

## PUTUSAN MAHKAMAH KONSTITUSI RI NOMOR 83/PUU-XXI/2023: MELINDUNGI HAK WAJIB PAJAK PADA TINDAKAN PEMERIKSAAN BUKTI PERMULAAN TINDAK PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN

Mahkamah Konstitusi RI melalui Putusan Nomor 83/PUU-XXI/2023 mengeluarkan putusan terkait pengujian Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan ["UU 7/2021"] terhadap Undang-Undang Dasar Tahun 1945. Dalam sidang putusan yang diucapkan pada tanggal 13 Februari 2024, Mahkamah Konstitusi RI memberikan pemaknaan baru terhadap rumusan pasal yang diuji dengan tujuan melindungi hak wajib pajak. Pemaknaan baru tersebut pada dasarnya mengatur larangan adanya tindakan yang memiliki sifat memaksa atau upaya paksa pada tahap *Pemeriksaan Bukti Permulaan* tindak pidana di bidang perpajakan serta pengaturan mengenai tata cara pemeriksaan melalui Peraturan Menteri Keuangan agar tidak mengatur tindakan-tindakan yang termasuk dalam memiliki sifat memaksa dan melanggar hak asasi wajib pajak.

Pengujian Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 didasari kerugian yang dialami pemohon, yang merupakan wajib pajak perorangan dan badan hukum, terkait tindakan Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak atau aparat pajak, yang dapat melakukan tindakan-tindakan atau upaya paksa pada tahap Pemeriksaan Bukti Permulaan seperti mengakses dan/atau mengunduh data, informasi, dan bukti yang dikelola secara elektronik, memasuki dan memeriksa ruangan (pengegedahan) tempat atau ruang tertentu, dan lainnya untuk memperoleh dokumen,

data elektronik, informasi, yang berkaitan dengan pajak hingga penyitaan hingga melakukan penyegelan tempat atau ruangan tertentu (Pasal 8 Peraturan Menteri Keuangan RI Nomor 177/PMK.03/2022).

Dalam petitum permohonannya, Pemohon meminta Mahkamah Konstitusi RI untuk terhadap tindakan-tindakan memaknai frasa "pemeriksaan bukti permulaan sebelum penyidikan" tindak pidana di bidang perpajakan yang terdapat upaya paksa dapat diajukan upaya hukum Praperadilan ke Pengadilan Negeri serta, tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan pada Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 hanya dilakukan terhadap hal-hal yang sifatnya administratif dan bukan pembatasan maupun perluasan hak dan kewajiban negara.

### Pertimbangan Mahkamah Konstitusi RI

Pada pertimbangannya untuk menilai konstitusional norma yang diuji, Mahkamah Konstitusi RI memulai dengan memposisikan tindakan "pemeriksaan bukti permulaan" sebagaimana termuat pada rumusan Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 sebagai tindakan Penyelidikan sebagaimana diatur dalam hukum acara pidana.

Penjelasan pasal tersebut juga telah menyatakan bahwa Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan Penyelidikan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana atau Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana.

Mengacu pada definisi Penyelidikan, yakni serangkaian tindakan penyidik untuk mencari dan menemukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana guna menentukan dapat tidaknya dilakukan penyidikan (Pasal 1 angka 5 Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana) serta rumusan Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021, pemeriksaan bukti permulaan dan Penyelidikan sama-sama dilakukan sebelum tahap penyidikan.

Kemudian Mahkamah Konstitusi RI menegaskan kembali Putusan Nomor 9/PUU-XVII/2019 terkait adanya perbedaan terhadap tindakan dan wewenang yang dapat dilakukan pada tahap penyelidikan oleh penyidik dan penyidikan oleh penyidik. Pada tahap penyelidikan, belum dapat dipastikan ada tidaknya peristiwa pidana karena jika ditemukan adanya suatu tindak pidana, penyidik pada tahap penyelidikan harus meningkatkan statusnya menjadi penyidikan. Sehingga pada proses penyelidikan tidak dapat dilakukan suatu upaya paksa atau tindakan pro justitia. Berbeda dengan penyelidikan, tahap penyidikan yang memperbolehkan aparat penegak hukum untuk mengambil tindakan upaya paksa karena sudah ditemukannya adanya suatu peristiwa pidana. Tindakan dilakukan dengan pro justitia karena dapat berdampak pada terampasnya kemerdekaan orang atau benda/barang.

Oleh karena tindakan *pemeriksaan bukti permulaan* dipersamakan dengan proses penyelidikan sehingga pada prinsipnya *pemeriksaan bukti permulaan*, menurut Mahkamah Konstitusi RI tidak dapat dilakukan tindakan-tindakan upaya paksa.

Berdasarkan fakta persidangan serta keberadaan Peraturan Menteri Keuangan RI Nomor 177/PMK.03/2022 yang merupakan amanat dari Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021, Mahkamah Konstitusi RI menemukan terhadap pemeriksaan bukti permulaan nyatanya terdapat tindakan yang termasuk kategori upaya paksa. Sehingga penafsiran pemaknaan yang diberikan Mahkamah Konstitusi RI bertujuan memberikan jaminan agar dalam tindakan pemeriksaan bukti permulaan tidak dilakukan tindakan upaya paksa bagi wajib pajak.

Kemudian terhadap rumusan Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 yang memberikan delegasi kepada Peraturan Menteri Keuangan untuk tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan,

Mahkamah Konstitusi RI menekankan pada pertimbangannya bahwa Peraturan Menteri Keuangan tersebut tidak dapat merumuskan ketentuan yang mengandung sifat pemaksaan atau upaya paksa yang memiliki implikasi pada perampasan kemerdekaan maka dirumuskan. Sehingga peraturan menteri keuangan yang mengatur hal-hal terkait pembatasan hak dan kewajiban warga negara, dalam hal ini wajib pajak adalah tidak sejalan dengan esensi dan ruang lingkup pendelegasian yang diberikan oleh undang-undang.

### Pendapat Berbeda

Meski mengabulkan sebagian permohonan para Pemohon, terdapat 3 (tiga) Hakim Konstitusi yang memiliki pendapat berbeda (*dissenting opinion*) dalam memberikan pertimbangan konstitusionalitas pasal-pasal yang diuji. Pendapat berbeda didasari atas adanya karakteristik khusus dalam tindak pidana di bidang perpajakan, sehingga penanganannya tidak seperti pada tindak pidana lainnya.

Seperti yang diuraikan oleh hakim konstitusi Daniel Yusmic P. Foeekh yang memberikan pendapat bahwasanya hukum pidana pajak memiliki kompleksitas dan karakter khusus yang lebih bersifat sistematis (*lex specialis systematis*) sehingga ketentuan formil pajak dapat menyimpang dari KUHAP. Sehingga pemeriksaan bukti permulaan dalam tindak pidana di bidang perpajakan merupakan konsep tersendiri yang hanya digunakan dalam hukum pidana perpajakan.

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

Putusan tentang pengujian Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021, memberikan batasan bagi aparat pajak dalam melakukan pemeriksaan bukti permulaan terhadap wajib pajak yakni tidak diperbolehkan melakukan upaya-upaya yang memiliki sifat memaksa atau upaya paksa.

Sementara agar peraturan menteri sebagai pendelegasian Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 tidak terlampaui luas hingga mengatur terkait upaya paksa, maka dalam putusannya Mahkamah Konstitusi RI memberikan batasan bahwa Peraturan Menteri Keuangan tersebut tidak dapat mengatur hal yang berkaitan dengan upaya paksa dan melanggar hak asasi wajib pajak. Sehingga Menteri Keuangan, dalam hal ini Ditjen Pajak harus segera merevisi Peraturan Menteri Keuangan yang ada.

Masing-masing amar putusan Mahkamah Konstitusi RI Nomor 83/PUU-XXI/2023 menyatakan sebagai berikut:

Ketentuan Pasal	Sebelum Putusan MK	Pasca Putusan MK
Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021	Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.	Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, sepanjang tidak terdapat tindakan upaya paksa.
Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021	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.	Tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang tidak mengatur hal-hal yang berkaitan dengan upaya paksa dan melanggar hak asasi.

Penulis:

**Fandi Denisatria, S.H.**

Advocate

P. +(62) 812-8865-1939

E. fandi.deni@harisazhar.co.id

info@harisazhar.co.id

W. harisazhar.co.id

