

PERLINDUNGAN WAJIB PAJAK DALAM PEMERIKSAAN BUKTI PERMULAAN ATAS TINDAK PIDANA PAJAK

Heishiro Alesanro Kereh, Fakultas Hukum Universitas Udayana,

e-mail: heishiroalesanro@gmail.com

Putu Edgar Tanaya, Fakultas Hukum Universitas Udayana,

e-mail: edgar_tanaya@unud.ac.id

ABSTRAK

Penulisan ini dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui bagaimana pengaturan hukum pidana pajak dalam hukum positif Indonesia, dan memahami perlindungan yang dapat diberikan terhadap wajib pajak yang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan karena dugaan tindak pidana pajak. Tulisan ini menggunakan metode penelitian hukum yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan (statute approach) dan pendekatan konseptual (conceptual approach). Hasil studi menunjukkan bahwa adanya penerapan hukum formil yang berbeda untuk penegakan hukum tindak pidana pajak dengan pemeriksaan bukti permulaan pada tindak pidana pajak. Perbedaannya adalah undang-undang perpajakan mengadopsi hukum acara pidana, namun perihal pemeriksaan bukti permulaan diatur pada PERMENKEU. Dimana keaburan hukum terlihat karena peraturan menteri keuangan tersebut tidak memberikan perlindungan hukum terhadap subjeknya sebagaimana KUHAP memberikan perlindungan hukum. Adanya disparitas dalam putusan praperadilan yang menguji sah atau tidaknya pemeriksaan bukti permulaan pada tindak pidana pajak, dan belum adanya pengaturan perlindungan hukum sebagai saksi membuat adanya ketidakpastian hukum.

Kata Kunci: Perlindungan, Bukti Permulaan, Pidana Pajak.

ABSTRACT

This writing is conducted to understand the regulatory framework of criminal tax law in Indonesian positive law and comprehend the protection that can be afforded to taxpayers undergoing preliminary evidence examination due to alleged tax offenses. The paper employs a juridical normative legal research method with a statutory approach and a conceptual approach. The study results indicate the existence of different formal law applications for the enforcement of criminal tax offenses through preliminary evidence examination. The disparity lies in tax laws adopting criminal procedural law, while the regulation governing preliminary evidence examination is stipulated in a minister of finance regulation. Legal ambiguity is apparent as this ministerial regulation fails to provide legal protection to its subjects, unlike the Criminal Procedure Code (KUHAP) which provides legal protection. Disparities in pretrial decisions examining the validity of preliminary evidence examination in tax offenses, coupled with the absence of legal protection regulations for witnesses, contribute to legal uncertainty.

Keywords: Legal Protection, Preliminary Evidence, Tax Offenses.

1. Pendahuluan

1.1. Latar Belakang Masalah

Penghasilan negara sangat bergantung pada pajak, yang menjadikannya elemen krusial dalam suatu negara. Undang-Undang mengenai pajak sendiri telah dilakukan perubahan sebanyak lima kali dan yang saat ini berlaku adalah Undang-Undang Nomor

16 Tahun 2009 Tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang (Undang-Undang KUP). Setelah dilakukan perubahan pada tahun 2009, Undang-Undang pajak secara keseluruhan dilakukan kodifikasi oleh Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Undang-Undang HPP). Undang-Undang HPP tersebut memberikan berbagai perubahan dan membentuk sebuah pengaturan baru tentang perpajakan.

Berbagai bentuk perubahan dari hukum pajak tersebut adalah salah satu upaya untuk menyempurnakan pelaksanaan pajak di Indonesia. Hukum pajak memiliki kekhususan dengan kompetensi absolut nya sendiri. Dimana untuk perkara pajak maka akan diselesaikan melalui Pengadilan Pajak yang masuk dalam lingkup peradilan Tata Usaha Negara. Prof. Dr P.J.A Adriani memberikan pendapatnya bahwa bahkan hukum pajak tidak bisa dikatakan bersifat administratif karena perannya sebagai alat politik perekonomian.¹ Dapat terlihat bahwa adanya sifat yang khusus bagi hukum pajak.

Prof.Dr Edward Omar Sharif Hiariej berpendapat dalam tulisannya yang berjudul "*Asas Lex Specialis Systematis dan Hukum Pidana Pajak*" bahwa hukum pidana pajak sendiri dapat dikatakan memiliki kekhususan yang bersifat *Lex Specialis Systematis*. Hal ini dikarenakan meskipun dikatakan sebagai bagian dari hukum pidana, hukum pidana pajak memiliki subyek hukumnya tersendiri. Selain itu hukum pidana pajak tidak mengatur mengenai hukum pidana secara materiil namun menerapkan ketentuan formil dalam hukumnya. Dimana ketentuan formil tersebut tidak sepenuhnya sejalan dengan hukum formil pidana.²

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

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

¹ Sutedi, Adrian. *Hukum pajak*. Sinar Grafika, (2022). Hlm.7

² Hiariej, Edward Omar Sharif. "Asas Lex Specialis Systematis dan Hukum Pidana Pajak." *Jurnal Penelitian Hukum De Jure* 21, no. 1 (2021): 1-12.

pelaksanaan dalam pemeriksaan bukti permulaan adalah serupa dengan upaya-upaya paksa dalam hukum acara pidana yang beresiko untuk menghilangkan *presumption of innocence* atas wajib pajak yang diperiksa.

Penulisan ini adalah salah satu kajian yang orisinal, namun dalam penulisannya terdapat tulisan terdahulu yang dijadikan rujukan. Salah satunya adalah hasil dari simposium yang dituliskan kembali oleh Trihadi Waluyo dengan judul "Pemeriksaan atau Pemeriksaan Bukti Permulaan Dalam Rangka Penegakan Hukum di Bidang Perpajakan".³ Meskipun tulisan tersebut memiliki persamaan yakni sesama membahas mengenai pemeriksaan bukti permulaan, namun terdapat unsur pembeda antara tulisan tersebut dengan apa yang akan diuraikan pada penulisan ini. Bahwa tulisan karya Trihadi Waluyo membahas secara lebih umum mengenai pemeriksaan bukti permulaan, sedangkan tulisan ini lebih mengkhusus kepada perlindungan wajib pajak. Demikian juga tulisan tersebut dipublikasikan pada tahun 2018 yakni sebelum adanya Undang-Undang HPP dan PERMENKEU Nomor 177/PMK.03/2022, oleh karena itu pokok utama dalam pembahasan tulisan ini akan berbeda.

Selain tulisan sebagaimana telah disebut diatas, terdapat artikel yang telah disusun oleh Virginia dan Soponyono pada tahun 2021 dengan judul "Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan"⁴. Dimana artikel tersebut memiliki kesamaan dengan pembahasan pertama dalam penulisan ini yakni meninjau hukum positif Indonesia mengenai hukum pidana pajak. Salah satu unsur pembeda adalah bahwa artikel tersebut tidak membahas isu hukum yang ada mengenai perlindungan wajib pajak dalam pemeriksaan bukti permulaan pada tindak pidana perpajakan. Perbedaan lainnya adalah, artikel tersebut mengkaji hukum positif Indonesia untuk menunjukkan sistem pemidanaan yang baik untuk diterapkan dalam pidana perpajakan, sedangkan tulisan ini akan mengkaji hukum positif Indonesia mengenai pidana perpajakan untuk melihat adanya kekaburan norma mengenai pemeriksaan bukti permulaan pada tindak pidana perpajakan.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian latar belakang tersebut diatas maka dapat ditemukan rumusan masalah yang akan menjadi pokok utama dalam pembahasan tulisan ini yakni sebagai berikut:

1. Bagaimana pengaturan hukum pidana pajak dalam hukum positif Indonesia?
2. Bagaimana perlindungan terhadap wajib pajak yang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan karena dugaan tindak pidana pajak?

1.3. Tujuan Penulisan

Adapun tujuan yang diharapkan dalam tulisan ini adalah untuk mengetahui bagaimana pengaturan hukum pidana pajak dalam hukum positif Indonesia, dan lebih terkhusus lagi penulisan ini memiliki tujuan untuk memahami perlindungan yang dapat diberikan terhadap wajib pajak yang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan karena dugaan tindak pidana pajak.

³ Waluyo, Trihadi. "Pemeriksaan atau Pemeriksaan Bukti permulaan dalam rangka Penegakan Hukum di Bidang Perpajakan." *Simposium Nasional Keuangan Negara* 1, no. 1 (2018): 458-476.

⁴ Virginia, Erja Fitria, and Eko Soponyono. "Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan." *Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia* 3, no. 3 (2021): 299-311.

2. Metode Penelitian

Tulisan ini dilakukan dengan metode penelitian hukum yuridis normatif dengan memfokuskan penelitian pada kaidah-kaidah atau norma mengenai hukum pajak dan hukum pidana karena terdapat kekaburan norma didalamnya. Penelitian ini menggunakan pendekatan peraturan perundang-undangan (*statute approach*) dan pendekatan konseptual (*conceptual approach*) karena sifat penelitiannya yang yuridis normatif. Adapun penelitian ini akan menggunakan bahan hukum primer yang terdiri dari peraturan perundang-undangan, dan bahan hukum sekunder yang terdiri dari buku-buku, jurnal, kasus, dan sebagainya. Bahan hukum dikumpulkan dengan cara studi pustaka yakni dengan pencarian secara mendalam, dianalisa dan diuraikan secara deskriptif.⁵

3. Hasil dan Pembahasan

3.1. Pengaturan Pidana Pajak dalam Hukum Positif Indonesia

Sebelum mengetahui bagaimana pengaturan pidana pajak dalam hukum positif Indonesia maka perlu dipahami mengenai pengertian dari pajak itu sendiri. Undang-Undang KUP menyatakan bahwa yang dimaksud dengan pajak adalah “kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”. Pajak dapat diartikan sebagai sebuah iuran yang pemungutannya berdasarkan peraturan perundang-undangan dan bersifat memaksa. Pemungutan pajak dilakukan dengan tidak memberikan imbalan secara langsung kepada wajib pajaknya, pajak tersebut yang pada akhirnya akan digunakan untuk biaya-biaya penyelenggaraan pemerintahan.⁶

Karena sifatnya yang memaksa, maka dengan tidak membayar pajak, seseorang dapat dikatakan telah melakukan perbuatan melawan hukum (*wederrechtelijk*).⁷ Berdasarkan hal tersebut, terdapat istilah tindak pidana pajak yang perbuatannya secara khusus diatur dalam ketentuan hukum perpajakan. Tindak pidana pajak sendiri dapat terjadi dengan berbagai *modus operandi* yang sudah pasti diawali oleh niat jahat (*mens rea*). Oleh karena itu, pelanggaran terhadap hukum perpajakan belum tentu dapat dikategorikan sebagai tindak pidana pajak. Adapun perbuatan yang dapat dikatakan sebagai tindak pidana pajak adalah seperti pemalsuan surat (faktur pajak, surat pemberitahuan pajak, bukti pemotongan/setoran pajak dan sebagainya), dan penipuan (keterangan palsu).⁸

Tindak pidana pajak juga memiliki pengaturan yang lebih umum yakni dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) atau Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 (KUHP Nasional). Perbuatan-perbuatan yang dimaksud adalah tindak pidana memberikan keterangan palsu diatas sumpah, pemalsuan materai, pemalsuan surat, membuka rahasia, penggelapan, melakukan tipu muslihat/perbuatan curang. Namun, ketentuan dalam KUHP maupun KUHP Nasional tersebut adalah bersifat umum dan

⁵ Efendi, Jonaedi, and Prasetijo Rijadi. "Metode Penelitian Hukum Normatif dan Empiris: Edisi Kedua." (2022). Hlm.189

⁶ Asri, Ardison. "Buku Ajar Hukum Pajak & Peradilan Pajak." CV Jejak. Jawa Barat (2021). Hlm.45

⁷ Leomuwaqif, Ghazi. "Pertanggung Jawaban Notaris Ppat Dalam Melakukan Pelayanan Pembayaran Pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB)." *Jurnal Media Hukum dan Peradilan* 5, no. 1 (2019): 101-117.

⁸ Abdul, Basir, "Ultimum Remedium Dalam Tindak Pidana Pajak Wajib Pajak Badan Dan Upaya Pengembalian Kerugian Pada Pendapatan Negara", *Disertasi Universitas Jayabaya*. (2021) Hlm 202

harus diterapkannya asas "*lex specialis derogat legi generalis*". Dimana masih adanya ketentuan-ketentuan pidana yang sudah diatur secara khusus dalam peraturan perpajakan, maka penggunaan ketentuan KUHP dan KUHP Nasional hanya dilakukan apabila terdapat perbuatan yang tidak memenuhi ketentuan *lex specialis*.⁹

Undang-Undang KUP dan Undang-Undang HPP memiliki ketentuan mengenai tindak pidana pajak yang diatur pada Pasal 38 sampai dengan Pasal 43A. Setelah melakukan analisa, tindak pidana pajak dibagi menjadi dua bentuk yaitu kealpaan (*culpa*) dan kejahatan (*dolus*). Tindak pidana pajak yang masuk kedalam bentuk kealpaan adalah sebagaimana diatur pada Pasal 13a *juncto* Pasal 38 Undang-Undang KUP yaitu "*tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan atau menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara*". Terlihat bahwa ketentuan ini adalah sebagaimana diatur secara umum mengenai pemalsuan surat dalam KUHP, namun dengan kekhususan karena adanya unsur 'kerugian pada pendapatan negara' dan terkhusus mengenai perbuatan pemalsuan surat pemberitahuan.¹⁰ Sedangkan tindak pidana pajak yang sudah masuk kedalam bentuk kejahatan adalah sebagaimana diatur pada Pasal 39, Pasal 39 A, Pasal 40, Pasal 41, Pasal 41A, Pasal 41B, Pasal 41 C, Pasal 43, dan Pasal 43A. Dimana ketentuan-ketentuan pada pasal tersebut adalah sesuatu yang harus dilakukan "dengan sengaja".

Dalam hukum pidana terdapat penerapan prinsip *ultimum remedium*, yaitu penyelesaian melalui pidana adalah jalan terakhir. Demikian prinsip ini digunakan dalam penyelesaian sengketa pidana pajak yang bersifat kealpaan, dikarenakan dalam berbagai rumusan pengaturan pidana pajak pemidanaan bersifat substitusi dari sanksi administrasi.¹¹ Namun terlihat dari berbagai ketentuan mengenai tindak pidana pajak karena kejahatan, berlakunya prinsip *primum remedium* yaitu penerapan hukum pidana sebagai sarana penegakan hukum utama. Hal tersebut diakibatkan karena norma-norma mengenai tindak pidana pajak yang berbentuk kejahatan memiliki sifat pidana yang mutlak dan tidak pemidanaan tidak bisa dijadikan sebagai substitusi.

Berdasarkan uraian tersebut diatas dapat terlihat bahwa dalam hukum pidana pajak, tetap berlaku berbagai peraturan umum serta prinsip hukum pidana. Kekhususan yang dimiliki dalam hukum pidana pajak dapat terlihat dari perbedaan hukum materiil berbeda dengan apa yang ada pada KUHP. Akan tetapi, ketentuan formil mengenai pidana pajak pada nyatanya adalah disesuaikan dengan hukum acara pidana. Hal ini sesuai dengan ketentuan pada Pasal 44 ayat (3) Undang-Undang KUP *juncto* Undang-Undang HPP yang menyatakan bahwa:

"Penyidik sebagaimana dimaksud pada ayat (1) memberitahukan dimulainya penyidikan dan menyampaikan hasil penyidikannya kepada penuntut umum melalui penyidik pejabat Kepolisian Negara Republik Indonesia sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Hukum Acara Pidana"

⁹ Sinaga, Herlina Dame Ria. "Penanganan Perkara Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan Di Kejaksaan." PhD diss., Universitas Airlangga, (2016). Hlm.52

¹⁰ Virginia, Eko Sopyonyono *Op.Cit* Hlm.304-305

¹¹ Sari, Nana Rosita, and Fahmy Asyhari. "Analisa Yuridis Terhadap Asas Lex Specialis Systematis Dalam Tindak Pidana Perpajakan (Studi Kasus Putusan No. 95/Pid. Sus-Tpk/2021/Pn. Smg Atas Nama Asri Murwani)." *Jurnal Hukum dan Pembangunan Ekonomi* 10, no. 2 (2022): 268-281

Oleh karena itu, kewenangan mengadili tindak pidana pajak ada pada Pengadilan Umum sebagaimana diatur dalam KUHP.¹²

Kompetensi absolut tersebut awalnya terlihat cukup jelas mengingat bahwa pemberlakuan hukum acara pidana telah dilakukan semenjak rumusan awal Undang-Undang KUP. Namun, problematika mulai terlihat pada saat Undang-Undang HPP disahkan. Bahwa pengaturan mengenai pemeriksaan bukti permulaan sudah ada semenjak perubahan ketiga Undang-Undang KUP. Akan tetapi, keaburan hukum mulai terlihat pada saat diubahnya penjelasan Pasal 43a ayat (1) Undang-Undang KUP yang menguraikan "*Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana*". Keaburan ini terlihat jika mengingat adanya PERMENKEU Nomor 177/PMK.03/2022 yang memiliki perbedaan sangat signifikan dengan pemeriksaan barang bukti seperti yang diatur dalam KUHP.

Bahwa Undang-Undang KUP dan Undang-Undang HPP terlihat seakan-akan ingin tetap menggunakan prinsip-prinsip dalam hukum acara pidana, namun melupakan bahwa adanya PERMENKEU yang tidak mengatur secara komprehensif prinsip-prinsip tersebut. Perbedaan antara PERMENKEU Nomor 177/PMK.03/2022 dan KUHP terlihat dari berbagai sisi seperti lembaga yang berwenang, prosedur yang dilakukan, dan perlindungan terhadap subyek yang akan diperiksa (wajib pajak). Permasalahan dapat terlihat bahwa adanya sifat yang sama antara pemeriksaan bukti permulaan dengan upaya paksa dalam KUHP yaitu sifatnya yang bisa mengesampingkan hak asasi manusia. Akan tetapi, PERMENKEU Nomor 177/PMK.03/2022 tidak memberikan perlindungan yang sesuai sebagaimana KUHP melindungi hak-hak tersangka dan saksi pada saat dilakukan penyelidikan dan penyidikan.

3.2. Perlindungan Wajib Pajak Atas Pemeriksaan Bukti Permulaan Karena Dugaan Tindak Pidana Pajak

Pengertian dari pemeriksaan bukti permulaan sendiri adalah sebuah prosedur yang dilakukan untuk memperoleh bukti-bukti yang menunjukkan bahwa adanya indikasi tindak pidana perpajakan.¹³ Lebih lanjut, Pasal 43A ayat (1) Undang-Undang KUP *juncto* Undang-Undang HPP menyatakan bahwa pemeriksaan terhadap bukti permulaan dilakukan sebelum prosedur penyidikan. Dengan demikian, maka pemeriksaan bukti permulaan adalah seperti tahap penyelidikan dalam hukum formil pidana. Sebagaimana Pasal 1 angka 5 KUHP menyatakan bahwa "*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*".

Konteks persamaan antara pemeriksaan bukti permulaan pada pidana pajak dengan penyelidikan pada hukum acara pidana umum membuat adanya ketidakpastian hukum. Bahwa terdapat ketentuan yang serupa dengan upaya paksa, yang apabila mengacu pada ketentuan KUHP hanya dapat dilakukan dengan prosedur-prosedur mempertimbangkan hak asasi tersangka. Ketentuan tersebut adalah sebagaimana diatur pada Pasal 8 ayat (3) PERMENKEU Nomor 177/PMK.03/2022, dimana pemeriksaan dapat dilaksanakan dengan memasuki atau memeriksa tempat

¹² Rahmatika, Anisah. "Kompetensi Pengadilan Umum Dalam Memeriksa Dan Mengadili Tindak Pidana Perpajakan." PhD diss., Fakultas Hukum, (2022).

¹³ Trihadi Waluyo *Op.Cit* Hlm.465

wajib pajak, mengakses data-data elektronik, dan meminjam atau memeriksa dokumen-dokumen. Dimana ketentuan-ketentuan tersebut adalah serupa dengan upaya paksa penggeledahan, pemasukan rumah dan penyitaan pada KUHAP.

Upaya paksa dalam bentuk penggeledahan, pemasukan rumah, dan penyitaan jika ditinjau dari KUHAP hanya dapat dilakukan dengan surat perintah. Selain itu, untuk penggeledahan sebagaimana diatur pada Pasal 33 KUHAP, tersangka harus menyetujui pejabat yang berwenang untuk bisa melakukan penggeledahan pada rumahnya, atau apabila tersangka dan penghuni rumah tidak ada di tempat ataupun menolak penggeledahan maka dapat diminta kepala desa/ketua lingkungan untuk menyaksikan penggeledahan tersebut.¹⁴ Hal tersebut tidak ada diatur dalam PERMENKEU Nomor 177/PMK.03/2022. Bahwa peraturan menteri tersebut hanya memberikan ketentuan mengenai surat perintah sebagai dasar pemeriksaan bukti permulaan. Berdasarkan peraturan menteri tersebut, keberadaan saksi hanya dibutuhkan pada saat dilakukan penyegelan.

Seseorang yang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan memiliki hak-hak yang diatur pada PERMENKEU Nomor 177/PMK.03/2022. Namun, hak-hak tersebut hanya sebatas meminta penyampaian surat-surat, melihat kartu pengenal pemeriksa, melihat surat perintah dan menerima kembali barang-barang yang telah dipinjam. Dalam artian lain, hak yang diberikan tidak menjamin perlindungan terhadap ketidaksesuaian formil atau penyalahgunaan wewenang. Terlebih lagi, PERMENKEU Nomor 177/PMK.03/2022 tidak memberikan pengaturan mengenai apabila pihak yang diperiksa menolak untuk diperiksa. Karena ditinjau dari Pasal 8 ayat (5) PERMENKEU bahwa menjadi sebuah kewajiban bagi orang yang diperiksa untuk memberikan akses-akses saat dilakukan pemeriksaan.

Mengenai kekaburan norma pada dasarnya dapat diselesaikan dengan menggunakan asas penafsiran hukum. Penafsiran hukum dapat dilakukan dengan cara sistematis yaitu membandingkan suatu peraturan dengan peraturan lainnya yang memiliki ketentuan serupa.¹⁵ Oleh karena permasalahan yang ada dalam ketentuan pemeriksaan bukti permulaan adalah kekaburan yang tidak memberikan perlindungan hukum terhadap orang yang diperiksa, maka dapat dilakukan perbandingan dengan mengacu pada KUHAP. Bahwa selain karena Undang-Undang perpajakan merujuk pada ketentuan hukum acara pidana untuk perkara pidana pajak, namun adanya kemiripan dalam pengaturan mengenai pemeriksaan bukti permulaan pada tindak pidana pajak dengan pengaturan mengenai upaya paksa dalam KUHAP.

Salah satu bentuk perlindungan atas hak asasi tersangka dalam sistem peradilan pidana adalah dengan keberadaan praperadilan. Bahwa praperadilan diatur pada Pasal 77 sampai dengan Pasal 83 KUHAP merupakan kewenangan dari pengadilan negeri untuk memeriksa keabsahan prosedur (formil) yang dilakukan sebelum pelimpahan berkas ke pengadilan negeri untuk diperiksa pada tahap pertama. Kewenangan dari praperadilan sendiri adalah untuk memeriksa sah atau tidak penangkapan, penahanan, penghentian penyidikan atau penuntutan, dan untuk permintaan ganti kerugian dan rehabilitasi. Selain itu, kewenangan praperadilan semenjak adanya Putusan MK Nomor

¹⁴ Pasue, Firdaus. "Kewenangan Polisi Selaku Penyidik Dalam Melaksanakan Upaya Paksa Penggeledahan Dalam Pasal 32-37 KUHP." *Lex Et Societatis* 5, no. 5 (2017).

¹⁵ Khalid, Afif. "Penafsiran hukum oleh hakim dalam sistem peradilan di Indonesia." *Al-Adl: Jurnal Hukum* 6, no. 11 (2014).

21/PUU-XII/2014 maka memiliki kewenangan untuk memeriksa ketentuan formil penetapan tersangka, penggeledahan dan penyitaan.¹⁶

Dalam penegakan hukum tindak pidana perpajakan, praperadilan juga dapat dilakukan. Terdapat Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2021 Tentang Penerapan Beberapa Ketentuan Dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan yang sudah menyatakan bahwa praperadilan untuk pidana perpajakan dapat dilakukan di Pengadilan Negeri. Akan tetapi, mengenai praperadilan untuk menentukan sah atau tidaknya prosedur pemeriksaan bukti permulaan masih terdapat disparitas dalam berbagai putusan hakim.¹⁷ Berikut adalah putusan-putusan yang mengkaji mengenai hal yang sama namun dengan amar putusan yang berbeda:

1. Putusan Pengadilan Negeri Sanggau Nomor 2/Pid.Pra/2021/PN Sag.

Kasus ini diajukan oleh pemohon atas nama Rinni Annisyah BR Ginting sebagai wajib pajak, dan Direktorat Jenderal Pajak sebagai termohon. Dimana kasus posisi memiliki inti bahwa pemohon menyatakan pemeriksaan bukti permulaan yang dilakukan kepadanya adalah tidak sah karena termasuk sebagai salah satu bentuk upaya paksa sebagaimana diatur dalam pasal 1 angka (16) KUHAP. Pemohon menyatakan bahwa dalam pemeriksaan bukti permulaan terdapat dokumen-dokumen yang diambil alih, dimana pengambilan ini meskipun berdasarkan undang-undang perpajakan adalah sebuah bentuk 'peminjaman' namun juga merupakan bentuk 'penyitaan' menurut KUHAP. Majelis hakim pada akhirnya berpendapat bahwa karena bentuknya yang serupa dengan upaya paksa, maka sudah seyogyanya pemeriksaan tersebut disertai oleh izin dari ketua pengadilan negeri sebagaimana diatur pada Pasal 38 ayat (1) KUHAP mengenai penyitaan. Dengan demikian amar putusan pada kasus ini menyatakan bahwa terdapat cacar hukum dalam penggeledahan dan penyitaan yang dilakukan dan permohonan pemohon dapat dikabulkan seluruhnya.

2. Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Timur Nomor 13/Pid.Pra/2021/PN Jak.Tim

Kasus ini diajukan oleh Benedictus Koento Helyanto melawan Direktur Jenderal Pajak *casu quo* Kepala Kanwil DJP Jakarta Timur. Dimana pemohon menyatakan hal yang sama sebagaimana dalam Putusan Pengadilan Negeri Sanggau Nomor 2/Pid.Pra/2021/PN.Sag. Bahwa termohon melakukan pemeriksaan bukti permulaan dengan mengambil berbagai dokumen tanpa menunjukkan izin untuk penyitaan. Namun, dalam perkara ini majelis hakim tidak setuju dengan pernyataan yang mengatakan bahwa perbuatan termohon adalah sebuah bentuk upaya paksa sebagaimana diatur dalam KUHAP. Majelis hakim berpendapat bahwa karena permintaan dokumen oleh petugas dilakukan secara baik dan tidak ada pemaksaan maka tidak adanya upaya paksa dalam hal tersebut. Sehingga amar putusan majelis hakim pada perkara ini menyatakan menolak permohonan praperadilan pemohon.

Terlihat dari kedua putusan tersebut bahwa adanya perbedaan pertimbangan yang dilakukan oleh masing-masing majelis hakim. Bahwa majelis hakim pada perkara Nomor 2/Pid.Pra/2021/PN Sag mengakui adanya

¹⁶ Purba, Tumian Lian Daya. "Praperadilan Sebagai Upaya Hukum Bagi Tersangka." *Papua Law Journal* 1, no. 2 (2017): 253-270.

¹⁷ Vonnicia, Vonnicia, Nanda Dwi Rizkia, and Hardi Fardiansyah. "Perlindungan Hukum Bagi Tersangka Pidana Pajak Di Praperadilan Ditinjau Dari Putusan No. Put Mk 21/Puu-Xii/2014." *Akrab Juara: Jurnal Ilmu-ilmu Sosial* 8, no. 3 (2023): 42-59.

kemungkinan sebuah prosedur pemeriksaan bukti permulaan pada tindak pidana pajak bersinggungan dengan prosedur dalam KUHAP. Sedangkan pada perkara Nomor 13/Pid.Pra/2021/PN Jak.Tim terlihat bahwa majelis hakim membatasi perbedaan antara upaya paksa dan pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana pajak pada sikap dan perilaku petugas saat melakukan pemeriksaan. Sedangkan, meskipun penggeledahan dan penyitaan dikatakan sebagai 'upaya paksa' namun tidak dapat dikatakan bahwa perilaku petugas selalu tidak baik-baik, petugas juga dapat melakukan penggeledahan ataupun penyitaan secara 'baik-baik'.

Selain upaya praperadilan sebagaimana telah disebutkan diatas, dalam pemeriksaan bukti permulaan jika mengacu pada ketentuan hukum acara pidana maka sudah sepatutnya memberikan perlindungan terhadap saksi secara absolut. Bahwa karena pemeriksaan bukti permulaan adalah satu tahap yang sama dengan penyelidikan, maka status orang yang diperiksa belum sebagai tersangka melainkan sebagai saksi. Dengan demikian, diperlukannya perlindungan yang sama sebagaimana diatur pada Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2006 Tentang Perlindungan Saksi dan Korban pada Pasal 1.¹⁸ Namun perlindungan ini terlihat sulit ini diberikan mengingat adanya perbedaan kewenangan antara lembaga yang melakukan penyelidikan dalam pidana pajak dan pidana umum. Sedangkan, undang-undang perpajakan ataupun PERMENKEU Nomor 177/PMK.03/2022 tidak memberikan kepastian mengenai pertanggungjawaban petugas yang melakukan pemeriksaan bukti permulaan apabila terjadi kecacatan formil.

Berdasarkan permasalahan-permasalahan tersebut diatas dapat terlihat bahwa adanya urgensi untuk memberikan kepastian hukum mengenai perlindungan yang dapat diterima oleh wajib pajak saat dilakukan pemeriksaan bukti permulaan kepadanya. Kepastian hukum tersebut dapat diperoleh dengan penafsiran penjelasan 43A ayat (1) Undang-Undang KUP *juncto* Pasal 2 Undang-Undang HPP dengan memberikan kepastian antara tetap ingin mengacu pada ketentuan hukum acara pidana atau melakukan perbaikan terhadap PERMENKEU Nomor 177/PMK.03/2022. Bahwa jika hanya mengacu kepada hukum acara pidana, maka prosedur pemeriksaan bukti permulaan dapat disesuaikan dengan ketentuan hukum formil secara umum atau melalui upaya paksa. Sedangkan apabila ingin menyempurnakan PERMENKEU Nomor 177/PMK.03/2022 maka dapat diberikan ketentuan-ketentuan tambahan perlindungan pihak yang dilakukan pemeriksaan bukti permulaan.

4. Kesimpulan

Berdasarkan uraian pembahasan tersebut diatas maka dapat ditarik sebuah kesimpulan. Bahwa hukum pidana pajak diatur secara khusus seperti dalam Undang-Undang KUP dan Undang-Undang HPP. Pengaturan secara formil mengenai pidana pajak memberlakukan ketentuan dalam hukum acara pidana. Namun, terkhusus mengenai ketentuan formil pemeriksaan bukti permulaan diatur dalam PERMENKEU Nomor 177/PMK.03/2022. Permasalahan yang ada atas peraturan tersebut adalah bahwa terdapat kesamaan antara upaya paksa dalam KUHAP dengan pemeriksaan bukti permulaan pada PERMENKEU Nomor 177/PMK.03/2022. Namun, disamping

¹⁸ Tatawi, Marnex L. "Perlindungan Hukum Terhadap Saksi dan Korban (Kajian Undang-Undang No. 31 Tahun 2014)." *Lex Et Societatis* 3, no. 7 (2015).

persamaan tersebut adanya ketidakpastian hukum dalam perlindungan yang diatur dalam PERMENKEU Nomor 177/PMK.03/2022. Hal ini terlihat dari bagaimana adanya disparitas putusan praperadilan mengenai perbedaan upaya paksa dan pemeriksaan bukti permulaan. PERMENKEU Nomor 177/PMK.03/2022 juga belum memberikan perlindungan kepada orang yang diperiksa, sedangkan kedudukannya adalah setara dengan saksi dalam hukum acara pidana dan sudah sepatutnya memiliki perlindungan hukum.

DAFTAR PUSTAKA

Buku:

- Asri, Ardison. "Buku Ajar Hukum Pajak & Peradilan Pajak." CV Jejak. Jawa Barat (2021).
Efendi, Jonaedi, and Prasetijo Rijadi. *Metode Penelitian Hukum Normatif dan Empiris: Edisi Kedua*. (2022).
Sutedi, Adrian. *Hukum pajak*. Sinar Grafika, (2022).

Jurnal:

- Hiariej, Edward Omar Sharif. "Asas Lex Specialis Systematis dan Hukum Pidana Pajak." *Jurnal Penelitian Hukum De Jure* 21, no. 1 (2021): 1-12.
Khalid, Afif. "Penafsiran hukum oleh hakim dalam sistem peradilan di Indonesia." *Al-Adl: Jurnal Hukum* 6, no. 11 (2014).
Leomuwaifiq, Ghazi. "Pertanggung Jawaban Notaris Ppat Dalam Melakukan Pelayanan Pembayaran Pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB)." *Jurnal Media Hukum dan Peradilan* 5, no. 1 (2019): 101-117.
Pasue, Firdaus. "Kewenangan Polisi Selaku Penyidik Dalam Melaksanakan Upaya Paksa Penggeledahan Dalam Pasal 32-37 KUHP." *Lex Et Societatis* 5, no. 5 (2017).
Purba, Tumian Lian Daya. "Praperadilan Sebagai Upaya Hukum Bagi Tersangka." *Papua Law Journal* 1, no. 2 (2017): 253-270.
Sari, Nana Rosita, and Fahmy Asyhari. "Analisa Yuridis Terhadap Asas Lex Specialis Systematis Dalam Tindak Pidana Perpajakan (Studi Kasus Putusan No. 95/Pid. Sus-Tpk/2021/Pn. Smg Atas Nama Asri Murwani)." *Jurnal Hukum dan Pembangunan Ekonomi* 10, no. 2: 268-281, (2022).
Tatawi, Marnex L. "Perlindungan Hukum Terhadap Saksi dan Korban (Kajian Undang-Undang No. 31 Tahun 2014)." *Lex Et Societatis* 3, no. 7 (2015).
Virginia, Erja Fitria, and Eko Soponyono. "Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan." *Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia* 3, no. 3 (2021): 299-311.
Vonnicia, Vonnicia, Nanda Dwi Rizkia, and Hardi Fardiansyah. "Perlindungan Hukum Bagi Tersangka Pidana Pajak Di Praperadilan Ditinjau Dari Putusan No. Put Mk 21/Puu-Xii/2014." *Akrab Juara: Jurnal Ilmu-ilmu Sosial* 8, no. 3 (2023): 42-59.

Skripsi, Disertasi, dan Tesis:

- Abdul, Basir, "Ultimum Remedium Dalam Tindak Pidana Pajak Wajib Pajak Badan Dan Upaya Pengembalian Kerugian Pada Pendapatan Negara", *Disertasi Universitas Jayabaya*. (2021)

Rahmatika, Anisah. "Kompetensi Pengadilan Umum Dalam Memeriksa Dan Mengadili Tindak Pidana Perpajakan." PhD diss., Fakultas Hukum, (2022).

Sinaga, Herlina Dame Ria. "Penanganan Perkara Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan Di Kejaksaan." PhD diss., Universitas Airlangga, (2016).

Hasil Seminar:

Waluyo, Trihadi. "Pemeriksaan atau Pemeriksaan Bukti permulaan dalam rangka Penegakan Hukum di Bidang Perpajakan." *Simposium Nasional Keuangan Negara* 1, no. 1 (2018): 458-476.

Peraturan Perundang-Undangan:

Kitab Undang-Undang Hukum Pidana

Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana

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 4999.

Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246. Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun Nomor 6736.

Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2006 Tentang Perlindungan Saksi dan Korban, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2005 Nomor 64. Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun Nomor 4635

Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2023 Tentang Kitab Undang-Undang Hukum Pidana Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2023 Nomor 1. Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun Nomor 6842.

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 177/PMK.03/2022 Tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 1212.