KEPASTIAN HUKUM PEMERIKSAAN BUKTI PERMULAAN TANPA UPAYA PAKSA PASCA PUTUSAN MAHKAMAH KONSTITUSI NOMOR 83/PUU-XXI/2023 [1]

Oleh:
Revalina Angelica Hasan [2]
Marthin L. Lambonan[3]
Robert N. Warong[4]

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan ntuk mengetahui kepastian hukum pemeriksaan bukti permulaan dalam kasus perpajakan tanpa upaya paksa pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 serta implikasi pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan tanpa upaya paksa dalam proses penegakan hukum tindak pidana perpajakan. Sehingga dapat memberikan kontribusi sebagai rujukan bagi mahasiswa, akademisi, praktisi, dan pemerhati hukum, dan terlebih untuk seluruh masyarakat di Indonesia untuk memperoleh informasi hukum dan pengetahuan hukum yang lebih mendalam mengenai pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan pasca putusan mahkamah konstitusi.

Kata Kunci: *Pajak, Bukti Permulaan, Mahlamah Konstitusi.*

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Negara melalui Direktorat Jenderal Pajak (DJP) diberikan kewenangan atribusi oleh peraturan perundang-undangan untuk melakukan berbagai tindakan administratif maupun represif dalam rangka menjaga kepatuhan wajib pajak serta menindak setiap bentuk pelanggaran di bidang perpajakan.[5] Kewenangan tersebut merupakan bagian dari fungsi pengawasan dan penegakan hukum administrasi perpajakan yang bertujuan menciptakan kepastian hukum, meningkatkan kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*), serta melindungi kepentingan keuangan negara. Salah satu instrumen hukum yang memiliki posisi penting dalam sistem penegakan hukum perpajakan adalah pemeriksaan bukti permulaan. Pemeriksaan bukti permulaan merupakan mekanisme awal yang dilakukan oleh otoritas pajak untuk menemukan adanya keadaan, perbuatan, atau bukti yang dapat memberikan indikasi terjadinya tindak pidana di bidang perpajakan sebelum dilanjutkan ke tahap penyidikan. Pengaturan mengenai kewenangan tersebut secara normatif termuat dalam Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), yang memberikan dasar hukum bagi DJP untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebagai bagian dari proses penegakan hukum perpajakan.

Pemeriksaan bukti permulaan (*preliminary evidence audit*) dalam konteks tindak pidana perpajakan pada prinsipnya adalah rangkaian kegiatan yang dilakukan untuk memperoleh bukti-bukti awal berupa data, keterangan, atau tulisan yang menunjukkan dugaan kuat bahwa suatu tindak pidana perpajakan telah atau sedang terjadi.[6] Menurut Direktorat Jenderal Pajak, bukti permulaan merupakan keadaan, perbuatan, dan/atau bukti berupa keterangan, tulisan, atau benda yang bisa memberikan petunjuk adanya dugaan kuat tindak pidana di bidang perpajakan yang diduga dapat menimbulkan kerugian penerimaan negara.[7]

Terlepas dari urgensinya dalam menemukan bukti permulaan sebagai instrumen penegakan hukum tindak pidana perpajakan, pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan pada kenyataannya juga menimbulkan berbagai persoalan yuridis yang berkaitan dengan perlindungan hak-hak wajib pajak, khususnya terkait aspek kepastian hukum, proporsionalitas tindakan pemeriksa, serta persoalan mengenai apakah pemeriksaan bukti permulaan dapat dilaksanakan tanpa menggunakan upaya paksa sebagaimana prinsip yang diatur dalam *due process of law*. Di satu sisi, Undang-Undang Pajak maupun aturan turunannya dalam Peraturan Menteri Keuangan memberi wewenang untuk melakukan kegiatan pemeriksaan bukti permulaan tanpa upaya paksa; di sisi lain, terdapat kekhawatiran bahwa praktiknya dapat menyerupai penyidikan yang dapat menggunakan upaya paksa sehingga berpotensi mengabaikan prinsip-prinsip hukum acara pidana seperti penghormatan terhadap hak

---

[1] Artikel Skripsi

[2] Mahasiswa Fakultas Hukum Unsrat, NIM 220711010640

[3] Fakultas Hukum Unsrat, Magisten Ilmu Hukum

[4] Fakultas Hukum Unsrat, Magister Ilmu Hukum

[5] Destiana Sembiring. "Analisis Kebijakan Penanganan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan Oleh Direktorat Jendral Pajak." *Unes Law Review* 6.3. 2024. Hlm. 9390-9420.

[6] Anis Wahyu Hermawan, Yudha Pramana, and Leo B. Barus. "*Authorithy of Preliminary Evidence Audit in Indonesia: Administrative Policy or Criminal Policy*?." *Criminal Law and Policy Review* 1.1. 2022. Hlm. 11-14.

[7] *Ibid.*

asasi wajib pajak.[8] Praktiknya, pemeriksaan bukti permulaan sering kali menimbulkan konsekuensi hukum yang serius, seperti pemanggilan, penyegelan secara paksa, penyitaan dokumen, hingga tindakan lain yang pada hakikatnya memiliki karakter serupa dengan tindakan dalam proses penyidikan pidana.

Mahkamah Konstitusi sendiri telah mencatat sejumlah keberatan wajib pajak terkait prosedur pemeriksaan bukti permulaan, khususnya pada sidang perkara Nomor 83/PUU-XXI/2023, dimana pemohon mempertanyakan kejelasan prosedur serta status hukum pemeriksaan bukti permulaan terhadap hak-hak warga negara.[9] Hal tersebut dapat dilihat dengan adanya permohonan pengujian materiel yang diajukan oleh Surianingsih sebagai Pemohon I dan PT Putra Indah Jaya sebagai Pemohon II yang diwakili Budiyanto Pranoto selaku Direktur dalam Pemohon pengujian konstitusionalitas Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU Nomor 7 Tahun 2021 terhadap UUD 1945.

Adapun dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023, Mahkamah menyatakan frasa "pemeriksaan bukper sebelum dilakukan penyidikan' dalam Pasal 43A ayat (1) UU KUP bertentangan dengan UUD 1945 dan tidak memiliki kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai 'tidak terdapat tindakan upaya paksa". Sehingga selengkapnya norma Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 tentang HPP menjadi Dirjen pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukper sebelum dilakukan penyidikan tidak pidana di bidang perpajakan, sepanjang tidak terdapat tindakan upaya paksa. Serta Pasal 43A ayat (4) yang diujikan juga dinyatakan bertentangan dengan UUD 1945 dan tidak memiliki kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai tidak melanggar hak asasi waiib pajak.

Pasca putusan Mahkamah Konstitusi, pencarian bukti permulaan tidak lagi semata-mata berfokus pada kepentingan penerimaan negara, tetapi juga harus mempertimbangkan perlindungan hak konstitusional wajib pajak sebagai subjek hukum yang dijamin oleh konstitusi.[10] Oleh karena itu, gap inilah yang menjadi fokus penting untuk dikaji dalam penelitian mengenai Kepastian Hukum Pemeriksaan Bukti Permulaan Tanpa Upaya Paksa Pasca-Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023. Penelitian ini menjadi relevan untuk menganalisis konsep kepastian hukum yang ideal pasca putusan Mahkamah Konstitusi sekaligus mengkaji implikasi yuridis yang ditimbulkan terhadap praktik pemeriksaan bukti permulaan dalam sistem penegakan hukum perpajakan di Indonesia.

B. Rumusan Masalah

1. Bagaimana kepastian hukum pemeriksaan bukti permulaan dalam kasus tindak pidana perpajakan pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023?
2. Bagaimana implikasi yuridis Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 terhadap penerapan pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan?

C. Metode Penelitian

Sifat penelitian yang digunakan adalah deskriptif analitis yang menggunakan jenis penelitian yuridis normatif. Dan pendekatan yang digunakan yakni pendekatan undang-undang dan pendekatan konseptual dan pendekatan kasus.

PEMBAHASAN

A. Kepastian Hukum Pemeriksaan Bukti Permulaan dalam Kasus Tindak Pidana Perpajakan Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023

1) Konstruksi Awal Ketidakpastian Hukum sebagai Persoalan Fundamental dalam Pemeriksaan Bukti Permulaan

Salah satu isu sentral yang melatarbelakangi pengujian konstitusional Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) UU HPP dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 adalah munculnya ketidakpastian hukum (*legal uncertainty*) dalam pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan. Persoalan tersebut tidak hanya. berkaitan dengan kejelasan norma, tetapi juga menyangkut batas kewenangan negara, perlindungan hak konstitusional Wajib Pajak, serta mekanisme kontrol yudisial terhadap tindakan aparat perpajakan.

Dalam perspektif negara hukum, kepastian hukum merupakan unsur fundamental yang menjamin bahwa setiap tindakan pemerintah dilakukan berdasarkan aturan yang jelas, dapat diprediksi, dan tidak membuka ruang bagi

[8] Direktorat Jendral Pajak Kemenkeu. Di Kutip pada Laman: *https://www.pajak.go.id/index.php/id/artikel/benarkah-pemeriksaan-bukti-permulaan-bertentangan-dengan-uud-1945,* Di Akses pada Tanggal 3 Januari 2026, Pukul 21.06.

[9] *Ibid.*

[10] *Ibid.*

tindakan sewenang-wenang.[11] Prinsip tersebut memperoleh landasan konstitusional dalam Pasal 28D ayat (1) UUD NRI Tahun 1945 yang menjamin hak setiap orang atas pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil.

Problematika pertama yang menjadi sumber ketidakpastian hukum adalah tidak jelasnya posisi pemeriksaan bukti permulaan dalam sistem hukum acara pidana perpajakan. Penjelasan Pasal 43A ayat (1) UU HPP menyatakan bahwa pemeriksaan bukti permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan. Akan tetapi, pada saat yang sama PMK yang mengatur tata cara pemeriksaan bukti permulaan justru memberikan kewenangan yang dalam praktik menyerupai kewenangan penyidik.

Satu sisi, pemeriksaan bukti permulaan diposisikan sebagai instrumen pra-penyidikan yang setara dengan penyelidikan. Di sisi lain, pemeriksa bukti permulaan diberikan instrumen yang mengandung karakteristik pro justitia sebagaimana lazim digunakan dalam penyidikan. Akibatnya, batas antara penyelidikan dan penyidikan menjadi kabur. Secara konseptual, penyelidikan hanya bertujuan mencari dan menemukan peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana, sedangkan penyidikan bertujuan mencari dan mengumpulkan bukti guna membuat terang tindak pidana dan menemukan tersangkanya.[12]

Perbedaan fungsi tersebut menimbulkan konsekuensi hukum yang berbeda terhadap penggunaan upaya paksa. Sebab, ketika pemeriksaan bukti permulaan ditempatkan sebagai penyelidikan tetapi dijalankan dengan metode yang menyerupai penyidikan, maka terjadi inkonsistensi dalam sistem hukum. Inkonsistensi tersebut menjadi salah satu sumber utama ketidakpastian hukum yang kemudian dikoreksi oleh Mahkamah Konstitusi. Bukti paling konkret mengenai adanya ketidakpastian hukum dalam perkara ini dapat dilihat dari lahirnya putusan-putusan praperadilan yang saling bertentangan terhadap objek hukum yang sama.

Persoalan berikutnya terletak pada tidak jelasnya mekanisme perlindungan hukum yang dapat digunakan oleh Wajib Pajak ketika merasa hak-haknya dilanggar dalam proses pemeriksaan bukti permulaan. Satu sisi, permasalahan yang muncul ketika sebagian hakim berpandangan bahwa pemeriksaan bukti permulaan merupakan objek praperadilan sebagai konsekuensi logis dari tindakan sejenis upaya paksa dalam proses pemeriksaan bukti permulaan, sebab dalil tersebut bersandar pada substansi bahwa terdapat tindakan pemeriksaan bukti permulaan mengandung tindakan yang menyerupai penggeledahan dan penyitaan. Sebagian hakim lainnya justru menyatakan bahwa pemeriksaan bukti permulaan bukan objek praperadilan karena belum terdapat tindakan *pro justitia* (upaya paksa) hanya saja terlihat mirip sebagaimana yang ditentukan secara normatif. Akibatnya, Wajib Pajak tidak memperoleh kepastian mengenai forum hukum yang dapat digunakan untuk menguji legalitas tindakan pemeriksa bukti permulaan. Kondisi tersebut secara langsung berkaitan dengan jaminan hak atas kepastian hukum yang adil. Seseorang yang merasa haknya dirugikan oleh tindakan negara harus mengetahui secara jelas mekanisme hukum yang tersedia untuk memperoleh perlindungan. Ketika forum penyelesaian sengketa itu sendiri menjadi tidak pasti, maka perlindungan hukum kehilangan efektivitasnya.

Perspektif hak asasi manusia, keadaan demikian sangat problematis karena menciptakan situasi di mana negara memiliki kewenangan yang luas untuk melakukan intervensi terhadap warga negara, tetapi warga negara tidak memperoleh instrumen pengawasan yang jelas terhadap penggunaan kewenangan tersebut. Lebih dari itu, analisis yang lebih mendalam menunjukkan bahwa akar ketidakpastian hukum dalam perkara ini sesungguhnya terletak pada konstruksi delegasi norma yang terlalu luas.

Pasal 43A ayat (4) UU HPP menyerahkan pengaturan tata cara pemeriksaan bukti permulaan kepada Peraturan Menteri Keuangan. Delegasi tersebut tidak disertai batasan yang jelas mengenai jenis tindakan yang dapat dilakukan dalam pemeriksaan bukti permulaan. Akibatnya, PMK kemudian mengatur berbagai tindakan yang berpotensi membatasi hak-hak Wajib Pajak tanpa adanya legitimasi yang tegas dari undang-undang. Persoalan ini menunjukkan adanya gejala yang dalam teori hukum administrasi dikenal sebagai *delegated legistlation* atau *subordination lagislation*, yaitu keadaan ketika undang-undang menyerahkan pengaturan materi yang seharusnya

[11] Deandra Tiffany. et al. "Makna Kepastian Hukum dalam Perspektif Filsafat Hukum dan Implementasinya di Indonesia." *Jurnal Ragam Pengabdian* 3.1 (Spesial Issue), 2026. Hlm. 5228-5237.

[12] Badan Pembinaan Hukum Nasional. "*Analisis dan Evaluasi Hukum Acara Pidana: Penyelidikan dan Penyidikan"*. Jakarta: Pusat Analisis dan Evaluasi Hukum Nasional, Badan Pembinaan Hukum Nasional, Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia, 2022. Hlm. 29-30.

ditentukan sendiri oleh pembentuk undang-undang kepada peraturan pelaksana.[13]

Ratio decidendi utama Mahkamah dalam perkara ini berangkat dari penafsiran sistematis terhadap Penjelasan Pasal 43A ayat (1) UU KUP yang menyatakan bahwa pemeriksaan bukti permulaan mempunyai tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan. Mahkamah berpendapat bahwa apabila pembentuk undang-undang secara eksplisit menyamakan kedudukan pemeriksaan bukti permulaan dengan penyelidikan, maka seluruh prinsip yang berlaku dalam penyelidikan harus pula berlaku dalam pemeriksaan bukti permulaan.

2) Kepastian Hukum Pemeriksaan Bukti Permulaan dengan Tindakan Serupa Upaya Paksa terhadap Penegakan Hukum Perpajakan (Telaah *Ratio Decidendi* Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023)

Ratio decidendi utama Mahkamah dalam perkara ini berangkat dari penafsiran sistematis terhadap Penjelasan Pasal 43A ayat (1) UU KUP yang menyatakan bahwa pemeriksaan bukti permulaan mempunyai tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan. Mahkamah berpendapat bahwa apabila pembentuk undang-undang secara eksplisit menyamakan kedudukan pemeriksaan bukti permulaan dengan penyelidikan, maka seluruh prinsip yang berlaku dalam penyelidikan harus pula berlaku dalam pemeriksaan bukti permulaan.

Pertimbangan hukum dari 6 (enam) Hakim Mahkamah Konstitusi kurang lebih sependapat mengenai batasan upaya paksa dalam pemeriksaan bukti permulaan, hal tersebut di pertegas secara jelas melalui Putusan Nomor 9/PUU-XVII/2019 yang pada pokoknya menyatakan bahwa adanya perbedaan terhadap tindakan dan wewenang yang dapat dilakukan pada tahap penyelidikan oleh penyelidik dan penyidikan oleh penyidik. Pada tahap penyelidikan, belum dapat dipastikan ada tidaknya peristiwa pidana karena jika ditemukan adanya suatu tindak pidana, penyelidik pada tahap penyelidikan harus meningkatkan. statusnya menjadi penyidikan. Sehingga pada proses penyelidikan tidak dapat dilakukan suatu upaya paksa atau tindakan pro justitia. Berbeda dengan penyelidikan, tahap penyidikan yang memperbolehkan aparat penegak hukum untuk mengambil tindakan upaya paksa karena sudah ditemukannya. adanya suatu peristiwa pidana. Tindakan dilakukan dengan pro justitia karena dapat berimplikasi pada terampasnya kemerdekaan. orang atau benda/barang. Oleh karena tindakan pemeriksaan bukti permulaan dipersamakan dengan proses penyelidikan sehingga pada prinsipnya pemeriksaan bukti permulaan, menurut Mahkamah Konstitusi RI tidak dapat dilakukan tindakan-tindakan upaya paksa.

Meski mengabulkan sebagian permohonan para Pemohon, terdapat 3 (tiga) Hakim Konstitusi yang memiliki pendapat berbeda (*dissenting opinion*). Seperti yang diuraikan oleh hakim konstitusi Daniel Yusmic P. Foekh yang memberikan pendapat bahwasanya hukum pidana pajak memiliki kompleksitas dan karakter khusus yang lebih bersifat sistematis (lex specialis systematis) sebagaimana pendapat tersebut dikutip melalui pemikiran Eddy O. S. Hiearij.[14] Sehingga ketentuan formil pajak dapat menyimpang dari KUHAP. Sehingga pemeriksaan bukti permulaan dalam tindak pidana di bidang perpajakan merupakan konsep tersendiri yang hanya digunakan. dalam hukum pidana perpajakan.

Sementara hakim konstitusi Saldi Isra dan hakim konstitusi M. Guntur Hamzah, memberikan pendapat berbeda (*dissenting opinion*) hanya berkaitan pengujian norma Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021. Menurut kedua hakim konstitusi tersebut ketentuan pasal tersebut hanya mengatur kewenangan dari Ditjen Pajak untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan sehingga tidak ada persoalan konstitusionalitas terhadap norma tersebut. Tidak jauh berbeda dengan pendapat hakim konstitusi Daniel Yusmic P. Foekh, kedua hakim konstitusi tersebut juga menjelaskan bahwa hukum pajak merupakan ius singulare dan masuk dalam kategori *lex specialis systematis*, karena memiliki norma dan sanksi tersendiri.

3) Kepastian Hukum terhadap Kewenangan Delegatif Peraturan Menteri Keuangan mengenai Pemeriksaan Bukti Permulaan ditarik Perspektif Hak Asasi Wajib Pajak Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023

[13] Jimly Asshiddiqie dalam Siska Windu Natalia. "Pembentukan Peraturan Pelaksanaan Undang-Undang dalam Berbagai Konstitusi di Dunia". *Jurnal Ilmu Sosial dan Pendidikan*. 7.2., 2023. Hlm. 1516-1528.

[14] Edward Omar Sharif Hiariej. "Asas *lex specialis systematis* dan Hukum Pidana Pajak." *Jurnal Penelitian Hukum De Jure* 21.1. 2021. 1-12.

Konstitusionalitas pendelegasian Pengaturan dalam Pemeriksaan Bukti Permulaan dapat dilihat secara jelas dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023. Putusan Mahkamah Konstitusi tersebut, tidak hanya mempersoalkan keberadaan kewenangan pemeriksaan bukti permulaan yang dimiliki Direktorat Jenderal Pajak, melainkan juga menyoroti batas konstitusional kewenangan delegatif yang diberikan oleh undang-undang kepada Menteri Keuangan. Persoalan hukum muncul karena Pasal 43A ayat (4) UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) memberikan mandat kepada Menteri Keuangan untuk mengatur lebih lanjut tata cara pemeriksaan bukti permulaan melalui Peraturan Menteri Keuangan (PMK). Dalam praktiknya, delegasi tersebut melahirkan pengaturan yang memberikan kewenangan kepada pemeriksa bukti permulaan untuk melakukan tindakan yang secara substansial menyerupai penggeledahan, penyitaan, penguasaan dokumen, akses data elektronik, hingga penyegelan tempat tertentu.

Permasalahan konstitusional kemudian muncul ketika pengaturan yang berada pada tingkat PMK tersebut memuat norma yang secara langsung berpotensi membatasi hak-hak warga negara. Dalam perspektif negara hukum (*rechtsstaat*), setiap tindakan pemerintahan yang berpotensi mengurangi atau membatasi hak konstitusional warga negara harus memperoleh legitimasi yang memadai dari undang-undang. Oleh karena itu, instrumen hukum yang tepat untuk membatasi hak adalah undang-undang, bukan peraturan menteri yang hanya bersifat administratif.[15] Prinsip tersebut merupakan konsekuensi dari asas legalitas yang menghendaki agar setiap pembatasan terhadap kebebasan individu dilakukan berdasarkan norma yang dibentuk oleh lembaga legislatif sebagai representasi kedaulatan rakyat.

Mahkamah Konstitusi dalam putusan *a quo* pada dasarnya mengingatkan bahwa kewenangan delegasi yang diberikan oleh undang-undang tidak dapat ditafsirkan sebagai pemberian kewenangan tanpa batas kepada pembentuk peraturan pelaksana. Delegasi hanya dapat digunakan untuk mengatur aspek-aspek teknis pelaksanaan norma, bukan menciptakan norma baru yang membatasi hak asasi warga negara atau memperluas kewenangan negara melebihi apa yang telah diberikan oleh undang-undang. Oleh sebab itu, pengaturan mengenai tindakan yang mengandung unsur pemaksaan tidak dapat semata-mata diletakkan dalam PMK karena menyangkut hak konstitusional warga negara yang harus memperoleh perlindungan langsung dari undang-undang.[16]

B. Implikasi Yuridis Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 terhadap Penerapan Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Perpajakan

1) Implikasi Putusan Mahkamah Konstitusi mengenai Pemeriksaan Bukti Permulaan terhadap Praperadilan yang Bersifat korektif dan konstruktif.

Implikasi hukum dari Putusan MK 83/PUU-XXI/2023 terlihat pada perubahan cara membaca hubungan antara pemeriksaan bukti permulaan dan praperadilan. Mahkamah tidak menyatakan pemeriksaan bukti permulaan sebagai objek praperadilan secara umum. Mahkamah juga tidak menutup pintu praperadilan jika dalam pemeriksaan bukti permulaan terjadi tindakan yang mengandung upaya paksa. Konstruksi ini penting. Objek yang diuji oleh praperadilan bukan nama tahapannya, melainkan sifat tindakan aparat. Pemeriksaan bukti permulaan tetap berada di luar praperadilan jika berlangsung sukarela, administratif, dan tidak memaksa. Tindakan dalam pemeriksaan tersebut dapat diuji melalui praperadilan jika substansinya masuk dalam penggeledahan, penyitaan, atau perampasan hak yang setara dengan upaya paksa.

Implikasi signifikan ini kemudian dapat dilihat secara jelas dari Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 terhadap praperadilan terletak pada perubahan fokus pengujian. Praperadilan tidak ditujukan untuk menguji pemeriksaan bukti permulaan sebagai tahap secara umum. Praperadilan terbuka ketika tindakan konkret dalam pemeriksaan bukti permulaan memiliki karakter upaya paksa. Hakim praperadilan tidak cukup melihat nama surat, nama tahapan, atau sebutan administratif yang digunakan oleh pemeriksa. Hakim harus menilai substansi tindakan. Peminjaman dokumen yang dilakukan secara sukarela tetap berada dalam ruang pemeriksaan bukti permulaan. Sebaliknya, pengambilan dokumen yang disertai kewajiban, ancaman, penguasaan barang, akses paksa terhadap data elektronik, atau penyegelan tempat usaha memiliki karakter yang mendekati penggeledahan dan penyitaan.

[15] Sipghotulloh Mudjaddidi. ”Konstitusionalitas Pembatasan Hak Asasi Manusia dalam Putusan Mahkamah Konstitusi”. *Jurnal Konstitusi*. 18.3. 2021. Hlm. 548

[16] *Ibid.*

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 juga memperjelas bahwa batas praperadilan tidak ditentukan oleh klaim administratif aparat. Tindakan dalam pemeriksaan bukti permulaan perlu diuji melalui pendekatan fungsional. Apabila pemeriksa hanya meminta klarifikasi, meminta salinan dokumen secara sukarela, atau mencatat keterangan tanpa tekanan, tindakan tersebut tidak dapat langsung diperlakukan sebagai objek praperadilan. Apabila pemeriksa memasuki ruang tertentu, mengakses sistem elektronik, mengambil data, menahan bahan bukti, atau menyegel tempat sehingga wajib pajak kehilangan penguasaan atas objek tersebut, tindakan itu memiliki karakter paksa. Andi Hamzah menekankan bahwa hukum acara pidana harus menjaga keseimbangan antara kebutuhan pembuktian dan perlindungan hak warga negara.[17] Keseimbangan ini menjadi penting karena pemeriksaan bukti permulaan berada pada wilayah yang sensitif antara administrasi pajak dan hukum pidana.

Konsekuensi praktisnya, permohonan praperadilan harus dibangun di atas fakta konkret. Wajib pajak tidak cukup menyatakan bahwa surat perintah pemeriksaan bukti permulaan telah merugikan dirinya. Wajib pajak perlu menunjukkan tindakan yang mengandung unsur paksa, seperti surat permintaan yang menggunakan rumusan kewajiban absolut, berita acara pengambilan data elektronik, tanda terima bahan bukti yang mengalihkan penguasaan, penyegelan tempat, atau ancaman peningkatan perkara apabila bahan bukti tidak diberikan. Hakim praperadilan juga perlu menilai apakah persetujuan wajib pajak benar-benar lahir dari kehendak bebas. Persetujuan formal dalam berita acara belum tentu menunjukkan kesukarelaan apabila wajib pajak berhadapan dengan relasi kuasa negara, status pemeriksa sebagai aparatur pajak, dan risiko perkara ditingkatkan ke penyidikan.

2) Implikasi terhadap Perlindungan Hak Asasi Wajib Pajak

Implikasi putusan terhadap perlindungan hak asasi wajib pajak terletak pada perubahan cara memandang kedudukan wajib pajak dalam pemeriksaan bukti permulaan. Wajib pajak tidak dapat diperlakukan hanya sebagai objek kewajiban fiskal. Wajib pajak merupakan subjek hukum yang memiliki hak konstitusional. Pasal 28D ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 menjamin kepastian hukum yang adil. Pasal 29 ayat (1) Undang-Undang Nomor 39 Tahun 1999 tentang Hak Asasi Manusia menjamin perlindungan diri pribadi, keluarga, kehormatan, martabat, dan hak milik. Pasal 36 Undang-Undang Nomor 39 Tahun 1999 tentang Hak Asasi Manusia juga menjamin hak milik setiap orang. Pemeriksaan bukti permulaan dapat menyentuh hak tersebut ketika pemeriksa memasuki ruang usaha, meminta dokumen, membuka data elektronik, atau menahan bahan bukti. Karena itu, perlindungan hak tidak boleh diposisikan sebagai hambatan penegakan pajak, melainkan sebagai syarat sahnya penegakan pajak.

Hubungan hukum pajak pada dasarnya memuat ketimpangan struktural antara negara dan wajib pajak. Negara memiliki kewenangan memeriksa, menetapkan, menagih, dan menindak. Wajib pajak memiliki kewajiban menghitung, membayar, dan melaporkan pajak. Ketimpangan ini menuntut perlindungan prosedural yang kuat. Rochmat Soemitro menegaskan bahwa pajak merupakan iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang dan dapat dipaksakan tanpa jasa timbal langsung.[18] Posisi dominan negara tidak boleh berkembang menjadi tindakan sewenang-wenang. Asas legalitas dan kepastian hukum harus menjadi pengendali utama dalam setiap tindakan pemeriksaan.

Putusan Mahkamah Konstitusi memperkuat hak wajib pajak atas kepastian status hukum. Pemeriksaan bukti permulaan tidak boleh menempatkan wajib pajak dalam keadaan menggantung. Pasal 43A Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menempatkan pemeriksaan bukti permulaan sebelum penyidikan. Artinya, pada tahap tersebut wajib pajak belum seharusnya diperlakukan seperti tersangka. Apabila pemeriksa menggunakan tindakan paksa pada tahap ini, status hukum wajib pajak menjadi kabur. Wajib pajak belum berada dalam penyidikan, tetapi haknya telah dibatasi dengan cara yang menyerupai penyidikan. Ketidakjelasan seperti itu bertentangan dengan konsepsi hak asasi manusia yang dijamin oleh konstitusi.

Hak atas privasi dan perlindungan data menjadi aspek yang sangat penting dalam pemeriksaan bukti permulaan. Pemeriksaan pajak modern sering menyentuh dokumen keuangan, data transaksi, korespondensi bisnis, data

[17] Andi Hamzah. *"Hukum Acara Pidana Indonesia"*. Jakarta: Sinar Grafika, 2010. Hlm. 5-7.

[18] Rochmat Soemitro. *"Asas dan Dasar Perpajakan"*. Bandung: Refika Aditama, 1998. Hlm. 1-8.

konsumen, sistem akuntansi, dan data elektronik lain. Data tersebut tidak hanya bernilai pembuktian, tetapi juga mengandung nilai ekonomi dan kerahasiaan. Akses yang terlalu luas dapat merugikan rahasia usaha, reputasi, dan kepentingan bisnis wajib pajak. Karena itu, permintaan data harus dibatasi oleh relevansi, ruang lingkup, masa pajak, jenis pajak, dan tujuan pemeriksaan. Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton menegaskan bahwa kewenangan perpajakan harus dilaksanakan dalam kerangka hukum yang menjaga keseimbangan antara kepentingan negara dan hak wajib pajak.[19]

Perlindungan hak asasi wajib pajak juga berhubungan dengan hak untuk didengar. Pemeriksaan bukti permulaan tidak boleh menempatkan wajib pajak hanya sebagai pihak yang menerima perintah. Wajib pajak perlu mengetahui dasar pemeriksaan, objek pemeriksaan, hak dan kewajibannya, ruang lingkup permintaan data, serta akibat hukum dari setiap tindakan yang dilakukan oleh pemeriksa. Hak untuk memberi keterangan dan klarifikasi merupakan bagian dari keadilan prosedural. Tom R. Tyler menunjukkan bahwa kepatuhan warga terhadap hukum sangat dipengaruhi oleh persepsi bahwa otoritas bertindak adil, menghormati, dan memberi kesempatan untuk didengar.[20] Dalam konteks perpajakan, prosedur yang adil dapat memperkuat legitimasi pemeriksaan dan mengurangi resistensi wajib pajak.

Putusan Mahkamah Konstitusi juga memperkuat perlindungan hukum dalam dua bentuk, yaitu perlindungan preventif dan perlindungan represif. Perlindungan preventif tampak pada pembatasan bahwa pemeriksaan bukti permulaan tidak boleh memuat tindakan upaya paksa. Batas ini mencegah pelanggaran hak sebelum terjadi. Perlindungan represif tampak pada terbukanya ruang praperadilan sebagai langkah yang sifatnta korektif dan konstruktif sebagaimana diuraikan pada sub-bab sebelumnya. Sehingga ketika tindakan konkret pemeriksa telah berubah menjadi tindakan paksa maka perlindungan hak asasinya dapat menggunakan langkah praperadilan sebagai upaya represif atas perlindungan hak asasi wajib pajak.

3) Implikasi terhadap Prosedur dan Mekanisme Pemeriksaan Bukti Permulaan oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam Tindak Pidana Pajak

Cara kerja Direktorat Jenderal Pajak berdampak dan harus di selaraskan dengan putusan mahkamah konstitusi tentang pemeriksaan bukti permulaan. Pemeriksaan bukti permulaan tidak boleh digunakan sebagai instrumen tekanan agar wajib pajak segera memenuhi kehendak pemeriksa. Pemeriksaan ini harus berfungsi sebagai mekanisme penilaian awal yang objektif. Apabila perkara lebih tepat diselesaikan melalui mekanisme administratif sesuai Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, penyelesaian administratif perlu diutamakan. Apabila terdapat bukti permulaan yang cukup dan dibutuhkan tindakan paksa, jalur penyidikan harus digunakan. Pendekatan ini sejalan dengan kajian Bina Yumanto dan Paruhum Aurora Sotarduga Hutauruk yang menempatkan ultimum remedium sebagai prinsip untuk menahan penggunaan pidana sampai sarana lain tidak memadai.[21]

Peningkatan kompetensi pemeriksa menjadi kebutuhan yang tidak dapat diabaikan. Pemeriksa bukti permulaan tidak cukup memahami teknik pemeriksaan pajak dan penghitungan potensi kerugian pendapatan negara. Pemeriksa juga harus memahami hukum administrasi pemerintahan, hukum acara pidana, hukum hak asasi manusia, dan hukum pembuktian. Pemahaman tersebut penting karena satu tindakan pemeriksa dapat menimbulkan akibat administratif, pidana, dan konstitusional sekaligus. Hiariej menjelaskan bahwa batas pertanggungjawaban pidana dan prosedur penegakannya tidak dapat dilepaskan dari prinsip hukum pidana yang menjamin kepastian.[22] Oleh karena itu, pendidikan teknis pemeriksa perlu menempatkan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 sebagai pedoman wajib dalam pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan.

Putusan Mahkamah Konstitusi pada akhirnya mengarahkan Direktorat Jenderal Pajak untuk bekerja lebih terukur, transparan, dan akuntabel. Pemeriksaan bukti permulaan tetap diperlukan sebagai instrumen seleksi sebelum penyidikan

[19] Wirawan B. Ilyas., dan Richard Burton. *"Hukum Pajak: Teori, Analisis, dan Perkembangannya"*. Jakarta: Salemba Empat, 2013. Hlm. 3.

[20] Tom R. Tyler. *"Why People Obey the Law". Princeton: Princeton University Press*, 2006. Hlm. 7.

[21] Yumanto, Bina, dan Paruhum Aurora Sotarduga Hutauruk. "Ultimum Remedium Dalam Hukum Pidana Pajak: Teori dan Praktik." *Scientax: Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia 4.1.* 2022. Hlm. 107-149.

[22] Eddy O. S Hiariej. Prinsip-Prinsip Hukum Pidana. Yogyakarta: Cahaya Atma Pustaka, 2016. Hlm. 67.

tindak pidana perpajakan. Instrumen tersebut memiliki legitimasi apabila bebas dari upaya paksa. Tindakan yang membatasi hak secara serius harus ditempatkan dalam tahap penyidikan dengan prosedur Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana. Pola kerja ini tidak menurunkan kewenangan Direktorat Jenderal Pajak. Pola kerja ini justru memperkuat kewenangan karena setiap tindakan pemeriksa berdiri di atas legalitas, kepastian hukum, dan penghormatan terhadap hak asasi wajib pajak.

PENUTUP

A. Kesimpulan

1. Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 memberikan arah kepastian hukum yang jelas atas batasan tindakan upaya paksa dalam pemeriksaan bukti permulaan yang harus ditempatkan sebagai proses awal yang bersifat administratif dan setara dengan penyelidikan, bukan sebagai penyidikan yang dapat membatasi hak wajib pajak seperti penggeledahan, penyitaan, penyegelan, penguasaan dokumen secara paksa, atau akses paksa terhadap data elektronik dalam pemeriksaan bukti permulaan. Kepastian hukum juga dapat dilihat dari mandat mahkamah konstitusi atas pendelegasian undang-undang perpajakan kepada peraturan menteri keuangan untuk tidak lagi membuka ruang tindakan yang berpotensi melanggar hak asasi wajib pajak dengan memberikan tafsir yang jelas terhadap norma pemeriksaan bukti permulaan.
2. Implikasi yuridis Putusan Mahkamah Konstitusi berkaitan pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan dalam tindak pidana perpajakan terletak pada terbukanya mekanisme praperadilan sebagai sarana kontrol apabila tindakan pemeriksa secara nyata telah mengarah pada upaya paksa. Selain itu, implikasinya memperkuat perlindungan hak asasi wajib pajak, sebab wajib pajak tidak lagi dipandang semata-mata sebagai objek pemeriksaan, melainkan sebagai subjek hukum yang hak konstitusionalnya wajib dihormati dan dilindungi.

B. Saran

1. Pembentuk undang-undang dan pemerintah perlu menegaskan kembali batas ruang lingkup kewenangan pemeriksaan bukti permulaan dalam kerangka peraturan perundang-undangan. Pengaturan mengenai pemeriksaan bukti permulaan tidak semestinya didelegasikan secara luas kepada peraturan menteri, terutama apabila materi yang diatur berkaitan dengan tindakan yang berpotensi membatasi hak-hak wajib pajak. Oleh karena itu, substansi yang menyangkut upaya paksa, pembatasan hak, serta mekanisme perlindungan hukum bagi wajib pajak harus dirumuskan secara eksplisit pada tingkat undang-undang agar memiliki dasar legalitas yang kuat dan tidak menimbulkan ketidakpastian hukum.
2. Direktorat Jenderal Pajak perlu membangun mekanisme pengawasan internal yang lebih ketat dan terukur agar pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan tidak bergeser menjadi instrumen tekanan terhadap wajib pajak. Pengawasan tersebut penting sebagai tindak lanjut Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023, terutama untuk memastikan bahwa pemeriksaan bukti permulaan tidak memuat tindakan yang secara substansial menyerupai upaya paksa. Dengan adanya pengawasan yang efektif, potensi kesalahan prosedural dalam pemeriksaan bukti permulaan dapat dicegah, sehingga tidak menimbulkan sengketa praperadilan di kemudian hari maupun pelemahan terhadap perlindungan hak asasi wajib pajak.

DAFTAR PUSTAKA

BUKU

Badan Pembinaan Hukum Nasional. ”*Analisis dan Evaluasi Hukum Acara Pidana: Penyelidikan dan Penyidikan”*. Jakarta: Pusat Analisis dan Evaluasi Hukum Nasional, Badan Pembinaan Hukum Nasional, Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia, 2022.

Hiariej., Eddy O. S. *“Prinsip-Prinsip Hukum Pidana*”. Yogyakarta: Cahaya Atma Pustaka, 2016.

Hamzah, Andi. *”Hukum Acara Pidana Indonesia”*. Jakarta: Sinar Grafika, 2010.

Ilyas., Wirawan B. dan Richard Burton. *“Hukum Pajak: Teori, Analisis, dan Perkembangannya”*. Jakarta: Salemba Empat, 2013.

Soemitro, Rochmat. *”Asas dan Dasar Perpajakan”*. Bandung: Refika Aditama, 1998.

Tyler, Tom R. *“Why People Obey the Law”*. *Princeton: Princeton University Press*, 2006.

PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) *juncto* Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP)

Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2025 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP)

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan

JURNAL

Asshiddiqie, Jimly dalam Siska Windu Natalia. "Pembentukan Peraturan Pelaksanaan Undang-Undang dalam Berbagai Konstitusi di Dunia". *Jurnal Ilmu Sosial dan Pendidikan*. 7.2., 2023.

Hermawan, Anis Wahyu. & Yudha Pramana, and Leo B. Barus. "*Authorithy of Preliminary Evidence Audit in Indonesia: Administrative Policy or Criminal Policy*?." *Criminal Law and Policy Review* 1.1. 2022.

Hiariej, Edward Omar Sharif. "Asas *lex specialis systematis* dan Hukum Pidana Pajak." *Jurnal Penelitian Hukum De Jure* 21.1. 2021.

Mudjaddidi, Sipghotulloh. "Konstitusionalitas Pembatasan Hak Asasi Manusia dalam Putusan Mahkamah Konstitusi". *Jurnal Konstitusi*. 18.3. 2021.

Sembiring, Destiana. "Analisis Kebijakan Penanganan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan Oleh Direktorat Jendral Pajak." *Unes Law Review* 6.3. 2024.

Tiffany, Deandra. et al. "Makna Kepastian Hukum dalam Perspektif Filsafat Hukum dan Implementasinya di Indonesia." *Jurnal Ragam Pengabdian* 3.1 (Spesial Issue), 2026.

Yumanto, Bina, dan Paruhum Aurora Sotarduga Hutauruk. "Ultimum Remedium Dalam Hukum Pidana Pajak: Teori dan Praktik." *Scientax: Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia 4.1.* 2022.

INTERNET:

Direktorat Jendral Pajak Kemenkeu. Di Kutip pada Laman: *https://www.pajak.go.id/index.php/id/artikel/benarkah-pemeriksaan-bukti-permulaan-bertentangan-dengan-uud-1945,* Di Akses pada Tanggal 3 Januari 2026, Pukul 21.06.