



**MAHKAMAH KONSTITUSI
REPUBLIK INDONESIA**

**IKHTISAR PUTUSAN
PERKARA NOMOR 83/PUU-XXI/2023**

Tentang

Direktur Jenderal Pajak berwenang Melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan Sebelum Dilakukan Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan sepanjang Tidak terdapat Tindakan Upaya Paksa

- Pemohon** : **Surianingsih dan PT Putra Indah Jaya** yang diwakili oleh **Budyanto Pranoto sebagai Direktur**
- Jenis Perkara** : Pengujian meteriil Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU 7/2021) terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945)
- Pokok Perkara** : Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 bertentangan dengan Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945
- Amar Putusan** :
1. Mengabulkan permohonan para Pemohon untuk sebagian.
 2. Menyatakan sepanjang frasa “pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan” dalam Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat, sepanjang tidak dimaknai “tidak terdapat tindakan upaya paksa”, sehingga selengkapnya norma Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736) menjadi “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”;
 3. Menyatakan Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736) bertentangan dengan

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat, sepanjang tidak dimaknai “tidak melanggar hak asasi wajib pajak”, sehingga selengkapnya norma Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736) menjadi “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 wajib pajak”.

4. Memerintahkan pemuatan putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sebagaimana mestinya;
5. Menolak permohonan para Pemohon untuk selain dan selebihnya.

Tanggal Putusan : Selasa, 13 Februari 2024

Ikhtisar Putusan :

Pemohon I menjelaskan sebagai perorangan warga negara Indonesia dan sebagai pembayar pajak (*tax payer*), sedangkan Pemohon II adalah badan hukum privat serta sebagai pembayar pajak atau wajib pajak.

Terkait dengan Kewenangan Mahkamah, oleh karena yang dimohonkan oleh para Pemohon adalah pengujian konstiusionalitas norma undang-undang, *in casu* Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 terhadap UUD 1945 sehingga Mahkamah berwenang mengadili permohonan para Pemohon.

Terkait dengan Kedudukan Hukum, Pemohon I berprofesi sebagai pedagang yang mendapatkan penghasilan dari kegiatan bisnis perdagangan. Pemohon I dibebani kewajiban membayar pajak kepada negara, yang dalam kewajiban pelaporan dan pembayaran pajak sangat mungkin terjadi persoalan. Pemohon I dapat dianggap tidak melaporkan/membayar kewajiban pajak yang sebenarnya, di mana dugaan tersebut dapat berujung pada dugaan terjadinya tindak pidana perpajakan. Sesuai ketentuan di bidang perpajakan, Direktorat Jenderal Pajak (Ditjen Pajak) dapat melakukan pemeriksaan bukti permulaan yang diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan, yang dapat dilakukan dengan cara-cara upaya paksa untuk memperoleh dokumen/data elektronik, informasi yang berkaitan dengan pajak, termasuk melakukan penyegelan dan memasuki/memeriksa tempat atau ruangan tertentu (pengeledahan). Dengan upaya paksa tersebut, Pemohon I merasa hak konstiusionalnya dirugikan sebab tidak dapat menggugat upaya paksa tersebut ke praperadilan karena pemeriksaan bukti permulaan disamakan dengan penyelidikan, sehingga Pemohon I tidak mendapat jaminan kepastian hukum yang adil sebagaimana dijamin dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945. Sementara, Pemohon II pernah mengajukan upaya hukum permohonan praperadilan berkaitan dengan pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan yang dilakukan Ditjen Pajak, karena terdapat ancaman dan beberapa upaya paksa yang dilakukan terhadap Pemohon II. Dalam pemeriksaan bukti permulaan untuk memperoleh barang bukti, Penyidik PNS melakukan peminjaman, yang dalam Pasal 44 ayat (2) huruf e dalam Pasal 2 angka 14 UU 7/2021, menurut Pemohon II dapat dimaknai sebagai pengeledahan dan penyitaan, yang tidak disertai izin dari Pengadilan Negeri setempat sebagaimana diatur dalam KUHAP. Pemohon II pernah mengajukan upaya praperadilan ke Pengadilan Negeri dan mengetahui terdapat pihak lain yang juga mengajukan upaya praperadilan tersebut. Upaya tersebut ada yang dikabulkan, ada yang ditolak, dan ada yang tidak dapat diterima, sehingga Pemohon II menganggap telah mengalami kerugian hak konstiusional yang bersifat spesifik dan aktual karena adanya ketidakpastian hukum mengenai upaya praperadilan sebagaimana dijamin dalam Pasal 28D ayat (1) UUD 1945.

Pemohon I dan Pemohon II dalam menjelaskan perihal kedudukan hukumnya, menurut Mahkamah, Pemohon I adalah benar sebagai perorangan warga negara Indonesia, dan Pemohon II adalah badan hukum privat, sebagai pembayar pajak atau wajib pajak. Pemohon I dan Pemohon II telah menjelaskan kerugian hak konstitusional yang bersifat spesifik dan aktual yang dideritanya sebagai wajib pajak karena mengalami secara langsung ancaman dan upaya paksa akibat berlakunya norma yang dimohonkan pengujian, namun tidak mendapatkan kepastian hukum untuk mengajukan upaya hukum praperadilan. Selain itu, Pemohon I dan Pemohon II telah dapat menguraikan adanya hubungan sebab akibat (*causal verband*) antara anggapan kerugian hak konstitusional yang dimilikinya dengan berlakunya norma Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 yang dimohonkan pengujian. Oleh karena itu, apabila permohonan *a quo* dikabulkan oleh Mahkamah maka anggapan kerugian hak konstitusional dimaksud tidak lagi terjadi. Dengan demikian, terlepas dari terbukti atau tidaknya persoalan konstitusionalitas norma yang didalilkan oleh Pemohon I dan Pemohon II, menurut Mahkamah, Pemohon I dan Pemohon II memiliki kedudukan hukum untuk bertindak sebagai Pemohon dalam permohonan *a quo*.

Bahwa yang dipersoalkan oleh para Pemohon adalah persoalan konstitusionalitas norma yang harus dijawab oleh Mahkamah adalah:

1. apakah frasa “pemeriksaan bukti permulaan sebelum penyidikan” dalam norma Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 yang dilakukan dengan upaya paksa yang tidak selalu dapat diajukan praperadilan telah menimbulkan ketidakpastian hukum sehingga bertentangan dengan UUD 1945;
2. apakah frasa “Tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan” dalam Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 yang tidak hanya mengatur hal-hal yang bersifat teknis-administratif bertentangan dengan UUD 1945.

Bahwa pada prinsipnya dalil para Pemohon bermuara pada adanya upaya paksa oleh penyelidik dalam melakukan pemeriksaan bukti permulaan yang tidak selalu dapat diajukan praperadilan di pengadilan negeri sehingga merugikan hak konstitusionalitas para Pemohon yang dijamin oleh UUD 1945. Dalam kaitan dengan dalil para Pemohon *a quo*, apabila dikaitkan dengan Penjelasan Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 yang menyatakan, “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 ditindaklanjuti”. Lebih lanjut, dinyatakan pula bahwa “Pemeriksaan Bukti Permulaan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam undang-undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana”. Artinya, pemeriksaan bukti permulaan yang dilakukan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan merupakan salah satu rangkaian tindakan penyelidikan dalam melakukan suatu proses pengumpulan bukti untuk mengetahui ada tidaknya peristiwa pidana. Oleh karena itu, Direktorat Jenderal Pajak sebelum melakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan. Dalam kaitan dengan konteks Penjelasan norma Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021, perlu terlebih dahulu dipahami batasan dan ruang lingkup yang membedakan antara proses penyelidikan dan penyidikan sebagaimana hal tersebut telah dipertimbangkan dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 9/PUU-XVII/2019 yang diucapkan dalam sidang Pleno terbuka untuk umum pada tanggal 15 April 2019.

Selanjutnya, hal yang membedakan antara proses penyelidikan dan penyidikan, salah satunya adalah adanya mekanisme upaya paksa. Di mana dalam proses penyelidikan tidak diperbolehkan adanya ruang terjadinya upaya paksa karena hal demikian sudah berkaitan dengan tindakan *pro justitia* yang berpotensi melanggar atau merampas hak asasi manusia. Berkaitan dengan upaya paksa tersebut, penting pula bagi Mahkamah untuk menegaskan kembali Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 9/PUU-XVII/2019, yang dikuatkan kembali dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 53/PUU-XIX/2021 yang diucapkan dalam

sidang pleno terbuka untuk umum pada tanggal 15 Desember 2021, dan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 4/PUU-XX/2022 yang diucapkan dalam sidang pleno terbuka untuk umum pada tanggal 20 April 2022. Pada tahap penyelidikan tindakan penyidik yang dapat dilakukan adalah identifikasi awal terkait dengan peristiwa yang diduga sebagai peristiwa pidana. Apabila suatu peristiwa berdasarkan penilaian subjektif penyidik dapat dinyatakan sebagai suatu peristiwa pidana yang didukung dengan ditemukannya bukti yang cukup, maka harus dilanjutkan dengan proses berikutnya, yaitu tindakan penyidikan. Artinya, terdapat batasan tugas dan kewenangan penyidik mengenai arti pentingnya identifikasi awal terkait dengan peristiwa yang diduga sebagai peristiwa pidana. Dengan adanya identifikasi awal akan berdampak pada terfokusnya penyidik dalam menentukan dugaan peristiwa pidana yang terjadi sehingga memberikan jaminan bagi penyidik untuk melakukan tindakan-tindakan hukum selanjutnya sesuai dengan kewenangannya. Dalam tahapan penyelidikan ini dibutuhkan sikap kehati-hatian dalam bertindak sehingga dapat memberikan perlindungan dan jaminan terhadap hak asasi manusia serta memberikan pembatasan terhadap dilakukannya upaya paksa.

Bahwa lebih lanjut dengan mendasarkan pada Penjelasan norma Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021, yang menyatakan pemeriksaan bukti permulaan dipersamakan dengan proses penyelidikan dan ditegaskan pula dalam frasa “sebagaimana diatur dalam undang-undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana”. Hukum acara pidana yang dimaksud tidak lain adalah Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Hukum Acara Pidana (KUHAP). Oleh karena itu, dengan mendasarkan pada KUHAP telah jelas bahwa upaya paksa tidak dapat dilakukan terhadap proses penyelidikan karena dalam proses tersebut sesungguhnya belum terjadi tindakan *pro justitia*. Berdasarkan fakta persidangan dalam perkara *a quo*, terhadap serangkaian pemeriksaan bukti permulaan yang telah ditentukan, telah ternyata terdapat tindakan yang termasuk dalam kategori upaya paksa, yang seharusnya belum menjadi bagian dari tahapan atau proses penyelidikan pada umumnya sebagaimana yang dimaksudkan dalam KUHAP. Dengan demikian, penting bagi Mahkamah untuk menegaskan kembali pendirian Mahkamah dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 9/PUU-XVII/2019, bahwa terhadap upaya penyelidikan tidak boleh ada upaya paksa. Hal ini sejalan dengan hakikat proses penyelidikan itu sendiri yang merupakan kegiatan untuk memastikan ada tidaknya peristiwa pidana. Oleh karena itu, sekalipun dalam Penjelasan Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 disebutkan pemeriksaan bukti permulaan dimaksudkan sebagaimana bagian dari proses penyelidikan, namun pembatasan-pembatasan proses penyelidikan dimaksud tetap harus mendasarkan pada KUHAP. Sekalipun tujuan dari adanya pemeriksaan bukti permulaan untuk “memaksa” wajib pajak membayar pajak sesuai dengan kewajibannya dalam rangka meningkatkan kepatuhan sukarela wajib pajak, mengoptimalkan penerimaan negara, dan meningkatkan pertumbuhan ekonomi, namun sifat “memaksa” demikian tidak boleh berdampak terhadap terlanggarnya hak asasi seseorang. Hal ini sejalan pula dengan asas dibentuknya UU 7/2021. Berdasarkan uraian pertimbangan hukum tersebut, Mahkamah berpendapat oleh karena frasa “pemeriksaan bukti permulaan sebelum penyidikan” dalam norma Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 yang di dalamnya memperbolehkan dilakukannya tindakan sebagaimana yang diatur dalam Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 yang sesungguhnya merupakan bagian dari tindakan upaya paksa, maka hal tersebut jelas merupakan tindakan yang bertentangan dengan kepastian hukum yang adil. Dengan demikian terhadap frasa “pemeriksaan bukti permulaan sebelum penyidikan” dalam Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 haruslah dinyatakan inkonstitusional secara bersyarat sepanjang tidak dimaknai “tidak termasuk tindakan upaya paksa”, sebagaimana selengkapnya akan dinyatakan dalam amar putusan *a quo*.

Berdasarkan seluruh uraian pertimbangan hukum tersebut di atas, meskipun Mahkamah berkesimpulan terhadap sepanjang frasa “pemeriksaan bukti permulaan sebelum penyidikan” dalam ketentuan norma Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 telah dinyatakan inkonstitusional secara bersyarat, namun oleh karena pemaknaan yang dilakukan oleh Mahkamah tidak sebagaimana yang diinginkan oleh para Pemohon, maka

dalil permohonan para Pemohon *a quo* adalah beralasan menurut hukum untuk Sebagian.

Berkenaan dengan dalil para Pemohon yang mempersoalkan adanya ketidakpastian hukum karena terdapat perbedaan dalam implementasi pengajuan praperadilan terhadap pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan karena ada hakim pengadilan negeri yang dalam putusannya mengabulkan permohonan praperadilan dan ada yang menolak. Terhadap persoalan demikian, Mahkamah menilai bahwa perbedaan pandangan mengenai kompetensi pengadilan dalam mengadili praperadilan terhadap pemeriksaan bukti permulaan merupakan permasalahan berkaitan dengan implementasi norma. Namun demikian, penting bagi Mahkamah untuk menegaskan melalui pertimbangan hukum putusan perkara *a quo*, hal tersebut seharusnya tidak akan terjadi lagi, dikarenakan telah ada pendirian dari Mahkamah bahwa tidak diperbolehkannya aparat pajak melakukan tindakan untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum penyidikan dalam menangani dugaan pelanggaran di bidang perpajakan dengan menggunakan kewenangan yang mengandung tindakan upaya paksa (*pro justitia*). Artinya, proses pemeriksaan bukti permulaan pada prinsipnya tidak boleh menimbulkan upaya paksa karena hal tersebut merupakan bagian yang dipersamakan dengan proses penyelidikan, sebagaimana telah dipertimbangkan Mahkamah dan ditegaskan dalam amar putusan *a quo*. Oleh karena itu, sesuai dengan hakikat proses penyelidikan yang tidak boleh ada upaya paksa, jika terdapat tindakan upaya paksa dalam tahapan pemeriksaan bukti permulaan sebelum penyidikan maka terhadap hal tersebut tentunya lembaga praperadilan dapat melakukan pengujian akan sah atau tidaknya tindakan dimaksud. Namun demikian, terhadap permohonan para Pemohon agar hal tersebut ditegaskan menjadi objek praperadilan tidak dapat dilakukan oleh Mahkamah, karena objek praperadilan, telah secara rigid diatur dalam ketentuan norma Pasal 77 KUHAP sebagaimana telah dimaknai dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 21/PUU-XII/2014 yang diucapkan dalam sidang pleno terbuka untuk umum pada tanggal 28 April 2015, sehingga jika Mahkamah mengakomodir keinginan para Pemohon justru hal tersebut akan mempersempit hakikat objek praperadilan itu sendiri. Dengan demikian dalil para Pemohon yang mempersoalkan tidak adanya kepastian hukum karena pemeriksaan bukti permulaan tidak menjadi objek praperadilan, dengan sendirinya telah terjawab dalam pertimbangan hukum di atas.

Lebih lanjut, berkenaan dengan dalil para Pemohon yang mempersoalkan Peraturan Menteri Keuangan karena mengatur tidak hanya hal-hal teknis administratif namun juga pembatasan hak dan/atau perluasan hak dan kewajiban warga negara sehingga tidak sejalan dengan kepastian hukum yang dijamin dalam UUD 1945. Berkenaan dengan dalil para Pemohon *a quo*, Mahkamah mempertimbangkan sebagai berikut:

Dalam kaitan dengan Peraturan Menteri yang dipersoalkan para Pemohon, penting bagi Mahkamah untuk terlebih dahulu mempertimbangkan kedudukan peraturan menteri dalam hierarki peraturan perundang-undangan sebagaimana ditentukan dalam Pasal 7 Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang diubah terakhir kali dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 (UU 12/2011). Peraturan Menteri bukan merupakan bagian dari jenis peraturan perundang-undangan yang termaktub dalam hierarki peraturan perundang-undangan, namun disebutkan sebagai peraturan perundang-undangan lainnya yang diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi atau dibentuk berdasarkan kewenangan. Dalam kaitannya dengan dalil para Pemohon, Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021, telah memerintahkan pembentukan Peraturan Menteri Keuangan untuk mengatur lebih lanjut mengenai tata cara pemeriksaan bukti permulaan. Oleh karena itu, ditetapkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (PMK 177/PMK.03/2022). Tanpa Mahkamah bermaksud menilai legalitas PMK 177/PMK.03/2022, PMK *a quo* pada prinsipnya mengatur hal ihwal yang berkaitan dengan aspek penegakan hukum pidana di bidang perpajakan karena norma Pasal 43A dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 merupakan bagian dari pengaturan Ketentuan Penyidikan di bidang perpajakan. Terlebih, ditegaskan pula dalam Penjelasan norma Pasal 43A ayat (1) dalam

Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 bahwa pengaturan mengenai pemeriksaan bukti permulaan sebagaimana diatur dalam KUHAP. Berkenaan dengan hal ini, penting bagi Mahkamah menegaskan dengan merujuk pada UU 12/2011, pengaturan mengenai ketentuan pidana hanya dimuat dalam undang-undang, peraturan daerah provinsi, dan peraturan daerah kabupaten/kota. Sebab, pengaturan mengenai aspek penegakan hukum pidana yang berisikan pembatasan hak asasi manusia, orang/benda bahkan dapat berimplikasi pada perampasan kemerdekaan sehingga harus mendapatkan persetujuan rakyat yang direpresentasikan oleh anggota DPR bersama dengan Presiden jika yang akan dibentuk adalah undang-undang atau oleh anggota DPRD bersama dengan kepala daerah jika yang dibentuk adalah peraturan daerah.

Selain itu, dalam merumuskan ketentuan pidana perlu memperhatikan asas-asas umum ketentuan pidana yang terdapat dalam Buku Kesatu Kitab Undang-Undang Hukum Pidana, karena ketentuan dalam buku kesatu tersebut berlaku juga bagi perbuatan yang dapat dipidana menurut peraturan perundang-undangan lain, kecuali jika oleh undang-undang ditentukan lain. Berkaitan dengan hal ini, Pasal 5 ayat (1) KUHAP telah mengatur tindakan yang dapat dilakukan oleh penyelidik yang menjadi bagian dari wewenangnya, yaitu: (a) menerima laporan atau pengaduan dari seorang tentang adanya tindak pidana; (b) mencari keterangan dan barang bukti; (c) menyuruh berhenti seorang yang dicurigai dan menanyakan serta memeriksa tanda pengenal diri; dan (d) mengadakan tindakan lain menurut hukum yang bertanggung-jawab.

Dengan demikian, karena norma Pasal 43A dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 yang mengatur pemeriksaan bukti permulaan sebelum penyidikan yang dinyatakan memiliki tujuan dan kedudukan yang sama dengan penyelidikan sebagaimana diatur dalam KUHAP, semestinya tidak diatur hal-hal yang terkait dengan tindakan *pro justitia*. Sebab, hal tersebut dapat berpotensi melanggar esensi dari penyelidikan itu sendiri dalam memeriksa bukti permulaan. Terlebih, terhadap tindakan dalam proses penyelidikan tidak dapat menjadi objek gugatan praperadilan, karena pada dasarnya tindakan yang dilakukan belum masuk pada upaya paksa (*pro justitia*). Oleh karena itu, Peraturan Menteri Keuangan tidak dapat mengatur ketentuan yang substansinya memberikan wewenang dalam penyelidikan yang mengandung sifat pemaksaan atau upaya paksa yang esensinya memuat norma hukum acara pidana yang seharusnya dimuat dalam undang-undang, bukan dalam Peraturan Menteri Keuangan.

Para Pemohon dalam permohonannya juga mendalilkan Peraturan Menteri Keuangan sebagai peraturan pelaksana hanya terbatas mengatur hal-hal yang bersifat teknis administratif tetapi mengatur ketentuan pidana bidang perpajakan. Terhadap dalil para Pemohon *a quo*, Mahkamah dalam pertimbangan hukum Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 63/PUU-XV/2017 telah menegaskan bahwa peraturan menteri sebagai bagian dari peraturan perundang-undangan lainnya, dibentuk karena adanya perintah dari undang-undang, *in casu* Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021. Namun demikian, pendelegasian kewenangan mengatur dalam peraturan menteri tidak dimaksudkan untuk mengatur materi yang seharusnya diatur dalam undang-undang, namun mengatur hal yang berkaitan dengan teknis administratif dalam pemeriksaan bukti permulaan. Terlebih, terhadap hal tersebut telah dinyatakan dalam Penjelasan Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 yakni dipersamakan dengan penyelidikan dalam undang-undang yang mengatur mengenai hukum acara pidana, *in casu* KUHAP. Sehingga hal tersebut tidak dapat diatur yang berkenaan dengan pembatasan hak dan kewajiban warga negara, kecuali dalam undang-undang. Oleh karena itu, frasa "Tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan" dalam Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan yang tidak hanya mengatur hal-hal yang bersifat teknis-administratif tetapi pembatasan hak dan kewajiban warga negara, *in casu* wajib pajak adalah tidak sejalan dengan esensi dan ruang lingkup pendelegasian yang diberikan oleh undang-undang.

Berdasarkan seluruh uraian pertimbangan hukum sebagaimana diuraikan di atas, Mahkamah berpendapat ketentuan norma Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2

angka 13 UU 7/2021 telah ternyata bertentangan dengan prinsip negara hukum dan prinsip kepastian hukum yang adil yang ditentukan dalam Pasal 1 ayat (3) dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945, namun bukan sebagaimana yang didalilkan oleh para Pemohon. Dengan demikian, menurut Mahkamah, permohonan para Pemohon berkenaan dengan norma Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU 7/2021 adalah beralasan menurut hukum untuk sebagian.

Berdasarkan penilaian atas fakta dan hukum tersebut di atas, Mahkamah menjatuhkan putusan yang amarnya Mengadili:

1. Mengabulkan permohonan para Pemohon untuk sebagian.
2. Menyatakan sepanjang frasa “pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan” dalam Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat, sepanjang tidak dimaknai “tidak terdapat tindakan upaya paksa”, sehingga selengkapnya norma Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736) menjadi “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”;
3. Menyatakan Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat, sepanjang tidak dimaknai “tidak melanggar hak asasi wajib pajak”, sehingga selengkapnya norma Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736) menjadi “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 wajib pajak”.
4. Memerintahkan pemuatan putusan ini dalam Berita Negara Republik Indonesia sebagaimana mestinya;
5. Menolak permohonan para Pemohon untuk selain dan selebihnya.

Pendapat Berbeda (*Dissenting opinion*)

Terhadap putusan Mahkamah *a quo*, terdapat pendapat berbeda (*dissenting opinion*) dari 3 (tiga) orang Hakim Konstitusi, yaitu Hakim Konstitusi Daniel Yusmic P. Foekh, Hakim Konstitusi M. Guntur Hamzah, dan Hakim Konstitusi Saldi Isra, yang menyatakan sebagai berikut:

Pendapat Berbeda (*dissenting opinion*) dari Hakim Konstitusi Daniel Yusmic P. Foekh

Bahwa oleh karena hukum pajak memiliki karakter khusus yang bersifat *lex specialis systematis*, maka pendelegasian kewenangan mengatur tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan kepada Menteri Keuangan sudah senafas dengan UU PPP. Sekalipun secara kasat mata permohonan *a quo* tidak terkait langsung dengan eksistensi Pengadilan Pajak, namun apabila dicermati secara mendalam terdapat korelasi

dengan perintah Mahkamah kepada pembentuk undang-undang agar pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan bagi Pengadilan Pajak dilakukan oleh Mahkamah Agung yang secara bertahap dilaksanakan selambat-lambatnya tanggal 31 Desember 2026 (vide Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 26/PUU-XXI/2023). Sehubungan dengan hal tersebut, oleh karena permohonan para Pemohon diajukan masih dalam masa transisi peralihan kewenangan pembinaan Pengadilan Pajak dalam satu atap di bawah Mahkamah Agung (*one roof system*), maka norma Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) dalam Pasal 2 Angka 13 UU HPP tidak bertentangan dengan prinsip negara hukum dan asas kepastian hukum yang adil sebagaimana didalilkan para Pemohon. Dengan demikian, permohonan para Pemohon sudah seharusnya dinyatakan ditolak.

Pendapat Berbeda (*dissenting opinion*) dari Hakim Konstitusi M. Guntur Hamzah dan Hakim Konstitusi Saldi Isra

Bahwa Hakim Konstitusi M. Guntur Hamzah dan Hakim Konstitusi Saldi Isra memiliki Pendapat berbeda (*dissenting opinion*), sebagai berikut:

Kendatipun Mahkamah berpandangan bahwa Pasal 43A ayat (1) UU HPP tidak dapat dipisahkan dari Pasal 43A ayat (4) UU HPP, menurut hemat kami, secara sepintas memang tidak ada perbedaan karena saling terikat dan berkelindan dalam bingkai Pasal 43A UU HPP. Akan tetapi, setelah dicermati lebih mendalam lagi, ternyata justru nampak adanya perbedaan substansi yang terkandung di dalamnya. Pasal 43A ayat (1) UU HPP mengatur perihal kewenangan Direktur Jenderal Pajak melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Sementara itu, Pasal 43A ayat (4) UU HPP mengatur perihal 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.

Menurut kami, permasalahan konstitusional tidak nampak dalam Pasal 43A ayat (1) UU HPP, sebab sebagaimana telah kami sampaikan sebelumnya, bahwa ketentuan *a quo* adalah valid dan konstitusional. Terlebih, kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan diberikan oleh undang-undang, sehingga dalam batas penalaran yang wajar, andaiapun Pasal 43A ayat (1) UU HPP mengatur adanya upaya paksa (*subpoena*), *quod non*, ihwal tersebut telah sesuai dengan karakter hukum pajak sebagai *ius singulare*. Jika Mahkamah hendak memberikan tafsir baru, maka seharusnya bukan ditujukan pada Pasal 43A ayat (1) UU HPP, namun ditujukan hanya terhadap Pasal 43A ayat (4) UU HPP, yang sekali lagi, menurut hemat kami, norma ayat (4) dalam pasal *a quo* memberi pendelegasian kewenangan yang terlampau luas dan berlebihan (*excessive*) kepada peraturan menteri yang seharusnya hanya bersifat teknis administratif. Padahal, sebagaimana pernah dipertimbangkan dan ditegaskan oleh Mahkamah dalam berbagai putusan, peraturan teknis administratif tidak boleh menambah kewenangan yang bersifat memaksa (*subpoena*). Andaiapun terdapat kewenangan yang bersifat memaksa (*subpoena*), terlebih membatasi hak proses hukum, dan pembatasan hak dan kebebasan warga negara, hanya dimungkinkan jika ihwal tersebut ditetapkan dengan undang-undang [vide Pasal 28J ayat (2) UUD 1945]. Sehingga, Mahkamah seharusnya cukup memberikan tafsir bersyarat (*conditionally unconstitutional*) terbatas pada Pasal 43A ayat (4) UU HPP saja, dan tidak terhadap Pasal 43A ayat (1) UU *a quo*. Secara sistematis, norma Pasal 43A ayat (4) UU HPP memang dimaksudkan untuk mengelaborasi atau menjelaskan lebih lanjut norma dalam Pasal 43A ayat (1) UU HPP. Artinya, secara sistematis, norma Pasal 43A ayat (1) UU HPP harus dipahami sebagai norma umum terhadap norma lain dalam Pasal 43A UU HPP. Dengan demikian, dalam batas penalaran yang wajar kami menilai norma Pasal 43A ayat (1) UU HPP adalah konstitusional.

Berdasarkan seluruh uraian di atas, sekali lagi, kami berpendapat permohonan para Pemohon sepanjang pengujian Pasal 43A ayat (1) UU HPP seharusnya ditolak (*wordt ongegrond verklaard*).