

Analisis Terhadap Problematika Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Pajak Dalam UU Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021

Takismen, Risky Waldo
Universitas Pelita Harapan
teo.pmb@gmail.com

Received: Juli 2024/ Revised: Juli 2024 / Accepted: Agustus 2024

ABSTRAK :

Pemeriksaan bukti permulaan dalam tindak pidana pajak diatur dalam Pasal 43A Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP). Kemudian Penjelasan Pasal 43A ayat (1) menyebutkan. "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. Melihat ketentuan dalam Pasal 1 ayat (5) KUHP menjelaskan, "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". Hal ini membawa konsekuensi bahwa pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan yang diatur dalam Undang-undang, tentunya Undang-undang yang dimaksud adalah Undang-undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang KUHP. Jenis penelitian yang digunakan oleh penulis adalah yuridis normatif dengan menggunakan data sekunder yang terdiri dari bahan hukum primer yaitu KUHP, UU HPP, peraturan lainnya serta bahan hukum sekunder yaitu buku-buku dan jurnal yang relevan. Analisis data menggunakan deskriptif kualitatif dan penafsiran sistematis. Hasil penelitian menunjukkan bahwa proses pemeriksaan bukti permulaan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) kepada Wajib Pajak, dapat dilakukan upaya praperadilan. Dalam hal telah diterbitkan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan, maka wajib pajak dapat memeriksa identitas pejabat yang menandatangani dan menerbitkan surat tersebut dan apabila terdapat prosedur yang tidak benar yang dilakukan oleh Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) DJP, maka wajib pajak dapat mengajukan upaya hukum yaitu Pra Peradilan kepada Pengadilan Negeri.

Kata Kunci: Pemeriksaan, Bukti Permulaan, Praperadilan.

ABSTRACT :

Examination of initial evidence in tax crimes is regulated in Article 43A of Law Number 7 of 2021 concerning Harmonization of Tax Regulations (UU HPP). Then the Elucidation to Article 43A paragraph (1) states. "Information, data, reports and complaints received by the Directorate General of Taxes will be developed and analyzed through intelligence activities and/or other activities whose results can be followed up with an Audit, Preliminary Evidence Examination, or not followed up. Preliminary Evidence Examination has the same objectives and status as investigations as regulated in the law governing criminal procedural law. Looking at the provisions in Article 1 paragraph (5) of the Criminal Procedure Code, it explains, "Investigation is a series of investigative actions to search for and discover an incident that is suspected of being a criminal act in order to determine whether or not an investigation can be carried out according to the method regulated in this law." This has the consequence that examining evidence of the beginning of criminal acts in the field of taxation has the same objectives and position as investigations regulated in law, of course the law in question is Law Number 8 of 1981 concerning the Criminal Procedure Code. The type of research used by the author is normative juridical using secondary data consisting of primary legal materials, namely the Criminal Procedure Code, the HPP Law, other regulations as well as

secondary legal materials, namely relevant books and journals. Data analysis uses qualitative descriptive and systematic interpretation. The results of the research show that the initial evidence examination process carried out by the Directorate General of Taxes (DJP) for Taxpayers can be carried out as a pre-trial effort. In the event that a Preliminary Evidence Audit Order has been issued, the taxpayer can check the identity of the official who signed and issued the letter and if there are incorrect procedures carried out by the DJP Civil Servant Investigator (PPNS), the taxpayer can submit legal action, namely Pre-Trial to District Court.

Keywords: Examination, Preliminary Evidence, Pretrial.

PENDAHULUAN

Dalam praktik penegakan hukum pajak (*law enforcement*) di Indonesia adalah Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHP) dan Kitab Undang-Undang Pidana (KUHP). Walaupun KUHP mengatur masalah tindak pidana secara umum, namun KUHP dapat diberlakukan untuk tindak pidana pajak sepanjang undang-undang perpajakan tidak mengatur secara tersendiri. Hal ini ditegaskan dalam Pasal 103 KUHP yang menyatakan: “ketentuan-ketentuan dalam Bab I sampai bab VIII bukti ini juga berlaku bagi perbuatan-perbuatan yang oleh ketentuan perundang-undangan yang lain diancam dengan pidana, kecuali jika oleh undang-undang ditentukan lain”. Sedangkan KUHP sebagai hukum acara dalam rangka menegakkan hukum formal merupakan hukum acara untuk menegakkan semua ketentuan pidana yang diatur termasuk ketentuan pidana dalam undang-undang perpajakan.¹

Pemeriksaan merupakan serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan dan mengolah data dan/atau keterangan lainnya untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Kalau dalam KUHP terdapat proses (istilah) penyelidikan, maka dalam tindak pidana pajak tahap penyelidikan sebagai awal untuk menentukan suatu peristiwa diduga sebagai tindak pidana dapat disamakan dengan proses pemeriksaan yang mempunyai tujuan sama yaitu mencari bukti permulaan. Jika dari bukti permulaan ada indikasi ke arah tindak pidana, maka langkah berikutnya adalah melakukan penyidikan. Setelah wajib pajak diperiksa (misalnya memeriksa buku-buku, catatan-catatan, bukti-bukti pembukuan dan dokumen pendukung lainnya) diperoleh bukti adanya tindak pidana di bidang perpajakan, maka tindakan selanjutnya adalah melakukan penyidikan. Penyidikan adalah serangkaian tindakan yang dilakukan oleh penyidik untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tindak pidana di bidang perpajakan yang terjadi serta menemukan tersangkanya.²

Terkait pemeriksaan bukti permulaan dalam tindak pidana pajak diatur dalam Pasal 43A Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) menjelaskan sebagai berikut:

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

¹Seshylia Howan. “Kajian Yuridis Tindak Pidana di Bidang Pajak Berdasarkan Ketentuan Peraturan Prundang-undangan Perpajakan”. *Jurnal Lex Privatum* 5.8 2017, hlm. 125-126

² Philipus M. Hadjon, *Peradilan Pajak di Indonesia Dewasa Ini*, Makalah Semiar, Yogyakarta, 1998, hlm. 7.

- (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 Penjelasan Pasal 43A ayat (1) menyebutkan. “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”.

Melihat ketentuan dalam Pasal 1 ayat (5) KUHP menjelaskan, “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”.

Selanjutnya Pasal 102 sampai dengan Pasal 105 menjelaskan terkait tindakan penyelidikan sebagai berikut:

Pasal 102

- (1) Penyidik yang mengetahui, menerima laporan atau pengaduan tentang terjadinya suatu peristiwa yang patut diduga merupakan tindak pidana wajib segera melakukan tindakan penyelidikan yang diperlukan.
- (2) Dalam hal tertangkap tangan tanpa menunggu perintah penyidik, penyidik wajib segera melakukan tindakan yang diperlukan dalam rangka penyelidikan sebagaimana tersebut pada Pasal 5 ayat (1) huruf b.
- (3) Terhadap tindakan yang dilakukan tersebut pada ayat (1) dan ayat (2) penyidik wajib membuat berita acara dan melaporkannya kepada penyidik seadanya hukum.

Pasal 103

- (1) Laporan atau pengaduan yang diajukan secara tertulis harus ditandatangani oleh pelapor atau pengadu.
- (2) Laporan atau pengaduan yang diajukan secara lisan harus dicatat oleh penyidik dan ditandatangani oleh pelapor atau pengadu dan penyidik.

Pasal 104

Dalam melaksanakan tugas penyelidikan, penyidik wajib menunjukkan tanda pengenalnya.

Pasal 105

Dalam melaksanakan tugas penyelidikan, penyidik dikoordinasi, diawasi dan diberi petunjuk oleh penyidik tersebut pada Pasal 6 ayat (1) huruf a.

Dalam penjelasan Pasal 43A ayat (1) UU HPP menyebutkan bahwa Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam undang-undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana, sehingga seharusnya pengaturan Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan menyesuaikan dengan pengaturan dalam KUHP. Pemeriksaan bukti permulaan merupakan langkah awal sebelum dilakukan oleh penyidik pajak untuk mencari serta mengumpulkan bukti supaya tindak pidana menjadi terang dan dapat menemukan tersangkanya. Dalam hal menuntaskan permasalahan tindak pidana perpajakan, penyidik pajak akan bekerjasama dengan pihak Kejaksaan sebagai penuntut umum dalam rangka melengkapi berkas penuntutan yang akan diajukan ke sidang pengadilan negeri. Jaksa Penuntut umum selanjutnya akan melakukan proses penuntutan di muka hakim pengadilan negeri sesuai ketentuan dalam KUHP.

Problem berikutnya adalah jika temuan adanya bukti permulaan tindak pidana perpajakan yang meliputi Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan, Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan, Surat Pemanggilan Wajib Pajak (WP) dan Surat Peminjaman Berkas atau Dokumen dalam rangka pemeriksaan bukti permulaan dalam praktiknya tidak sedikit WP yang tidak mengetahui tentang hak yang didapatkan dalam menerima Surat dari Direktorat Jenderal pajak (DJP) tersebut melainkan mayoritas WP hanya memperlakukan tentang penyebab munculnya temuan DJP terkait bukti permulaan tindak pidana perpajakan yang terjadi tanpa mengetahui upaya apa yang dapat WP lakukan sebelum menjawab atau menanggapi surat dari DJP tersebut. Ketika diterbitkan Surat Perintah Bukti Permulaan, maka WP dapat memeriksa identitas pejabat yang menandatangani dan menerbitkan surat tersebut. Hal ini menjadi penting sebab apabila pejabat yang bertandatangan dan menerbitkan surat tersebut tidak memiliki wewenang, maka WP dapat mengajukan upaya hukum yaitu Praperadilan kepada Pengadilan Negeri.

Sejalan dengan ketentuan Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut UU KUP) yang sudah ditentukan objek-objek gugatan yang dapat diajukan ke Pengadilan Pajak, yaitu: "Gugatan Wajib Pajak atau Penanggung Pajak terhadap: a) Pelaksanaan Surat Paksa, Surat Perintah Melaksanakan Penyitaan, atau Pengumuman Lelang; b) Keputusan pencegahan dalam rangka penagihan pajak; c) Keputusan yang berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan, selain yang ditetapkan dalam Pasal 25 ayat (1) dan Pasal 26; atau d) Penerbitan surat ketetapan pajak atau Surat Keputusan Keberatan yang dalam penerbitannya tidak sesuai dengan prosedur atau tata cara yang telah diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan".³

³Stefanus Kurniawan Dharmadji, Upaya Pra Peradilan Terhadap Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Perpajakan, <https://pdb-lawfirm.id/upaya-pra-peradilan-terhadap-surat-perintah-pemeriksaan-bukti-permulaan-tindak-pidana-perpajakan/>, Telah diakses pada tanggal 14 Februari 2023

Berdasarkan penjabaran latar belakang di atas, maka penulis tertarik untuk meneliti dan mengambil judul: **“ANALISIS TERHADAP PROBLEMATIKA PEMERIKSAAN BUKTI PERMULAAN TINDAK PIDANA PAJAK DALAM UNDANG-UNDANG NOMOR 28 TAHUN 2007 TENTANG KETENTUAN UMUM DAN TATA CARA PERPAJAKAN SEBAGAIMANA TELAH DIUBAH DENGAN UU NOMOR 7 TAHUN 2021 TENTANG HARMONISASI PERATURAN PERPAJAKAN”**.

PERMASALAHAN

Berdasarkan uraian latar belakang masalah yang telah dipaparkan di atas, maka penulis merumuskan beberapa masalah dalam penelitian ini, yaitu:

1. Bagaimana pemeriksaan bukti permulaan dalam Undang-Undang Nomor 7 tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan dibandingkan dengan Undang-Undang No. 8 tahun 1981 tentang KUHAP (Kitab Undang-undang Hukum Acara Pidana)?
2. Apakah jika wajib pajak dilakukan pemeriksaan bukti permulaan dari Dirjen Pajak, dapatkah diajukan praperadilan berdasarkan norma hukum positif di Indonesia?

METODELOGI PENELITIAN

Jenis penelitian dalam skripsi ini adalah penelitian hukum normatif (*normative law research*) menggunakan studi kasus normatif berupa produk perilaku hukum, misalnya mengkaji undang-undang. Pokok kajiannya adalah hukum yang dikonsepsikan sebagai norma atau kaidah yang berlaku dalam masyarakat dan menjadi acuan perilaku setiap orang. Sehingga penelitian hukum normatif berfokus pada inventarisasi hukum positif, taraf sinkronisasi, perbandingan hukum dan sejarah hukum⁴. Berdasarkan penjelasan di atas, penulis memutuskan menggunakan metode penelitian hukum normatif untuk meneliti dan menulis pembahasan skripsi ini sebagai metode penelitian hukum. Penggunaan metode penelitian normatif dalam upaya penelitian dan penulisan skripsi ini dilatarbelakangi kesesuaian teori dengan metode penelitian yang dibutuhkan penulis, khususnya adalah aturan yang terdapat pada Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan dengan Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP). Didalam penelitian hukum normatif terdapat beberapa pendekatan, dengan pendekatan tersebut peneliti akan mendapatkan informasi dari berbagai aspek mengenai isu yang sedang dicoba untuk dicari jawabannya. Metode pendekatan dalam penelitian ini adalah pendekatan peraturan perundang-undangan (*statue approach*)⁵. Suatu penelitian hukum normatif tentu harus menggunakan pendekatan peraturan perundang-undangan, karena yang akan diteliti adalah berbagai aturan hukum yang menjadi fokus sekaligus tema sentral suatu penelitian.

⁴ Abdulkadir Muhammad, *Hukum dan Penelitian Hukum*, Cet. I, PT Citra Aditya Bakti, Bandung, 2004, hlm. 52.

⁵ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Cet. XVI, Kencana, Jakarta, 2019, hlm. 29.

PEMBAHASAN

Bukti Permulaan dalam Undang-Undang Nomor 7 tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan dibandingkan dengan UU No. 8 tahun 1981 tentang KUHAP (Kitab Undang-undang Hukum Acara Pidana)

Sengketa pajak menurut Pasal 1 angka 5 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak atau penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada pengadilan. Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagih berdasarkan Undang-Undang Penagih Pajak dengan Surat Paksa. Dari pengertian di atas, sengketa pajak pada dasarnya merupakan sengketa atau *dispute* yang timbul dalam bidang perpajakan.

Walaupun hukum pajak tergolong ke dalam hukum administrasi negara, namun diperkuat dengan diaturnya ketentuan pidana di dalam Undang-Undang perpajakan. Penempatan ketentuan pidana dalam hukum pajak, melahirkan proses kriminalisasi dalam sektor pajak yang sangat terkait dengan politik hukum pidana yang menentukan pilihan, arah dan implementasi hukum pidana. Dua hal dasar kebijakan hukum pidana dengan menggunakan sarana hukum pidana menurut Barda Nawawi Arief adalah pertama, perbuatan apa yang seharusnya dijadikan tindak pidana dan kedua sanksi apa yang seharusnya digunakan kepada pelanggar. Kriminalisasi akan membutuhkan penegakkan hukum yakni melalui mekanisme Sistem Peradilan Pidana (SPP).

Dengan terdapatnya dua model perlindungan atau penyelesaian terhadap pelanggara hukum pajak, ada kalanya menimbulkan perbedaan pandangan dalam menentukan mekanisme penyelesaiannya, yakni pilihan antara penyelesaian secara administratif atau hukum pidana. Mengingat hukum pajak termasuk kedalam hukum publik yang tujuan utamanya memperoleh pemasukan bagi keuangan Negara, maka tentu saja perspektifnya juga harus lebih ditujukan kepada aspek kepentingan keuangan Negara yakni melalui penyelesaian secara hukum administrasi negara. Penyelesaian yang demikian menempatkan hukum pidana pada fungsi yang kedua atau sekunder. Walaupun demikian, ada kalanya penyelesaian melalui hukum pidana sangat diperlukan, khususnya untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak.⁶

Ketentuan-ketentuan dari unsur-unsur tindak pidana di bidang pajak/perpajakan antara lain sebagai berikut:⁷

1. Tidak adanya perbuatan yang diwajibkan, seperti tidak menyampaikan SPT, atau adanya perbuatan yang dilarang, seperti memperlihatkan pembukuan yang palsu;
2. Berada dalam kaitan dengan masalah pajak;
3. Dilakukan secara sengaja maupun tidak sengaja;
4. Secara melawan hukum: tidak memenuhi kewajiban hukum, ataupun melakukan sesuatu yang dilarang oleh hukum;

⁶Yoserwan, Yoserwan. "Fungsi Sekunder Hukum Pidana dalam Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan." *Jurnal Penelitian Hukum De Jure, Badan Penelitian dan Pengembangan Hukum dan HAM 20.2* (2020), hlm. 165-176.

⁷Sri Pudjatmoko, *Pengadialan dan Penyelesaian Sengkea di Bidang Pajak*, Cet. I, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2013, hlm. 91.

5. Dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara.

Memperhatikan beberapa unsur-unsur tindak pidana di bidang pajak/perpajakan telah sinkron seperti apa yang ditentukan dalam beberapa unsur tersebut memperlihatkan adanya kualifikasi yang berbeda satu dan yang lainnya. Tindak pidana yang diatur dalam Pasal 38 adalah terjadi karena kealpaan, sementara tindak pidana yang diatur dalam Pasal 39 terjadi karena kesengajaan. Menurut ketentuan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Pasal 42 tindak pidana tersebut dikategorikan sebagai pelanggaran dan kejahatan.

Dengan diterbitkannya Undang-Undang Nomor 9 tahun 1994 yang mengubah Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan maka ketentuan dalam Pasal 41 termuat baik tindak pidana yang terjadi karena kealpaan (ayat 1) maupun yang terjadi karena kesengajaan (ayat 2) di mana tindak pidana dalam pasal ini merupakan delik aduan. Dalam kaitannya dengan pelaku tindak pidana, dari isi kedua pasal yang pertama ini seolah-olah yang melakukan tindak pidana di bidang pajak itu cenderung para wajib pajak, menurut ketentuan Pasal 43, ketentuan Pasal 39 dan 39A tersebut berlaku juga bagi wakil, kuasa atau pegawai dari wajib pajak, yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan. Ketentuan pidana yang diatur dalam Pasal 41 lebih diarahkan pada pejabat yang tidak memenuhi kewajiban untuk menjaga rahasia jabatan. Ketentuan dalam Pasal 41A lebih tertuju pada pihak-pihak yang berhubungan dengan wajib pajak dalam kaitan dengan pemeriksaan, seperti: bank, notaris, konsultan pajak, akuntan publik dan kantor administrasi di mana pada umumnya mereka mempunyai kewajiban menjaga kerahasiaan. Ketentuan Pasal 41B ditujukan kepada orang yang sengaja menghalangi atau mempersulit penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan atau menyembunyikan barang bukti, baik itu wajib pajak atau penanggung pajak maupun yang bukan wajib pajak atau penanggung pajak, misalnya karyawan, pemilik tanah yang disewa oleh wajib pajak, pemilik bangunan yang digunakan oleh perusahaan.⁸

Ketentuan Pasal 41C tertuju kepada pihak yang begitu luas, karena bisa mengarah kepada setiap orang yang dengan sengaja tidak memenuhi kewajiban untuk memberikan data dan informasi yang berkaitan dengan perpajakan dengan Direktorat Jenderal Pajak. Data dan informasi yang berkaitan dengan perpajakan itu bisa bersumber dari instansi pemerintah, lembaga, asosiasi dan pihak lain yang sangat diperlukan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Data dan informasi tersebut adalah data dan informasi orang pribadi atau badan yang dapat menggambarkan kegiatan atau usaha peredaran usaha, penghasilan dan/atau kekayaan yang bersangkutan, termasuk informasi mengenai nasabah debitur, data transaksi keuangan dan lalu lintas devisa, kartu kredit, serta laporan keuangan dan/atau laporan kegiatan usaha yang disampaikan kepada instansi lain di luar Direktorat Jenderal Pajak.⁹

Sehubungan dengan hal tersebut, Pemerintah telah menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 2022 sebagai salah satu aturan pelaksanaan Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan s.d.t.d Undang-undang Peraturan Perpajakan. Salah satu

⁸Howan, Seshylia. "Kajian Yuridis Tindak Pidana Di Bidang Pajak Berdasarkan Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan Perpajakan." *LEX PRIVATUM* 5.8 , 2017, hlm. 10.

⁹*Ibid*

aspek yang diatur terkait dengan penyidikan. Penyidik melakukan penyidikan sebagaimana diatur dalam Pasal 44 Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan jika terjadi tindak pidana di bidang perpajakan dan diperoleh bukti permulaan. Bukti permulaan itu berasal dari kegiatan pemeriksaan bukti permulaan (bukper), penanganan tindak pidana yang diketahui seketika atau pengembangan penyidikan. Pasal 60 ayat 3 Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 2022 menyebutkan bahwa: "Dalam melakukan penyidikan..., penyidik berwenang memanggil saksi atau tersangka untuk diperiksa berdasarkan surat panggilan yang sah."¹⁰

Saksi atau tersangka wajib memenuhi panggilan berdasarkan surat panggilan yang sah. Pemanggilan dilakukan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan mengenai hukum acara pidana. Ketentuan lebih lanjut mengenai Pasal 60 Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 2022 akan diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan (PMK). Selain mengenai beberapa ketentuan penyidikan pajak dalam Peraturan Pemerintah Nomor 50 Tahun 2022.

Ketentuan lebih lanjut terkait Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 239/PMK.03/2014. Direktorat Jenderal Pajak berwenang melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan berdasarkan informasi, data, laporan dan pengaduan (IDLP) yang diterima atau diperoleh Direktorat Jenderal Pajak dikembangkan dianalisis melalui kegiatan intelijen atau pengamatan. Informasi, data, laporan dan pengaduan dengan indikasi kuat adanya tindak pidana di bidang perpajakan yang ditemukan dari hasil pengembangan Pemeriksaan Bukti Permulaan atau penyidikan dapat langsung ditindaklanjuti dengan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Informasi, data, laporan dan pengaduan yang berkaitan dengan masa pajak, bagian tahun pajak atau tahun pajak baik yang belum maupun telah diterbitkan surat ketetapan pajak yang ditindaklanjuti dengan Pemeriksaan Bukti Permulaan sepanjang terdapat indikasi tindak pidana di bidang perpajakan.¹¹

Berdasarkan ketentuan tersebut, Pemeriksaan Bukti Permulaan dapat dilakukan oleh Direktur Jenderal Pajak berdasarkan IDLP yang berkaitan dengan masa pajak, bagian tahun pajak atau tahun pajak baik yang belum maupun telah diterbitkan surat ketetapan pajak dalam hal terdapat indikasi tindak pidana di bidang perpajakan.¹²

Di dalam peraturan tersebut, beberapa ketentuan bersifat menambahkan ketentuan yang sudah ada. Selain menambahkan ketentuan yang baru, ada juga aturan yang sifatnya mengubah atau menyesuaikan ketentuan yang ada. Menteri keuangan memberikan aturan terkait pelaksanaan Pemeriksaan Bukti Permulaan (Bukper) dengan menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di bidang Perpajakan. Untuk melaksanakan Pasal 43A Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang terakhir diubah dengan Undang-undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan agar lebih berkepastian hukum, perlu dilakukan penggantian atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 239/PMK.03/2014 tentang Tata Cara

¹⁰Redaksi DDTCNews, Pengaturan soal Penyidikan Pajak dalam PP, <https://news.ddtc.co.id/begini-beberapa-pengaturan-soal-penyidikan-pajak-dalam-pp-50-2022-44232> telah diakses pada tanggal 22 Juni 2023.

¹¹Waluyo, Trihadi. "Pemeriksaan atau Pemeriksaan Bukti permulaan dalam rangka Penegakan Hukum di Bidang Perpajakan." *Simposium Nasional Keuangan Negara* 1.1, 2018, hlm. 458-476.

¹²*Ibid.*

Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.¹³

Beberapa ketentuan bersifat menambahkan ketentuan yang sudah ada, ketentuan tersebut antara lain:¹⁴

1. Ketentuan pemberitahuan hasil pemeriksaan Bukper disampaikan paling lama satu bulan sebelum jangka waktu pemeriksaan Bukper berakhir;
2. Upaya ultimum remedium untuk memulihkan kerugian Negara meskipun telah terbit Laporan Pemeriksaan Bukti Permulaan, wajib pajak tetap dapat mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya dengan syarat mulainya penyidikan belum diberitahukan kepada penuntut umum, dan terhadap pengungkapan tersebut diterbitkan pemberitahuan perubahan tindak lanjut Pemeriksaan Bukper;
3. Menambahkan ketentuan pengungkapan ketidakbenaran perbuatan yang harus melampirkan surat setoran pajak atau sarana lain, keterangan sanksi berupa denda sesuai Pasal 8 ayat 3 Undang-undang KUP, yakni 100% dari jumlah pajak kurang dibayar atau lebih kecil dari aturan sebelumnya yaitu 150% dari pajak kurang dibayar;
4. Surat pemberitahuan (SPT) yang dilaporkan dan/atau dibetulkan setelah surat pemberitahuan Bukper disampaikan, SPT tersebut dianggap tidak disampaikan;
5. Pendelegasian wewenang dari Direktorat Jenderal Pajak kepada Unit Pelaksana Penegakan Jenderal Pajak kepada Unit Pelaksana Penegakan Hukum atau Pejabat Administrator untuk beberapa hal, seperti menerbitkan surat pemberitahuan pemeriksaan, pemberitahuan perpanjangan jangka waktu pemeriksaan dan lain-lain.

Selain menambahkan ketentuan baru, ada juga aturan yang sifatnya mengubah atau menyesuaikan ketentuan yang sudah antara lain sebagai berikut:¹⁵

1. Untuk efisiensi waktu, jangka waktu perpanjangan pemeriksaan Bukper diubah menjadi paling lama 12 bulan, sebelumnya 24 bulan;
2. Pengungkapan ketidakbenaran perbuatan dapat dilakukan atas Pasal 38 atau 39 ayat 1 huruf c atau d Undang-undang KUHP baik yang berdiri sendiri atau berkaitan dengan tindak pidana di bidang perpajakan seperti Pasal 39 ayat 1 kecuali huruf c dan d, Pasal 39 ayat 3, Pasal 39A, dan Pasal 43 Undang-undang KUP serta Pasal 24 dan Pasal 25 Undang-undang Pajak Bumi dan Bangunan;
3. Pemeriksaan Bukper dapat dilakukan berdasarkan pengembangan dan analisis melalui kegiatan lain yaitu kegiatan pengawasan, pemeriksaan, pengembangan pemeriksaan Bukper, atau pengembangan penyidikan, dengan hasil berupa laporan yang memuat usulan pemeriksaan Bukper;
4. Pemberitahuan pemeriksaan Bukper dan pemberitahuan terkait lainnya harus disampaikan kepada orang pribadi atau badan yang dilakukan pemeriksaan Bukper bukan kuasa;
5. Untuk menyesuaikan perubahan sanksi administrasi pengungkapan ketidakbenaran menjadi 100%, pembayaran atas pengungkapan ketidakbenaran yang tidak sesuai keadaan sebenarnya diperhitungkan sebagai pengurangan nilai kerugian pada saat

¹³Hukum Online, Penjelasan Bukti Permulaan dalam Regulasi Terbaru Terkait Tindak Pidana Perpajakan, <https://www.hukumonline.com/berita/a/penjelasan-bukti-permulaan-dalam-regulasi-terbaru-terkait-tindak-pidana-perpajakan-1t63a8fbaaa5057/?page=all#!>! Telah diakses pada tanggal 22 Juni 2023

¹⁴*Ibid*

¹⁵Hukum Online, *Ibid*.

penyidikan sebesar $\frac{1}{2}$ (satu per dua) bagian dari jumlah pembayaran, di peraturan sebelumnya $\frac{2}{5}$ (dua per lima) bagian.

Berdasarkan penjelasan terkait pemeriksaan bukti permulaan, menurut penulis terdapat inkonsistensi dalam batang tubuh Pasal 43A Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan pada ayat (1) dengan bagian penjelasan Pasal 43A Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Diuraikan kembali bahwa Pasal 43A ayat (1) Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan menyebutkan: "Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan". Namun demikian Penjelasan Pasal 43A ayat (1) menyebutkan bahwa: "Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam Undang-undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana". Hal ini membawa konsekuensi bahwa pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan yang diatur dalam Undang-undang, tentunya Undang-undang yang dimaksud adalah Undang-undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang KUHAP. Melihat inkonsistensi antara batang tubuh dengan bagian penjelasan, seharusnya penjelasan dalam suatu undang-undang tidak boleh mengakibatkan terjadinya ketidakjelasan dari norma yang dimaksud, sebab penjelasan mengandung fungsi sebagai tafsir resmi pembentuk peraturan perundang-undangan atas norma tertentu dalam batang tubuh serta sarana untuk memperjelas norma dalam batang tubuh.

Selanjutnya pada Pasal 43A ayat (4) Undang-Undang 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." Dalam hal ini Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan tidak mengatur dan memberi penjelasan lebih lanjut mengenai pemeriksaan bukti permulaan, maka harus dilihat lebih jelasnya pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.¹⁶

Maka PMK 177/PMK.03/2022 Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di bidang Perpajakan harusnya batal demi hukum karena penjelasan Pasal 43A Undang-undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan Nomor 7 Tahun 2021 sangat jelas sudah ditulis memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan yang diatur dalam Undang-undang, tentunya Undang-undang yang dimaksud adalah Undang-undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang KUHAP.

Sejatinya pada Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan ini tidak mengatur dan memberi penjelasan lebih lanjut mengenai pemeriksaan bukti permulaan, maka harus dilihat lebih jelasnya pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. Bahwa hampir seluruh kewenangan dalam pemeriksaan bukti permulaan merupakan bentuk kewenangan yang sifatnya memaksa terhadap pihak lain. Kewenangan yang bersifat memaksa ini, bentuk kewenangan dalam rangka penyidikan bukan penyelidikan. Oleh karena itu, ditinjau dari

¹⁶Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia, *Wajib Pajak Pertanyakan Prosedur Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Perpajakan*, <https://www.mkri.id/index.php?page=web.Berita&id=19466&menu=2>, Telah diakses pada tanggal 12 Oktober 2023.

kewenangan apa saja yang dapat dilakukan saat pemeriksaan bukti permulaan, menunjukkan pemeriksaan bukti permulaan merupakan bagian dari penyidikan. Pemeriksaan bukti permulaan merupakan satu kesatuan dengan penyidikan bukan dua hal yang terpisah.¹⁷

Adanya uji materi di Mahkamah Konstitusi atas Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan s.t.d.t.d Undang-undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan mendukung apa yang penulis teliti. Pasal 43 ayat (1) Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan frasa “Pemeriksaan bukti permulaan sebelum penyidikan” bertentangan dengan UUD 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai “Pemeriksaan bukti permulaan yang merupakan bagian penyidikan.” Selain itu, Pasal 43A ayat (4) Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan bertentangan dengan UUD 1945 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.”¹⁸

M. Yahya Harahap menyatakan sebelum dilakukan tindakan penyidikan, dilakukan dulu penyelidikan oleh pejabat penyelidik, dengan maksud dan tujuan mengumpulkan “bukti permulaan” atau “bukti yang cukup” agar dapat dilakukan tindak lanjut penyidikan. Mungkin penyelidikan dapat disamakan dengan pengertian “tindak pengusutan” sebagai usaha mencari dan menemukan jejak berupa keterangan dan bukti-bukti suatu peristiwa yang diduga merupakan tindak pidana. Beliau juga menerangkan jika diperhatikan dengan seksama, motivasi dan tujuan penyelidikan merupakan tuntutan tanggung jawab kepada aparat penyidik untuk tidak melakukan tindakan penegakan hukum yang merendahkan harkat martabat manusia. Sebelum melangkah melakukan pemeriksaan penyidikan seperti penangkapan atau penahanan, harus lebih dulu berusaha mengumpulkan fakta dan bukti, sebagai landasan tindak lanjut penyidikan. Perihal lembaga yang berwenang melakukan tindakan penyelidikan dan penyidikan adalah lembaga mana, kepolisian diberi wewenang untuk melakukan penyelidikan (Pasal 1 angka 4 KUHAP) sedangkan aparat penegak hukum yang berwenang melakukan penyidikan adalah kepolisian atau pejabat pegawai sipil (Pasal 1 angka 4 KUHAP) tertentu yang diberi wewenang khusus oleh Undang-undang, contohnya Pemeriksaan Bukti Permulaan dilaksanakan oleh Pejabat Penyidik Pegawai Negeri Sipil di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang menerima surat perintah pemeriksaan bukti permulaan (Pasal 43A ayat (1a)).

Upaya Praperadilan pada tahap Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Pajak

Dalam praktik sering ditemui berbagai produk yang dikeluarkan oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dalam temuan adanya bukti permulaan tindak pidana perpajakan yang meliputi: Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan, Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan, Surat Pemanggilan Wajib Pajak dan Surat Peminjaman Berkas atau Dokumen Dalam Rangka Pemeriksaan Bukti Permulaan. Tidak sedikit wajib pajak yang tidak mengetahui tentang hak yang ia dapatkan dalam menerima surat dari Direktorat Jenderal Pajak tersebut.

¹⁷ Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia, *Wajib Pajak Pertanyakan Prosedur Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Perpajakan*, <https://www.mkri.id/index.php?page=web.Berita&id=19466&menu=2>, telah diakses pada tanggal 12 Oktober 2023.

¹⁸ *Ibid*

Mayoritas wajib pajak hanya mempersoalkan tentang penyebab munculnya temuan Direktorat Jenderal Pajak terkait bukti permulaan tindak pidana perpajakan yang terjadi tanpa mengetahui upaya apa yang dapat wajib pajak lakukan sebelum menjawab atau menanggapi surat dari Direktorat Jenderal Pajak tersebut.

Sebelum menjawab atau menanggapi temuan adanya bukti permulaan tindak pidana perpajakan, ada baiknya terlebih dahulu wajib pajak harus memeriksa tentang keabsahan penerbitan surat yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak tersebut. Salah satu yang dapat dilakukan oleh wajib pajak adalah memeriksa tentang identitas pejabat yang menerbitkan surat tersebut, apakah pejabat tersebut memiliki wewenang dalam penerbitan surat tersebut atau tidak.

Dalam hal diterbitkan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan, maka wajib pajak dapat memeriksa identitas pejabat yang menandatangani dan menerbitkan surat tersebut. Jika ternyata pejabat yang bertandatangan dan menerbitkan surat tersebut tidak memiliki wewenang maka wajib pajak dapat mengajukan upaya hukum yaitu Praperadilan kepada Pengadilan Negeri.

Praperadilan merupakan wewenang Pengadilan Negeri untuk memeriksa dan memutus antara lain:

1. Sah atau tidaknya suatu penangkapan atau penahanan;
2. Sah atau tidaknya penghentian penyidikan atau penghentian penuntutan;
3. Permintaan ganti rugi atau rehabilitasi oleh tersangka atau keluarganya atau pihak lain atau kuasanya yang perkaranya tidak diajukan ke pengadilan (Pasal 1 butir 10 jo Pasal 77 KUHAP);
4. Sah atau tidaknya penyitaan barang bukti (Pasal 82 ayat 1 huruf b KUHAP).

Berdasarkan penjelasan di atas, menurut penulis hukum positif yang mengatur tentang hukum pidana formal 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 Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah sebanyak 4 (empat) kali dan terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 serta beberapa Peraturan Menteri Keuangan yang memberikan petunjuk teknis dalam prosedur internal pemeriksaan dugaan tindak pidana perpajakan.

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:

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

Dalam hal ini, 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 penentapan tersangka atau terdakwa itu terdapat kemungkinan pelibatan tindakan atau 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.

Menurut Richard Burton, terdapat persinggungan norma administrasi dan pidana dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yaitu pada Pasal 8 ayat (3) yang menyatakan: "Telah dilakukan pemeriksaan (bukper: Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan) tetapi belum dilakukan penyidikan. Jika dengan kemauan sendiri WP mau mengungkapkan ketidakbenaran, ditambah sanksi 150% (100% Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan), tidak akan disidik". Sedangkan pasal 43A ayat (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyebutkan: "Atas dasar Informasi, data, laporan, dan pengaduan (IDL), DJP berwenang melakukan pemeriksaan Bukper oleh PPNS DJP sebelum dilakukan penyidikan pidana pajak".¹⁹

Mendukung penjelasan tersebut di atas, berikut beberapa contoh perkara Praperadilan yang dikabulkan adalah Putusan Nomor. 2/Pid.Pra/2021/PN.Sag yang diputus oleh Pengadilan Negeri Sanggau pada tanggal 7 Juni 2021 yang diajukan oleh wajib pajak PT. Sawit Laju Mandiri (PT.SLM) sebagai Pemohon dan DJP sebagai Termohon. Garis besar perkara tersebut adalah PT. SLM merasa keberatan terhadap penerbitan Surat Nomor: PRIN.BP-2/WPJ.13/2021 tanggal 17 Februari 2021 perihal Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

Alasan Pemohon PT. SLM mengajukan Praperadilan adalah berdasarkan Pasal 2 huruf d Undang-undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara, menyebutkan: "Tidak termasuk dalam pengertian Keputusan Tata Usaha Negara menurut Undang-undang ini: Keputusan Tata Usaha Negara yang dikeluarkan berdasarkan ketentuan Kitab Undang-undang Hukum Pidana atau Kitab Undang-undang Hukum Acara Pidana atau Peraturan Perundang-undangan lain yang bersifat hukum pidana." Maka jika mengacu pada ketentuan Pasal 2 huruf d Undang-undang Nomor 5 Tahun 1986 tentang Peradilan Tata Usaha Negara, maka Surat Nomor: PRIN.BP-2/WPJ.13/2021 tanggal 17 Februari 2021 perihal Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan adalah bersifat hukum pidana, oleh karenanya surat tersebut bukan sebagai objek Keputusan Tata Usaha Negara yang tidak dapat diajukan gugatan ke PTUN maupun Pengadilan Pajak. Membahas tentang Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana apabila ditandatangani oleh Kepala Kantor Wilayah DJP Kalimantan Barat atas nama Direktur Jenderal Pajak (mandat), dengan kop surat tertera "Kementerian Keuangan Republik Indonesia – Direktorat Jenderal Pajak – Kantor Wilayah DJP Kalimantan Barat." Bahwa Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana tersebut diterbitkan berdasarkan ketentuan Pasal 2 ayat 1 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 239/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, menyebutkan: "Direktorat Jenderal Pajak berwenang melakukan

¹⁹ Richard Burton, *Bukper dan Problem Hukumnya*, Materi Webinar, Jakarta, 2023, hlm. 6

Pemeriksaan Bukti Permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan hasil pengembangan dan analisis informasi, data, laporan, dan pengaduan.”²⁰

Berdasarkan ketentuan Pasal 2 ayat 1 PMK 239/PMK.03/2014 terlihat jelas bahwa Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan dimaksudkan untuk Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Dengan demikian pejabat yang berwenang, bertanggung jawab dan bertanggung gugat untuk menerbitkan surat tersebut. Kewenangan Direktorat Jenderal Pajak untuk melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan tindak pidana di bidang perpajakan ini diberikan secara atribusi oleh Pasal 43A ayat 1 Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), menyebutkan: “Direktorat Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.”²¹

Selain itu diketahui, Direktorat Jenderal Pajak telah menerbitkan Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor: Per-146/PJ./2018 tentang Pelimpahan Direktorat Jenderal Pajak kepada Para Pejabat di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak, yang ada pada Lampiran III angka 17 Per-146/PJ./2018 tersebut mengatur bahwa: “Wewenang Direktorat Jenderal Pajak menerbitkan surat perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan berdasar Pasal 43A Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dilimpahkan kepada Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak.”²²

Ketentuan Pasal 8 ayat 2 Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Peraturan Perundang-undangan, menyebutkan: “Peraturan Perundang-undangan sebagaimana dimaksud pada ayat 1 diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh Peraturan Perundang-undangan yang lebih tinggi atau dibentuk berdasarkan kewenangan.” Oleh karena itu, Per-146/Pj./2018 dibentuk berdasarkan wewenang Direktorat Jenderal Pajak, maka sebagaimana menurut ketentuan Pasal 8 ayat 2 Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 berakibat hukum bahwa Per-146/Pj./2018 termasuk kedalam pengertian perundang-undangan yang bersifat keharusan dan mutlak dilaksanakan baik di dalam pengadilan maupun di luar pengadilan.

Dengan demikian, sekalipun Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan tersebut ditandatangani oleh Direktorat Jenderal Pajak yang merupakan atasan Kepala Kantor Wilayah, berakibat hukum bahwa Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan tersebut adalah cacat hukum. Hal ini karena Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor. Per-146/PJ./2018 telah mendelegasikan kepada wewenang Direktorat Jenderal Pajak kepada Pejabat Kepala Kantor Wilayah DJP yang tidak dapat lagi digunakan.

Berdasarkan alasan Pemohon PT. SLM tersebut, maka hakim pada Pengadilan Negeri Sanggau mengabulkan seluruhnya permohonan Praperadilan yang diajukan oleh Pemohon dan menyatakan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Nomor: PRIN.BP-

²⁰Persekutuan Perdata Doni Budiono & Rekan, *Upaya Praperadilan Terhadap Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Perpajakan*, <https://pdb-lawfirm.id/upaya-pra-peradilan-terhadap-surat-perintah-pemeriksaan-bukti-permulaan-tindak-pidana-perpajakan/>, telah diakses pada tanggal 12 Oktober 2023.

²¹*Ibid*

²²*Ibid*

2/WPJ.13/2021 tanggal 17 Februari 2021 adalah tidak sah menurut hukum.

Penulis berpendapat bahwa secara substantif Pemeriksaan Bukti Permulaan dipersamakan dengan penyelidikan 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.

Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, pemerintah melalui Kementerian Keuangan telah menerbitkan peraturan terbaru mengenai Pemeriksaan Bukti Permulaan. Peraturan tersebut diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. Kebijakan ini menggantikan PMK 239/2014 yang merupakan pelaksana Pasal 43A ayat (4) Undang-undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

KESIMPULAN

Pasal 43A ayat (1) Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan menyatakan, “Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.” Selanjutnya pada Pasal 43A ayat (4) Undang-Undang 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.” Namun demikian Penjelasan Pasal 43A menyebutkan bahwa: “Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam Undang-undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana”. Hal ini membawa konsekuensi bahwa pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan yang diatur dalam Undang-undang, tentunya Undang-undang yang dimaksud adalah Undang-undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang KUHAP. Pada proses pemeriksaan bukti permulaan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) kepada Wajib Pajak, dapat dilakukan upaya praperadilan. Dalam hal telah diterbitkan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan, maka wajib pajak dapat memeriksa identitas pejabat yang menandatangani dan menerbitkan surat tersebut dan apabila terdapat prosedur yang tidak benar yang dilakukan oleh Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) DJP, maka wajib pajak dapat mengajukan upaya hukum **yaitu Pra Peradilan kepada Pengadilan Negeri**. Pra peradilan adalah wewenang Pengadilan Negeri untuk memeriksa dan memutus: 1) Sah atau tidaknya suatu penangkapan atau penahanan; 2) Sah atau tidaknya penghentian penyidikan atau penghentian penuntutan; 3) Permintaan ganti rugi atau rehabilitasi oleh tersangka atau keluarganya atau pihak lain atau kuasanya yang perkaranya tidak diajukan ke pengadilan. (Pasal 1 butir 10 jo Pasal 77 KUHAP); 4) Sah atau tidaknya penyitaan barang bukti (Pasal 82 ayat 1 huruf b KUHAP).

SARAN

1. Pemerintah perlu lebih meningkatkan dan membuat kebijakan yang memberikan kepastian hukum guna penegakan hukum pajak untuk menciptakan suatu proses hukum yang benar-benar adil bagi masyarakat. Selain itu, Pemerintah harus membuat suatu perbaikan Undang-undang, Uji Materi atau Pembuat kebijakan dalam melakukan perubahan pada pasal 43A ayat (1) Undang-undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan yang mana batang tubuh dan penjelasannya tidak sinkron. Jikalau ayat (1) tersebut ditinjau kembali, tentunya ayat (4) yang berhubungan dengan penerbitan Peraturan Menteri tentang tata cara pemeriksaan bukper harus juga ditinjau kembali.
2. 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. Era supremasi hukum ini sudah saatnya dibangun budaya saling kontrol antarsemua komponen penegak hukum (Hakim, Jaksa, Polisi dan Advokat) sesuai dengan Undang-undang Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman agar kepastian hukum benar-benar dapat diberikan bagi mereka para pencari keadilan.

DAFTAR PUSTAKA

BUKU

Abdulkadir Muhammad, Hukum dan Penelitian Hukum, PT Citra Aditya Bakti, Bandung, 2004.

Ann Seidman, Penyusunan Rancangan Undang-Undang dan Perubahan Masyarakat Yang Demokratis, Proyek ELIPS, Jakarta, 2001.

Azis Syamsuddin, Proses&Teknik Penyusunan Undang-undang, Sinar Grafika, Jakarta, 2013.

Bambang Sunggono, Metodologi Penelitian Hukum, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2016.

Bambang Waluyo, Penelitian Hukum Dalam Praktek, Jakarta, Sinar Grafika, 2002.

Chandra M. Hamzah, PENJELASAN HUKUM TENTANG BUKTI PERMULAAN YANG CUKUP, Pusat Studi Hukum & Kebijakan Indonesia, Jakarta, 2014.

Christine , S.T Kansil, Engeliem R, Palandeng dan Godlieb N Mamahit, Kamus Istilah Hukum, Jakarta, 2009.

Darwan Prints, Tinjauan Umum tentang Praperadilan, Citra Aditya, Bandung, 1993.

Dominikus Rato, Filsafat Hukum Mencari, Memahami, dan Memahami Hukum, Laksbang Pressindo, Yogyakarta, 2017.

Gunadi, Panduan Komprehensif Ketentuan Umum Perpajakan (KUP), Bee Media, Jakarta, 2017.

Hartono, Penyidikan & Penegakan Hukum Pidana melalui Pendekatan Hukum Progresif, Sinar Grafika, Jakarta, 2012.

- Ida Zuraida dan LY. Hari Asih Advianto, *Penagihan Pajak: Pajak Pusat dan Pajak Daerah*, Ghalia Indonesia, Bogor, 2011.
- M. Yahya Harahap, *Pembahasan Permasalahan dan Penerapan KUHAP: Pemeriksaan Sidang Pengadilan, Banding, Kasasi, dan Peninjauan Kembali Edisi Kedua*, Sinar Grafika, Jakarta, 2012.
- Mardiasmo, *Perpajakan Edisi Terbaru*, Andi Offset, Yogyakarta, 2016.
- Maria Farida Indrati Soeparti, *Ilmu Perundang-undangan 2: Proses dan Teknik Penyusunan*, Kanisius, Yogyakarta, 2016
- Maria Farida Indrati Soeprapto, *Lalporan Kompendium Bidang Hukum Perundang-undangan*, Departemen Hukum dan Hak Asasi Manusia RI Badan Pembidanaan Hukum Nasional Pusat Penelitian dan Pengembangan Sistem Hukum Nasional, Jakarta, 2008.
- Muhammad Djafar Saidi, *Pembaruan Hukum Pajak*, PT RajaGrafindo, Depok, 2018.
- Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Kencana, Jakarta, 2008.
- Peter Mahmud Marzuki, *Pengantar Ilmu Hukum*, Kencana, Jakarta, 2014.
- Philipus M. Hadjo, *Peradilan Pajak di Indonesia Dewasa Ini*, Makalah Semiar, Yogyakarta, 1998.
- Riduan Syahrani, *Rangkuman Intisari Ilmu Hukum*, Penerbit Citra Aditya Bakti, Bandung, 1999.
- Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan*, Rafika Aditama, Bandung, 2011.
- S. Tanusubroto, *Peranan Praperadilan dalam Hukum Acara Pidana*, Penerbit Alumni, Bandung, 1983.
- S.R., Soemarso, *Perpajakan Pendekatan Komprehensif*, Salemba Empat, Jakarta, 2007.
- Said sampara dan Insan Anshari, *Tindak Pidana Perpajakan*, BP Cipta Karya, Jakarta, 2012.
- Sri Pudjatmoko, *Pengadialan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2013
- Soehino, *Ilmu Negara*, Liberty Yogyakarta, Yogyakarta, 2005.
- Soerjono Soekanto Dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif, Pengantar Singkat*, Rajawali Press, Jakarta, 2015.
- Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, UI Press, Jakarta, 1996.
- Tjip Ismail, *Diskursus Hukum Untuk Kesejahteraan Rakyat*, Prenada, Jakarta, 2019
- Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Manajemen Sengketa Dalam Pungutan Pajak, Analisis Yuridis Terhadap Teori dan Kasus*, Mitra Wacana Media, Jakarta, 2012.
- Wirjono Prodjodikoro, *Hukum Acara Pidana di Indonesia*, PT Bale, Bandung, 2001.
- Yahya Ahmad Zein, Ristina Yudhanti dan Aditia Syaprillah, *Legislative Drafting Perancangan Perundang-undangan*, Thafa Media, Yogyakarta, 2016

JURNAL:

Bina Yumanto dan Paruhun Aurora Sotarduga Hutaeruk. "ULTIMUM REMEDIUM DALAM HUKUM PIDANA PAJAK: TEORI DAN PRAKTIK. Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia 4.1 (2022).

Husma, Nelly Mulia, Faisal A. Rani, and Syarifuddin Hasyim. "Kewenangan Pengaturan Mahkamah Agung (Kajian Yuridis Terhadap Peraturan Mahkamah Agung Nomor 4 Tahun 2016 Tentang Larangan Peninjauan Kembali Putusan Praperadilan)." *Syiah Kuala Law Journal* 1.1 (2017).

Howan, Seshyia. "Kajian Yuridis Tindak Pidana Di Bidang Pajak Berdasarkan Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan Perpajakan." *LEX PRIVATUM* 5.8 (2017).

Muhasan, Imam. "Menakar Ulang Spesialitas Hukum Pajak Dalam Lapangan Hukum Di Indonesia: Tinjauan Atas Penerapan Kompetensi Absolut Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak." *JURNAL PAJAK INDONESIA (Indonesian Tax Review)* 1.1 (2017).

Ohoiwirin, Valentino, and Ahmad Sholikhin Ruslie. "Penerapan Sanksi Pidana terhadap Wajib Pajak yang Melakukan Tindak Pidana Perpajakan." *Bureaucracy Journal: Indonesia Journal of Law and Social-Political Governance* 2.2 (2022).

Risky Waldo, "Efektifitas Permohonan Praperadilan Dalam Upaya Hukum Terhadap Penetapan Tersangka (Examinasi Putusan No. 09/Pid.Pra/2015/PN.Jak.Bar). *Jurnal Surya Kencana Satu: Dinamika Masalah Hukum dan Keadilan* 10.1 (2019).

Samuel Soewita, "Tinjauan Yuridis Pasal 29 UU KUP No. 6 Tahun 1983 JO UU 16 Tahun 2009 Atas Kewenangan Pemeriksa Pajak." *Pamulang Law Review* 4.1 (2021).

Sofian, Ahmad, and Batara Mulia Hasibuan. "Pengaturan Dan Praktek Praperadilan Tindak Pidana Pajak Di Indonesia." *Jurnal Hukum & Pembangunan* 50.3 (2021).

Seshyia Howan. "KAJIAN YURIDIS TINDAK PIDANA DI BIDANG PAJAK BERDASARKAN KETENTUAN PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN PERPAJAKAN". *Jurnal Lex Privatum* 5.8 (2017).

Waluyo, Trihadi. "Pemeriksaan atau Pemeriksaan Bukti permulaan dalam rangka Penegakan Hukum di Bidang Perpajakan." *Simposium Nasional Keuangan Negara* 1.1 (2018).

Yoserwan. "FUNGSI SEKUNDER HUKUM PIDANA DALAM PENANGGULANGAN TINDAK PIDANA PERPAJAKAN". *Jurnal Penelitian Hukum De Jure* 20.2 (2020).

Peraturan Perundang-Undangan:

Peraturan Menteri Keuangan 177/PMK.03/2022 Tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Perpajakan

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 42/PUU-XV/2017

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945

Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal

Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan

Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana

Kitab Undang-Undang Hukum Pidana

ARTIKEL :

Hukum Online, Penjelasan Bukti Permulaan dalam Regulasi Terbaru Terkait Tindak Pidana Perpajakan, <https://www.hukumonline.com/berita/a/penjelasan-bukti-permulaan-dalam-regulasi-terbaru-terkait-tindak-pidana-perpajakan-lt63a8fbaaa5057/?page=all#!>, telah diakses pada tanggal 22 Juni 2023

Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia, Wajib Pajak Pertanyakan Prosedur Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Perpajakan, <https://www.mkri.id/index.php?page=web.Berita&id=19466&menu=2> , telah diakses pada tanggal 12 Oktober 2023.

News. DDTC, “Uji Materiil Soal Ketentuan Bukper Berlanjut Awal Oktober 2023”, <https://news.ddtc.co.id/uji-materiil-soal-ketentuan-bukper-berlanjut-awal-oktober-2023-1797375> , telah diakses pada tanggal 12 Oktober 2023.

Redaksi DDTC News, Pengaturan Soal Penyidikan Pajak Dalam PP, <https://news.ddtc.co.id/begini-beberapa-pengaturan-soal-penyidikan-pajak-dalam-pp-50-2022-44232>, telah diakses pada tanggal 22 Juni 2023.

Stefanus Kurniawan Dharmadji, Upaya Pra Peradilan Terhadap Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana Perpajakan, <https://pdb-lawfirm.id/upaya-pra-peradilan-terhadap-surat-perintah-pemeriksaan-bukti-permulaan-tindak-pidana-perpajakan/>, telah diakses pada tanggal 14 Februari 2023