



Harmonisasi Pengaturan Pemeriksaan Bukti Permulaan Pajak Pasca Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023: Perspektif *Due Process of Law* dan Perlindungan Hak Wajib Pajak

Raden Rara Hapsari Tunjung Sekartaji^{1*}, Tony Rahardja²

^{1,2}Universitas 17 Agustus 1945 Jakarta, Indonesia

Email: hapsaritunjung08@gmail.com¹, tonyrahardja@yahoo.com²

*Penulis Korespondensi: hapsaritunjung08@gmail.com

Abstract. *This study evaluates the position, mechanisms, and hierarchical consistency of regulations regarding preliminary evidence examination in tax crimes following the Constitutional Court Decision Number 83/PUU-XXI/2023 through the perspective of due process of law. The ruling, which reviewed Article 43A paragraphs (1) and (4) of Law Number 7 of 2021, marks a shifting point repositions the preliminary evidence stage from an administrative area to a pro-justitia domain prohibiting forced measures to safeguard privacy rights, legal certainty, and the presumption of innocence. Meanwhile, the enactment of PMK Number 17 of 2025, PERMA Number 3 of 2025, and the 2025 Criminal Procedure Code creates an urgent need to examine their alignment with fair legal trial principles. This study primary focus addresses the implementation of just legal principles alongside a juridical analysis of non-coercive evidence collection. This normative legal research employs statutory, conceptual, and case approaches. Findings indicate potential discrepancies between Constitutional Court Decision Number 83/PUU-XXI/2023 and PERMA Number 3 of 2025, particularly regarding taxpayer consent, property seizure, and case escalation to investigation that risk turning coercion bans into procedural coercion. This study concludes that regulatory harmonization remains sub-optimal. Stronger synchronization between tax criminal procedural law and the 2025 Criminal Procedure Code is essential to guarantee taxpayers' constitutional rights while maintaining law enforcement effectiveness and state revenue.*

Keywords: *Constitutional Court Decision; Due Process of Law; Preliminary Evidence Examination; Tax Criminal Law; Taxpayer Rights.*

Abstrak. Penelitian ini menganalisis kedudukan, prosedur, dan konsistensi hierarki pada norma pemeriksaan bukti Kajian ini mengevaluasi posisi, mekanisme, serta keharmonisan tingkatan tata urutan aturan pada pemeriksaan bukti awal kejahatan perpajakan usai Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 berbasis sudut pandang *due process of law*. Keputusan yang menitikberatkan Pasal 43A ayat (1) dan (4) UU Nomor 7 Tahun 2021 tersebut mendasari pergeseran ranah pembuktian awal dari area administrasi menuju area pro-justitia yang menolak tindakan pemaksaan demi menjaga kerahasiaan pribadi, jaminan hukum, serta prinsip ketidakbersalahan. Sementara itu, lahirnya PMK Nomor 17 Tahun 2025, PERMA Nomor 3 Tahun 2025, dan KUHAP Tahun 2025 memicu kebutuhan mendesak guna mengukur kesesuaian berbagai aturan tadi terhadap asas peradilan yang jujur. Pokok bahasan utama studi ini mengarah pada perwujudan kaidah hukum adil tersebut serta penelaahan yuridis atas pengumpulan pembuktian tanpa intimidasi. Penulisan hukum normatif ini menerapkan metode doktrinal, asas hukum, dan pendekatan kasus. Temuan kajian mengindikasikan hadirnya peluang ketidakcocokan antara Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023 dengan PERMA Nomor 3 Tahun 2025, terutama mengenai izin pembayar pajak, penyitaan material, dan penyampaian kasus menuju penyidikan yang berpotensi membelokkan larangan tindakan paksa menjadi imbauan teknis (*procedural coercion*). Studi ini menegaskan bahwa penyelarasan pedoman pembuktian awal belum terlaksana sempurna. Dibutuhkan penyatuan yang jauh lebih erat antara tata hukum acara pidana fiskal bersama KUHAP Tahun 2025 demi memastikan jaminan hak konstitusi pembayar pajak sekaligus memelihara kecermatan penegakan aturan dan pendapatan fiskal.

Kata Kunci: Due Process of Law; Hak Wajib Pajak; Hukum Pidana Perpajakan; Pemeriksaan Bukti Permulaan; Putusan Mahkamah Konstitusi.

1. LATAR BELAKANG

Secara eksplisit, Pasal 1 ayat (3) UUD 1945 mengukuhkan Indonesia berlandaskan atas hukum (*rechtsstaat*), sehingga segala tata kelola pemerintahan wajib bermuara pada aturan baku. Implikasi dari prinsip tersebut mengharuskan negara memfasilitasi peradilan adil (*due*

process of law) sebagaimana diamanatkan konstitusi (Harahap et al., 2025). Landasan ini ditopang oleh ketentuan vital dalam UUD 1945, seperti Pasal 28D ayat (1) yang mengamanatkan bahwa tiap individu berhak memperoleh kepastian, pengayoman, serta perlakuan setara di mata hukum (*equality before the law*). Selain itu, Pasal 28G ayat (1) menegaskan kewajiban negara untuk melindungi privasi, kehormatan, martabat, martabat keluarga, dan kepemilikan aset warga, sekaligus membebaskan mereka dari intimidasi maupun rasa takut (Susanto, 2024).

Sebagai sumber pendapatan utama warga negara, sektor perpajakan memegang peranan sangat vital. Kendati demikian, pelaksanaan pemungutan pendapatan ini wajib tunduk pada batasan konstitusional. Berdasarkan mandat eksplisit Pasal 23A UUD 1945, seluruh bentuk iuran paksa yang ditarik demi kepentingan umum secara mutlak harus memiliki dasar regulasi berupa undang-undang (Dwi et al., 2023).

Hal ini mengimplikasikan bahwa setiap tindakan pihak yang memiliki kekuasaan pengelolaan keuangan negara dalam hal ini diberikan kepada Kementerian Keuangan (Kemenkeu) atau dalam hal pengelolaan pajak diberikan kepada Direktorat Jenderal Pajak (DJP), yang memiliki otoritas fiskal dalam merestriksi hak warga negara, wajib memiliki legitimasi hukum yang kuat serta menghormati prinsip negara hukum (Ramadani et al., 2026). Setiap tindakan otoritas fiskal yang berpotensi membatasi atau merestriksi hak-hak warga negara wajib didasarkan pada legitimasi hukum yang kuat agar tidak bertentangan dengan prinsip-prinsip dasar penyelenggaraan pemerintahan (Darmawan et al., 2025).

Pada proses pemungutan penerimaan negara, kewenangan yang terkait dengan pemungutan pajak harus dijalankan dalam kerangka peraturan perundang-undangan yang jelas, transparan, serta dapat dipertanggungjawabkan (Fitriani, 2025). Dengan demikian, otoritas fiskal tidak hanya menjalankan fungsi pengelolaan keuangan negara, tetapi juga tetap menghormati prinsip negara hukum, yaitu bahwa segala tindakan pemerintah harus tunduk pada hukum dan menjamin perlindungan terhadap hak-hak warga negara (Isnaini, 2023).

Sebagai fondasi regulasi fiskal di Indonesia, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 mengenai Harmonisasi Peraturan Perpajakan menaungi dua dimensi hukum perpajakan yang saling bertaut satu sama lain (Anggraeni et al., 2025). Dua aspek hukum perpajakan yang dimaksud yaitu aspek hukum administrasi dan aspek hukum pidana perpajakan (Putra & Sumerta Yasa, 2024). Hukum pajak masuk dalam ranah hukum administrasi, sedangkan hukum pidana perpajakan digunakan untuk membantu penegakan hukum administrasi (Hanafi, 2023).

Hukum administratif mengatur kewajiban rutin seperti pendaftaran, pembayaran, dan pelaporan, serta mengenakan sanksi administratif berupa bunga atau denda (Ardani & Silviana,

2022). Sedangkan hukum pidana berfungsi sebagai *ultimum remedium*, yakni langkah terakhir untuk menangani pelanggaran serius yang dilakukan secara sengaja dan merugikan negara, dengan sanksi berupa denda pidana, kurungan, atau penjara. Walaupun berdiri sendiri, hukum pidana di bidang perpajakan tetap bergantung pada aturan dalam hukum administrasi (Kholik & Zulfaidah, 2025).

Suatu perbuatan dianggap sebagai tindak pidana pajak hanya jika melanggar ketentuan administratif dan memenuhi unsur-unsur pidana yang berlaku. Pada penegakan hukum pajak, pidana berperan sebagai sarana pendukung dari hukum administrasi. Kedudukan hukum pidana perpajakan menjadi *ultimum remedium* setelah upaya hukum dan sanksi administrasi dijalankan (Eben Rohi et al., 2022).

Penjatuhan sanksi pidana diberlakukan bagi siapapun yang terbukti melakukan kejahatan fiskal, baik atas dasar ketidaksengajaan (*culpa*) maupun tindakan disengaja (*dolus*), yang memicu pelanggaran atas Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan UU No. 6 Tahun 1983 sebagaimana diubah paling mutakhir via UU No. 7 Tahun 2021 (Afrizal, 2025). Masuknya langkah terakhir dalam penegakan hukum perpajakan ke hukum pidana, tergantung pada hasil pemeriksaan bukti permulaan pajak (Budihardjo, 2021).

Pemeriksaan bukti permulaan, sebelum adanya putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023, diatur di Pasal 1 angka 10 PMK Nomor 177/PMK.03/2022 yang menyebutkan bahwa pemeriksaan bukti permulaan dilakukan oleh Penyidik Pengawai Negeri Sipil (PPNS) di lingkungan DJP. Keterangan tersebut tercantum pada Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan (SPPBP) atas dugaan wajib pajak yang dilakukan pada masa pajak, bagian tahun pajak, atau tahun pajak baik yang belum maupun telah diterbitkan surat ketetapan pajak (Rahardja, 2026).

Kemudian pada Pasal 6 ayat (1) PMK Nomor 177/PMK.03/2022 menyebutkan bahwa Pemeriksaan bukti permulaan dilaksanakan paling lama 12 (dua belas) bulan sejak penyampaian surat pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan (SPPBP) ke wajib pajak yang sedang diperiksa. Untuk analisis terhadap data dan informasi yang diperoleh baik secara fisik maupun digital dari wajib pajak maupun sumber informasi terpercaya dan resmi lainnya, dilakukan oleh PPNS DJP (Adawiyah et al., 2023).

Dalam pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan sering kali melibatkan serangkaian tindakan yang menyerupai upaya paksa (*coercive measures*). Hal ini termuat dalam pertimbangan pada Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor: 83/PUU-XXI/2023. Tindakan upaya paksa tersebut mencakup penggeledahan tempat atau ruangan tertentu, penyegelan, serta penyitaan dokumen dan data elektronik milik wajib pajak (Caroline, 2020).

Tindakan ini memiliki upaya paksa yang nyata yang dapat meniadakan hak privasi wajib pajak. Fenomena adanya upaya paksa pada wajib pajak memicu kekhawatiran. Karena, dalam pelaksanaan bukti permulaan yang dilaksanakan tanpa pengawasan yudisial berpotensi besar mencederai hak privasi dan hak konstitusional wajib pajak yang dijamin oleh UUD 1945 (Romasi Lumban Gaol, 2022).

Dilema hukum muncul ketika tindakan upaya paksa yang setara dengan penyelidikan pidana, hanya didasarkan pada PMK Nomor 177/PMK.03/2022. Regulasi pelaksanaan upaya paksa tersebut hanya di tingkat Menteri, yang secara hierarki tidak memadai untuk mengatur pembatasan hak kebebasan warga negara. Kondisi ini menciptakan kerentanan terhadap terjadinya penyalahgunaan wewenang (*abuse of power*). Akibatnya, wajib pajak sering kali berada dalam posisi yang tidak setara (*legal inequality*), karena mereka dipaksa untuk menyerahkan informasi yang berpotensi menjerat diri mereka sendiri tanpa adanya jaminan perlindungan prosedural yang memadai (Yulianto, 2026).

Lahirnya Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 membawakan dua implikasi mendasar, antara lain: (1) Putusan MK tersebut menjadi indikator krusial yang memperlihatkan rumitnya merumuskan muatan substansi maupun format hukum perpajakan. Terlebih lagi, instrumen penarikan pajak secara mutlak wajib berlandaskan undang-undang (tidak cukup hanya diakomodasi melalui Peraturan Menteri Keuangan ataupun Peraturan Pemerintah). (2) Kendati UU Harmonisasi Perpajakan menyimpan serangkaian celah yuridis, penegakan keadilan beserta kepastian hukum kini bertumpu pada peran Hakim (baik di ranah Peradilan Pajak maupun Pengadilan Negeri).

Musababnya, institusi peradilan mengemban mandat untuk memutus perkara berbasis asas hukum, bukan sekadar teks undang-undang (sejalan dengan ketentuan Pasal 4 ayat 1 UU No. 48/2009 tentang Kekuasaan Kehakiman). Selain itu, hakim diwajibkan menggali serta menyelami rasa keadilan yang hidup di masyarakat, bukan sekadar mematuhi rumusan undang-undang (Pasal 5 ayat 1 UU 48/2009). Amar Putusan MK ini menjadi pembelajaran berharga mengenai tingginya kompleksitas dalam membedah norma perpajakan saat disandingkan dengan dinamika sengketa riil di lapangan.

Kondisi tersebut menegaskan urgensi penelaahan komprehensif terkait mekanisme pemeriksaan bukti awal pasca-Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023, sekaligus menguji penerapan aturan perturutannya seperti Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 17 Tahun 2025 dan PERMA Nomor 3 Tahun 2025.

Dalam tatanan normatif perpajakan tahun 2025, status *lex specialis* dilekatkan secara bersamaan pada dua instrumen hukum utama. Pertama, PMK Nomor 17 Tahun 2025 tentang

Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan yang mulai berlaku pada Februari 2025 mengatur secara jelas mengenai hukum acara khusus bagi Penyidik Pegawai Negeri Sipil Direktorat Jenderal Pajak (PPNS DJP), termasuk di dalamnya klausul mengenai penghentian penyidikan demi kepentingan penerimaan negara. Kedua, Perma Nomor 3 Tahun 2025 tentang Pedoman Penanganan Perkara Tindak Pidana di Bidang Perpajakan yang mulai berlaku pada Desember 2025 berfungsi sebagai panduan yudisial khusus bagi majelis hakim dalam memeriksa, mengadili, dan menjatuhkan putusan atas perkara pidana perpajakan.

Karakteristik keistimewaan (*lex specialis*) dari kedua regulasi di atas terletak pada formulasi tata cara penanganan perkara yang khusus, di mana orientasi penegakan hukumnya menitikberatkan pada pemulihan kerugian pada pendapatan negara (*restorative justice*). Sebaliknya, KUHAP Tahun 2025 memposisikan diri sebagai *lex generalis* yang mengkonstruksikan payung hukum acara pidana secara umum di Indonesia. Oleh karena itu, dalam konteks penerapan prinsip *lex specialis derogat legi generali*, jalannya prosedur peradilan pidana perpajakan wajib mengkonformasikan diri pada ketentuan-ketentuan spesifik berikut: (1) Jika suatu prosedur tindak pidana pajak diatur dalam PMK 17/2025 Tentang Penyidikan Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan atau Perma 3/2025 Tentang Pedoman Penanganan Perkara Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan, maka aturan itulah yang wajib dipakai. Antara lain mengenai mekanisme penyitaan khusus, pelunasan pokok pajak saat penyidikan; (2) Jika prosedur pidana pajak tidak diatur secara khusus dalam PMK 17/2025 atau Perma 3/2025, maka aparat penegak hukum wajib merujuk pada aturan umum dalam KUHAP 2025.

Ditinjau dari perspektif teoretis maupun praktis, kajian mengenai pengaturan pemeriksaan bukti permulaan di bidang perpajakan setelah lahirnya Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 memiliki urgensi yang tinggi untuk dikaji secara mendalam. Dalam perspektif doktrinal, putusan tersebut tidak tepat dipahami hanya sebagai perubahan terhadap prosedur teknis atau administratif dalam penegakan hukum perpajakan. Sebaliknya, Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 harus ditempatkan sebagai pedoman normatif (*roadmap*) yang memberikan arah bagi pengembangan sistem penegakan hukum pidana perpajakan di Indonesia agar selaras dengan prinsip negara hukum, perlindungan hak konstitusional wajib pajak, serta *asas due process of law*.

Secara akademis, kajian ini membuka ruang diskursus baru dalam menguji konsistensi norma perpajakan terhadap *asas due process of law*, mengingat putusan tersebut secara tegas meniadakan tindakan upaya paksa pada tahap penyelidikan demi melindungi hak konstitusional Wajib Pajak. Sementara itu, dari dimensi praktis, penelitian ini memegang peran

strategis dalam memberikan kontribusi pemikiran mengenai pola sinkronisasi dan harmonisasi regulasi turunan seperti PMK Nomor 17 Tahun 2025 dan Perma Nomor 3 Tahun 2025 agar otoritas fiskal mampu memformulasikan strategi pemulihan kerugian pendapatan negara yang dapat dipertanggungjawabkan, transparan, dan tetap berada dalam koridor pembatasan kekuasaan penguasa.

Hal ini menunjukkan urgensi dalam permasalahan yang diteliti bahwa pengaturan pemeriksaan bukti permulaan pajak tidak dapat dipahami secara parsial melalui satu rezim regulasi saja. Sebaliknya, diperlukan suatu pendekatan yang mampu melihat keterkaitan antara perkembangan norma konstitusional, kebijakan fiskal, dan praktik peradilan secara terpadu. Atas dasar kebutuhan tersebut, penelitian ini menawarkan perspektif yang berbeda dibandingkan penelitian-penelitian sebelumnya, yaitu melalui konstruksi analisis yuridis pengaturan pemeriksaan bukti permulaan pajak pasca putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 dalam perspektif asas *due process of law*. Prinsip hukum yang mengatur mengenai hak atas proses peradilan yang adil, jujur, dan sah menurut undang-undang ini dipilih penulis sebagai dasar yang mengintegrasikan berbagai instrumen hukum dalam pengaturan pemeriksaan bukti permulaan perpajakan.

2. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menerapkan metode doktrinal (yuridis-normatif) yang memandang hukum sebagai kesatuan sistem norma yang mencakup asas, kaidah, serta regulasi tertulis. Fokus kajian diarahkan pada pengujian keselarasan norma serta keandalan proteksi hak konstitusional wajib pajak di tengah pergeseran tatanan aturan tahun 2025, khususnya pada fase pemeriksaan bukti awal. Analisis dilakukan melalui tiga instrumen pendekatan, yakni pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) untuk menguraikan tatanan regulasi mulai dari Pasal 23A UUD 1945, PMK Nomor 17 Tahun 2025, PERMA Nomor 3 Tahun 2025, hingga KUHP (UU Nomor 20 Tahun 2025); pendekatan konseptual (*conceptual approach*) untuk membedah doktrin *due process of law*, asas ketidakbersalahan (*presumption of innocence*), serta teori pengayoman hukum; serta pendekatan kasus (*case approach*) melalui penelaahan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 sebagai rujukan utama guna menilai keselarasan regulasi terhadap jaminan hak pembayar pajak.

Materi hukum yang digunakan meliputi bahan primer (UUD 1945, undang-undang, Peraturan Pemerintah, Peraturan Menteri, dan putusan peradilan relevan), bahan sekunder (buku, jurnal akademik, serta laporan riset ilmiah), dan bahan tersier sebagai sumber penunjang. Seluruh materi tersebut dihimpun melalui studi kepustakaan (*library research*)

dengan teknik pemetaan, pengelompokan, dan penelaahan literatur. Selanjutnya, pemrosesan data dieksekusi secara kualitatif lewat tahapan inventarisasi, identifikasi, dan sistematisasi kaidah guna menguji konsistensi norma secara hierarkis maupun kronologis, terutama membandingkan pertimbangan Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023 terhadap aturan teknis pemeriksaan bukti awal dan jaminan hak konstitusional wajib pajak.

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

Pengaturan Pemeriksaan Bukti Permulaan Pajak Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023

Pemeriksaan Bukti Permulaan Sebelum Putusan MK 83/2023

Otoritas perpajakan (DJP) mengemban mandat untuk menggelar pemeriksaan bukti awal terhadap subjek hukum, baik perorangan maupun korporasi, yang disinyalir melakukan kejahatan di bidang fiskal. Fase ini menempati posisi paling awal dalam koridor penegakan hukum guna mengumpulkan bukti dasar sebagai tolok ukur penentuan ada atau tidaknya indikasi tindak pidana perpajakan yang layak diteruskan ke jenjang penyidikan.

Terminologi bukti awal merujuk pada segala fenomena, tindakan, kesaksian, berkas, maupun barang bukti yang menyajikan petunjuk atau indikasi kuat bahwa kejahatan fiskal tengah berlangsung atau telah rampung dilakukan. Kehadiran bukti awal ini menjadi pijakan yuridis bagi aparat perpajakan dalam menguji apakah dugaan pelanggaran tersebut sudah memenuhi ambang batas minimal untuk ditindaklanjuti ke ranah pidana berdasarkan regulasi yang berlaku. Berdasarkan masukan berupa data, laporan, pengaduan, maupun informasi tertentu, Direktur Jenderal Pajak memiliki kewenangan untuk melangsungkan pemeriksaan bukti awal ini sebelum masuk ke tahapan penyidikan pidana perpajakan.

Berdasarkan ketentuan Pasal 5 ayat (1) PMK 177/2022, proses pemeriksaan bukti awal dapat dieksekusi melalui skema terbuka maupun tertutup. Poin pembeda utama dari kedua opsi teknik tersebut bermuara pada penyerahan Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan (SPEMB). Pada pendekatan terbuka, pihak pembayar pajak pasti akan menerima penyerahan dokumen SPEMB secara langsung, yang sekaligus menandai secara resmi dimulainya tahapan pemeriksaan bukti awal.

Kendati secara yuridis formal prosedur pengiriman SPEMB terlihat sebagai tahapan administratif yang transparan, pada praktiknya dikotomi metode terbuka dan tertutup ini justru kerap mengaburkan batas penegakan hukum. Di balik kerangka prosedural yang terstruktur tersebut, pelaksanaan pemeriksaan bukti awal faktanya mengindikasikan problematika hukum yang amat kompleks. Sebelum terbitnya Putusan Mahkamah Konstitusi (MK) Nomor 83/PUU-

XXI/2023, praktik pemeriksaan bukti awal (bukper) pajak acap kali memicu polemik hukum. Pihak pembayar pajak berada dalam posisi serba salah akibat luasnya kewenangan otoritas pajak yang beroperasi di area abu-abu (*grey area*) antara domain administrasi biasa dan prosedur penegakan hukum pidana.

Pemeriksaan Bukti Permulaan Sesudah Putusan MK 83/2023

Dinamika mendasar dalam tata cara pemeriksaan bukti awal di sektor fiskal tereskalasi signifikan pasca-keluarnya Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023. Amar putusan tersebut menjadi fondasi pergeseran krusial yang menggarisbawahi batas-batas kekuasaan aparat pajak sekaligus mengukuhkan proteksi kepastian hukum bagi pembayar pajak.

Riset ini membedah keterkaitan tiga instrumen hukum yang diundangkan secara hampir bersamaan sepanjang tahun 2025 sebagai tindak lanjut atas Putusan MK No. 83/2023 (Ranah Konstitusi), yakni PMK Nomor 17 Tahun 2025 (Cabang Eksekutif) serta PERMA Nomor 3 Tahun 2025 (Cabang Yudikatif). Dengan mengkaji komparasi dan relasi antar-ketiga aturan tersebut secara simultan, studi ini menambal kekosongan dalam literatur ilmiah serta menyajikan potret komprehensif terkait friksi operasional antara tuntutan administratif dalam menggenjot penerimaan kas negara dan ketaatan prosedural untuk mengawal supremasi hukum pada fase praperadilan.

Seiring berlakunya UU No. 20 Tahun 2025 tentang KUHAP selaku *lex generalis*, kedudukan PMK No. 17 Tahun 2025 tentang pemeriksaan Bukti Permulaan beserta Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025 mengenai tindak pidana perpajakan perlu dipetakan dalam kerangka hubungan hukum umum dan hukum khusus. KUHAP baru menetapkan kaidah serta asas mendasar dalam sistem peradilan pidana, sedangkan dua regulasi teknis perpajakan tersebut berkedudukan sebagai *lex specialis* yang melandasi tata cara serta skema spesifik penanganan indikasi kejahatan di ranah perpajakan.

Kedudukan Bukti Permulaan dalam Teori Hukum Pidana Khusus: Kekhususan Sistematis dan Kekhususan Logis

Guna membedah posisi pemeriksaan bukti awal (bukper) pasca-Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 secara utuh, penelaahan wajib berlandaskan teori hukum pidana khusus (*bijzonder strafrecht*), ketimbang bersandar pada pendekatan tata urutan norma semata. Berdasarkan teori kekhususan pidana, prinsip *lex specialis derogat legi generali* dapat diklasifikasikan ke dalam dua varian, yakni kekhususan sistematis (*systematische specialiteit*) dan kekhususan logis (*logische specialiteit*). Varian sistematis memetakan delik yang secara eksplisit ditempatkan di luar kodifikasi umum akibat kompleksitas materinya seperti pidana

perpajakan, korupsi, atau pencucian uang yang terakomodasi dalam UU tersendiri di luar KUHP dan KUHP. Di sisi lain, varian logis menggambarkan korelasi konseptual antara kaidah umum dan khusus yang saling melengkapi, di mana aturan khusus mengusung elemen pelengkap (*species*) dari aturan umum (*genus*).

Delik pidana perpajakan merangkum kedua karakteristik kekhususan tersebut secara simultan. Dalam perspektif sistematis, ketentuan pidana fiskal berada di luar lingkup KUHP melalui UU KUP yang telah diperbarui via UU No. 7/2021, dengan hukum acara khusus yang kini berpedoman pada PMK No. 17/2025 dan PERMA No. 3/2025. Dalam perspektif logis, elemen kejahatan perpajakan (tindakan dolus maupun culpa yang mendegradasi penerimaan kas negara) baru tereskalasi setelah adanya pelanggaran administratif terlebih dahulu, sehingga pidana pajak mengusung atribut sebagai hukum pidana administratif (*administratief strafrecht*) yang bergantung pada norma kosong (*blankettbepaling*) dalam hukum administrasi perpajakan. Sifat ganda inilah yang menempatkan bukper di area transisi: lahir dari kebutuhan administratif demi menjaga kedisiplinan fiskal, namun temuan akhirnya berpeluang menjadi jembatan menuju ranah peradilan pidana.

Melalui lensa teoritis ini, larangan penggunaan tindakan paksa yang ditetapkan dalam Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023 pada hakekatnya merupakan implikasi logis dari karakter khusus bukper. Sepanjang unsur pidana belum dinaikkan ke jenjang penyidikan formal, wewenang aparat pajak wajib tunduk pada tatanan hukum administrasi yang tidak mengenal upaya paksa, sembari melandaskan diri pada prinsip *due process of law* mengingat muaranya yang berpotensi melahirkan penjatuhan sanksi pidana. Kecerobohan dalam memahami dualisme sifat ini pada penyusunan PMK No. 17/2025 dan PERMA No. 3/2025 berisiko menyempitkan arti penting bukper menjadi sebatas prosedur teknis administratif tanpa kontrol yudisial yang proporsional, padahal secara substansial proses ini sudah membawa dampak pro-justitia yang riil bagi wajib pajak yang disidik.

Delimitasi Terminologis: Bukper sebagai Proses Administratif-Investigatif, Bukan “Penyelidikan” dalam Pengertian KUHP 2025

Naskah akademik dan regulasi teknis kerap membolak-balik istilah pemeriksaan bukti awal (bukper) antara "tindakan administratif" dan "penyelidikan non-pro-justitia". Ketidakkonsistenan istilah ini memicu kekeliruan konseptual, mengingat "penyelidikan" mengusung makna teknis yang rigid dalam sistem peradilan pidana umum, di mana Pasal 1 angka 8 UU Nomor 20 Tahun 2025 tentang KUHP memaknainya sebagai upaya penentuan layak atau tidaknya suatu peristiwa dinaikkan ke ranah penyidikan, serta Pasal 19 mengamanatkan pelaksanaan gelar perkara sebelum alih status tersebut. Faktanya, bukper tidak

memenuhi kualifikasi formal "penyelidikan" menurut KUHAP 2025 karena dua alasan mendasar: pertama, bukper dieksekusi oleh Pegawai Negeri Sipil Direktorat Jenderal Pajak dengan wewenang administratif-investigatif berbasis UU KUP, bukan oleh pejabat penyelidik KUHAP yang terikat mekanisme gelar perkara terpadu; kedua, keluaran bukper bukan rekomendasi penyelidikan yang otomatis berganti status via skema umum, melainkan berupa Laporan Kejadian yang melandasi penerbitan Surat Perintah Penyidikan tersendiri sesuai Pasal 2 ayat (3) dan (4) PMK Nomor 17 Tahun 2025.

Atas pertimbangan tersebut, formulasi terminologi yang jauh lebih presisi untuk memetakan posisi bukper adalah "proses administratif-investigatif sui generis" atau "pra-penyidikan administratif" (*administrative pre-investigation*), bukan "penyelidikan non-pro-justitia". Penggunaan label "penyelidikan" secara sembarangan memicu pertentangan norma: apabila bukper diselaraskan dengan penyelidikan KUHAP, maka seluruh kontrol pro-justitia termasuk kewajiban gelar perkara sesuai Pasal 19 KUHAP 2025 harus diterapkan, yang mana justru tidak diwajibkan dalam prosedur bukper saat ini. Ketegasan istilah ini krusial untuk menentukan standar perlindungan hukum bagi wajib pajak, sehingga pembahasan selanjutnya secara konsisten menempatkan bukper sebagai proses administratif-investigatif sui generis di persimpangan hukum administrasi fiskal dan pidana khusus, bukan sebagai fase penyelidikan pro-justitia dalam kerangka KUHAP.

Penyelarasan Pengaturan Pemeriksaan Bukti Permulaan Pajak Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 Ditinjau dari Asas *Due Process of Law* dalam Menjamin Kepastian Hukum dan Perlindungan Hak Wajib Pajak

Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023, pemerintah menerbitkan PMK Nomor 17 Tahun 2025, PERMA Nomor 3 Tahun 2025, dan KUHAP Tahun 2025 sebagai upaya menyesuaikan sistem penegakan hukum pidana perpajakan dengan paradigma baru yang menekankan perlindungan hak konstitusional Wajib Pajak. Namun, harmonisasi tersebut belum sepenuhnya terwujud karena pengaturan dalam Undang-Undang perpajakan beserta sebagian peraturan pelaksanaannya belum sepenuhnya mengakomodasi perubahan norma yang ditetapkan Mahkamah Konstitusi. Kondisi ini berpotensi menimbulkan ketidaksesuaian dalam penerapan hukum serta memengaruhi kepastian hukum dan penerapan prinsip *due process of law* dalam pemeriksaan bukti permulaan.

Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023, pemerintah menerbitkan PMK Nomor 17 Tahun 2025, PERMA Nomor 3 Tahun 2025, dan KUHAP Tahun 2025 sebagai upaya menyesuaikan sistem penegakan hukum pidana perpajakan dengan paradigma baru yang menekankan perlindungan hak konstitusional Wajib Pajak. Namun,

harmonisasi tersebut belum sepenuhnya terwujud karena pengaturan dalam Undang-Undang perpajakan beserta sebagian peraturan pelaksanaannya belum sepenuhnya mengakomodasi perubahan norma yang ditetapkan Mahkamah Konstitusi. Kondisi ini berpotensi menimbulkan ketidaksesuaian dalam penerapan hukum serta memengaruhi kepastian hukum dan penerapan prinsip *due process of law* dalam pemeriksaan bukti permulaan.

Penyelarasan Pengaturan Pemeriksaan Bukti Permulaan Melalui PMK 17/2025

Hubungan antara Pemeriksaan Bukti Permulaan dan dimulainya penyidikan diatur dalam Pasal 2 ayat (3) dan ayat (4) PMK No. 17/PMK.03/2025 tentang Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. Aturan tersebut menetapkan bahwa Pemeriksaan Bukti Permulaan merupakan hulu yang menentukan mulainya penyidikan. Berikut adalah relasi detailnya: (1) Penyidikan Dimulai dari Laporan Kejadian (Pasal 2 ayat 3): Penyidikan tindak pidana perpajakan hanya dapat dilakukan setelah diterbitkan Surat Perintah Penyidikan yang didasarkan pada Laporan Kejadian. (2) Hasil Pemeriksaan Bukti Permulaan sebagai Sumber Laporan Kejadian (Pasal 2 ayat 4 huruf a): Laporan Kejadian yang menjadi dasar penyidikan tersebut bersumber dari kegiatan Pemeriksaan Bukti Permulaan yang diatur dalam Pasal 43A Undang-Undang KUP.

Secara tahapan, jika Pemeriksaan Bukti Permulaan menemukan adanya bukti permulaan yang cukup mengenai dugaan tindak pidana perpajakan, PPNS DJP akan menerbitkan Laporan Kejadian dan Surat Perintah Penyidikan untuk memulai proses penyidikan secara resmi.

Menurut pendapat Sudikno Mertokusumo, asas ultimum remedium adalah prinsip hukum pidana yang menyatakan bahwa sanksi pidana hanya boleh diterapkan sebagai upaya terakhir, setelah semua upaya lain seperti kekeluargaan, negosiasi, atau mediasi tidak berhasil. Hubungan antara pemulihan kerugian pendapatan negara dan asas ultimum remedium dalam hukum pidana perpajakan modern seharusnya menempatkan pemidanaan sebagai opsi terakhir, namun dalam praktiknya sering disalahgunakan sebagai jalan pintas untuk mencapai target penerimaan tanpa memedulikan kepastian hukum prosedural Wajib Pajak. Solusi terbaik yang dapat ditempuh adalah dengan menyusun aturan pelaksana yang transparan mengenai batas waktu dan tata cara rekonsiliasi angka kerugian negara, sehingga proses pemulihan hak fiskal tersebut dapat berjalan secara akuntabel, humanis, dan tetap berada dalam koridor *due process of law*. Kerugian pada pendapatan negara berdasarkan perhitungan Ahli Perpajakan yang ditunjuk oleh Penyidik.

Secara teoritis, masuknya klausul keterlibatan ahli dalam PMK 17/2025 tampak sebagai hal baru bagi pemenuhan asas *due process of law*. Namun, jika dibedah lebih dalam, aturan ini menyimpan potensi ketimpangan relasi kuasa (*power imbalance*). Dalam praktik

prainvestigasi, ahli yang dihadirkan oleh penyidik sering kali bertindak sebagai legitimasi untuk memperkuat sangkaan otoritas fiskal, bukan sebagai penguji objektif. Kritik mendasar terletak pada aksesibilitas dan kesetaraan senjata (*equality of arms*): PMK ini belum secara eksplisit menjamin hak Wajib Pajak untuk mengajukan ahli tandingan (*counter-expert*) yang memiliki bobot penilaian setara pada tahap penghitungan kerugian di proses Bukper atau penyidikan awal. Akibatnya, nilai kerugian pendapatan negara rentan dihitung secara sepihak dan bersifat absolut, yang pada akhirnya mereduksi makna keadilan prosedural itu sendiri.

Penyelarasan pengaturan pemeriksaan bukti permulaan melalui PERMA

Pasal 7 ayat 6 perma 3/2025, menyatakan: “Pelaksanaan kewenangan pemeriksa Bukti Permulaan untuk mencari dan mengumpulkan bukti-bukti sebagaimana dimaksud pada ayat (5) huruf (a), (b), (c), dan (d) tidak dimaknai sebagai upaya paksa sepanjang dengan izin dan persetujuan dari pihak yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan.”

Dalam konteks hukum perpajakan Indonesia, kewenangan Pemeriksa Bukti Permulaan untuk mencari dan mengumpulkan bukti tidak dimaknai sebagai upaya paksa sepanjang tindakan tersebut dilakukan atas persetujuan atau izin dari pihak yang diperiksa (Wajib Pajak).

Mekanisme dan batasan kewenangan tersebut: (1) Bukan Tahap Penyidikan: Pemeriksaan Bukti Permulaan (Bukper) merupakan tahap penyelidikan untuk mencari peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana. Oleh karena itu, tahap ini tidak boleh menggunakan upaya paksa (seperti penggeledahan paksa atau penyitaan tanpa izin) sebagaimana diatur dalam KUHAP. (2) Bentuk Tindakan Pemeriksa: Untuk mengumpulkan bukti, Pemeriksa Bukper berwenang mengakses data, mengunduh informasi, serta meminjam buku dan catatan Wajib Pajak. Seluruh proses ini bersifat kooperatif dan baru bisa dilaksanakan jika ada persetujuan atau izin dari Wajib Pajak terkait. (3) Landasan Hukum dan Putusan: Hal ini ditegaskan dalam pedoman penanganan tindak pidana pajak serta Putusan Mahkamah Konstitusi, yang melindungi hak asasi Wajib Pajak dengan memastikan tindakan pemeriksaan tidak melanggar hukum atau bersifat sewenang-wenang.

Pasal 7 ayat (7) PERMA Nomor 3 Tahun 2025 berbunyi: “Dalam hal Wajib Pajak yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan tidak memberikan izin dan persetujuan sebagaimana dimaksud pada ayat (6) maka pemeriksa Bukti Permulaan dianggap telah menemukan Bukti Permulaan yang cukup untuk melanjutkan perkara Tindak Pidana di Bidang Perpajakan ke tahap Penyidikan.”

Pasal ini menimbulkan persoalan interpretatif. Ketentuan tersebut pada pokoknya mengatur bahwa apabila wajib pajak tidak memberikan persetujuan terhadap pelaksanaan tindakan tertentu dalam pemeriksaan bukti permulaan, maka kondisi tersebut dapat menjadi

dasar untuk menyimpulkan bahwa bukti permulaan telah cukup sehingga perkara dapat ditingkatkan ke tahap penyidikan.

Penyelarasan pengaturan pemeriksaan bukti permulaan melalui KUHAP 2025

KUHAP Tahun 2025 mengakomodasi berbagai prinsip yang selaras dengan pertimbangan hukum dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023, khususnya yang berkaitan dengan penguatan perlindungan hak asasi manusia dalam proses peradilan pidana. Pengaturan tersebut diwujudkan melalui perincian yang lebih jelas mengenai hak setiap orang untuk memperoleh bantuan hukum, mengetahui dasar tindakan hukum yang dikenakan terhadapnya, menyampaikan pembelaan, serta pembatasan penggunaan upaya paksa yang harus berlandaskan pada prinsip legalitas dan proporsionalitas. Perubahan ini mencerminkan perkembangan orientasi hukum acara pidana yang tidak lagi hanya menitikberatkan pada efektivitas penegakan hukum, tetapi juga menempatkan penghormatan terhadap hak-hak individu sebagai unsur yang melekat dalam penyelenggaraan proses peradilan pidana.

KUHAP Tahun 2025 menegaskan bahwa setiap tindakan yang berimplikasi pada pembatasan hak seseorang, seperti penangkapan, penggeledahan, penyitaan, maupun bentuk tindakan paksa lainnya, hanya dapat dilakukan berdasarkan kewenangan yang sah, prosedur yang telah ditentukan oleh peraturan perundang-undangan, serta berada di bawah mekanisme pengawasan yudisial. Pengaturan tersebut sejalan dengan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 yang menegaskan bahwa pemeriksaan bukti permulaan tidak termasuk dalam tahap penyidikan, sehingga tidak dapat dijadikan dasar hukum untuk melakukan tindakan yang bersifat memaksa terhadap Wajib Pajak.

KUHAP Tahun 2025 memperkuat jaminan terhadap hak-hak prosedural melalui pengakuan yang lebih tegas atas asas praduga tidak bersalah (*presumption of innocence*), perlindungan dari tindakan yang bersifat sewenang-wenang, penghormatan terhadap hak privasi, serta hak untuk tidak dipaksa memberikan keterangan yang memberatkan diri sendiri (*non-self-incrimination*). Keseluruhan prinsip tersebut merupakan elemen fundamental dari *due process of law* yang memperkuat perlindungan hak konstitusional sebagaimana telah ditegaskan oleh Mahkamah Konstitusi.

Urgensi Penyesuaian PMK Nomor 177/PMK.03/2022 terhadap Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023

Salah satu persoalan yuridis yang muncul pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 adalah belum dilakukannya revisi terhadap PMK Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang

Perpajakan. Padahal, putusan tersebut secara tegas menyatakan bahwa pemeriksaan bukti permulaan bukan merupakan bagian dari penyidikan sehingga tidak boleh disertai tindakan yang bersifat upaya paksa.

Sebagai putusan yang bersifat final dan mengikat, Putusan Mahkamah Konstitusi seharusnya menjadi dasar bagi penyesuaian seluruh peraturan pelaksana agar selaras dengan tafsir konstitusi mengenai perlindungan hak konstitusional wajib pajak. Belum adanya perubahan terhadap PMK Nomor 177/2022 berpotensi menimbulkan ketidakpastian hukum karena masih terdapat ketentuan yang belum sepenuhnya mencerminkan paradigma baru yang dibangun oleh Mahkamah Konstitusi.

Belum direvisinya PMK Nomor 177/2022 dapat dipahami dari beberapa faktor. Pertama, pemerintah memilih menerbitkan PMK Nomor 17 Tahun 2025 yang berfokus pada pengaturan penyidikan tindak pidana perpajakan sebagai bagian dari pembaruan hukum acara pidana perpajakan. Kedua, Putusan Mahkamah Konstitusi sebagai negatif legislator hanya memberikan tafsir konstitusional terhadap norma undang-undang, sedangkan penyusunan dan penyesuaian regulasi teknis menjadi kewenangan pemerintah sebagai positif legislator. Selain itu, lahirnya PMK Nomor 17 Tahun 2025, PERMA Nomor 3 Tahun 2025, dan KUHAP Tahun 2025 menunjukkan bahwa sistem penegakan hukum perpajakan sedang berada dalam masa transisi sehingga harmonisasi seluruh regulasi belum sepenuhnya selesai.

Secara normatif, Peraturan Menteri Keuangan yang mengatur tata cara Pemeriksaan Bukti Permulaan tidak seharusnya memuat ataupun menjadi dasar pelaksanaan upaya paksa. Hal ini disebabkan oleh dua alasan. Pertama, Pemeriksaan Bukti Permulaan merupakan tahap administratif-investigatif yang dilakukan sebelum dimulainya penyidikan, sehingga belum berada dalam rezim pro-justitia yang memungkinkan pembatasan hak secara paksa. Kedua, tindakan seperti penggeledahan, penyitaan, penyegelan, atau bentuk pembatasan hak lainnya merupakan tindakan yang berdampak langsung terhadap hak privasi, kepemilikan, dan kebebasan Wajib Pajak; oleh karena itu, tindakan demikian tidak cukup diatur hanya melalui peraturan menteri, melainkan harus memiliki dasar undang-undang, dilakukan dalam tahap penyidikan, serta tunduk pada syarat dan pengawasan yudisial sebagaimana hukum acara pidana.

Dengan demikian, PMK mengenai bukti permulaan semestinya dibatasi pada pengaturan mekanisme administratif untuk memperoleh, menelaah, mengklarifikasi, dan menilai data atau informasi secara proporsional, transparan, dan nonkoersif. Pengumpulan dokumen, akses data, peminjaman catatan, maupun permintaan keterangan dalam tahap bukper harus didasarkan pada kerja sama dan persetujuan yang sungguh-sungguh bebas dari Wajib Pajak. Persetujuan

tersebut tidak boleh dikonstruksikan secara semu melalui ancaman bahwa penolakan Wajib Pajak dengan sendirinya dianggap sebagai bukti permulaan yang cukup untuk menaikkan perkara ke penyidikan.

Adapun pengecualian terhadap karakter administratif tersebut baru dimungkinkan apabila dari data, informasi, dan hasil klarifikasi yang diperoleh secara sah telah ditemukan indikasi yang nyata mengenai terjadinya tindak pidana di bidang perpajakan. Pada titik itu, bukper harus dihentikan sebagai proses administratif dan hasilnya digunakan sebagai dasar penerbitan Laporan Kejadian serta Surat Perintah Penyidikan sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan. Bukan bukper yang disertai upaya paksa, melainkan penyidikan yang dapat dimulai setelah terdapat temuan atau indikasi tindak pidana pajak. Setelah penyidikan dimulai secara sah, tindakan paksa hanya dapat dilakukan oleh pejabat yang berwenang, berdasarkan prosedur hukum acara pidana, memenuhi asas legalitas, kebutuhan, proporsionalitas, dan apabila dipersyaratkan pengawasan atau izin yudisial.

Dari perspektif asas *due process of law*, kondisi tersebut menunjukkan bahwa perubahan paradigma yang diperintahkan oleh Putusan Mahkamah Konstitusi belum sepenuhnya diikuti oleh perubahan pada tingkat peraturan pelaksana. Sebelum putusan tersebut, pemeriksaan bukti permulaan lebih berorientasi pada efektivitas pengungkapan tindak pidana (*crime control model*). Namun setelah Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023, orientasi tersebut bergeser menuju perlindungan hak konstitusional wajib pajak melalui pembatasan kewenangan negara dan penghormatan terhadap asas praduga tidak bersalah, hak atas privasi, serta larangan penggunaan upaya paksa sebelum dimulainya penyidikan. Oleh karena itu, mempertahankan PMK Nomor 177/2022 tanpa penyesuaian berpotensi menimbulkan ketidaksesuaian antara norma administratif dan norma konstitusional yang telah ditetapkan Mahkamah Konstitusi.

Ketegangan Antara Kewajiban Kooperatif Administratif dan Hak Non-Self-Incrimination: Ciri Khas Hukum Pidana Ekonomi dan Perpajakan

Salah satu ciri pembeda hukum pidana khusus di bidang ekonomi dan perpajakan, dibandingkan hukum pidana umum, adalah adanya kewajiban hukum yang bersifat memaksa bagi subjek hukum untuk bersikap kooperatif terhadap otoritas pengawas, sekalipun kooperasi tersebut berpotensi menghasilkan bukti yang memberatkan dirinya sendiri. Pasal 29 Undang-Undang KUP mewajibkan Wajib Pajak memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku, catatan, dan dokumen, serta memberikan keterangan yang diperlukan, dengan ancaman sanksi administratif berupa penetapan pajak secara jabatan (*ex officio*) apabila kewajiban tersebut tidak dipenuhi. Kewajiban administratif inilah yang berpotensi berbenturan dengan asas *non-*

self-incrimination (nemo tenetur se ipsum accusare) yang menjadi salah satu pilar *due process of law* dalam hukum pidana.

Ketegangan ini bukan fenomena baru dalam hukum pidana ekonomi. Dalam tradisi *administratief strafrecht*, kewajiban kooperatif administratif dan larangan pemaksaan diri sendiri untuk mengaku bersalah pada dasarnya berada pada dua rezim hukum yang berbeda: kewajiban memberi keterangan berlaku pada tahap pengawasan kepatuhan administratif (*compliance*), sedangkan *privilege* terhadap diri sendiri baru aktif setelah status hukum seseorang bergeser menjadi tersangka dalam proses pro-justitia. Persoalannya, Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 justru menegaskan bahwa bukper tidak boleh disertai upaya paksa karena berpotensi membawa konsekuensi pro-justitia, sehingga secara implisit mengakui bahwa batas antara dua rezim tersebut telah kabur pada tahap bukper.

Dalam konteks inilah, ketentuan Pasal 7 ayat (6) dan ayat (7) PERMA Nomor 3 Tahun 2025 patut dicermati secara kritis. Sekalipun kedua ketentuan tersebut secara formal menempatkan kooperasi Wajib Pajak sebagai tindakan yang didasarkan pada "izin dan persetujuan", konsekuensi hukum atas penolakan memberi izin yaitu dianggapnya bukti permulaan telah cukup untuk melanjutkan perkara ke tahap penyidikan pada hakikatnya menghapus kesukarelaan yang menjadi syarat sah suatu persetujuan (*consent*). Konstruksi demikian menciptakan pilihan tanpa pilihan (*choiceless choice*) bagi Wajib Pajak: memberi akses dokumen yang berpotensi memberatkan dirinya sendiri, atau menolak dan otomatis dianggap telah memenuhi unsur bukti permulaan yang cukup untuk diproses secara pidana. Kedua pilihan tersebut sama-sama merugikan Wajib Pajak, sehingga secara substansi bukan sekadar formal pola ini dapat dikategorikan sebagai bentuk tekanan prosedural (*procedural coercion*) yang justru hendak dihindari oleh Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023.

Ketegangan ini menegaskan bahwa perlindungan *due process of law* pada tahap bukper tidak cukup dirumuskan sebagai larangan upaya paksa secara fisik semata (seperti penggeledahan atau penyitaan tanpa izin), tetapi juga harus menjangkau desain insentif prosedural yang secara efektif memaksa Wajib Pajak untuk "bekerja sama" di bawah ancaman konsekuensi pidana. Sebagai perbandingan dalam praktik hukum pidana khusus lain, doktrin *non-self-incrimination* umumnya dikecualikan hanya untuk kewajiban administratif rutin (seperti pembukuan dan pelaporan) dan tidak diperluas hingga tahap pengumpulan bukti yang telah diarahkan pada dugaan pidana konkret. Oleh karena itu, penyusunan aturan pelaksana pemeriksaan bukti permulaan ke depan perlu secara tegas memisahkan dua fase: fase klarifikasi administratif murni yang tunduk pada kewajiban kooperatif Pasal 29 Undang-Undang KUP,

dan fase pengumpulan bukti yang telah mengarah pada dugaan pidana spesifik, yang semestinya baru dapat dilakukan setelah status hukum dinaikkan ke penyidikan dengan pengawasan yudisial penuh.

4. KESIMPULAN DAN SARAN

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 merevolusi paradigma pemeriksaan bukti awal perpajakan dengan menggarisbawahi bahwa domain tersebut murni bersifat administratif dan terpisah dari fase penyidikan, sehingga melarang secara mutlak adanya tindakan paksa. Kendati PMK Nomor 17 Tahun 2025, PERMA Nomor 3 Tahun 2025, dan KUHAP Tahun 2025 telah diundangkan, penyelarasan regulasi faktanya belum tuntas. Celah kerawanan yuridis masih membayangi ranah persetujuan wajib pajak, skema penyitaan, alih status perkara ke tingkat penyidikan, hingga belum diperbarunya PMK Nomor 177/PMK.03/2022. Fenomena ini mengindikasikan bahwa jaminan kepastian hukum beserta pengayoman hak konstitusional bagi wajib pajak pada tahapan bukti awal masih krusial untuk ditingkatkan.

Dalam perspektif *due process of law*, sinkronisasi tatanan aturan secara menyeluruh dan berkesinambungan menjadi kebutuhan mendesak antara hukum pidana fiskal, PERMA Nomor 3 Tahun 2025, dan KUHAP Tahun 2025. Sinergi antara Pemerintah, Kementerian Keuangan, Direktorat Jenderal Pajak, dan Mahkamah Agung sangat diperlukan guna mematok batas wewenang aparaturnya sekaligus menjamin hak-hak wajib pajak meliputi akses bantuan hukum, kerahasiaan pribadi, proteksi data personal, asas ketidakbersalahan, serta hak menolak memberikan kesaksian yang merugikan diri sendiri (*non-self-incrimination*). Pembaruan regulasi juga harus menegaskan bahwa penerapan upaya paksa baru sah dieksekusi setelah kasus resmi naik ke tingkatan penyidikan sesuai hukum acara pidana. Langkah ini bakal mengukuhkan sistem penegakan hukum perpajakan yang menjamin kepastian hukum, melindungi hak dasar wajib pajak, tanpa mengorbankan optimasi penerimaan kas negara.

DAFTAR REFERENSI

- Adawiyah, R., Rahmawati, Y., & Eprianto, I. (2023). Literature Review: Pengaruh Sosialisasi Perpajakan, Sanksi Perpajakan, Pemahaman Peraturan Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. *Jurnal Economina*, 2(9), 2310–2321. <https://doi.org/10.55681/Economina.V2i9.812>
- Afrizal. (2025). Pertanggungjawaban Pidana Terhadap Konsultan Pajak Yang Melakukan Fraudelendt Misrepresentation Dalam Bidang Perpajakan. 6, 435–450.

- Anggraeni, R. F. D., Hasanah, N., Pahala, I., & Wahono, P. (2025). Kajian Terhadap Undang-Undang No 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. *Jiip - Jurnal Ilmiah Ilmu Pendidikan*, 8(2), 1896–1900. <https://doi.org/10.54371/Jiip.V8i2.7039>
- Ardani, M. N., & Silviana, A. (2022). *Persoalan Tertib Administrasi Pertanahan Melalui Kegiatan Pendaftaran Tanah*. 4, 494–512.
- Budiardjo, O. (2021). Pemeriksaan Bukti Permulaan: Formalisasi Asas Ultimum Remedium Pidana Pajak. *Diversi Jurnal Hukum*, 7(1), 129–150. <https://ejournal.uniska-kediri.ac.id/index.php/diversi/article/download/433/473>
- Caroline, E. (2020). Pengaruh Sanksi Perpajakan, Tarif Pajak Dan Pemahaman Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. *Journal Geej*, 7(2), 7–23.
- Darmawan, M., Athalla, M. R. A., Hutasoit, O. B. Y., Cahyadi, R. D., & Lukman, F. (2025). Efisiensi Anggaran Dan Dampaknya Terhadap Praktik Good Governance Di Kementerian Dalam Negeri Dalam Era Reformasi Birokrasi. *Journal Of Social Contemplativa*, 3(1), 12–29. <https://doi.org/10.61183/Jsc.V3i1.88>
- Dwi, O. :, Adilla, S., Fitriani, S. N., & Jannah, L. L. (2023). Peran Pajak Sebagai Sumber Pendapatan Negara Dalam Sistem Perekonomian Indonesia. *Media Akademik (Jma)*, 3(11), 3031–5220.
- Eben Rohi, G. M., Sugiarta, I. N., & Ujianti, N. M. P. (2022). Penerapan Hukum Pidana Pada Korporasi Yang Melakukan Tindak Pidana Perpajakan. *Jurnal Analogi Hukum*, 4(3), 226–231.
- Fitriani, B. (2025). Analisis Proses Pemungutan Dan Pembayaran Pajak Bumi Dan Bangunan (Pbb) Oleh Badan Pendapatan Daerah: Land And Building Tax *Jurnal Ilmiah Ekonomi Dan Pajak*, 5(2), 6–11. <http://ojs-ejak.id/index.php/ejak/article/view/130>
- Hanafi, S. (2023). Konsep Idealisasi Penegakan Hukum Pajak Dengan Eliminasi Administrative Penal Law Terhadap Pelanggaran Pajak Di Indonesia. *Jaksa : Jurnal Kajian Ilmu Hukum Dan Politik*, 1(4), 119–129. <https://doi.org/10.51903/jaksa.V1i4.1400>
- Harahap, A. P., Triseptina, A., Laksamana Ghafur, M., & Vientiany, D. (2025). Efektivitas Sanksi Administratif Terhadap Ketidakpatuhan Pemotong Pph Pasal 21 Dalam Perspektif Undang-Undang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (Uu Kup). *Jpm: Jurnal Penelitian Ilmiah Multidisipliner*, 02(01), 1698–1708.
- Isnaini, R. F. (2023). *Tinjauan Hukum Terhadap Pembentukan Kementerian Penerimaan Negara Dalam Rangka Meningkatkan Efektivitas Kebijakan Fiskal Di Indonesia : Urgensi , Tantangan Dan Implikasi*. 4, 1131–1137.
- Kholik, M. A., & Zulfaidah, R. (2025). Pergeseran Fungsi Hukum Pidana Dalam Sistem Ketatanegaraan Indonesia : Dari Ultimum Remedium Ke Political Control. *Indonesian Journal Of Islamic Jurisprudence, Economic And Legal Theory*, 3(4), 4066–4077.
- Putra, I. M. W., & Sumerta Yasa, P. G. A. (2024). Prospek Deferred Prosecution Agreement Untuk Preferensi Penegakan Hukum Administrasi Mengingat Karakteristik Administrative Penal Law Bidang Perpajakan. *Konferensi Nasional Asosiasi Pengajar Hukum Tata Negara Dan Hukum Administrasi Negara*, 2(1), 203–240. <https://doi.org/10.55292/Y090b678>

- Rahardja, T. (2026). *Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Selama Pemeriksaan Bukti Permulaan Pajak Pasca Berlakunya Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025*. 4(3), 27–36.
- Ramadani, U., Rifda, Aurelia, N., Tahir, N., Asrita, N., & Syamsuri, A. S. (2026). Peran Badan Pemeriksa Keuangan Dalam Mewujudkan Akuntabilitas Pengelola Keuangan Negara. *Equality: Law And Social*, 1(3), 198–204. <https://Ejournal.Risetanakbangsa.Id/Jhs/Article/View/635>
- Romasi Lumban Gaol. (2022). Kesadaran Wajib Pajak Berpengaruh Positif. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Keuangan*, 8(1), 134–140. <https://Www.Neliti.Com/Publications/484528/Pengaruh-Kesadaran-Wajib-Pajak-Pelayanan-Fiskus-Penyuluhan-Wajib-Pajak-Pemeriksa>
- Susanto, M. (2024). *Kedudukan Dan Fungsi Pembukaan Undang-Undang Dasar 1945: Pembelajaran Dari Tren Global*. 2, 306–312.
- Yulianto, I. (2026). *Problematisasi Pengaturan Upaya Paksa Dalam Proses Penyidikan Berdasarkan Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana*.