapat dilihat kekhususan pada Pasal 44 ayat (1) Undang-Undang KUP yang menyatakan bahwa penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan hanya dapat dilakukan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan DJP yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik tindak pidana di bidang perpajakan. Undang-Undang KUP memberikan wewenang hanya kepada Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) DJP untuk melakukan penyidikan. Tugas kepolisian melakukan koordinasi dan pengawasan atas penyidikan yang dilakukan oleh PPNS DJP. Dari sisi proses penegakan hukum juga terdapat penyimpangan dari KUHAP. KUHAP pengatur proses penegakan hukum dimulai dari penyelidikan, penyidikan dan penuntutan, sedangkan Undang-Undang KUP dalam Pasal 43A ayat (1) proses penegakan hukum pidana dimulai dari pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan.”

Berdasarkan Naskah Akademik tersebut diketahui dengan jelas bahwa:

- 1) Hukum pidana perpajakan tidak dapat ditegakkan dari penyelidikan. Dengan demikian, wewenang yang harus diberikan kepada Pemeriksa Bukti Permulaan tidak boleh sama dengan wewenang Penyelidik, tetapi harus lebih besar dari wewenang penyelidikan. Wewenang yang lebih besar dari wewenang penyelidikan ini disebut dengan wewenang Pemeriksaan Bukti Permulaan.
- 2) Bahwa batas tidak ada upaya paksa dalam penegakan hukum pidana adalah penyelidikan. Dengan demikian, pelaksanaan wewenang yang melebihi ruang lingkup wewenang penyelidikan sudah berada dalam ruang upaya paksa.
- 3) Dengan demikian, agar dapat ditegakkan hukum pidana perpajakan, maka wewenang yang diberikan kepada Pemeriksa Bukti Permulaan adalah wewenang yang sudah melewati ruang lingkup wewenang



penyelidikan. Dengan demikian, seluruh pelaksanaan wewenang pada Pemeriksaan Bukti Permulaan sudah termasuk sebagai upaya paksa karena sudah berada melebihi batas penyelidikan.

- 4) Naskah Akademik menyatakan Lembaga Penegakan Hukum Pidana Perpajakan diatur pada Pasal 44 ayat (1) UU KUP/HPP. Proses penegakan hukum pidana perpajakan diatur pada Pasal 43A ayat (1) UU KUP/HPP. Batas Pemeriksaan Bukti Permulaan dengan Penyidikan Pajak adalah Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan. Pemeriksaan Bukti Permulaan mencari bahan bukti, sedangkan penyidikan mencari alat bukti. Pasal 44 ayat (2) huruf c UU HPP yaitu mencari bahan bukti merupakan tindakan-tindakan untuk melaksanakan wewenang Penyidik dalam Pemeriksaan Bukti Permulaan.
- 5) Bahwa apabila bahan bukti pada Pasal 44 ayat (2) huruf c UU HPP bukan termasuk wilayah Pemeriksaan Bukti Permulaan maka tidak ada mekanisme siapa yang berwenang mengkonversi bahan bukti menjadi alat bukti menurut Pasal 184 KUHP sehingga akan menimbulkan ketidakpastian hukum karena sesuai asas *lex scripta* bahan bukti tidak dapat disamakan sebagai alat bukti untuk kepentingan penuntutan di pengadilan negeri.

III. Pasal 43A ayat (1) UU HPP Ditinjau Dari Lembaga Yudikatif

Pasal 43A ayat (1) UU HPP adalah pemberian wewenang kepada Direktur Jenderal Pajak yang melebihi wewenang Pasal 29 ayat (1) UU KUP. Dengan demikian, apabila Pemeriksaan Bukti Permulaan berbeda dengan penyidikan, maka perlu dibentuk lembaga yudikatif untuk tempat wajib pajak mendapatkan perlindungan hukum apabila terjadi penyalahgunaan wewenang dalam Pemeriksaan Bukti Permulaan. Sebab dengan bobot hukum yang lebih rendah dari Pasal 43A ayat (1) pun yaitu Pasal 29 ayat (1) terdapat lembaga yudikatif untuk melindungi wajib pajak yaitu pengadilan pajak.

IV. Upaya Paksa Terkandung pada Pasal 43A Ditinjau Dari PMK 177/PMK.03/2022

1) Pasal 8 ayat (3), yang berbunyi:

Dalam melaksanakan Pemeriksaan Bukti Permulaan, Pemeriksa Bukti Permulaan berwenang: 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 Penyegehan tempat atau ruangan tertentu serta barang bergerak dan/atau barang tidak bergerak; e. meminta keterangan dan/atau bukti yang diperlukan dari pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan melalui Direktur Jenderal Pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 35 ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan; f. meminta keterangan kepada pihak yang berkaitan, dan dituangkan dalam berita acara permintaan keterangan; dan g. melakukan tindakan lain yang diperlukan.

2) Pasal 8 ayat (7) huruf d, yang berbunyi:

Hak orang pribadi atau badan yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan: d. menerima kembali Bahan Bukti yang telah dipinjam ketika Pemeriksaan Bukti Permulaan selesai dilaksanakan.

3) Pasal 17 ayat (1), yang berbunyi:

“Untuk memperoleh atau mengamankan Bahan Bukti dalam pelaksanaan Pemeriksaan Bukti Permulaan, Pemeriksa Bukti Permulaan dapat melakukan Penyegehan”.

V. Terdapat Unsur Bahan Bukti Pada Pasal 44 ayat (2) huruf c UU KUP/HPP dan Pasal 1 Angka 19 jo. Pasal 18 ayat (1) PMK 177/2022

Terdapat unsur bahan bukti pada Pasal 44 ayat (2) huruf c UU HPP dan PMK 177/2022 membuktikan kewenangan-kewenangan Pemeriksa Bukti Permulaan pada PMK 177/2022 merupakan turunan kewenangan Penyidik pada Pasal 44 ayat (2) huruf c UU HPP.

VI. PMK 177/2022 Tidak Membutuhkan Setuju-tidaknya Wajib Pajak Untuk Diperiksa

Pelaksanaan wewenang pada Pasal 8 ayat 3 PMK 177/2022 tidak membutuhkan persetujuan wajib pajak sehingga wewenang itu merupakan upaya paksa.



VII. Saksi Porah Yohanes Dipanggil Dimintai Keterangan Diancam Sanksi Pidana

Saksi Porah Yohanes dipanggil dimintai keterangan oleh Pemeriksa Bukti Permulaan berdasarkan Surat Nomor: S-332/PANG.BP/PJ/WPJ.324/2023 tanggal 27 September 2023, hal: *Panggilan Untuk Memberikan Keterangan* dari Direktorat Penegakan Hukum Ditjen Pajak.

Bahwa pada surat panggilan ini dicantumkan upaya paksa berupa:

- 1) Pasal 35 ayat (1) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU KUP) yang isinya sebagai berikut:

"Apabila dalam menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan diperlukan keterangan atau bukti dari bank, akuntan publik, notaris, konsultan pajak, kantor administrasi, dan/atau pihak ketiga lainnya, yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang dilakukan pemeriksaan pajak, penagihan pajak, atau penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, atas permintaan tertulis dari Direktur Jenderal Pajak, pihak-pihak tersebut wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta."

- 2) Ketentuan Pasal 41A UU KUP, yang isinya sebagai berikut:

"Setiap orang yang wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 tetapi dengan sengaja tidak memberi keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp 25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah)".

VIII. Pasal 43A ayat (4) UU HPP

Bahwa sesuai dengan UU Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan dan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor: 63/PUU-XII/2017 sudah tegas dan jelas mengatur bahwa Peraturan Menteri Keuangan hanya mengatur teknis administrasi saja dan tidak dapat diperluas dari ruang lingkup teknis administrasi saja.

Berdasarkan uraian-uraian kesimpulan tersebut, terbukti pada Pemeriksaan Bukti Permulaan terdapat upaya paksa yang harus dan sudah diatur di dalam UU KUP/HPP yang secara substansial merupakan obyek peradilan.



2. Kesimpulan Presiden bertanggal 15 November 2023

Menindaklanjuti persidangan Mahkamah Konstitusi RI pada tanggal 03 Oktober 2023, 17 Oktober 2023, 26 Oktober 2023, dan 07 November 2023 dengan agenda mendengarkan keterangan Presiden dan DPR, keterangan Ahli dan Saksi Pemohon, keterangan Ahli Pemerintah, atas permohonan pengujian konstitusional (*constitutional review*) Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (selanjutnya disebut UU HPP) terhadap Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (selanjutnya disebut UUD 1945) yang dimohonkan oleh Surianingsih, berkedudukan di Jalan Sudirman, Kecamatan Kabanjahe, Kabupaten Karo, Provinsi Sumatera Utara (Pemohon I) dan PT. Putra Indah Jaya yang berkedudukan di Jalan Pangkalan Raja Nomor 5A, Rancajigang, Majalaya, Kabupaten Bandung (Pemohon II) atau untuk selanjutnya secara bersama-sama disebut sebagai para Pemohon. Dalam hal ini keduanya telah memberikan kuasa kepada Cuaca dan Shinta Donna Tarigan, Advokat pada Kantor Cuaca, Marhaen, Nina & *Partner Law Firm* yang berkedudukan di Jalan Bukit Golf IV, Blok OG 2/6 Madrid, Modernland, Kota Tangerang, Provinsi Banten, sebagaimana registrasi di Kepaniteraan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 tanggal 03 Agustus 2023 dengan perbaikan permohonan tertanggal 11 September 2023. Berdasarkan hal tersebut, dengan ini perkenankan Pemerintah menyampaikan kesimpulan tertulis yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dengan keterangan Presiden baik yang telah disampaikan secara lisan maupun tertulis, sebagai berikut:

I. KEWENANGAN MAHKAMAH KONSTITUSI DAN KEDUDUKAN HUKUM (*LEGAL STANDING*) PARA PEMOHON

A. Kewenangan Mahkamah Konstitusi

Sebagaimana telah kami sampaikan pada Keterangan Presiden dalam persidangan perkara *a quo* sebelumnya,

1. Bahwa kedua norma objek uji materi perkara *a quo* merupakan produk kebijakan instrumental antara Pemerintah dan Dewan Perwakilan Rakyat. Kebijakan instrumental merupakan kewenangan pembuat Undang-Undang, yaitu Presiden dan Dewan



Perwakilan Rakyat dalam memilih berbagai alternatif untuk mencapai tujuan negara, yang mana pengujian terhadap kebijakan instrumental yang telah diambil oleh pembuat Undang-Undang tersebut bukanlah merupakan kewenangan Mahkamah Konstitusi.

2. Pemerintah tetap berkeyakinan bahwa para Pemohon bukan mempertentangkan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) UU HPP dengan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 namun justru mempertentangkan dengan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan dengan UU HPP dan UUD 1945 dengan dalil penerapan hukum yang berbeda-beda oleh para Hakim Tunggal di persidangan praperadilan.

Sebagaimana diketahui, pengujian konstiusional Undang-Undang terhadap UUD 1945 yang diajukan kepada Mahkamah Konstitusi adalah untuk menilai kesesuaian antara produk hukum yakni Undang-Undang dengan UUD 1945 yang didasarkan pada norma-norma yang tertulis di dalamnya. Pengujian peraturan perundang-undangan di bawah Undang-Undang terhadap Undang-Undang bukanlah merupakan objek yang dapat diajukan uji materiil di Mahkamah Konstitusi.

Pengujian terhadap norma Undang-Undang adalah pengujian mengenai nilai konstiusionalitas Undang-Undang, baik dari segi formil maupun materiil. Karena itu, pengujian konstiusionalitas haruslah dibedakan dari pengujian legalitas. Mahkamah Konstitusi hanya dapat menyatakan apakah sebuah Undang-Undang, sebagian atau seluruh isinya, kalimat, atau frasenya, bertentangan dengan konstitusi atau tidak. Kewenangan konstiusional Mahkamah Konstitusi dalam memeriksa, mengadili, dan memutus perkara pengujian Undang-Undang terhadap Undang-Undang Dasar adalah mengenai konstiusionalitas norma. Otoritas Mahkamah Konstitusi berada dalam ranah pengujian norma abstrak bukan implementasi norma (kasus konkret).



Pendapat pemerintah tersebut juga sesuai dengan pendapat Ahli Dr. Zainal Arifin Mochtar, S.H., LL.M. yang menyatakan dalam sidang perkara uji materi *a quo* pada tanggal 7 November 2023:

“Apabila membaca materi permohonan pemohon dalam perkara *a quo*, secara substansial sebenarnya lebih banyak mempersoalkan tentang materi muatan yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK/03/2022. Artinya, pengujian ini adalah pengujian norma hukum konkret yang sangat bersifat teknis-administratif. Padahal kewenangan Mahkamah Konstitusi adalah berada dalam pengujian norma yang bersifat abstrak. Mengapa MK hanya berada dalam otoritas norma abstrak? Karena dilatarbelakangi dari keberlakuan putusan MK yang sifatnya secara luas (nasional) dan tidak hanya berlaku bagi pihak-pihak berperkara di MK saja. Oleh karena itu, pengujian konstitusionalitas suatu norma haruslah diposisikan secara tepat antara pengujian norma yang bersifat abstrak dengan pengujian norma yang bersifat teknis implementasi agar tidak terjadi “gap” antara Mahkamah Konstitusi dan Mahkamah Agung. Karena *adressat* pengujian kedua norma tersebut mempunyai ranahnya sendiri-sendiri yang sudah ditentukan oleh Konstitusi dan Undang-Undang.”

3. Seandainya (*quad non*) permohonan uji materiil para Pemohon khususnya terkait perluasan objek praperadilan diterima maka tentu hal tersebut akan membuat suatu kekacauan atau ketidakjelasan sistem peradilan pidana di Indonesia. Bagaimana mungkin suatu tahap Pemeriksaan Bukti Permulaan (memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan) menjadi salah satu objek praperadilan, sedangkan selama ini kita memaknai tujuan praperadilan adalah sebagai mekanisme kontrol adanya upaya paksa yang dimiliki penegak hukum ketika tahap penyidikan.
4. Selain hal tersebut, jika Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi berpendapat berwenang mengadili substansi uji materi yang lebih banyak mempermasalahkan norma pasal dalam PMK 177/PMK.03/2022 sebagai amanah atribusi Pasal 43A ayat (4) UU HPP dan mengabulkan petitum para Pemohon, justru hal tersebut dapat menimbulkan ketidakpastian hukum, karena Mahkamah Agung dalam Putusannya Nomor 25/P/HUM/2023 atas permohonan hak uji materiil PMK 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang



Perpajakan, dalam amar putusannya menolak permohonan uji materiil sehingga dalil mengenai materi muatan PMK yang dianggap membatasi hak warga negara dan bertentangan dengan Undang-Undang tidak terbukti.

5. Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Agung RI dalam Pertimbangan Hukum Putusan Nomor 25/P/HUM/2023 tanggal 29 Agustus 2023 atas permohonan hak uji materiil PMK 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan khususnya terkait Pasal 8 ayat (3) sangat jelas di halaman 83 s.d. 84 mempertimbangkan bahwa:
 - Bahwa Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam undang-undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana, oleh karenanya kewenangan Pemeriksa serta kewajiban dari Wajib Pajak dalam proses Pemeriksaan Bukti Permulaan sebagaimana dimuat dalam Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 8 ayat (5) objek permohonan keberatan *a quo* yang ditunjukan untuk mencari dan menemukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana guna menentukan dapat atau tidaknya dilakukan penyidikan;
 - Bahwa pelaksanaan Pemeriksaan Bukti Permulaan bukan merupakan tahap penyidikan (*pro justitia*) yang dapat dipersamakan dengan upaya paksa penggeledahan dan penyitaan sebagaimana dalam KUHAP. Tindakan yang dilakukan oleh Pemeriksa Bukti Permulaan yang meminjam buku atau catatan, mengakses dan/atau mengunduh data, dan tindakan lainnya sebagaimana diatur dalam Pasal 8 ayat (3) objek permohonan keberatan *a quo* bukan merupakan upaya paksa yang merampas kebebasan orang atau badan (Wajib Pajak) yang diperiksa mengingat seluruh proses tersebut baru dapat dilakukan setelah adanya persetujuan, izin, dari Wajib Pajak. Dengan demikian, tidak terdapat perampasan kebebasan yang dilakukan terhadap orang atau badan yang dilakukan pada saat Pemeriksaan Bukti Permulaan. Oleh karena itu, materi muatan



norma Pasal 8 ayat (3) dan Pasal 8 ayat (5) tidaklah bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi.

6. Oleh karena itu, berdasarkan dalil-dalil tersebut di atas Pemerintah berpendapat bahwa objek permohonan yang diajukan uji materiil bukanlah kewenangan Mahkamah Konstitusi karena objek yang sebenarnya diuji oleh para Pemohon adalah peraturan perundang-undangan di bawah Undang-Undang serta yang terjadi adalah hanya mengenai permasalahan implementasi norma (norma konkret) bukan pengujian norma abstrak.

B. Kedudukan Hukum (*Legal Standing*) Para Pemohon

Terkait dengan *legal standing* para Pemohon, sebagaimana yang telah kami sampaikan pada Keterangan Presiden dalam persidangan perkara *a quo* sebelumnya, Pemerintah berkesimpulan bahwa:

1. Jika dilihat kerugian secara konstitusional baik yang bersifat spesifik (khusus) dan hubungan sebab akibat (*causal verband*) maka dalil kerugian para Pemohon bukan merupakan kerugian konstitusional baik dalam hal mengurangi atau dapat menghilangkan hak-hak konstitusional sebagaimana hak konstitusional ketentuan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.
2. Jika ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP dikaitkan dengan kepastian hukum, secara yuridis Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP justru dapat dinyatakan merupakan ketentuan yang memberikan kepastian hukum karena *adressat* dari norma kedua ayat dalam pasal tersebut memberikan wewenang kepada Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebelum dilakukan penyidikan serta kepastian hukum kepada Menteri Keuangan untuk mengatur lebih lanjut tata cara Pemeriksaan Bukti Permulaan.
3. Menurut penalaran yang wajar, dalil kerugian yang disampaikan para Pemohon, yaitu potensi tidak dapat mempertahankan hak-haknya melalui gugatan praperadilan dan adanya ketidakpastian mengenai kompetensi peradilan, tidak memenuhi syarat-syarat



adanya kerugian konstitusional berdasarkan ketentuan perundang-undangan. Dalil tersebut hanya berupa pendapat, pandangan atau asumsi yang masih memerlukan kajian akademis, khususnya dari aspek ketatanegaraan.

4. Menurut Pemerintah, Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP yang diajukan sebagai objek uji materiil bukanlah norma yang mengatur mengenai objek praperadilan maupun kompetensi absolut dan kompetensi relatif praperadilan. Terkait objek/ruang lingkup praperadilan telah jelas dan tegas diatur dalam Pasal 1 angka 10 *Jo.* Pasal 77 KUHAP *Jo.* Putusan Mahkamah Konstitusi No. 21/PUU-XII/2014 tanggal 28 April 2015. Dengan demikian, terbukti bahwa tidak ada hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara objek uji materiil *a quo* dengan kerugian yang didalilkan oleh para Pemohon.
5. Terkait dengan upaya yang bersifat memaksa, Pemerintah berpendapat bahwa Pemeriksaan Bukti Permulaan yang memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan tentu merupakan suatu kegiatan yang dilakukan sebelum tahap *Pro Justitia* (Penyidikan). Tidak semua tindakan yang bersifat memaksa kemudian masuk dalam kategori upaya paksa, hal yang sama sebagaimana kewenangan Penyelidik dalam Pasal 5 ayat (1) KUHAP dimana salah satu kewenangannya adalah menyuruh berhenti seorang yang dicurigai dan menanyakan serta memeriksa tanda pengenal.

Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, jelas bahwa kerugian konstitusional sebagaimana didalilkan oleh para Pemohon, menurut Pemerintah bukan merupakan suatu kerugian konstitusional. Dengan tidak terpenuhinya syarat-syarat kerugian konstitusional tersebut, maka para Pemohon tidak memenuhi kualifikasi sebagai pihak yang memiliki kedudukan hukum (*legal standing*) dan adalah tepat jika Yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi secara bijaksana menyatakan permohonan para Pemohon tidak dapat diterima (*Niet Ontvankelijke Verklaard*).



II. POKOK KESIMPULAN PRESIDEN TENTANG MATERI PENGUJIAN

A. KEKHUSUSAN TINDAK PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN

1. Selain dalil-dalil pemerintah sebagaimana tersebut sebelumnya, kekhususan pengaturan mengenai penegakan hukum pidana di bidang perpajakan secara doktrin maupun ilmu pengetahuan di bidang hukum merupakan hal yang wajar.

PERTAMA, dalam doktrin hukum pidana, istilah untuk menyebut hukum pidana pajak adalah *ius singular*. Artinya, hukum pidana pajak memiliki sifat dan karakter tersendiri.

KEDUA, bila dihubungkan dengan asas preferensi hukum *lex specialis derogat legi generali*, hukum pidana pajak adalah *lex specialis sistematica* yang adalah *derivate* dari *lex specialis derogat legi generali*. *Lex Specialis Sistematica* memiliki 3 kriteria, yakni *adressat* khusus, hukum substansinya bersifat khusus dan hukum formilnya pun bersifat khusus. Ketiga hal tersebut dipenuhi oleh hukum pidana pajak.

KETIGA, hukum pidana pajak sebagai *ius singular* dan juga memenuhi kriteria *lex specialis sistematica* tidak dapat dipersamakan dengan tindak pidana khusus lainnya (*bijzondere delict*) yang diatur di luar KUHP. Sebagai hukum pidana khusus tertua di dunia (bersama-sama dengan hukum pidana militer), hukum pidana pajak memiliki norma dan sanksi yang mengandung administrasi dan pidana berdasarkan asas-asas ekonomi dan finansial. Artinya, pemasukan terhadap keuangan negara lebih diutamakan bila dibandingkan dengan pidana badan berupa perampasan kemerdekaan.

KEEMPAT, landasan filosofis adanya pemeriksaan bukti permulaan dalam Undang-Undang *a quo* adalah penerapan *sunrise principle*. Artinya, jika ada dugaan



suatu tindak pidana, maka Pemeriksaan Bukti Permulaan yang menjadi kewenangan Direktorat Jenderal Pajak dimaksudkan untuk mencari dan mengumpulkan bukti dalam rangka menjustifikasi ada-tidaknya suatu tindak pidana. Jika ada, maka proses selanjutnya akan ditingkatkan ke penyidikan. Hal ini bertujuan untuk mencegah kerugian lebih lanjut pada keuangan negara. Sebaliknya, jika berdasarkan Pemeriksaan Bukti Permulaan, tidak ditemukan cukup bukti, maka perkara yang diduga sebagai tindak pidana harus segera dihentikan. Hal ini tertuang dalam Pasal 24 ayat (2) PMK 177/PMK.03/2022. Penghentian perkara setelah pemeriksaan bukti permulaan merupakan pengejawantahan dari *sunset principle* yang bertujuan melindungi HAM.

KELIMA, bila dihubungkan dengan proses peradilan pidana secara umum, maka Pemeriksaan Bukti Permulaan *equivalent* (memiliki tujuan dan kedudukan yang sama) dengan penyelidikan yakni serangkaian tindakan penyelidikan untuk mencari dan menemukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana guna menentukan dapat atau tidaknya dilakukan penyidikan. Artinya, tidak ada upaya paksa yang dapat dilakukan, karena belum ada justifikasi atas tindak pidana yang terjadi.

KEENAM, sebagai konsekuensi logis Pemeriksaan Bukti Permulaan yang *equivalent* dengan penyelidikan, tidaklah dapat dilakukan praperadilan sebab belum ada upaya paksa dalam proses tersebut.

KETUJUH, pengaturan lebih lanjut hal ikhwal Pemeriksaan Bukti Permulaan ke dalam Peraturan Menteri Keuangan adalah karena pemeriksaan tersebut hanyalah bersifat administrasi. Oleh karena itu dalam



Peraturan Menteri Keuangan *a quo* tidak menggunakan istilah penggeledahan maupun penyitaan, serta istilah-istilah lainnya yang menggambarkan kekuasaan *subpoena*.

2. Kekhususan tersebut selaras dengan pendapat Ahli Hukum Tata Negara Dr. Zainal Arifin Mochtar, S.H., LL.M. yang menyatakan dalam sidang perkara uji materi *a quo* tanggal 7 November 2023:

“...rezim Undang-Undang Harmonisasi Perpajakan di dalamnya terdapat peran hukum pidana materil dalam hal penjatuhan sanksi pidana (KUHP) dan peran hukum pidana formil (KUHP) dalam hal tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan.

Walaupun, terdapat peran hukum pidana (materil & formil) dalam hukum perpajakan, tetapi rezim hukum pajak dan pidana memiliki variabel yang berdiri sendiri dan tidak terkait antar satu dengan yang lain.

Menurut Edmund H. Schwenk, dalam *The Administrative Crime, Its Creation and Punishment by Administrative Agencies*, menjelaskan bahwa penerapan sanksi pidana dalam bidang hukum administrasi menyangkut tiga hal: *pertama*, konstitusionalitas suatu undang-undang yang memberi wewenang kepada suatu badan administratif untuk mengeluarkan peraturan dan perundang-undangan yang dapat dilaksanakan dengan hukuman sehingga menimbulkan unsur-unsur kejahatan tertentu; *kedua*, konstitusionalitas suatu undang-undang yang memberi wewenang kepada suatu badan administratif untuk menjatuhkan hukuman atas pelanggaran peraturan dan perundang-undangannya; dan, *ketiga*, konstitusionalitas suatu undang-undang yang memberi wewenang kepada lembaga administratif untuk menjatuhkan hukuman kepada pelaku pelanggaran.

Apabila dilihat dari kacamata hukum tata negara, undang-undang harmonisasi perpajakan (termasuk tindak pidana di bidang perpajakan) dikualifikasikan sebagai undang-undang yang memiliki karakteristik khusus yang lebih bersifat sistematis (*lex specialis systematis*). Setidaknya ada tiga ukuran yang menjadi parameter suatu undang-undang dikualifikasikan sebagai *lex specialis systematis*; *pertama*, ketentuan hukum yang diatur di dalam materi muatan undang-undang tersebut berbeda dengan ketentuan hukum pada umumnya; *kedua*, ketentuan hukum yang diatur dalam undang-undang tersebut juga mengatur ketentuan hukum pidana materil dan formil namun berbeda dari ketentuan pada umumnya. *Ketiga*, subjek dan/atau *adresat* hukum yang diatur dalam undang-undang tersebut sangat bersifat khusus.

Berdasarkan ketiga parameter tersebut di atas, maka undang-undang harmonisasi perpajakan yang di dalamnya juga memuat



ketentuan tindak pidana di bidang perpajakan telah memenuhi kualifikasi sebagai undang-undang yang memiliki kekhususan sistematis (*lex specialis systematis*). Karena Undang-Undang Harmonisasi Perpajakan memuat norma dan sanksi hukum yang bersifat administratif dan pidana. Selain itu, ketentuan norma tindak pidana pajak yang diatur di dalam Undang-Undang Perpajakan dirumuskan dengan pendekatan yang berbasis nilai ekonomis dan finansial dalam rangka meningkatkan penerimaan negara.

Berdasarkan penjelasan-penjelasan di atas tersebut ditarik suatu kesimpulan bahwa Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK/03/2022 sebagai peraturan delegasi yang mengatur tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan sudah sesuai dengan sifat hukum pidana pajak itu sendiri, dapat dipandang sebagai *ius singulare (lex specialis systematis)* yang memiliki sistem norma dan sanksi tersendiri. Karena karakter hukum pidana pajak amat sangat khusus yang berbeda dengan ketentuan hukum pada umumnya.”

3. Hal yang serupa disampaikan oleh ahli hukum pidana Dr. Ahmad Sofian, S.H, M.A. dalam persidangan tanggal 7 November 2023 yang menyatakan:

“Kekhususan dalam konteks tindak pidana perpajakan. *Pertama*, dalam konteks pemeriksaan bukti permulaan. Meskipun pemeriksaan bukti permulaan memiliki tujuan yang sama dengan penyelidikan, tapi menggunakan istilah yang berbeda. Kenapa berbeda? Karena pelaku itu banyak melakukan tindak pidana dalam bidang administratif. Di antaranya misalnya setelah memotong, tidak menyetor, atau memanipulasi faktur pajak. Jadi, memang objeknya adalah dokumen-dokumen yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk mendapatkan keuntungan, baik pada perorangan maupun pada badan, sehingga dalam proses atau dalam konteks pemeriksaan bukti permulaan ini yang dialami adalah sejumlah dokumen yang diperiksa, dan dokumen tersebut berada di tangan wajib pajak. Sehingga, dalam pemeriksaan bukti permulaan ini *output* yang ingin dicapai adalah benarkah dugaan perbuatan itu digolongkan sebagai tindak pidana perpajakan merugikan pendapatan negara atau tidak?

Untuk memastikan itu supaya kewenangan yang dimiliki oleh PPNS Direktorat Jenderal Pajak menjadi lebih pasti, jadi bukan tindak pidana di luar menjadi kewenangan Direktorat Jenderal Pajak.

Jadi, ada beberapa yang terutama adalah pemeriksaan bukti permulaan itulah yang memiliki kekhususan di samping memang aspek-aspek yang lain terutama dalam mendapatkan kepastian bahwa perbuatan tersebut masuk dalam kategori tindak pidana di bidang perpajakan.”

4. Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, secara terang dan jelas bahwa Petitum para Pemohon dalam permohonan *a quo* memperlihatkan



kesesatan berpikir dan ketidakpahaman tentang konsep *ius singular* dan *lex specialis* sistematis dalam hukum pidana pajak. Konsekuensi lebih lanjut - tanpa mengurangi rasa hormat dan kewenangan Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi - permohonan para Pemohon haruslah ditolak seluruhnya.

B. LATAR BELAKANG PENGATURAN KETENTUAN PASAL 43A AYAT (1) DAN AYAT (4) UU HPP

Yang Mulia Majelis Hakim Konstitusi, dapat kami sampaikan bahwa Pasal 43A ayat (1) UU HPP memberikan kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Lebih lanjut, Pasal 43A ayat (4) UU HPP mengamanatkan pengaturan mengenai tata cara Pemeriksaan Bukti Permulaan tindak pidana di bidang perpajakan dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

1. Urgensi Pengaturan Ketentuan Pasal 43A ayat (1) UU HPP

Batang tubuh Pasal 43A ayat (1) UU HPP:

“Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan”.

Penjelasan Pasal 43A ayat (1) UU HPP:

“...Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana”.

Pasal 43A ayat (1) UU HPP merupakan norma yang memberikan wewenang kepada Direktur Jenderal Pajak melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Lebih lanjut dalam penjelasan ayat tersebut menjelaskan bahwa Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana. Oleh karena itu, selain memberikan



wewenang, norma dalam ayat tersebut juga memberikan kepastian hukum yang jelas bahwa sebelum memasuki tahap penyidikan, Direktur Jenderal Pajak terlebih dahulu melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan yang mana tahap tersebut memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan.

KUHAP mengatur proses penegakan hukum dimulai dari penyelidikan, penyidikan, dan penuntutan, sedangkan Pasal 43A ayat (1) Undang-Undang KUP mengatur Pemeriksaan Bukti Permulaan menjadi kegiatan awal sebelum dimulainya penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.

Sebelum dilakukan perubahan UU KUP, terdapat beberapa sengketa praperadilan dalam penegakan hukum pidana pajak, dimana kegiatan penyidikan tindak pidana perpajakan dianggap tidak didahului dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam KUHAP untuk mencari dan menemukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana. Faktanya, kegiatan penyidikan dalam sengketa-sengketa tersebut telah melalui Pemeriksaan Bukti Permulaan yang bertujuan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana perpajakan.

Lebih lanjut, penjelasan Pasal 43A ayat (1) UU HPP tersebut di atas bertujuan untuk menegaskan bahwa kegiatan Pemeriksaan Bukti Permulaan dilakukan sebelum proses penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, sama halnya dengan kegiatan penyelidikan yang dilakukan sebelum penyidikan sebagaimana diatur dalam KUHAP.

Dalil para Pemohon yang menginginkan Pemeriksaan Bukti Permulaan merupakan bagian dari objek praperadilan merupakan dalil yang tidak berdasar hukum dan tanpa kajian akademis yang jelas. Pembuat Undang-Undang atau dalam hal ini Pemerintah dan DPR membagi setiap tahap atau fase proses penanganan tindak pidana tentu dengan alasan agar pada setiap tahap tersebut memiliki konsekuensi hukum yang berbeda. Lebih lanjut, adanya mekanisme praperadilan pada tahap penyidikan sebagaimana



diatur dalam Pasal 1 angka 10 Jo. Pasal 77 KUHAP Jo. Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 21/PUU-XII/2014 tanggal 28 April 2015 merupakan salah satu perwujudan untuk menjamin hak asasi manusia sebagai konsekuensi dari adanya upaya paksa yang muncul ketika proses penanganan perkara tindak pidana telah masuk dalam tahap penyidikan.

Bahwa Pemerintah membantah keterangan saksi yang diajukan oleh para Pemohon, Porah Yohanes, dalam persidangan tanggal 26 Oktober 2023, dimana yang bersangkutan mengaku sebagai Komisaris PT Surya Satria Kencana dan menerima Surat Nomor S-332/PANGBP/WPJ.324/2023 tanggal 27 September 2023.

Bahwa sebagaimana diungkapkan oleh saksi dalam surat S-332/PANGBP/WPJ.324/2023 tercantum Pasal 35 ayat (1) dan Pasal 41A UU KUP, yang oleh Saksi dimaknai sebagai ancaman bagi Wajib Pajak yang sedang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Bahwa hal tersebut tidak benar dan merupakan penafsiran keliru dari Saksi.

Dengan ini dapat Pemerintah jelaskan mengenai Pasal 35 ayat (1) dan Pasal 41A UU KUP sebagai berikut

Pasal 35 ayat (1):

"(1) Apabila dalam menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan diperlukan keterangan atau bukti dari bank, akuntan publik, notaris, konsultan pajak, kantor administrasi, dan/atau pihak ketiga lainnya, yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang dilakukan pemeriksaan pajak, penagihan pajak, atau penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, atas permintaan tertulis dari Direktur Jenderal Pajak, pihak-pihak tersebut wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta."

Pasal 41A:

"Setiap orang yang wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 tetapi dengan sengaja tidak memberi keterangan atau bukti, atau memberi keterangan atau bukti yang tidak benar dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah)."



Bahwa dalam menerapkan suatu norma pidana, perlu melihat isi/substansi dari ketentuan pasal tersebut ditujukan kepada siapa, sehingga belum tentu norma tersebut dapat diterapkan ke semua pihak. Ketentuan sanksi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 ayat (1) *juncto* Pasal 41A UU KUP *adresat*-nya tidak ditujukan kepada Wajib Pajak yang sedang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan, melainkan ditujukan kepada bank, akuntan publik, notaris, konsultan pajak, kantor administrasi, dan/atau pihak ketiga lainnya (termasuk lawan transaksi) yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang sedang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Sanksi tersebut dapat dikenakan apabila pihak-pihak yang dimaksud dalam Pasal 35 ayat (1) UU KUP tidak memberikan keterangan atau bukti yang diminta.

Ketentuan pidana berupa kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan denda paling banyak Rp.25.000.000,00 (dua puluh lima juta rupiah) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 41A UU KUP *juncto* Pasal 35 ayat (1) UU KUP tidak dapat diterapkan kepada Wajib Pajak yang sedang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan.

Bahwa selain itu berdasarkan data dalam Sistem Informasi Direktorat Jenderal Pajak, Saksi tidak memiliki relevansi dengan pokok perkara dalam permohonan *a quo*, karena bukan merupakan lawan transaksi PT Putra Indah Jaya *in casu* Pemohon II. Oleh karenanya seluruh keterangan Saksi tersebut mohon untuk tidak dipertimbangkan.

2. Urgensi Pengaturan Ketentuan Pasal 43A ayat (4) UU HPP

Bahwa sebagaimana telah Pemerintah jelaskan sebelumnya di atas, ketentuan Pasal 43A ayat (4) bukan merupakan norma yang baru muncul ketika terbitnya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan tetapi merupakan norma yang telah ada sejak berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.



Berkaitan dengan hal tersebut di atas, perlu Pemerintah sampaikan bahwa pengaturan mengenai Pemeriksaan Bukti Permulaan tindak pidana di bidang perpajakan sebagai bagian dari atribusi pengaturan yang diamanatkan oleh Undang-Undang, bukan merupakan suatu hal yang baru lahir dengan terbitnya PMK-177/PMK.03/2022, tetapi dalam riwayatnya Menteri Keuangan telah beberapa kali menerbitkan regulasi terkait tata cara Pemeriksaan Bukti Permulaan tindak pidana di bidang perpajakan, yakni:

- a. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK.03/2007 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (PMK-202/PMK.03/2007);
- b. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 18/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (PMK-18/PMK.03/2013); dan
- c. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 239/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (PMK-239/PMK.03/2014).

Bahwa pemberian kewenangan kepada Menteri Keuangan merupakan kebijakan instrumental antara Pemerintah dan Dewan Perwakilan Rakyat yang telah diambil oleh pembuat Undang-Undang.

Hal tersebut juga dikuatkan oleh keterangan Ahli Hukum Tata Negara Dr. Zainal Arifin Mochtar, S.H., LL.M. dalam sidang perkara uji materi *a quo* pada tanggal 7 November 2023 yang menyatakan:

“Artinya, bisakah peraturan menteri mengatur, walaupun tidak diperintahkan undang-undangnya, tetapi kemudian dia mendapatkan kewenangan atributif? Secara norma, menyerahkan kepada menteri, menteri memiliki kewenangan atributif, dan karenanya dia kemudian bisa mengatur.

...

undang-undang memberikan kewenangan. Kenapa? Karena biasanya undang-undang ... pembentuk undang-undang membayangkan aturan yang paling teknis dibiarkan atau diserahkan kepada menteri teknis terkait yang akan mengaturnya. Dan itu sebabnya dibuang kepada peraturan menteri ... seringkali dibuang ke peraturan menteri untuk diatur teknis lanjutan.



...

yang ketiga, praktik konteksnya memang memberikan kewenangan kepada Menteri Keuangan untuk mengatur hal yang lebih teknis”.

Bahwa tidak relevan ketika para Pemohon berasumsi tata cara Pemeriksaan Bukti Permulaan tindak pidana di bidang perpajakan dalam Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP bertentangan dengan UUD 1945 secara bersyarat dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai “hanya berkenaan dengan hal-hal yang bersifat teknis-administratif dan bukan pembatasan dan/atau perluasan hak dan kewajiban warga negara”, karena faktanya pengaturan mengenai tata cara Pemeriksaan Bukti Permulaan yang merupakan atribusi Pasal 43A ayat (4) UU HPP khususnya terkait wewenang Pemeriksaan Bukti Permulaan *adresat* yang dituju bukan kepada diri para Pemohon melainkan pembatasan wewenang terhadap petugas pajak yang diberikan surat perintah untuk melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan.

Hal tersebut sekaligus menjawab dalil para Pemohon yang beranggapan bahwa model pengaturan PMK 177/2022 bertentangan dengan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XV/2017 berkaitan dengan pengujian Pasal 32 ayat (3a) UU KUP.

Dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XV/2017 pada pokoknya menyatakan bahwa frasa "pelaksanaan hak dan kewajiban kuasa" bertentangan dengan UUD 1945 secara bersyarat dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat, sepanjang tidak dimaknai hanya berkenaan dengan hal-hal yang bersifat teknis-administratif dan bukan pembatasan dan/atau perluasan hak dan kewajiban warga negara. Artinya, Peraturan Menteri Keuangan tidak boleh mengatur hal-hal yang bersifat pembatasan, perluasan hak dan kewajiban warga negara. Sedangkan pengaturan atribusi Pasal 43A ayat (4) UU HPP khususnya terkait wewenang, *adresat* yang dituju adalah kepada petugas pajak yang melakukan



Pemeriksaan Bukti Permulaan, berbeda dengan Pasal 32 ayat (3a) UU KUP karena *adresat* yang dituju dalam Peraturan Menteriya berkaitan pembatasan terhadap seluruh warga negara Indonesia siapa saja yang diperkenankan untuk menjadi kuasa dari Wajib Pajak.

Hal tersebut juga dikuatkan oleh keterangan Ahli Hukum Tata Negara Dr. Zainal Arifin Mochtar, S.H., LL.M. dalam sidang perkara uji materi *a quo* pada tanggal 7 November 2023 yang menyatakan:

“...putusan MK No. 63/PUU-XV/2017 tersebut berkaitan dengan pendelegasian atau pelimpahan kewenangan kepada Menteri Keuangan untuk mengatur “pelaksanaan hak dan kewajiban kuasa”. Sehingga, pada putusan tersebut Mahkamah berpendapat bahwa terdapat kebutuhan untuk mengatur lebih tegas pendelegasian wewenang teknis-administratif “pelaksanaan hak dan kewajiban kuasa”. Sementara, pengujian perkara ini tidak menyangkut “pelaksanaan hak dan kewajiban”, tetapi mengenai “tata cara pemeriksaan bukti permulaan”. Dalam konteks hukum tata negara, pendelegasian atau pelimpahan wewenang teknis-administratif dalam ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan (4) dalam Undang-Undang *a quo*, sudah benar secara hukum. Artinya, mekanisme pemeriksaan tersebut haruslah diatur dengan peraturan yang lebih bersifat teknis-implementasi karena mengatur norma hukum yang lebih konkrit dan *rigid*.

Dengan demikian, pengujian konstiusionalitas perkara ini tidak dapat dipersamakan dengan Putusan MK No. 63/PUU-XV/2017, karena secara substansial sangat jauh berbeda. Sehingga, putusan MK No. 63/PUU-XV/2017 tersebut tidaklah tepat jika diselaraskan dengan pengujian materiil konstiusional perkara *a quo*.”

C. JAWABAN PEMERINTAH TERHADAP POKOK PERMOHONAN PARA PEMOHON

Bahwa pada intinya para Pemohon mendalilkan dengan dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan, Wajib Pajak merasa dilakukan tindakan-tindakan yang bersifat memaksa, sehingga ada hak para Pemohon yang dilanggar, dan membutuhkan mekanisme kontrol sehingga tindakan-tindakan Pemeriksaan Bukti Permulaan harus masuk ranah Lembaga Praperadilan karena dipersamakan dengan penyidikan.

Bahwa mekanisme kontrol dalam proses Pemeriksaan Bukti Permulaan justru muncul ketika kegiatan Pemeriksaan Bukti Permulaan



memerlukan persetujuan dari Wajib Pajak yang akan dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Hal ini terlihat dari Pasal 14 PMK 177/PMK.03/2022, yang berbunyi:

- “(2) Dalam hal orang pribadi atau badan yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan secara terbuka sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (1) huruf a menolak untuk dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan, Pemeriksa Bukti Permulaan membuat berita acara penolakan Pemeriksaan Bukti Permulaan.
- (3) Dalam hal orang pribadi atau badan menolak untuk menandatangani berita acara penolakan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebagaimana dimaksud pada ayat (2), Pemeriksa Bukti Permulaan membuat berita acara penolakan penandatanganan.”

Telah jelas dan tegas dalam ayat tersebut bahwa untuk melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan, Pemeriksa Bukti Permulaan yang mendapat Surat Perintah harus mendapatkan persetujuan dari Wajib Pajak yang akan dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan.

Bahkan ketika Wajib Pajak sudah mengizinkan/setuju untuk dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan, tidak ada suatu norma pun yang memberikan kewenangan kepada Pemeriksa Bukti Permulaan untuk dapat menyita atau mengambil secara paksa buku, catatan, dokumen, keterangan, informasi, data, dan/atau benda lainnya, yang dapat digunakan untuk menemukan Bukti Permulaan dari Wajib Pajak. Hal ini sangat berbeda dengan kewenangan Penyitaan yang dimiliki oleh Penyidik pada tahap penyidikan (*pro justitia*).

Hal ini didukung dengan penjelasan Ahli Dr. Zainal Arifin Mochtar, S.H., LL.M. dan Dr. Ahmad Sofian, S.H, M.A.yang dinyatakan dalam keterangan tertulisnya maupun dalam sidang perkara uji materi *a quo* tanggal 7 November 2023 sebagai berikut:

Dr. Zainal Arifin Mochtar, S.H., LL.M.:

“...Tapi kalau kita lihat bahasanya itu kan, bahasa-bahasa yang lebih bersifat misalnya kayak peminjaman dokumen atau memasuki ruangan yang itu diberikan kepada wajib pajak boleh memberikan izin atau tidak. Jadi, kental administrasinya ada, wilayah bahu administratifnya itu ada karena ya, harus dengan persetujuan...”



Dr. Ahmad Sofian, S.H, M.A.:

“...Namun, sebagai gambaran, saya pernah juga hadir di dalam persidangan praperadilan dan hakim waktu itu menanyakan kepada saya, apakah meminjam dan memeriksa buku atau catatan itu bisa dipersamakan dengan penyitaan, sehingga perlu ada izin dari pengadilan? Saya menyatakan bahwa frasa meminjam kalau kita baca norma lainnya, itu ternyata orang yang memiliki barang tersebut boleh tidak memberikan barangnya atau boleh tidak memberikan dokumennya. Hanya saja, itu akan dibuat Berita Acara bahwa yang bersangkutan tidak berkenan untuk dipinjamkan barang atau datanya yang terkait dengan kata-kata meminjam. Dengan demikian, meminjam tidak masuk dalam upaya paksa, tidak bisa digolongkan sebagai upaya paksa...”

Bahwa mengenai Pasal 43A ayat (1) dan (4) yang diajukan uji materiil dalam perkara *a quo* dapat Pemerintah uraikan sebagai berikut:

1. PASAL 43A AYAT (1) DAN (4) UU HPP TIDAK BERTENTANGAN DENGAN PASAL 1 AYAT (3) UUD 1945

- a. Bahwa terkait dalil para Pemohon yang menyatakan ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP telah bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 yang berbunyi, “Negara Indonesia adalah Negara Hukum”, menurut Pemerintah dalil demikian adalah dalil yang keliru dan tidak berdasar.

Adapun yang menjadi prinsip-prinsip pokok negara hukum menurut Jimly Asshiddiqie sebagaimana dimaksud Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 adalah:

Adanya Supremasi Hukum (*Supremacy of Law*) dan Asas Legalitas (*Due Process of Law*)

Dalam konteks ini, pemimpin tertinggi negara yang sesungguhnya adalah hukum dan konstitusi, dimana berbagai permasalahan harus diselesaikan dengan hukum sebagai pedoman tertinggi. Selain itu, segala tindakan pemerintahan harus didasarkan atas ketentuan peraturan perundang-undangan yang tertulis, sah, dan berlaku. Bahwa ketentuan dasar mengenai:

- Kewenangan Direktur Jenderal Pajak dalam melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebelum dilakukan penyidikan



tindak pidana di bidang perpajakan telah diatur dalam suatu produk hukum yakni Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, sebagaimana tercantum dalam Pasal 43A ayat (1).

- Payung hukum (*umbrella act*) tentang pengaturan tata cara Pemeriksaan Bukti Permulaan tindak pidana perpajakan telah diatur dalam suatu produk hukum yakni Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, sebagaimana tercantum dalam Pasal 43A ayat (4). Bahkan dalam ketentuan tersebut dijelaskan lebih lanjut bahwa tata cara Pemeriksaan Bukti Permulaan tindak pidana perpajakan diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

Berfungsi sebagai Sarana mewujudkan Tujuan Bernegara (*Welfare State*)

Dalam konteks ke-Indonesia-an, gagasan negara hukum yang demokratis adalah untuk mencapai tujuan bernegara sebagaimana diatur dalam Pembukaan UUD 1945. Bahwa tujuan negara berdasarkan alinea ke-4 Pembukaan UUD 1945 adalah melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi, dan keadilan sosial.

Tindakan Pemeriksaan Bukti Permulaan dilaksanakan dalam rangka melaksanakan kewenangan yang diperintahkan oleh Pasal 43A ayat (1) dan (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP sebagai bagian dari tugas dan fungsi Direktorat Jenderal Pajak untuk mengamankan penerimaan negara dari sektor perpajakan yang merupakan komponen utama Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) yang sangat dibutuhkan untuk melaksanakan pembangunan dan menunjang kesejahteraan masyarakat. Di sisi lain, adanya pengaturan Pasal 43A ayat (1)



dan (4) UU HPP merupakan wujud kebijakan instrumental (*instrumental policy*) yang dipilih oleh Pembuat Undang-Undang (*wetgever*) guna mencapai tujuan negara dalam menghimpun pajak sesuai amanat dari Pasal 23A UUD 1945.

Adanya Persamaan dalam Hukum (*Equality before The Law*) serta Perlindungan terhadap Hak Asasi Manusia (*Human Rights Protection*)

Berdasarkan Penjelasan Pasal 6 ayat (2) UU HPP, tujuan Pemeriksaan Bukti Permulaan adalah untuk mendapatkan bukti permulaan tentang ada atau tidaknya dugaan terjadinya tindak pidana di bidang perpajakan, guna menentukan dapat atau tidaknya dilakukan penyidikan.

Berdasarkan tujuan tersebut, justru dengan adanya ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP memberikan kepastian hukum (*legal certainty*) sekaligus perlindungan terhadap Wajib Pajak orang pribadi atau badan yang (akan) diperiksa dalam tahapan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Hal ini terlihat dari Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan dimana di dalamnya mengatur hak-hak Wajib Pajak orang pribadi atau badan serta kewajiban-kewajiban Pemeriksa Bukti Permulaan yang harus dipenuhi dalam tahapan Pemeriksaan Bukti Permulaan.

Bahwa berdasarkan penjelasan di atas, menjadi jelas dan berdasar hukum bahwa Pemeriksaan Bukti Permulaan merupakan suatu upaya administrasi yang belum memasuki tahap penyidikan (*Pro Justitia*) dan tidak terdapat unsur upaya paksa di dalamnya. Dengan demikian, terbukti bahwa ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP tidak bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar 1945.



2. PASAL 43A AYAT (1) DAN (4) UU HPP TIDAK BERTENTANGAN DENGAN PASAL 28D AYAT (1) UUD 1945

a. Bahwa mengenai Pemeriksaan Bukti Permulaan telah diatur secara khusus dalam peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan (*lex specialis*) dalam peraturan perundang-undangan perpajakan antara lain:

- 1) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (UU KUP) sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP);
- 2) Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan (PP 74/2011) yang saat ini telah diganti dengan Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 2022 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan (PP 50/2022);
- 3) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

b. Bahwa PP 50/2022 merupakan amanah Pasal 48 UU KUP yang berbunyi:

Batang tubuh Pasal 48:

“Hal-hal yang belum cukup diatur dalam Undang-Undang ini, diatur lebih lanjut dengan Peraturan Pemerintah.”

Penjelasan Pasal 48:

“Untuk menampung hal-hal yang belum cukup diatur mengenai tata cara atau kelengkapan yang materinya sudah dicantumkan dalam Undang-Undang ini, diatur lebih lanjut dengan Peraturan Pemerintah. Dengan demikian lebih mudah mengadakan penyesuaian pelaksanaan Undang-Undang ini dan tata cara yang diperlukan.”



- c. Bahwa peraturan-peraturan tersebut telah mengatur pengertian dan tata cara serta prosedur mengenai Pemeriksaan Bukti Permulaan yang merupakan tindakan administratif dalam rangka penegakan hukum perpajakan dan memastikan kepatuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak.
- d. Para Pemohon sengaja mengaburkan fakta bahwa Pemeriksaan Bukti Permulaan merupakan proses yang dipersamakan tahapan penyelidikan bukan penyidikan (belum *pro justisia*).
- e. Adapun peminjaman bahan bukti sebagaimana dimaksud dalam pemeriksaan bukti permulaan sangatlah berbeda dengan penggeledahan dan penyitaan dalam penyidikan sebagaimana dimaksud dalam KUHAP. Perbedaan tersebut terletak pada peminjaman bahan bukti yang mana dalam perkara *a quo* masih dalam tahapan penyelidikan belum memasuki tahapan penyidikan sehingga belum *pro justitia*, sedangkan penggeledahan dan penyitaan dalam penyidikan sebagaimana dimaksud dalam KUHAP sudah *pro justitia*.

Sebagaimana tercantum dalam penjelasan Pasal 43A ayat (1) UU KUP Jo. UU HPP:

“Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana.”

Selain itu, peminjaman bahan bukti yang dilakukan dalam proses Pemeriksaan Bukti Permulaan tidak memerlukan izin dari Pengadilan Negeri, lain halnya dengan tindakan penggeledahan dan penyitaan dalam proses penyidikan yang dalam pelaksanaannya memerlukan izin dari Pengadilan Negeri. Hal tersebut sebagaimana diatur dalam Pasal 33 dan Pasal 38 KUHAP. Untuk dapat memberikan gambaran yang lebih jelas terkait dengan perbedaan antara Pemeriksaan Bukti Permulaan dengan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, maka Pemerintah akan jabarkan dalam tabel



berikut:

Hal	Pemeriksaan Bukti Permulaan		Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan	
	Peminjaman Dokumen	Memasuki Ruangan	Penyitaan	Pengegeledahan
Dasar Hukum	<ul style="list-style-type: none"> • Pasal 43A UU KUP • PMK-239/PMK.01/2014 		<ul style="list-style-type: none"> • Pasal 44 UU KUP • Pasal 38 KUHP 	<ul style="list-style-type: none"> • Pasal 44 UU KUP • Pasal 33 KUHP
Pelaksanaan	Dilakukan pada tahap Pemeriksaan Bukti Permulaan yang memiliki tujuan dan kedudukan sama dengan penyelidikan sehingga belum pro Justitia		Dilakukan pada tahap penyidikan atau sudah memasuki tahap pro justitia	
Tujuan	Menemukan bahan bukti untuk menunjukkan ada tidaknya peristiwa pidana		Menemukan alat bukti untuk membuat terang suatu tindak pidana dan menemukan tersangkanya	
Persyaratan	<ul style="list-style-type: none"> • Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan • Surat Tugas • Surat Peminjaman Dokumen 		<ul style="list-style-type: none"> • Surat Perintah Penyidikan • Surat Perintah Penyitaan • Izin Ketua Pengadilan Negeri Setempat 	<ul style="list-style-type: none"> • Surat Perintah Penyidikan • Surat Perintah Pengegeledahan • Izin Ketua Pengadilan Negeri Setempat
Konsekuensi	Dalam hal Wajib Pajak menolak untuk meminjamkan, Wajib Pajak hanya diminta untuk menandatangani Berita Acara tidak bersedia menyerahkan dokumen		Upaya paksa tetap dapat dilakukan meski Wajib Pajak menolak penyitaan	Upaya paksa tetap dapat dilakukan meski Wajib Pajak menolak pengegeledahan
Petugas	Pemeriksa Bukti Permulaan		Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS)	Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS)



- f. Bahwa tidak adanya penggeledahan dan penyitaan dalam Proses Pemeriksaan Bukti Permulaan, dikarenakan Pemeriksaan Bukti Permulaan itu sendiri dipersamakan dengan tahap penyelidikan. Hal tersebut sudah dibuktikan dalam beberapa putusan praperadilan sebagai telah Pemerintah sampaikan pada Keterangan Presiden sebelumnya.
- g. Bahwa perlu ditegaskan tindakan Pemeriksaan Bukti Permulaan adalah tindakan administratif yang diamanatkan oleh peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang belum memasuki tahapan penyidikan (*pro justitia*), dan tidak terdapat upaya paksa di dalamnya. Dengan demikian, terbukti bahwa ketentuan Pasal 43A ayat (1) dan (4) UU HPP tidak bertentangan dengan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.
- h. Terkait pendelegasian pengaturan, Ahli Hukum Tata Negara Dr. Zainal Arifin Mochtar, S.H., LL.M. dalam sidang perkara uji materi *a quo* pada tanggal 7 November 2023 menjelaskan:

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

Misalnya, dalam Undang-Undang No. 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Perpajakan, setidaknya ditemukan kurang lebih sebanyak 25 (dua puluh lima) ketentuan norma yang memberikan pendelegasian atau pelimpahan kewenangan untuk membentuk peraturan yang lebih bersifat teknis. Adapun peraturan teknis yang dimaksud tersebut ialah 7 (tujuh) dalam bentuk Peraturan



pemerintah dan selebihnya dalam bentuk Peraturan Menteri Keuangan. Salah satunya adalah pendelegasian atau pelimpahan kewenangan untuk mengatur tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan.

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

- i. Terkait dengan upaya hukum praperadilan, Ahli Pidana Dr. Ahmad Sofian, S.H, M.A. dalam keterangannya di persidangan uji materi *a quo* pada tanggal 7 November 2023 menyatakan:

“Undang-Undang KUP tidak mendeskripsikan secara lebih detail langkah-langkah apa yang terkait dengan pemeriksaan bukti permulaan. Hanya saja dalam Penjelasan Pasal 43A ayat (1) dijelaskan bahwa pemeriksaan bukti permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan.

KUHAP juga telah mendefinisikan apa yang dimaksud dengan penyelidikan, yaitu serangkaian tindakan penyidik untuk menemukan apakah satu peristiwa atau satu perbuatan dikategorikan sebagai tindak pidana untuk dilakukan penyidikan. Jadi, penyelidikan di dalam KUHAP untuk memastikan satu peristiwa itu adalah peristiwa pidana atau bukan. *Output*-nya agar tidak terjebak bahwa peristiwa itu peristiwa administratif atau peristiwa pidana.

Sehingga dilakukanlah rangkaian langkah-langkah penyelidikan agar pasti bahwa perbuatan atau peristiwa itu adalah peristiwa pidana, sehingga naiklah ke proses penyidikan. Penyidikan itu adalah tindakan atau perbuatan yang dilakukan oleh penyidik dalam rangka menemukan alat bukti, sehingga dengan alat bukti tersebut menjadi terang dan menemukan tersangkanya.

Penyelidikan kemudian dalam konteks Undang-Undang KUP yang namanya pemeriksaan bukti permulaan adalah sebuah batasan untuk memastikan ini tindak pidana di bidang perpajakan, hal ini tindak pidana yang diatur di dalam Undang-Undang KUHP, atau tindak pidana yang



diatur dalam undang-undang khusus lainnya. Jadi, ada batasan untuk melakukan langkah-langkah. Kalau kita lihat di beberapa negara mereka menyebutnya memang ada istilah *preinvestigation*.

Jadi, *preinvestigation* untuk memastikan ini adalah sebuah tindak pidana atau bukan. Dalam konteks perpajakan apakah ini tindak pidana perpajakan atau bukan, dan untuk memastikannya maka dilakukanlah pemeriksaan bukti permulaan.”

Berdasarkan dalil-dalil tersebut di atas, maka menjadi benar dan berasalan hukum bahwa pengaturan norma Pasal 43A ayat (1) dan (4) tidak melanggar ketentuan dalam Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.

D. DAMPAK JIKA PERMOHONAN DIKABULKAN

Yang Mulia Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi, sebagaimana telah diuraikan pada dalil-dalil sebelumnya di atas, seluruh rangkaian tindakan Pemeriksaan Bukti Permulaan bukanlah tindakan yang dilaksanakan dalam rangka penyidikan (*Pro Justitia*) sebagaimana dimaksud dalam KUHAP, sehingga menjadi tidak beralasan bagi para Pemohon yang meminta kepada Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi untuk menyatakan bahwa tindakan-tindakan dalam Pemeriksaan Bukti Permulaan sebagai tindakan yang dapat diajukan upaya hukum praperadilan ke Pengadilan Negeri sebagaimana bunyi Petitum Nomor 2 permohonan perkara *a quo*.

Apabila tindakan yang bukan merupakan tindakan dalam rangka penyidikan tersebut menjadi ranah praperadilan, maka kewenangan Lembaga Praperadilan menjadi sangat luas dan bertentangan dengan Pasal 1 angka 10 dan Pasal 77 KUHAP, serta Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 21/PUU-XII/2014.

Hal tersebut selaras dengan pendapat Ahli Pidana Dr. Ahmad Sofian, S.H, M.A. dalam keterangannya di persidangan uji materi *a quo* pada tanggal 7 November 2023 menyatakan:

“Bahwa terkait dengan pemeriksaan bukti permulaan yang diuji di dalam forum ini, apakah itu masuk dalam objek praperadilan atau tidak? Maka itu nanti akan dibahas secara lebih mendalam baik oleh Pemohon, Termohon, maupun Ahli yang akan memberikan



pandangan kritis terhadap apakah itu bisa dijadikan sebagai perluasan objek praperadilan. Karena jika pemeriksaan bukti permulaan dijadikan objek praperadilan, maka yang pertama adalah tugas dari lembaga praperadilan itu, pranata praperadilan itu makin luas, makin besar karena pemeriksaan bukti permulaan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang KUP dipersamakan dengan penyelidikan, sehingga penyelidikan pun nanti kelak akan menjadi objek praperadilan, dan semua orang ketika dalam proses penyelidikan, bisa mengajukan peradilan di pengadilan dan diminta oleh hakim untuk memeriksa dan memutus perkara tersebut. Saya pikir ini yang bisa saya sampaikan.”

Jika dikaitkan dengan mekanisme kontrol atas tindakan Pemeriksaan Bukti Permulaan, terdapat permohonan uji materi atas tindakan-tindakan dalam penyelidikan ke Mahkamah Konstitusi dan telah diputus melalui Putusan MKRI Nomor 9/PUU-VIII/2019, yang pada pokoknya menolak permohonan agar penyelidikan dapat diuji melalui Lembaga Praperadilan. Beberapa pertimbangan hakim konstitusi dalam putusan tersebut adalah sebagai berikut:

Halaman 22

“...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 penyelidik 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 penyelidik 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...”

Halaman 26

“...Lebih lanjut secara mendasar dapat dirangkum bahwa 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 di dalamnya 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...”

Halaman 28

“Meskipun hasil penyelidikan tidak dapat dilakukan pengujian melalui pranata praperadilan namun sebenarnya tidak menghilangkan hak pelapor/pengadu untuk mengetahui proses penyelidikan kepada pihak penyidik. Peraturan Kapolri Nomor 14 Tahun 2012 tentang Manajemen Penyidikan Tindak Pidana yang mencabut Peraturan Kapolri Nomor 12 Tahun 2009 tentang Pengawasan dan Pengendalian Penanganan Perkara Pidana di Lingkungan Kepolisian Negara Republik Indonesia, menganut prinsip-prinsip di antaranya transparan dan akuntabel sebagaimana ditentukan dalam Pasal 3 huruf e dan huruf f sebagai berikut:

- e. transparan, yaitu proses penyelidikan dan penyidikan dilakukan secara terbuka yang dapat diketahui perkembangan penanganannya oleh masyarakat;
- f. akuntabel, yaitu proses penyelidikan dan penyidikan yang dilakukan dapat dipertanggungjawabkan;

Berdasarkan kedua prinsip di atas maka sesungguhnya tidak ada alasan bagi pihak kepolisian untuk tidak memenuhi hak pelapor/pengadu untuk memberikan hasil penyelidikan. Apabila hal tersebut tidak dilakukan, terdapat mekanisme untuk mempermasalahkan bagi pelapor/pengadu yaitu dengan melaporkan kepada pihak yang menjadi pengawas atas kinerja penyidik tersebut dan tentunya dapat diberikan *punishment* apabila terbukti penyidik tersebut melakukan pelanggaran...”

Bahwa mengacu pada Putusan MKRI Nomor 9/PUU-VIII/2019 tersebut, maka mekanisme kontrol/pengawasan atas tindakan yang dilakukan oleh Pemeriksa Bukti Permulaan dalam rangka melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan adalah pada mekanisme pengawasan internal Kementerian Keuangan.

Sebagaimana telah Pemerintah uraikan mengenai latar belakang dan urgensi penerbitan PMK 177/PMK.03/2022 sebagai amanah atribusi Pasal 43A ayat (4) UU HPP, sudah jelas bahwa PMK 177/PMK.03/2022 tersebut hanya bersifat teknis-administratif dan bukan pembatasan



dan/atau perluasan hak dan kewajiban warga negara, sehingga tidak ada substansi Undang-Undang yang dilanggar. Hal ini diperkuat dengan Putusan Mahkamah Agung Nomor 25/P/HUM/2023 atas permohonan hak uji materiil PMK 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan yang menolak permohonan uji materiil dikarenakan PMK 177/PMK.03/2022 tidak melanggar Undang-Undang karena materi muatannya tidak membatasi hak warga negara dan tidak bertentangan dengan Undang-Undang.

Sangat jelas dan tegas dalam pertimbangan hukumnya Putusan Mahkamah Agung Nomor 25/P/HUM/2023 Majelis Hakim menyatakan:

“Bahwa Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam undang-undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana, oleh karenanya kewenangan Pemeriksa serta kewajiban dari Wajib Pajak dalam proses Pemeriksaan Bukti Permulaan sebagaimana dimuat dalam Pasal 8 ayat (3), dan Pasal 8 ayat (5) objek permohonan keberatan *a quo* yang ditunjukkan untuk mencari dan menemukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana guna menentukan dapat atau tidaknya dilakukan penyidikan;

Bahwa pelaksanaan Pemeriksaan Bukti Permulaan bukan merupakan tahap penyidikan (*pro justitia*) yang dapat dipersamakan dengan upaya paksa pengeledahan dan penyitaan sebagaimana dalam KUHAP. Tindakan yang dilakukan oleh Pemeriksa Bukti Permulaan yang meminjam buku atau catatan, mengakses dan/atau mengunduh data, dan tindakan lainnya sebagaimana diatur dalam Pasal 8 ayat (3) objek permohonan keberatan *a quo* bukan merupakan upaya paksa yang merampas kebebasan orang atau badan (Wajib Pajak) yang diperiksa mengingat seluruh proses tersebut baru dapat dilakukan setelah adanya persetujuan, izin, dari Wajib Pajak. Dengan demikian, tidak terdapat perampasan kebebasan yang dilakukan terhadap orang atau badan yang dilakukan pada saat Pemeriksaan Bukti Permulaan. Oleh karena itu, materi muatan norma Pasal 8 ayat (3), dan Pasal 8 ayat (5) tidaklah bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi.”

Pada dasarnya selama ini pelaksanaan Pasal 43A ayat (1) dan (4) UU HPP sudah sesuai dengan petitem para Pemohon, sebagaimana telah diuraikan sebelumnya yaitu Pasal 43A UU HPP bukanlah perluasan tahap penyidikan, sehingga pengaturan lebih lanjut dalam PMK 177/2022 sejatinya hanya mengatur teknis administrasi dan tidak melakukan pembatasan hak warga negara, dalam hal ini Wajib Pajak.



Bahkan, seandainya pun petitum permohonan para Pemohon dikabulkan oleh Yang Mulia Majelis Hakim Konstitusi dan Pasal 43A ayat (4) UU HPP tersebut dinyatakan bertentangan dengan UUD 1945, mengakibatkan PMK 177/2022 menjadi batal demi hukum. Hal tersebut justru akan mengakibatkan terjadinya ketidakpastian atau bahkan kekosongan hukum mengenai tata cara Pemeriksaan Bukti Permulaan, termasuk hilangnya hak Wajib Pajak yang diatur dalam PMK 177/2022 tersebut. 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.

III. KETERANGAN TAMBAHAN PEMERINTAH ATAS TANGGAPAN MAJELIS HAKIM DALAM PERSIDANGAN DAN KETERANGAN AHLI PARA PEMOHON

Bahwa dalam sidang pleno pembacaan keterangan DPR dan Presiden pada tanggal 3 Oktober 2023, Majelis Hakim Konstitusi memberikan beberapa pertanyaan terkait keterangan Presiden, yang pada pokoknya sebagai berikut:

A. FILOSOFI HUKUM PENGATURAN PASAL 43A

Hakim M. Guntur Hamzah

Apakah pada saat pembuatan UU HPP ini khususnya Pasal 43A ini terdapat alasan-alasan yang berdasar sampai harus memasukan "Pemeriksaan Bukti Permulaan dipersamakan dengan Penyelidikan" kenapa tidak ditegaskan langsung dan dimasukkan ke dalam batang tubuh peraturannya?

Hakim Enny Nurbaningsih

Apa yang menjadi legal reason (alasan yang berdasar hukum) terkait penempatan Pasal 43A mengenai "Pemeriksaan Bukti Permulaan yang dipersamakan dengan Penyelidikan" namun masuk dalam Bab yang berjudul "Penyidikan"?

Hakim Saldi Isra

Apa yang menjadi maksud dari Pembentuk UU (DPR dan Presiden) terkait adanya penambahan Pasal 43A ayat 1a? Apakah ada Risalah tertulis yang dibuat oleh Pembentuk UU? Seperti apa penjelasannya?



Batang Tubuh Pasal 43A ayat (1) UU HPP:

“Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan”.

Penjelasan Pasal 43A ayat (1) UU HPP:

“...Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana”.

Menegaskan apa yang telah disampaikan dalam Keterangan Presiden pada persidangan yang telah lalu, baik secara tertulis maupun secara lisan, di dalam Naskah Akademik RUU HPP juga disebutkan bahwa hukum pidana materiil di bidang perpajakan merupakan aturan pidana khusus yang diatur di luar Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) sehingga bersifat *lex specialis*, oleh karena itu hukum acaranya (hukum formal) pun perlu menyesuaikan diri dengan hukum pidana materiilnya agar dapat dilakukan penegakan hukum pidana materiil. Hukum pidana formal dalam Undang-Undang KUP melakukan beberapa penyesuaian/penyimpangan dari KUHP. Kekhususan hukum acara terkait pidana di bidang perpajakan dapat dilihat dari lembaga penegakan hukum, proses penegakan hukum dan daluwarsa penuntutannya. Dari sisi proses penegakan hukum juga terdapat penyimpangan dari KUHP.

Sebagaimana telah Pemerintah uraikan di atas, sebelum UU HPP, terdapat beberapa sengketa praperadilan dalam penegakan hukum pidana pajak, dimana kegiatan penyidikan tindak pidana perpajakan dianggap tidak didahului dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam KUHP untuk mencari dan menemukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana. Faktanya, kegiatan penyidikan dalam sengketa-sengketa tersebut telah melalui Pemeriksaan Bukti Permulaan yang bertujuan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana perpajakan.

KUHP mengatur proses penegakan hukum pidana dimulai dari penyelidikan, penyidikan, dan penuntutan, sedangkan Undang-Undang



KUP dalam Pasal 43A ayat (1) mengatur proses penegakan hukum pidana dimulai dari Pemeriksaan Bukti Permulaan sebelum dilakukan penyidikan. Bahwa berdasarkan hal tersebut, maka pengaturan mengenai kegiatan Pemeriksaan Bukti Permulaan menjadi kegiatan awal sebelum dimulainya Penyidikan Tindak Pidana di bidang Perpajakan. Hal tersebut selaras dengan Penjelasan Pasal 43A ayat (1) UU HPP tersebut di atas yang bertujuan untuk menegaskan bahwa kegiatan Pemeriksaan Bukti Permulaan dilakukan sebelum proses penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, sama halnya dengan kegiatan Penyelidikan yang dilakukan sebelum Penyidikan sebagaimana diatur dalam KUHAP.

Kondisi ini juga dapat dilihat dalam ketentuan mengenai Penyelidikan dalam KUHAP maupun Peraturan Kepala Kepolisian Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 2019 tentang Penyidikan Tindak Pidana, sebagai berikut:

KUHAP Pasal 1 angka 5

Penyelidikan adalah serangkaian tindakan penyidik untuk mencari dan menemukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana guna menentukan dapat atau tidaknya dilakukan penyidikan menurut cara yang diatur dalam undang-undang ini.

PERKAPOLRI Nomor 6 Tahun 2019 Pasal 10 ayat (1)

Kegiatan penyidikan tindak pidana terdiri atas:

- a. Penyelidikan;*
- b. dimulainya Penyidikan;*
- c. upaya paksa;*
- d. pemeriksaan*
- e. penetapan tersangka;*
- f. pemberkasan;*
- g. penyerahan berkas perkara;*
- h. penyerahan tersangka dan barang bukti;*
- i. penghentian penyidikan.*

Namun demikian, keberadaan Pasal 43A di dalam Bab Penyidikan tidak serta merta menandakan bahwa kegiatan Pemeriksaan Bukti Permulaan disamakan dengan kegiatan Penyidikan yang sudah



mengandung tindakan-tindakan *Pro Justitia*, sama halnya dengan kegiatan penyelidikan yang tidak serta merta menjadi kegiatan *Pro Justitia* sebagaimana kegiatan penyidikan.

Bahwa proses penyusunan peraturan perundang-undangan di Indonesia harus dilakukan berdasarkan pada asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang baik sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undang. Dalam Lampiran huruf E Bagian Penjelasan Angka 176 dijelaskan bahwa:

“Penjelasan berfungsi sebagai tafsir resmi pembentuk Peraturan Perundang-undangan atas norma tertentu dalam batang tubuh.

...

Penjelasan sebagai sarana untuk memperjelas norma dalam batang tubuh tidak boleh mengakibatkan terjadinya ketidakjelasan dari norma yang dimaksud.”

Dengan demikian, penjelasan Pasal 43A ayat (1) UU HPP yang menyatakan bahwa *“Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana”* merupakan tafsir resmi dan sarana untuk memperjelas norma dalam batang tubuh Pasal 43A ayat (1) yang menyatakan bahwa *“...Pemeriksaan Bukti Permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan”*. Dengan demikian, multi tafsir atau pemahaman yang menyamakan kegiatan Pemeriksaan Bukti Permulaan yang disamakan dengan kegiatan penyidikan seharusnya tidak terjadi dikarenakan di dalam penjelasan Pasal 43A ayat (1) UU HPP yang merupakan tafsir resmi tersebut telah secara jelas menerangkan bahwa Pemeriksaan Bukti Permulaan dilakukan sebelum adanya penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.

Menilik pada pertimbangan (konsideran) penyusun Undang-Undang KUP menempatkan Pasal 43A di dalam Bab yang berjudul “Penyidikan” diketahui bahwa penyusun Undang-Undang KUP telah mempertimbangkan adanya pembagian materi pokok yang didasarkan



pada kriteria tertentu, dalam hal ini atas dasar urutan atau kronologis tahapan yang dilakukan dalam hal telah terjadi suatu tindak pidana di bidang perpajakan. Pertimbangan penyusun Undang-Undang KUP tersebut selaras dengan Lampiran II angka 111 huruf b UU Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan yang menerangkan sebagai berikut:

“111. Pembagian materi pokok ke dalam kelompok yang lebih kecil dilakukan menurut kriteria yang dijadikan dasar pembagian.

Contoh:

a.

b. pembagian berdasarkan urutan/kronologis, seperti pembagian dalam hukum acara pidana, dimulai dari penyelidikan, penyidikan, penuntutan, dan pemeriksaan di sidang pengadilan tingkat pertama, tingkat banding, tingkat kasasi, dan peninjauan kembali.”

Dengan mendasarkan pada uraian tersebut di atas, menjadi berdasar hukum pertimbangan penyusun Undang-Undang KUP menempatkan ketentuan Pasal 43A yang mengatur mengenai Pemeriksaan Bukti Permulaan di dalam Bab “Penyidikan” dikarenakan secara urutan, proses Pemeriksaan Bukti Permulaan dilakukan sebelum proses penyidikan.

B. PENDEKATAN DALAM PROSES PEMERIKSAAN BUKTI PERMULAAN

Hakim Daniel Yusmic P. Foekh

Apakah terdapat batasan-batasan dalam hal adanya Pemeriksaan Pajak? Apakah hanya pendekatan administratif saja atau pidana atau bisa jadi kedua-duanya?

Bahwa pada tahun 1983 terjadi reformasi perpajakan di Indonesia yaitu tujuannya adalah penegakan sistem administrasi perpajakan dan masyarakat diberikan kebebasan untuk melaporkan pajaknya sendiri (*self assessment*). Sistem *self assessment* di Indonesia memberikan konsekuensi kepada Wajib Pajak untuk mendaftarkan diri, menghitung dan memperhitungkan, menyetor serta melaporkan kewajiban perpajakannya sedangkan proses dan hak menetapkan jumlah pajak masih tetap berada pada otoritas perpajakan yaitu DJP melalui



penerbitan Surat Ketetapan Pajak. Lebih lanjut, guna menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, Direktur Jenderal Pajak berdasarkan ketentuan Pasal 29 ayat (1) Undang-Undang KUP memiliki wewenang untuk melakukan pemeriksaan pajak.

Bersamaan dengan reformasi perpajakan di Indonesia, pada tahun 1983 juga lahir ketentuan pidana terkait perpajakan. Namun perlu diketahui bahwa ketentuan pidana pajak di Indonesia mengedepankan aspek administrasi sehingga pidana pajak merupakan senjata pamungkas dan upaya terakhir yang dapat dilakukan dalam penegakan hukum pidana pajak di Indonesia (*ultimum remedium*). Adanya kebijakan mengenai *ultimum remedium* tersebut memberikan konsekuensi bahwa penyelesaian secara pidana akan dilaksanakan apabila Wajib Pajak telah melalui penyelesaian secara administrasi.

Dalam perkembangannya, asas *ultimum remedium* bagi Wajib Pajak adalah penyelesaian dengan mengedepankan pemulihan kerugian pada pendapatan negara (*restorative justice*) yaitu dengan membayar kerugian pada pendapatan negara ditambah sanksi administrasinya. Secara normatif kebijakan dalam penegakan hukum pidana di bidang perpajakan lebih mengedepankan pemulihan kerugian pada pendapatan negara atau penyelesaian secara administratif sebagaimana diatur dalam Pasal 8 ayat (3) Undang-Undang KUP. Dihubungkan dengan ketentuan mengenai Pemeriksaan Bukti Permulaan, diatur beberapa konstruksi yang sifatnya administrasi yang dibuat berdasarkan kebijaksanaan pembuat peraturan perundang-undangan, yakni untuk menghimpun penerimaan negara melalui pajak. Sehingga ketika dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan, namun Wajib Pajak dengan kemauannya sendiri mengungkapkan dengan pernyataan tertulis mengenai ketidakbenaran perbuatannya, maka Pemeriksaan Bukti Permulaan dihentikan dan tidak dilanjutkan ke tahap penyidikan. Hal tersebut diatur dalam beberapa ketentuan diantaranya:



Ketentuan dalam UU KUP	Bunyi Ketentuan
Pasal 8 ayat (3)	Walaupun telah dilakukan tindakan Pemeriksaan Bukti Permulaan, Wajib Pajak dengan kemauan sendiri dapat mengungkapkan dengan pernyataan tertulis mengenai ketidakbenaran perbuatannya, yaitu: a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau b. menyampaikan Surat Pemberitahuan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 atau Pasal 39 ayat (1) huruf c dan huruf d, sepanjang mulainya penyidikan belum diberitahukan kepada Penuntut Umum melalui Penyidik Pejabat Polisi Negara Republik Indonesia.
Pasal 8 ayat (3a)	Pengungkapan ketidakbenaran perbuatan sebagaimana dimaksud pada ayat (3) disertai pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar.
Ketentuan dalam PP 50 Tahun 2022	Bunyi Ketentuan
Pasal 7 ayat (5)	Dalam hal pengungkapan ketidakbenaran perbuatan yang dilakukan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) telah sesuai dengan keadaan yang sebenarnya, terhadap Wajib Pajak tidak dilakukan Penyidikan.
Ketentuan dalam PMK 177/PMK.03/2022	Bunyi Ketentuan
Pasal 2 ayat (4)	Pemeriksaan Bukti Permulaan tidak ditindaklanjuti Penyidikan dalam hal Wajib Pajak dengan kemauan sendiri mengungkapkan dengan pernyataan tertulis mengenai ketidakbenaran perbuatannya



	disertai pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang terutang beserta sanksi administratif sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
--	--

Berdasarkan uraian dan beberapa ketentuan tersebut di atas dapat dilihat bahwa dalam proses Pemeriksaan Bukti Permulaan terdapat upaya administrasi yang dapat digunakan oleh Wajib Pajak melalui pelunasan kekurangan pembayaran pajak dan sanksi administratif. Adanya upaya administrasi berupa pelunasan kekurangan pembayaran pajak ditambah sanksi tersebut akan mengoptimalkan pencapaian penerimaan negara pada umumnya dan pencapaian penerimaan pajak pada khususnya.

Hal ini didukung dengan pendapat Ahli Dr. Zainal Arifin Mochtar, S.H., LL.M. yang dinyatakan dalam keterangan tertulisnya maupun dalam sidang perkara uji materi *a quo* tanggal 7 November 2023 sebagai berikut:

“Menurut Edmund H. Schwenk, dalam *The Administrative Crime, Its Creation and Punishment by Administrative Agencies 3*, menjelaskan bahwa penerapan sanksi pidana dalam bidang hukum administrasi menyangkut tiga hal: *pertama*, konstitusionalitas suatu undang-undang yang memberi wewenang kepada suatu badan administratif untuk mengeluarkan peraturan dan perundang-undangan yang dapat dilaksanakan dengan hukuman sehingga menimbulkan unsur-unsur kejahatan tertentu; *kedua*, konstitusionalitas suatu undang-undang yang memberi wewenang kepada suatu badan administratif untuk menjatuhkan hukuman atas pelanggaran peraturan dan perundang-undangannya; dan, *ketiga*, konstitusionalitas suatu undang-undang yang memberi wewenang kepada lembaga administratif untuk menjatuhkan hukuman kepada pelaku pelanggaran.”

“...salah satu yang paling dekat sebenarnya dengan hukum pajak, apalagi penegakan hukum pajak sering dibahasakan dengan *administrative penal law* atau dalam bahasa bagaimana sebuah hukum administrasi diberi ancaman pidana. Itu sebabnya sifat hukum administrasinya hukum pajak itu seringkali berada di wilayah itu. Jadi aslinya, norma aslinya sebenarnya adalah hukum administrasi. Dia diberi ancaman hukum pidana untuk menegakkan hukum administrasi tersebut...”



C. ALAT/MEKANISME KONTROL DALAM KEGIATAN PEMERIKSAAN BUKTI PERMULAAN

Hakim Suhartoyo

Meminta adanya penjelasan lebih lanjut terkait Pemeriksaan Bukti Permulaan yang dipersamakan dengan Penyelidikan ini apakah ada alat kontrol di dalam peraturan-peraturan di bidang Perpajakan? Sehingga isu adanya Abuse of Power ini tidak terjadi oleh pihak DJP.

Hakim M. Guntur Hamzah

Terkait Pasal 43 apakah adresat itu hanya khusus yang dibunyikan di batang tubuh dan penjelasan saja? Lalu bagaimana apabila terdapat pegawai DJP yang tersangkut permasalahan tindak pidana di bidang perpajakan?

Sebagaimana telah tertuang di dalam Keterangan Presiden sebelumnya, bahwa Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan Penyelidikan sebagaimana diatur dalam KUHAP. Hal ini berimplikasi juga kepada mekanisme kontrol/pengawasan atas kedua kegiatan tersebut, penyelidikan dan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Bahwa Pasal 43A ayat (2) telah mengatur secara jelas ketentuan mengenai pengawasan internal atas petugas DJP dalam melaksanakan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebagai berikut:

“(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”.

Lebih lanjut, telah terdapat permohonan uji materi atas tindakan-tindakan dalam penyelidikan ke Mahkamah Konstitusi dan telah diputus melalui Putusan MKRI Nomor 9/PUU-VIII/2019, sebagaimana telah diuraikan sebelumnya. Dengan demikian, mekanisme kontrol/pengawasan atas tindakan yang dilakukan oleh Pemeriksa Bukti Permulaan dalam rangka melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan adalah pada mekanisme pengawasan internal Kementerian Keuangan. Berdasarkan pada Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah, pengawasan intern



merupakan salah satu bagian dari kegiatan pengendalian intern yang berfungsi melakukan penilaian independen atas pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah. Lingkup pengaturan pengawasan intern diantaranya mencakup lingkup pelaksanaan tugas, kompetensi sumber daya manusia, dan kode etik. Kementerian Keuangan memiliki Sistem Pengendalian Intern yang dikenal dengan istilah *Three Lines of Defence* atau Tiga Lini Pertahanan yang diatur berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 322/KMK.09/2022 dan Nomor 477/KMK.09/2021. Lini pertama pada manajemen atau unit operasional, dari pimpinan sampai dengan pelaksana di Direktorat Jenderal Pajak. Lini kedua dilakukan oleh pengelola risiko dan/atau Unit Kepatuhan Internal (UKI) di setiap unit di Direktorat Jenderal Pajak. Lini ketiga dijalankan oleh Inspektorat Jenderal sebagai auditor internal di Kementerian Keuangan.

Lebih lanjut, dalam rangka meningkatkan efisiensi dan efektivitas pengawasan perpajakan dalam ketentuan Pasal 36C UU KUP secara jelas mengatur sebagai berikut:

“Menteri Keuangan membentuk komite pengawas perpajakan, yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan.”

Untuk menindaklanjuti ketentuan tersebut sejak tahun 2008 Pemerintah telah membentuk Komisi Pengawas Perpajakan yang mana merupakan salah satu alat kontrol berupa komite non-struktural yang bersifat independen dalam melakukan fungsi pengawasan aspek strategis perpajakan.

Hal ini didukung dengan pendapat Ahli Dr. Zainal Arifin Mochtar, S.H., LL.M. yang dinyatakan dalam keterangan tertulisnya maupun dalam sidang perkara uji materi *a quo* tanggal 7 November 2023 sebagai berikut:

“...kita bicara soal konteks pengawasan karena dia masuk pada wilayah administratif ya, coraknya sangat kuat masuk wilayah administratif, maka saya kira pengawasan-pengawasan yang ada di Kementerian Keuangan harusnya tetap bisa bekerja Nah, silakan saja ditanyakan, selama ini praktiknya seperti apa? Apakah wilayah pengawasan internal Kementerian Keuangan itu masih bisa bekerja? Misalnya, apakah bisa dilaporkan kepada atasan langsung? Atau unit kepatuhan internal DJP, ya? Atau misalnya unit kepatuhan internal di Kementerian Keuangan? Atau bahkan



misalnya unit independen yang dibentuk atas nama Komite Pengawas Perpajakan? Saya kira wilayah-wilayah itu masih bisa. Bahkan kalau kita ujungnya, saya kira, wilayah eksternalnya masih ada kemungkinan di-review oleh misalnya Badan Pemeriksa Keuangan, khususnya menjalankan kewenangan dalam wilayah ... apa ... kinerja...”

D. BUKTI TAMBAHAN OLEH PEMERINTAH

Bahwa Yang Mulia Prof. Dr. Enny Nurbaningsih, S.H., M.Hum., yang meminta untuk melampirkan beberapa dokumen terkait naskah akademik serta risalah pembahasan penyusunan UU HPP. Menindaklanjuti tanggapan Yang Mulia Hakim tersebut, Pemerintah melampirkan dokumen-dokumen tertulis dimaksud ditambah beberapa dokumen bukti yang berkaitan dengan dalil-dalil Pemerintah bersama dengan Kesimpulan *a quo*, dengan rincian sebagai berikut:

No.	Dokumen
1.	Naskah Akademik Tahun 2016: Rancangan Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan
2.	Naskah Akademik tahun 2021: Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan
3.	Hasil Penyelarasan Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang tentang Perubahan Kelima atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan
4.	Resume Pembahasan Rapat Panitia Kerja Tim Perumus dan Tim Sinkronisasi Komisi XI DPR dan Pemerintah tanggal 27 September 2021
5.	<i>Print out</i> Risalah Pembahasan UU 7/2021
6.	Beberapa putusan praperadilan terkait Pemeriksaan Bukti Permulaan
7.	Putusan Mahkamah Agung Nomor 25/P/HUM/2023 atas Permohonan Hak Uji Materiil PMK 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan



IV. PETITUM

Berdasarkan penjelasan dan argumentasi tersebut di atas, Pemerintah memohon kepada Yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia, dapat memberikan putusan sebagai berikut:

1. Menerima Keterangan Presiden dan Kesimpulan Presiden untuk seluruhnya;
2. Menyatakan Mahkamah Konstitusi RI tidak berwenang secara absolut mengadili perkara *a quo*;
3. Menyatakan para Pemohon tidak mempunyai kedudukan hukum (*legal standing*);
4. Menyatakan permohonan Pemohon dalam permohonan pengujian Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP terhadap UUD 1945, ditolak atau setidaknya-tidaknya dinyatakan tidak dapat diterima (*niet ontvankelijke verklaard*);
5. Menyatakan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP tidak bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
6. Menyatakan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP tetap mempunyai kekuatan hukum dan berlaku mengikat di seluruh wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia.

Namun demikian apabila yang Mulia Ketua/Majelis Hakim Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia berpendapat lain, mohon putusan yang bijaksana dan seadil-adilnya (*ex aequo et bono*).

[2.7] Menimbang bahwa untuk mempersingkat uraian dalam putusan ini, segala sesuatu yang terjadi di persidangan cukup ditunjuk dalam Berita Acara Persidangan dan Risalah Persidangan yang merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan dengan putusan ini.

3. PERTIMBANGAN HUKUM

Kewenangan Mahkamah

[3.1] Menimbang bahwa berdasarkan Pasal 24C ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (selanjutnya disebut UUD 1945),



Pasal 10 ayat (1) huruf a 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 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2020 Nomor 216, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6554, selanjutnya disebut UU MK), dan Pasal 29 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 157, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5076), Mahkamah berwenang, antara lain, mengadili pada tingkat pertama dan terakhir yang putusannya bersifat final untuk menguji undang-undang terhadap UUD 1945;

[3.2] Menimbang bahwa oleh karena permohonan para Pemohon adalah permohonan untuk menguji konstitusionalitas norma undang-undang, *in casu* 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, selanjutnya disebut UU 7/2021) terhadap UUD 1945 maka Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo*.

Kedudukan Hukum Para Pemohon

[3.3] Menimbang bahwa berdasarkan Pasal 51 ayat (1) UU MK beserta Penjelasannya, yang dapat mengajukan permohonan pengujian undang-undang terhadap UUD 1945 adalah mereka yang menganggap hak dan/atau kewenangan konstitusionalnya yang diberikan oleh UUD 1945 dirugikan oleh berlakunya suatu undang-undang, yaitu:

- a. perorangan warga negara Indonesia (termasuk kelompok orang yang mempunyai kepentingan sama);
- b. kesatuan masyarakat hukum adat sepanjang masih hidup dan sesuai dengan perkembangan masyarakat dan prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia yang diatur dalam undang-undang;
- c. badan hukum publik atau privat; atau
- d. lembaga negara;



Dengan demikian, Pemohon dalam pengujian undang-undang terhadap UUD 1945 harus menjelaskan terlebih dahulu:

- a. kedudukannya sebagai Pemohon sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 ayat (1) UU MK;
- b. ada tidaknya kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional yang diberikan oleh UUD 1945 yang diakibatkan oleh berlakunya Undang-Undang yang dimohonkan pengujian dalam kedudukan sebagaimana dimaksud pada huruf a.

[3.4] Menimbang bahwa Mahkamah sejak Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 006/PUU-III/2005 yang diucapkan dalam sidang pleno terbuka untuk umum pada tanggal 31 Mei 2005 dan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 11/PUU-V/2007 yang diucapkan dalam sidang pleno terbuka untuk umum pada tanggal 20 September 2007 serta putusan-putusan selanjutnya, telah berpendirian bahwa kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional sebagaimana dimaksud dalam Pasal 51 ayat (1) UU MK harus memenuhi 5 (lima) syarat, yaitu:

- a. adanya hak dan/atau kewenangan konstitusional Pemohon yang diberikan oleh UUD 1945;
- b. hak dan/atau kewenangan konstitusional tersebut oleh Pemohon dianggap dirugikan oleh berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujian;
- c. kerugian konstitusional tersebut harus bersifat spesifik (khusus) dan aktual atau setidaknya-tidaknya potensial yang menurut penalaran yang wajar dapat dipastikan akan terjadi;
- d. adanya hubungan sebab-akibat antara kerugian dimaksud dan berlakunya undang-undang yang dimohonkan pengujian;
- e. adanya kemungkinan bahwa dengan dikabulkannya permohonan, maka kerugian konstitusional seperti yang didalilkan tidak akan atau tidak lagi terjadi.

[3.5] Menimbang bahwa berdasarkan uraian ketentuan Pasal 51 ayat (1) UU MK dan syarat-syarat kerugian hak dan/atau kewenangan konstitusional sebagaimana diuraikan pada Paragraf **[3.3]** dan Paragraf **[3.4]** di atas, Mahkamah selanjutnya mempertimbangkan kedudukan hukum para Pemohon sebagai berikut:

1. Bahwa norma undang-undang yang dimohonkan pengujian



konstitusionalitasnya oleh para Pemohon dalam permohonan *a quo* adalah Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021, yang menyatakan:

Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021:

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

bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945;

2. Bahwa Pemohon I menjelaskan kedudukan hukumnya sebagai perorangan warga negara Indonesia dan sebagai pembayar pajak (*tax payer*) [vide bukti P-1], berprofesi sebagai pedagang yang mendapatkan penghasilan dari kegiatan bisnis perdagangan. Pemohon I dibebani kewajiban membayar pajak kepada negara, yang dalam kewajiban pelaporan dan pembayaran pajak sangat mungkin terjadi persoalan. Pemohon I dapat dianggap tidak melaporkan/membayar kewajiban pajak yang sebenarnya, di mana dugaan tersebut dapat berujung pada dugaan terjadinya tindak pidana perpajakan. Sesuai ketentuan di bidang perpajakan, Direktorat Jenderal Pajak (Ditjen Pajak) dapat melakukan pemeriksaan bukti permulaan yang diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan, yang dapat dilakukan dengan cara-cara upaya paksa untuk memperoleh dokumen/data elektronik, informasi yang berkaitan dengan pajak, termasuk melakukan penyegelan dan memasuki/memeriksa tempat atau ruangan tertentu (pengeledahan). Dengan upaya paksa tersebut, Pemohon I merasa hak konstitusionalnya dirugikan sebab tidak dapat menggugat upaya paksa tersebut ke praperadilan karena pemeriksaan bukti permulaan disamakan dengan penyelidikan, sehingga Pemohon I tidak mendapat jaminan kepastian hukum yang adil sebagaimana dijamin dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945;
3. Bahwa Pemohon II adalah badan hukum privat [vide bukti P-4 dan bukti P-7] serta sebagai pembayar pajak atau wajib pajak [vide bukti P-6]. Pemohon II pernah mengajukan upaya hukum permohonan praperadilan berkaitan dengan pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan yang dilakukan Ditjen Pajak, karena terdapat ancaman dan beberapa upaya paksa yang dilakukan



terhadap Pemohon II. Dalam pemeriksaan bukti permulaan untuk memperoleh barang bukti, Penyidik PNS melakukan peminjaman, yang dalam Pasal 44 ayat (2) huruf e dalam Pasal 2 angka 14 UU 7/2021, menurut Pemohon II dapat dimaknai sebagai penggeledahan dan penyitaan, yang tidak disertai izin dari Pengadilan Negeri setempat sebagaimana diatur dalam KUHAP. Pemohon II pernah mengajukan upaya praperadilan ke Pengadilan Negeri dan mengetahui terdapat pihak lain yang juga mengajukan upaya praperadilan tersebut. Upaya tersebut ada yang dikabulkan, ada yang ditolak, dan ada yang tidak dapat diterima, sehingga Pemohon II menganggap telah mengalami kerugian hak konstitusional yang bersifat spesifik dan aktual karena adanya ketidakpastian hukum mengenai upaya praperadilan sebagaimana dijamin dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945;

Berdasarkan seluruh uraian Pemohon I dan Pemohon II dalam menjelaskan perihal kedudukan hukumnya, menurut Mahkamah, Pemohon I adalah benar sebagai perorangan warga negara Indonesia, dan Pemohon II adalah badan hukum privat, sebagai pembayar pajak atau wajib pajak [vide bukti P-1 dan bukti P-6]. Pemohon I dan Pemohon II telah menjelaskan kerugian hak konstitusional yang bersifat spesifik dan aktual yang dideritanya sebagai wajib pajak karena mengalami secara langsung ancaman dan upaya paksa akibat berlakunya norma yang dimohonkan pengujian, namun tidak mendapatkan kepastian hukum untuk mengajukan upaya hukum praperadilan. Selain itu, Pemohon I dan Pemohon II telah dapat menguraikan adanya hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara anggapan kerugian hak konstitusional yang dimilikinya dengan berlakunya norma Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 yang dimohonkan pengujian. Oleh karena itu, apabila permohonan *a quo* dikabulkan oleh Mahkamah maka anggapan kerugian hak konstitusional dimaksud tidak lagi terjadi. Dengan demikian, terlepas dari terbukti atau tidaknya persoalan konstitusionalitas norma yang didalilkan oleh Pemohon I dan Pemohon II, menurut Mahkamah, Pemohon I dan Pemohon II memiliki kedudukan hukum untuk bertindak sebagai Pemohon dalam permohonan *a quo*.

[3.6] Menimbang bahwa oleh karena Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo* serta Pemohon I dan Pemohon II (selanjutnya disebut para



Pemohon) memiliki kedudukan hukum untuk mengajukan permohonan *a quo*, selanjutnya Mahkamah akan mempertimbangkan pokok permohonan.

Pokok Permohonan

[3.7] Menimbang bahwa dalam mendalilkan inkonstitusionalitas norma Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, para Pemohon mengemukakan dalil-dalil permohonan yang pada pokoknya sebagai berikut (selengkapnya telah dimuat dalam bagian Duduk Perkara):

1. Bahwa menurut para Pemohon, norma Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 yang memberikan kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan telah dilakukan dengan menggunakan berbagai upaya paksa terhadap wajib pajak. Upaya paksa dimaksud tidak terdapat mekanisme perlindungan hukum bagi wajib pajak. Selain itu, upaya paksa oleh Penyidik (PPNS) dalam rangka pemeriksaan bukti permulaan, tidak dapat digugat melalui praperadilan di pengadilan negeri. Hal ini menurut para Pemohon menunjukkan tidak ada keseimbangan hukum dan perlindungan hak asasi manusia yang memadai bagi wajib pajak yang diperiksa dalam pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan. Lebih lanjut, menurut para Pemohon, pemeriksaan bukti permulaan tidak dapat disamakan dengan penyelidikan menurut KUHP, karena penegakan hukum pidana perpajakan dimulai dengan kegiatan pengembangan dan analisis yang meliputi kegiatan intelijen serta kegiatan lain yang potensial terjadinya upaya paksa;
2. Bahwa menurut para Pemohon, adanya mekanisme praperadilan merupakan pelaksanaan prinsip yang dapat menyeimbangkan antara wajib pajak dan PPNS Perpajakan dalam penegakan hukum pidana di bidang perpajakan. Namun, terhadap pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan yang dilaksanakan berdasarkan ketentuan Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 yang dijabarkan lebih lanjut dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (PMK 177/2022) yang telah dilakukan dengan cara-cara upaya paksa, seperti untuk memperoleh keterangan dokumen atau data elektronik, melalui penyegelan dan memasuki/memeriksa tempat atau



ruangan tertentu (pengeledahan), tidak selalu dapat diajukan upaya praperadilan. Dalam kaitan ini, wajib pajak hanya berkewajiban mengikuti upaya paksa tersebut tanpa dapat mempersoalkan/menggugat apabila terdapat kesalahan prosedur dalam pemeriksaan bukti permulaan tersebut. Oleh karena itu, menurut para Pemohon, hal ini telah menimbulkan ketidakpastian hukum yang dijamin oleh UUD 1945, sehingga bertentangan dengan prinsip negara hukum dan kepastian hukum yang adil;

3. Bahwa menurut para Pemohon, ketentuan Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 yang dijabarkan dalam PMK 177/2022 telah menimbulkan ketidakpastian hukum sehingga bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945. Tidak ditemukannya pengaturan dan penjelasan lebih lanjut mengenai pemeriksaan bukti permulaan dalam UU 7/2021 atau UU Ketentuan Umum Perpajakan, tetapi diatur dalam PMK 177/2022. Menurut para Pemohon, pendelegasian seperti ini melanggar ketentuan pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik, sebagaimana yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 (UU 12/2011). PMK 177/2022 memuat ketentuan-ketentuan yang bersifat pembatasan-pembatasan, ancaman-ancaman, dan mengatur hak dan kewajiban warga negara serta posisi yang tidak seimbang antara wajib pajak dan pemeriksa bukti permulaan tindak pidana perpajakan;

Bahwa berdasarkan uraian dalil-dalil di atas, para Pemohon memohon kepada Mahkamah yang pada pokoknya:

1. Menyatakan frasa “pemeriksaan bukti permulaan sebelum penyidikan” dalam Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 bertentangan dengan UUD 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;

dapat diajukan upaya hukum Praperadilan ke Pengadilan Negeri.”

- 2. Menyatakan frasa “Tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan” dalam Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 bertentangan dengan UUD 1945 secara bersyarat dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai “hanya berkenaan dengan hal-hal yang bersifat teknis-administratif dan bukan pembatasan dan/atau perluasan hak dan kewajiban warga negara”.

[3.8] Menimbang bahwa untuk mendukung dan membuktikan dalil-dalil permohonannya, para Pemohon telah mengajukan alat bukti surat atau tulisan yang diberi tanda bukti P-1 sampai dengan bukti P-7. Selain itu, para Pemohon juga mengajukan 2 (dua) orang ahli, yaitu Dr. Jimmy Zeravianus Usfunan, S.H., M.H. dan Dr. Mudzakkir, S.H., M.H., yang telah didengar keterangannya dalam persidangan Mahkamah pada tanggal 17 Oktober 2023, dan keterangan tertulisnya diterima Mahkamah pada tanggal 13 Oktober 2023. Para Pemohon juga mengajukan 1 (satu) orang saksi, yaitu Porah Yohanes, yang telah didengar kesaksiannya dalam persidangan pada tanggal 26 Oktober 2023. Selanjutnya, para Pemohon juga telah menyerahkan kesimpulan tertulis bertanggal 14 November 2023, yang diterima Mahkamah pada tanggal 14 November 2023 [selengkapnya dimuat dalam bagian Duduk Perkara].

[3.9] Menimbang bahwa Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) telah memberikan keterangan dalam persidangan Mahkamah pada tanggal 3 Oktober 2023 dan menyerahkan keterangan tertulis yang sama bertanggal 3 Oktober 2023, yang



diterima Mahkamah pada tanggal 15 November 2023 [selengkapnya telah dimuat dalam bagian Duduk Perkara].

[3.10] Menimbang bahwa Presiden telah menyerahkan keterangan tertulis bertanggal 3 Oktober 2023, yang diterima Mahkamah pada tanggal 29 September 2023, serta menyampaikan keterangan dalam persidangan Mahkamah pada tanggal 3 Oktober 2023. Selain itu, Presiden juga menyerahkan Ringkasan Keterangan tertulis bertanggal 3 Oktober 2023, yang diterima oleh Mahkamah pada tanggal 3 Oktober 2023 [selengkapnya telah dimuat dalam bagian Duduk Perkara].

[3.11] Menimbang bahwa untuk mendukung dan membuktikan keterangannya, Presiden telah mengajukan alat bukti surat atau tulisan yang diberi tanda bukti PK-1a, PK-1b, PK-1c, PK-2 sampai dengan bukti PK-9. Selain itu, Presiden juga mengajukan 2 (dua) orang ahli, yaitu Dr. Zainal Arifin Mochtar, S.H., LL.M. dan Dr. Ahmad Sofian, S.H., M.A., yang telah didengar keterangannya di bawah sumpah dalam persidangan Mahkamah pada tanggal 7 November 2023, dan keterangan tertulisnya bertanggal 3 November 2023, yang diterima Mahkamah pada tanggal 14 November 2023. Selanjutnya, Presiden juga telah menyerahkan kesimpulan tertulis bertanggal 15 November 2023, yang diterima Mahkamah pada tanggal 15 November 2023 [selengkapnya dimuat dalam bagian Duduk Perkara].

[3.12] Menimbang bahwa setelah Mahkamah memeriksa dan membaca secara saksama permohonan para Pemohon, keterangan DPR, keterangan Presiden, keterangan ahli para Pemohon, keterangan saksi para Pemohon, keterangan ahli Presiden, bukti-bukti surat/tulisan yang diajukan oleh para Pemohon dan Presiden, kesimpulan para Pemohon dan Presiden sebagaimana selengkapnya dimuat pada bagian Duduk Perkara, selanjutnya Mahkamah akan mempertimbangkan pokok permohonan para Pemohon.

[3.13] Menimbang bahwa sebelum Mahkamah mempertimbangkan lebih lanjut mengenai pokok permohonan para Pemohon, Mahkamah perlu mempertimbangkan terlebih dahulu berkenaan dengan penegakan hukum di bidang perpajakan 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 perundang-undangan 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.

[3.14] Menimbang bahwa setelah mempertimbangkan hal-hal di atas, persoalan konstitusionalitas norma yang harus dijawab oleh Mahkamah adalah:

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.



[3.15] Menimbang bahwa berkenaan dengan persoalan konstitusionalitas norma sebagaimana Paragraf **[3.14]** angka 1 di atas, setelah mencermati secara saksama dalil para Pemohon, Mahkamah mempertimbangkan 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 konstitusionalitas 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/PUU-XVII/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 penyidik 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, penyidik 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 penyelidikan 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 penyelidik 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 penyelidikan 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 penyelidik tersebut di atas dapat diukur bentangan rangkaian yang menjadi titik batasan kewenangan penyelidik 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 penyelidik 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 penyelidik dapat menghentikan penyidikannya. Meskipun secara formal tentang penghentian penyelidikan tidak dikenal dalam KUHAP, namun sesungguhnya hal tersebut tidak serta-merta 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 penyidik, agar dapat dihindari tindakan penyidik 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/PUU-XX/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 penyidik yang dapat dilakukan adalah identifikasi awal terkait dengan peristiwa yang diduga sebagai peristiwa pidana. Apabila suatu peristiwa berdasarkan penilaian subjektif penyidik 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 penyidik mengenai arti pentingnya identifikasi awal terkait dengan peristiwa yang diduga sebagai peristiwa pidana. Dengan adanya identifikasi awal akan berdampak pada terfokusnya penyidik dalam menentukan dugaan peristiwa pidana yang terjadi sehingga memberikan jaminan bagi penyidik untuk melakukan tindakan-tindakan 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 Sub-paragraf **[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 KUHAP 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 Sub-paragraf [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 pemidanaan 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 penyelidik 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 ketentuan-ketentuan 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 ketetapan 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 perundang-undangan 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 konstiusionalitasnya 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 pendelegasian 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 konstiusional 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 konstiusional 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* KUHP. 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 teknis-administratif 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.



[3.18] Menimbang bahwa terhadap hal-hal lain dan selebihnya dalam permohonan *a quo* tidak dipertimbangkan lebih lanjut karena dinilai tidak ada relevansinya.

4. KONKLUSI

Berdasarkan penilaian atas fakta dan hukum sebagaimana diuraikan di atas, Mahkamah berkesimpulan:

- [4.1]** Mahkamah berwenang mengadili permohonan *a quo*;
- [4.2]** Para Pemohon memiliki kedudukan hukum untuk mengajukan permohonan *a quo*;
- [4.3]** Pokok permohonan para Pemohon beralasan menurut hukum untuk sebagian.

Berdasarkan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, 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 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2020 Nomor 216, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6554), dan Undang-Undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 157, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5076);

5. AMAR PUTUSAN

Mengadili:

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 selengkapnya 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 selengkapnya 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.

6. PENDAPAT BERBEDA (*DISSENTING OPINION*)

Terhadap putusan Mahkamah *a quo*, terdapat 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, yang menyatakan sebagai berikut:



Pendapat Berbeda (*dissenting opinion*) dari Hakim Konstitusi Daniel Yusmic P. Foekh

[6.1] Menimbang bahwa Hakim Konstitusi Daniel Yusmic P. Foekh memiliki Pendapat berbeda (*dissenting opinion*), sebagai berikut:

[6.2] Menimbang bahwa sehubungan dengan amar putusan Mahkamah Konstitusi dalam perkara *a quo* yang baru saja selesai dibacakan, saya memiliki pendapat hukum yang berbeda (*dissenting opinion*) dari mayoritas hakim konstitusi, khususnya terkait pokok permohonan. Para Pemohon mengajukan pengujian norma Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 Angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (selanjutnya disebut UU HPP) terhadap Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 dengan alasan permohonan yang pada pokoknya sebagai berikut:

- a. bahwa frasa "*pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan*" pada Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 Angka 13 UU HPP menimbulkan ketidakpastian hukum dan karenanya bertentangan dengan prinsip negara hukum dan kepastian hukum yang adil. Menurut para Pemohon, tidak ditemukan pengaturan dan penjelasan lebih lanjut mengenai pemeriksaan bukti permulaan dalam UU HPP maupun Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang (selanjutnya disebut UU KUP), melainkan hal tersebut diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (selanjutnya disebut PMK 177/2022);
- b. bahwa pemeriksaan bukti permulaan tidak dapat disamakan dengan Penyelidikan berdasarkan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana (atau Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana yang selanjutnya disingkat KUHAP). Menurut para Pemohon, pengertian pemeriksaan bukti permulaan identik dengan pengertian Penyidikan yang berdasarkan Pasal 1 angka 2 KUHAP merupakan serangkaian tindakan penyidik dalam hal dan menurut cara yang



diatur dalam undang-undang untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tentang tindak pidana yang terjadi dan guna menemukan tersangkanya. Lagi pula, Pemeriksa bukti permulaan adalah Penyidik, yang dalam hal ini adalah Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak, bukan oleh penyelidik atau pemeriksa biasa, dengan kewenangan melakukan upaya yang sifatnya memaksa seperti meminjam dan memeriksa dokumen, serta memasuki dan melakukan penyegelan ruangan tertentu;

- c. bahwa pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan belum menerapkan prinsip *due process of law* secara utuh karena tindakan Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) dalam mencari dan menemukan bahan bukti tidak dapat dimohonkan praperadilan untuk menguji keabsahan prosedur dan perolehan bahan bukti. Bahkan dalam praktik, terdapat keragu-raguan bagi hakim dalam menerapkan hukum sebagaimana adanya putusan yang mengabulkan dan juga menolak permohonan praperadilan pemeriksaan bukti permulaan. Oleh karena tiadanya mekanisme kontrol terhadap pemeriksaan bukti permulaan, maka terdapat urgensi mekanisme praperadilan guna menempatkan Wajib Pajak dan PPNS di bidang perpajakan dalam posisi seimbang;
- d. bahwa pengaturan dan penjelasan lebih lanjut mengenai pemeriksaan bukti permulaan dalam PMK 177/2022 telah menjadikan regulasi tersebut sebagai “hukum acara” pemeriksaan bukti permulaan. Dalam PMK 177/2022 diatur mengenai kewenangan Pemeriksa bukti permulaan dan kewajiban Wajib Pajak (orang pribadi atau badan) yang diperiksa. Menurut para Pemohon, hal ini menimbulkan ketidakpastian hukum dan tidak sejalan dengan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XV/2017, sehingga Peraturan Menteri Keuangan tidak boleh mengatur hal-hal yang bersifat pembatasan atau perluasan hak dan kewajiban negara, melainkan hanya berkenaan dengan hal-hal yang bersifat teknis-administratif saja.

Berdasarkan dalil-dalil pokok permohonan para Pemohon di atas, isu konstitusional yang dipersoalkan dalam perkara *a quo* berkenaan dengan pemeriksaan bukti permulaan oleh Penyidik PPNS pada Direktorat Jenderal Pajak dan pendelegasian kewenangan mengatur pemeriksaan bukti permulaan dalam Peraturan Menteri Keuangan (PMK). Setelah mencermati secara saksama dalil-dalil para Pemohon yang dikuatkan dengan alat bukti surat/tulisan, keterangan saksi dan



ahli yang dihadirkan para Pemohon serta disandingkan dengan keterangan DPR, keterangan Presiden/Pemerintah, alat bukti surat/tulisan dan keterangan ahli yang diajukan oleh Presiden/Pemerintah, saya berpendapat sebagai berikut:

- 1) Bahwa salah satu tujuan nasional yang termaktub dalam Pembukaan UUD 1945 adalah memajukan kesejahteraan umum. Dalam rangka mencapai tujuan nasional tersebut, negara memerlukan sumber pembiayaan yang berkesinambungan untuk menopang pembangunan di segala sektor kehidupan yang sumber utamanya berasal dari penerimaan pajak. Pasal 23A UUD 1945 yang mengatur tentang pajak menyatakan, "*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang*". Dasar konstitusional tersebut mendelegasikan kewenangan kepada pembentuk undang-undang untuk mengatur pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa. Sehubungan dengan ketentuan Pasal 23A UUD 1945, DPR bersama-sama dengan Pemerintah telah menyusun serangkaian Undang-Undang Perpajakan, antara lain UU KUP, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (selanjutnya disebut UU PPh), Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (selanjutnya disebut UU PPN), Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, Undang-Undang Nomor 9 Tahun 2018 tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak (UU PNBP), dan UU HPP;
- 2) Bahwa secara historis, terdapat sejumlah peraturan perundang-undangan dalam penyelesaian sengketa pajak, yaitu dimulai dengan didirikannya Institusi Pertimbangan Pajak (IPP) berdasarkan *Staatsblad* Nomor 707 Tahun 1915 sebagaimana disempurnakan dengan *Staatsblad* Nomor 29 Tahun 1927. Selanjutnya dibentuk Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) berdasarkan *Staatsblad* Nomor 29 Tahun 1927 sebagaimana diubah terakhir dengan



Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1959 tentang Perubahan "*Regeling Van Het Beroep In Belastingzaken*". MPP berwenang memeriksa dan memutus permohonan banding atas keberatan yang diajukan, termasuk menyelesaikan sengketa pajak pusat dan pajak daerah. Eksistensi MPP masih tetap digunakan sampai dengan adanya Undang-Undang Nomor 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak. Sejak saat itulah MPP berganti menjadi Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP), yang mempunyai kewenangan yang lebih luas dan bersifat *quasi* peradilan. Bahkan pengertian sengketa pajak yang dapat diselesaikan oleh BPSP juga meliputi bidang kepabeanan dan cukai. Pada tahun 2002, dibentuklah Pengadilan Pajak yang merupakan badan peradilan khusus yang melaksanakan kekuasaan kehakiman dan berada dalam lingkungan Peradilan Tata Usaha Negara berdasarkan Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak;

- 3) Bahwa runtutan berbagai perubahan peraturan perundang-undangan yang pernah berlaku di Indonesia terkait dengan penyelesaian sengketa pajak, menunjukkan bahwa persoalan pajak masih dianggap sebagai urusan yang tidak mudah untuk diselesaikan karena memiliki karakteristik khusus. Hal ini senada dengan apa yang disampaikan oleh Victor Thuronyi, dalam buku *Tax Law Design and Drafting (1996)*, sebuah peraturan atau undang-undang yang terkait dengan urusan perpajakan masih sering dianggap rumit, membingungkan, dan sewenang-wenang. Pada tingkat tertentu, hal ini mungkin tidak dapat dihindari. Administrasi sistem perpajakan (*administration of a tax system*) harus mencakup peraturan yang sangat banyak dan beragam. Berbeda dengan hukum substantif perpajakan (*substantive laws of taxation*), tidak ada "prinsip" dasar administrasi. Meskipun demikian, ada sejumlah prinsip yang sangat luas yang harus diterapkan dalam setiap peraturan administratif, yaitu seperti keadilan dan efisiensi. Dalam beberapa hal, undang-undang administrasi perpajakan dibentuk oleh kumpulan peraturan yang saling berkaitan, ada yang berkaitan, ada yang tidak terlalu berkaitan erat, ada yang menyatakan kebijakan yang jelas, dan ada yang sebagian besar didasarkan pada pertimbangan sewenang-wenang. Hal ini disebabkan karena undang-undang administrasi perpajakan merupakan penjelasan pertama dan utama dari suatu birokrasi. Administrasi publik, dengan sendirinya, tidak mudah ditentukan hanya dengan mengacu pada sejumlah kecil prinsip. Sebaliknya, hal ini lebih merupakan



persoalan merancang jawaban yang dapat diterima atas berbagai permasalahan birokrasi praktis. Namun demikian, beberapa tatanan dapat diterapkan pada organisasi hukum administrasi perpajakan. Setidaknya terdapat tiga kategori/prinsip pengorganisasian yang dapat diidentifikasi sebagai berikut:

Pertama, kategori fungsional (*functional categories*). Tidaklah mengejutkan bahwa cara terpenting untuk mengatur undang-undang administrasi perpajakan yang lebih baik mencerminkan cara di mana otoritas pajak itu sendiri, atau setidaknya harus diorganisasir dengan baik. Dengan kata lain, undang-undang pada dasarnya disusun berdasarkan fungsi-fungsi birokrasi yang berbeda-beda yang diperlukan untuk penyelenggaraan sistem perpajakan. Undang-undang administrasi perpajakan yang sesuai dengan kategori fungsional mencakup peraturan dan keputusan (*regulations and rulings*), pencatatan dan pengembalian (*record keeping and returns*), audit dan investigasi (*audits and investigations*), penyelesaian sengketa (*dispute settlement*), pemulihan uang yang terutang kepada pemerintah (*recovery of monies owed to the government*), investigasi internal (*internal investigations*), dan ombudsman wajib pajak (*taxpayer ombudsperson*).

Kedua, organisasi temporal (*temporal organization*). Organisasi sementara bagi hukum acara perpajakan masuk diperlukan karena prosedur perpajakan mau tidak mau mengikuti suatu rangkaian waktu, mengingat setiap kewajiban perpajakan didasarkan pada masa pajak, dengan kemungkinan berikutnya adanya penetapan kembali pajak, banding atas penetapan kembali, dan penetapan akhir utang pajak untuk periode yang bersangkutan. Organisasi sementara berarti bahwa undang-undang harus dimulai dengan aturan-aturan mengenai penjelasan undang-undang (peraturan dan keputusan), diikuti dengan timbulnya tanggung jawab oleh wajib pajak (yang biasanya mengharuskan wajib pajak untuk mendapatkan nomor identifikasi, menyimpan catatan, dan mengajukan pengembalian), dan kemudian melanjutkan setiap langkah melalui penyetoran pajak (atau informasi), menjalani audit, menyangketakan keputusan penilaian, dan menjalani tindakan penagihan.

Ketiga, kategori hukum (*legal categories*). Beberapa aturan, yang mewakili kategori hukum umum, melintasi garis fungsional dan temporal. Prinsip-prinsip tersebut tidak dapat dengan mudah diorganisasikan berdasarkan waktu karena



dapat diterapkan pada sejumlah langkah waktu yang memungkinkan. Hal ini paling baik ditempatkan bersamaan, biasanya pada awal dan akhir undang-undang administrasi perpajakan. Di antara kategori-kategori yang paling penting adalah definisi yang diterapkan pada istilah-istilah yang umumnya terdapat dalam undang-undang, hak-hak hukum wajib pajak, hukuman (baik perdata maupun pidana) atas kegagalan wajib pajak dalam memenuhi kewajibannya, hukuman atas kegagalan pihak administrasi dalam mematuhi kewajibannya, dan bunganya (baik kepada pemerintah atas kekurangan pembayaran maupun kepada wajib pajak atas kelebihan pembayaran).

- 4) Bahwa dalam konteks Indonesia, untuk memudahkan Wajib Pajak, berdasarkan prinsip *self assessment* yang dalam UU KUP, sistem perpajakan Indonesia memberikan kepercayaan penuh kepada Wajib Pajak untuk menghitung, menyetor, dan melaporkan jumlah pajak terutang yang menjadi kewajibannya. Setiap Wajib Pajak harus mengisi Surat Pemberitahuan dengan benar, lengkap, dan jelas, serta menyampaikannya ke kantor Direktorat Jenderal Pajak. Sebagai konsekuensi atas Surat Pemberitahuan yang disampaikan terlambat atau tidak dilaporkan dengan benar, Direktorat Jenderal Pajak memiliki kewenangan untuk menetapkan pajak yang seharusnya terutang. Apabila terdapat indikasi tindak pidana pajak yang didasarkan pada informasi, data, laporan, dan pengaduan, Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan;
- 5) Bahwa secara doktriner, hukum pidana pajak merupakan *ius singular* karena memiliki sistem norma dan sanksi tersendiri, yaitu hukum administrasi yang diberi sanksi pidana. Hukum pidana pajak juga dikualifikasikan sebagai ketentuan yang memiliki karakter khusus yang lebih bersifat sistematis (*lex specialis systematis*) karena ketentuan formil dan materiil hukum pidana pajak dapat menyimpang dari KUHAP dan Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP), serta subyek (*adressat*) yang diatur juga bersifat khusus, yakni Wajib Pajak dan petugas pajak (*fiscus*). Dengan memahami hakikat hukum pidana pajak sebagai *ius singular* yang memenuhi kriteria *lex specialis systematis* tidak dapat dipersamakan dengan tindak pidana khusus lainnya (*bijzondere delict*) yang diatur di luar KUHP, maka paradigma yang dibangun dalam penegakan hukum pajak adalah mengedepankan penyelesaian sengketa melalui mekanisme administratif guna mengoptimalkan pemasukan bagi keuangan



negara. Hal ini dikarenakan pemasukan terhadap keuangan negara dianggap lebih utama dibandingkan dengan pidana badan berupa perampasan kemerdekaan. Oleh karenanya, Wajib Pajak tetap diberikan kesempatan agar dengan kemauan sendiri membetulkan Surat Pemberitahuan yang telah disampaikan melalui pernyataan tertulis mengenai ketidakbenaran perbuatannya dengan disertai pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi denda yang ditetapkan. Sementara itu, ketika muncul adanya indikasi tindak pidana perpajakan berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan yang dikembangkan dan dianalisis oleh Direktorat Jenderal Pajak, maka terlebih dahulu akan dilakukan pemeriksaan bukti permulaan demi mencegah kerugian lebih lanjut pada keuangan negara;

- 6) Bahwa dengan membaca ketentuan mengenai pemeriksaan bukti permulaan dalam UU KUP sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU HPP, maka akan diperoleh pemahaman bahwa pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan dikonstruksikan sebagai berikut:
 - a. pemeriksaan yang dilakukan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan [vide Pasal 1 angka 27];
 - b. dilakukan sebelum penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan [vide Pasal 43A ayat (1)];
 - c. dilaksanakan oleh Pejabat Penyidik Pegawai Negeri Sipil di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak [vide Pasal 43A ayat (1a)];
 - d. pemeriksaan bukti permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam undang-undang yang mengatur tentang hukum acara pidana [vide Penjelasan Pasal 43A ayat (1)].

Bersandar pada konstruksi demikian, tampak jelas bahwa pembentuk Undang-Undang menghendaki pemeriksaan bukti permulaan sebagai tindakan penyaringan (*filtering/screening*) dalam rangka mengidentifikasi dan menemukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana di bidang perpajakan guna menentukan dapat atau tidaknya dilakukan penyidikan, sehingga pemeriksaan bukti permulaan bukan merupakan tahap penyidikan (*pro justitia*).



- 7) Bahwa berkenaan dengan ruang lingkup praperadilan, Mahkamah dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 21/PUU-XII/2014, yang diucapkan dalam Sidang Pleno terbuka untuk umum pada tanggal 28 April 2015, telah memberi pemaknaan baru terhadap Pasal 77 huruf a KUHAP dengan menyatakannya bertentangan dengan UUD 1945 dan tidak memiliki kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai termasuk penetapan tersangka, penggeledahan, dan penyitaan. Dengan demikian, setelah putusan tersebut, Pasal 77 KUHAP selengkapanya berbunyi,

“Pengadilan negeri berwenang untuk memeriksa dan memutus, sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam undang-undang ini tentang:

- a. sah atau tidaknya penangkapan, penahanan, penghentian penyidikan atau penghentian penuntutan, termasuk penetapan tersangka, penggeledahan, dan penyitaan;*
- b. ganti kerugian dan atau rehabilitasi bagi seorang yang perkara pidananya dihentikan pada tingkat penyidikan atau penuntutan.”*

Memasukkan pemeriksaan bukti permulaan ke dalam ruang lingkup praperadilan tidak sesuai dengan penafsiran kontekstual berdasarkan asas *Noscitur a Sociis*, asas *Ejusdem Generis*, dan asas *Expressio Unius Exclusio*. Asas *Noscitur a Sociis* berarti suatu kata atau istilah harus diartikan dalam rangkaianannya, asas *Ejusdem Generis* menentukan suatu kata atau istilah dibatasi maknanya secara khusus dalam kelompoknya, dan asas *Expressio Unius Exclusio* mensyaratkan bahwa jika suatu konsep digunakan untuk satu hal, maka tidak berlaku untuk hal lain (Phillipus M. Hadjon dan Tatiek Sri Djatmiati, 2008, *Argumentasi Hukum*, h. 26-27). Norma Penjelasan Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 Angka 13 UU HPP telah secara tegas menyatakan bahwa pemeriksaan bukti permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam undang-undang tentang hukum acara pidana, sehingga pemeriksaan bukti permulaan tidak termasuk ke dalam (*associated with*) rangkaian pengertian upaya paksa yang merupakan objek praperadilan, dan pemeriksaan bukti permulaan juga merupakan konsep tersendiri yang hanya digunakan dalam hukum pidana peradilan.

- 8) Bahwa berkenaan dengan pendelegasian kewenangan mengatur tata cara pemeriksaan bukti permulaan dalam PMK 177/2022, Lampiran II Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor



13 Tahun 2022 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (selanjutnya disebut UU PPP) menyatakan bahwa 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. Apabila dirunut sebelum adanya PMK 177/2022, pengaturan mengenai tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan bukanlah hal yang baru, oleh karena regulasi yang bersifat teknis administratif telah dituangkan dalam PMK sebagai berikut:

- a. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK.03/2007 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (PMK-202/PMK.03/2007);
- b. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 18/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (PMK-18/PMK.03/2013); dan
- c. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 239/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (PMK-239/PMK.03/2014).

Pendelegasian kewenangan pengaturan pada peraturan yang lebih rendah pada dasarnya dimaksudkan untuk menjamin kepastian hukum terhadap pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan. Lagi pula, apabila dibaca secara keseluruhan, substansi PMK 177/2022 mengatur hal-hal yang bersifat teknis-administratif yang terdiri dari 11 (sebelas) bab, yaitu Ketentuan Umum (Bab I), Kewenangan, Dasar, Lingkup, dan Jangka Waktu Pemeriksaan Bukti Permulaan (Bab II), Ketentuan Pemeriksaan Bukti Permulaan (Bab III), Kewajiban dan Hak dalam Pemeriksaan Bukti Permulaan (Bab IV), Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan (Bab V), Pemeriksaan Bukti Permulaan Secara Terbuka dan Tertutup (Bab VI), Pelaporan Pemeriksaan Bukti Permulaan dan Tindak Lanjut Pemeriksaan Bukti Permulaan (Bab VII), Tindak Pidana Yang Diketahui Seketika (Bab VIII), Pelimpahan Kewenangan (Bab IX), Ketentuan Peralihan (Bab X), dan Ketentuan Penutup (Bab XI).

Sementara itu, Perkara Nomor 63/PUU-XV/2017 pada pokoknya berkenaan



dengan pengujian Pasal 32 ayat (3a) UU KUP yang berbunyi, "*Persyaratan serta pelaksanaan hak dan kewajiban kuasa sebagaimana dimaksud pada ayat (3) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan*". Mahkamah dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XV/2017, yang diucapkan dalam Sidang Pleno terbuka untuk umum pada tanggal 26 April 2018, menyatakan bahwa frasa "pelaksanaan hak dan kewajiban kuasa" dalam Pasal 32 ayat (3a) UU KUP bertentangan dengan UUD 1945 dan tidak memiliki kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai hanya berkenaan dengan hal-hal yang bersifat teknis-administratif dan bukan pembatasan dan/atau perluasan hak dan kewajiban warga negara. Dengan demikian, terdapat perbedaan substansial antara putusan tersebut dengan permohonan para Pemohon karena Perkara Nomor 63/PUU-XV/2017 menyangkut hak dan kewajiban kuasa Wajib Pajak, sedangkan permohonan *a quo* menyangkut tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan yang lebih mencerminkan aspek teknis-administratif dan konkrit.

- 9) Bahwa sebagaimana pendapat Ahli dari Pemerintah Dr. Zainal Arifin Mochtar, S.H., LL.M. yang disampaikan dalam sidang pleno pada tanggal 7 November 2023, dengan mengutip pendapatnya Edmund H. Schwenk, dalam *The Administrative Crime, Its Creation and Punishment by Administrative Agencies*, yang pada pokoknya menyatakan bahwa penerapan sanksi pidana dalam bidang hukum administrasi menyangkut tiga hal: *Pertama*, konstitusionalitas suatu undang-undang yang memberi wewenang kepada suatu badan administratif untuk mengeluarkan peraturan dan perundang-undangan yang dapat dilaksanakan dengan hukuman sehingga menimbulkan unsur-unsur kejahatan tertentu; *Kedua*, konstitusionalitas suatu undang-undang yang memberi wewenang kepada suatu badan administratif untuk menjatuhkan hukuman atas pelanggaran peraturan dan perundang-undangannya; dan, *Ketiga*, konstitusionalitas suatu undang-undang yang memberi wewenang kepada lembaga administratif untuk menjatuhkan hukuman kepada pelaku pelanggaran.

Lebih lanjut dikatakan Ahli, apabila dilihat dari kacamata hukum tata negara, undang-undang harmonisasi perpajakan (termasuk tindak pidana di bidang perpajakan) dikualifikasikan sebagai undang-undang yang memiliki karakteristik khusus yang lebih bersifat sistematis (*lex specialis systematis*). Setidaknya ada



tiga ukuran yang menjadi parameter suatu undang-undang dikualifikasikan sebagai *lex specialis systematis*; *Pertama*, ketentuan hukum yang diatur di dalam materi muatan undang-undang tersebut berbeda dengan ketentuan hukum pada umumnya; *Kedua*, ketentuan hukum yang diatur dalam undang-undang tersebut juga mengatur ketentuan hukum pidana materil dan formil namun berbeda dari ketentuan pada umumnya. *Ketiga*, subjek dan/atau *adressat* hukum yang diatur dalam undang-undang tersebut sangat bersifat khusus. Berdasarkan ketiga parameter tersebut di atas, maka undang-undang harmonisasi perpajakan yang di dalamnya juga memuat ketentuan tindak pidana di bidang perpajakan telah memenuhi kualifikasi sebagai undang-undang yang memiliki kekhususan sistematis (*lex specialis systematis*). Karena Undang-Undang Harmonisasi Perpajakan memuat norma dan sanksi hukum yang bersifat administratif dan pidana. Selain itu, ketentuan norma tindak pidana pajak yang diatur di dalam Undang-Undang Perpajakan dirumuskan dengan pendekatan yang berbasis nilai ekonomis dan finansial dalam rangka meningkatkan penerimaan negara;

- 10) Bahwa saya juga menyadari bahwa Mahkamah Konstitusi telah mengeluarkan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023, yang diucapkan dalam Sidang Pleno terbuka untuk umum pada tanggal 25 Mei 2023, yang pada pokoknya Mahkamah telah mengalihkan secara penuh pengelolaan Peradilan Pajak di bawah Mahkamah Agung. Dalam pertimbangan hukumnya, Mahkamah menyatakan:

[3.12.2] *Bahwa berkaitan dengan fakta hukum adanya dualisme kewenangan pembinaan pada Pengadilan Pajak dimaksud, maka hal demikian jelas sama dengan mencampuradukan pembinaan lembaga peradilan yang seharusnya secara terintegrasi berada dalam satu lembaga yang menjalankan fungsi kekuasaan kehakiman dan terpisah dengan campur tangan kekuasaan eksekutif ataupun kekuasaan manapun. Sebab, makna pembinaan secara universal adalah melakukan bimbingan baik secara teknis yudisial maupun non yudisial, di mana kedua hal tersebut berpotensi tumpang tindih (overlapping) karena tidak dapat dipisahkan satu dengan lainnya dan merupakan satu kesatuan pilar akan kemandirian lembaga peradilan. Lebih jauh, dengan tetap mempertahankan pembinaan badan peradilan pada lembaga yang tidak terintegrasi, maka hal tersebut dapat memengaruhi kemandirian badan peradilan atau setidaknya-tidaknya berpotensi lembaga lain turut mengontrol pelaksanaan tugas dan kewenangan badan peradilan in casu Pengadilan Pajak, meskipun hanya berkaitan dengan organisasi, administrasi dan keuangan. Namun hal tersebut, menunjukkan Pengadilan Pajak tidak*



dapat secara optimal melaksanakan tugas dan kewenangannya secara independen. Terlebih, dalam perspektif negara hukum berkaitan dengan sistem peradilan dan proses-proses penegakan hukum untuk memberikan keadilan dan juga kepastian hukum bagi pencari keadilan, merupakan unsur yang fundamental dalam penguatan kedudukan lembaga peradilan yang merupakan satu kesatuan implementasi adanya konsep negara hukum yang mencita-citakan adanya supremasi hukum maupun penegakkan hukum yang adil. Dengan demikian, tanpa adanya independensi dalam lembaga peradilan dan juga setidak-tidaknya badan peradilan yang masih berpotensi dipengaruhi oleh kekuasaan pemerintah atau eksekutif, hal ini dapat memperlebar peluang terjadinya penyalahgunaan kekuasaan atau adanya kesewenang-wenangan dalam pemerintahan termasuk diabaikannya hak asasi manusia/hak konstitusional warga negara oleh penguasa, akibat terabaikannya independensi badan peradilan...”

[3.12.4] *Bahwa dengan diwujudkannya sistem peradilan satu atap maka akan diperoleh adanya badan peradilan yang terbebas dari pengaruh-pengaruh pihak lain, hal ini membuktikan fungsi lembaga peradilan yang memberikan keadilan secara independen benar-benar dapat dinikmati oleh para pencari keadilan (justiciabelen) dan dengan sendirinya keadilan dan kepastian hukum adalah keadilan dan kepastian hukum sebagaimana yang diharapkan dan dipercaya publik. Bahwa berkenaan dengan hal tersebut dan sejalan dengan pertimbangan hukum Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 6/PUU-XIV/2016, setelah Mahkamah memeriksa bukti yang diajukan para Pemohon, telah ternyata pula terhadap UU 14/2002 telah dilakukan proses pembahasan Rancangan Undang-Undang tentang Pengadilan Pajak (vide bukti P-15), di mana Pasal 5 RUU a quo dirumuskan sebagai berikut: (1) Pembinaan teknis peradilan Badan Peradilan Pajak dilakukan oleh Mahkamah Agung; (2) Pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan Badan Peradilan Pajak dilakukan oleh Departemen Keuangan; (3) Pembinaan sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) akan dialihkan ke Mahkamah Agung secara bertahap; (4) Pembinaan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dan ayat (2) harus tetap menjamin kebebasan Hakim dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak. Oleh karena itu, adanya bukti rancangan undang-undang tersebut semakin meyakinkan Mahkamah bahwa sesungguhnya sudah terdapat niat dari pembentuk undang-undang untuk secara ideal meletakkan seluruh pembinaan Pengadilan Pajak secara bertahap ke dalam satu atap yaitu di bawah Mahkamah Agung. Demikian halnya pertimbangan hukum dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 6/PUU-XIV/2016, juga telah secara tegas mengingatkan kepada pembentuk undang-undang untuk mempertimbangkan tentang keberadaan Pengadilan Pajak a quo guna ditempatkan pembinaannya secara keseluruhan di bawah Mahkamah Agung. Namun, ternyata hal tersebut hingga saat ini belum juga diwujudkan oleh pembentuk undang-undang.*

[3.13] *Menimbang bahwa berdasarkan seluruh uraian pertimbangan hukum tersebut dan merujuk fakta belum ditindaklanjutinya putusan Mahkamah Konstitusi hingga saat ini, Mahkamah berkesimpulan cukup beralasan secara hukum dalam putusan perkara a quo untuk menentukan tenggang waktu yang pasti kepada pembentuk undang-undang tidak*



hanya sekadar pesan-pesan sebagaimana dalam putusan Mahkamah sebelumnya. Dalam kaitan ini, penting bagi Mahkamah untuk menetapkan dengan memerintahkan selambat-lambatnya tanggal 31 Desember 2026 dinilai sebagai tenggang waktu yang adil dan rasional untuk menyatukan kewenangan pembinaan Pengadilan Pajak dalam satu atap di bawah Mahkamah Agung. Oleh karena itu, sejak putusan atas perkara a quo diucapkan, secara bertahap para pihak pemangku kepentingan (stakeholders) segera mempersiapkan regulasi berkaitan dengan segala kebutuhan hukum, termasuk hukum acara dalam rangka peningkatan profesionalitas sumber daya manusia Pengadilan Pajak, serta mempersiapkan hal-hal lain yang berkaitan dengan pengintegrasian kewenangan di bawah Mahkamah Agung dimaksud. Dengan demikian, selambat-lambatnya tanggal 31 Desember 2026 seluruh pembinaan Pengadilan Pajak sudah berada di bawah Mahkamah Agung.

- 11) Bahwa berdasarkan seluruh uraian pertimbangan hukum di atas, oleh karena hukum pajak memiliki karakter khusus yang bersifat *lex specialis systematis*, maka pendelegasian kewenangan mengatur tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan kepada Menteri Keuangan sudah senafas dengan UU PPP. Sekalipun secara kasat mata permohonan a quo tidak terkait langsung dengan eksistensi Pengadilan Pajak, namun apabila dicermati secara mendalam terdapat korelasi dengan perintah Mahkamah kepada pembentuk undang-undang agar pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan bagi Pengadilan Pajak dilakukan oleh Mahkamah Agung yang secara bertahap dilaksanakan selambat-lambatnya tanggal 31 Desember 2026 (vide Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023). Sehubungan dengan hal tersebut, oleh karena permohonan para Pemohon diajukan masih dalam masa transisi peralihan kewenangan pembinaan Pengadilan Pajak dalam satu atap di bawah Mahkamah Agung (*one roof system*), maka norma Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 Angka 13 UU HPP tidak bertentangan dengan prinsip negara hukum dan asas kepastian hukum yang adil sebagaimana didalilkan para Pemohon. Dengan demikian, permohonan para Pemohon sudah seharusnya dinyatakan ditolak.

Pendapat Berbeda (*dissenting opinion*) dari Hakim Konstitusi M. Guntur Hamzah dan Hakim Konstitusi Saldi Isra

[6.3] Menimbang bahwa Hakim Konstitusi M. Guntur Hamzah dan Hakim Konstitusi Saldi Isra memiliki Pendapat berbeda (*dissenting opinion*), sebagai berikut:



[6.4] Menimbang bahwa sehubungan dengan putusan *a quo* yang baru saja selesai dibacakan dengan amar putusan mengabulkan permohonan para Pemohon untuk sebagian, kami, hakim konstitusi M. Guntur Hamzah dan Saldi Isra memiliki pendapat berbeda (*dissenting opinion*) sepanjang pengujian norma Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 Angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP). Menurut kami, sepanjang pengujian Pasal 43A ayat (1) UU HPP, seharusnya Mahkamah menolak (*wordt ongegrond verklaard*) permohonan para Pemohon, sedangkan terhadap pengujian Pasal 43A ayat (4) kami berpendapat sama dengan putusan *a quo* yakni mengabulkan sebagian dari Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 Angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP).

Adapun alasan/argumentasi hukum terkait pendapat hukum berbeda (*dissenting opinion*) ini, sebagai berikut:

1. Para Pemohon menguji ketentuan norma Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP. Pasal 43A ayat (1) UU HPP yang memberikan kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Sedangkan Pasal 43A ayat (4) UU HPP mengatur tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
2. Pasal *a quo* berpotensi melanggar hak konstitusional sebagaimana diatur dalam Pasal 1 ayat (3), Pasal 28D ayat (1) UUD 1945. Sebab, pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan yang dilaksanakan sesuai ketentuan pasal *a quo* yang selanjutnya diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (PMK 177/2022) yang apabila dicermati secara komprehensif dan mendalam, maka dalam pemeriksaan bukti permulaan tersebut terdapat unsur-unsur dan cara-cara upaya paksa (*subpoena*). Selanjutnya, apabila pemeriksaan bukti permulaan sebelum penyidikan pada tindak pidana pajak dapat dijadikan objek praperadilan, maka kerugian konstitusional para Pemohon akan pulih kembali. Terlebih, saat ini terdapat banyak putusan praperadilan yang terkadang menyatakan menolak gugatan praperadilan terhadap



pemeriksaan bukti permulaan dalam tindak pidana pajak, namun tidak sedikit juga terdapat praperadilan yang justru menyatakan menerima gugatan praperadilan terhadap pemeriksaan bukti permulaan dalam tindak pidana pajak. Sehingga, telah menimbulkan ketiadakpastian hukum dalam implementasinya dan merugikan *due process rights* dari para Pemohon.

3. Terhadap alasan permohonan para Pemohon *a quo*, putusan Mahkamah sebagaimana telah diucapkan sebelumnya menyatakan bahwa permohonan para Pemohon dikabulkan untuk sebagian. Kami sependapat dengan putusan Mahkamah sepanjang pengujian Pasal 43A ayat (4) yang telah dinyatakan inkonstitusional secara bersyarat, kecuali yang terkait dengan Pasal 43A ayat (1) UU HPP. Sebab, menurut kami, norma Pasal 43A ayat (4) memang terbukti memberikan pendelegasian kewenangan yang terlampau besar kepada Direktur Jenderal Pajak dalam membuat Peraturan Menteri Keuangan (PMK) yang mengatur tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan. Terlebih, PMK 177/2022 dimaksud substansinya justru memiliki karakter yang bersifat memaksa (*subpoena*) dari petugas pemeriksa, membatasi hak dan kebebasan warga negara (wajib pajak) sebagai akibat adanya kewajiban untuk melaksanakan perintah atau tindakan dari Pemeriksa Bukti Permulaan, dan berujung pada melampaui batasan ruang lingkup sebagaimana maksud Pasal 43A ayat (4) UU HPP. Pembatasan hak dan kebebasan warga negara demikian seharusnya hanya boleh diatur dalam undang-undang bukan peraturan yang bersifat teknis-administratif *in casu* PMK 177/2022.
4. Namun demikian, sepanjang pengujian Pasal 43A ayat (1) UU HPP, kami berpendapat seharusnya Mahkamah menolaknya. Sebab, ketentuan norma *a quo* mengatur kewenangan Direktur Jenderal Pajak melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan yang secara tegas diatur dalam undang-undang *in casu* UU HPP. Pengaturan demikian adalah valid, konstitusional, berkepastian hukum, serta menjadi landasan yuridis bagi Direktur Jenderal Pajak melakukan pemeriksaan bukti permulaan.
5. Sejalan dengan hal tersebut, hukum pajak merupakan *ius singulare* dan



masuk dalam kategori *lex specialis sistematicis* karena memiliki sistem norma dan sanksi tersendiri. Di dalam hukum pajak dikenal adanya prinsip *no taxation without representation* yaitu tiada pajak tanpa undang-undang, atau dalam pengertian yang lain pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa dan dibebankan oleh negara kepada rakyat adalah sah sepanjang diatur dalam undang-undang yang sudah dibahas dan disetujui oleh wakil-wakil rakyat di Parlemen atau DPR. Prinsip yang sama juga mengatakan *taxation without representation is robbery*, yang mengandung arti bahwa pajak tanpa undang-undang adalah perampokan. Prinsip hukum pajak demikian telah tercermin dalam ketentuan Pasal 23A UUD 1945 yang secara tegas menyatakan bahwa "*Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang*".

6. Berdasarkan prinsip *no taxation without representation*, maka segala hal boleh dipajaki oleh negara sepanjang telah disetujui oleh DPR (parlemen) dan diatur dalam undang-undang. Hal senada pernah disampaikan oleh Alexander Hamilton dalam perkara Daniel Lawrence Hylton vs. United States (1796) yang berargumen di hadapan pengadilan atas nama pemerintah dan menyatakan bahwa pajak adalah penggunaan kekuasaan kongres secara sah. Dalam perkara yang menjadi cikal-bakal lahirnya praktik pengujian undang-undang (*judicial review*) tersebut, majelis hakim yang dipimpin oleh *Justice William Peterson* menolak gugatan yang dimohonkan oleh Hylton terhadap *Tax on Carriages Act 1794* sebab Mahkamah Agung Amerika Serikat menilai, terkait dengan soal pajak dalam UU *a quo* adalah konstitusional karena telah dibahas dan disetujui oleh wakil-wakil rakyat di parlemen (kongres). Dengan demikian, jika dikaitkan dengan perkara *a quo*, pemberian kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 43A ayat (1) UU HPP adalah valid dan konstitusional karena diatur dalam undang-undang yang sudah mendapatkan persetujuan DPR atau parlemen.



7. Kendatipun Mahkamah berpandangan bahwa Pasal 43A ayat (1) UU HPP tidak dapat dipisahkan dari Pasal 43A ayat (4) UU HPP, menurut hemat kami, secara sepintas memang tidak ada perbedaan karena saling terikat dan berkelindan dalam bingkai Pasal 43A UU HPP. Akan tetapi, setelah dicermati lebih mendalam lagi, ternyata justru nampak adanya perbedaan substansi yang terkandung di dalamnya. Pasal 43A ayat (1) UU HPP mengatur perihal kewenangan Direktur Jenderal Pajak melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Sementara itu, Pasal 43A ayat (4) UU HPP mengatur perihal 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.
8. Menurut kami, permasalahan konstitusional tidak nampak dalam Pasal 43A ayat (1) UU HPP, sebab sebagaimana telah kami sampaikan sebelumnya, bahwa ketentuan *a quo* adalah valid dan konstitusional. Terlebih, kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan diberikan oleh undang-undang, sehingga dalam batas penalaran yang wajar, andaipun Pasal 43A ayat (1) UU HPP mengatur adanya upaya paksa (*subpoena*), *quod non*, ihwal tersebut telah sesuai dengan karakter hukum pajak sebagai *ius singulare*. Jika Mahkamah hendak memberikan tafsir baru, maka seharusnya bukan ditujukan pada Pasal 43A ayat (1) UU HPP, namun ditujukan hanya terhadap Pasal 43A ayat (4) UU HPP, yang sekali lagi, menurut hemat kami, norma ayat (4) dalam pasal *a quo* memberi pendelegasian kewenangan yang terlampau luas dan berlebihan (*excessive*) kepada peraturan menteri yang seharusnya hanya bersifat teknis administratif. Padahal, sebagaimana pernah dipertimbangkan dan ditegaskan oleh Mahkamah dalam berbagai putusan, peraturan teknis administratif tidak boleh menambah kewenangan yang bersifat memaksa (*subpoena*). Andaipun terdapat kewenangan yang bersifat memaksa (*subpoena*), terlebih membatasi hak proses hukum, dan pembatasan hak dan kebebasan warga negara, hanya dimungkinkan jika ihwal tersebut



ditetapkan dengan undang-undang [vide Pasal 28J ayat (2) UUD 1945]. Sehingga, Mahkamah seharusnya cukup memberikan tafsir bersyarat (*conditionally unconstitutional*) terbatas pada Pasal 43A ayat (4) UU HPP saja, dan tidak terhadap Pasal 43A ayat (1) UU *a quo*. Secara sistematis, norma Pasal 43A ayat (4) UU HPP memang dimaksudkan untuk mengelaborasi atau menjelaskan lebih lanjut norma dalam Pasal 43A ayat (1) UU HPP. Artinya, secara sistematis, norma Pasal 43A ayat (1) UU HPP harus dipahami sebagai norma umum terhadap norma lain dalam Pasal 43A UU HPP. Dengan demikian, dalam batas penalaran yang wajar kami menilai norma Pasal 43A ayat (1) UU HPP adalah konstitusional.

Berdasarkan seluruh uraian di atas, sekali lagi, kami berpendapat permohonan para Pemohon sepanjang pengujian Pasal 43A ayat (1) UU HPP seharusnya ditolak (*wordt ongegrond verklaard*).

Demikian diputus dalam Rapat Permusyawaratan Hakim oleh delapan Hakim Konstitusi yaitu Suhartoyo selaku Ketua merangkap Anggota, Saldi Isra, Enny Nurbaningsih, Daniel Yusmic P. Foekh, Arief Hidayat, M. Guntur Hamzah, Ridwan Mansyur, dan Arsul Sani, masing-masing sebagai Anggota, pada hari **Senin**, tanggal **lima**, bulan **Februari**, tahun **dua ribu dua puluh empat**, yang diucapkan dalam Sidang Pleno Mahkamah Konstitusi terbuka untuk umum pada hari **Selasa**, tanggal **tiga belas**, bulan **Februari**, tahun **dua ribu dua puluh empat**, selesai diucapkan pukul **14.54 WIB**, oleh sembilan Hakim Konstitusi yaitu Suhartoyo selaku Ketua merangkap Anggota, Saldi Isra, Enny Nurbaningsih, Daniel Yusmic P. Foekh, Anwar Usman, Arief Hidayat, M. Guntur Hamzah, Ridwan Mansyur, dan Arsul Sani, masing-masing sebagai Anggota, dengan dibantu oleh Wilma Silalahi sebagai Panitera Pengganti, dengan dihadiri oleh para Pemohon dan/atau kuasanya, Dewan Perwakilan Rakyat atau yang mewakilinya, dan Presiden atau yang mewakilinya.

KETUA,

ttd.

Suhartoyo



ANGGOTA-ANGGOTA,

ttd.

Saldi Isra

ttd.

Enny Nurbaningsih

ttd.

Daniel Yusmic P. Foekh

ttd.

Anwar Usman

ttd.

Arief Hidayat

ttd.

M. Guntur Hamzah

ttd.

Ridwan Mansyur

ttd.

Arsul Sani

PANITERA PENGGANTI,

ttd.

Wilma Silalahi



Agar setiap orang mengetahuinya, memerintahkan penerbitan putusan ini dengan penempatannya dalam Berita Negara Republik Indonesia.

Diterbitkan di Jakarta
pada tanggal 15 Februari 2024

DIREKTUR JENDERAL
PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN
KEMENTERIAN HUKUM DAN HAK ASASI MANUSIA
REPUBLIK INDONESIA,

ttd

Asep N. Mulyana

