



Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Selama Pemeriksaan Bukti Permulaan Pajak Pasca Berlakunya Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025

Tony Rahardja¹, Gunawan Widjaja²

¹²Fakultas Hukum Universitas 17 Agustus 1945 Jakarta, Indonesia

Email: ¹tonyrahardja@yahoo.com ²widjaja_gunawan@yahoo.com

Diserahkan tanggal 23 Maret 2026 | Diterima tanggal 29 Mei 2026 | Diterbitkan tanggal 19 Juni 2026

Abstract:

*This study analyzes the legal protection of taxpayers during the preliminary evidence examination (pemeriksaan bukti permulaan) phase following the enactment of Supreme Court Regulation No. 3 of 2025 and Minister of Finance Regulation No. 17 of 2025. Using normative legal research with statutory, conceptual, and case approaches, the study examines the harmonization of these regulations with Constitutional Court Decision No. 83/PUU-XXI/2023 and Law No. 20 of 2025 on Criminal Procedure. The findings show that, following the Constitutional Court Decision, preliminary evidence examination must be conducted without coercive measures, respecting the right to privacy and the presumption of innocence. Although the 2025 regulations prioritize state-revenue recovery through the ultimum remedium principle, their implementation must still refer to Law No. 20 of 2025 as *lex generalis* to prevent abuse of authority and guarantee due process of law, consistent with Article 23A of the 1945 Constitution. The study also identifies a potential disharmony between the Constitutional Court Decision and Article 7(6)-(7) of Supreme Court Regulation No. 3 of 2025, which may generate legal uncertainty and divergent interpretations in tax law enforcement.*

Keywords: Legal Protection; Taxpayers; Preliminary Evidence; Supreme Court Regulation No. 3 of 2025; Ultimum Remedium

Abstrak :

Penelitian ini menganalisis perlindungan hukum bagi wajib pajak pada tahap pemeriksaan bukti permulaan pasca berlakunya Peraturan Mahkamah Agung (Perma) Nomor 3 Tahun 2025 dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 Tahun 2025. Kajian dilakukan dengan metode penelitian hukum normatif melalui pendekatan perundang-undangan, konseptual, dan studi kasus. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023, pemeriksaan bukti permulaan harus dilaksanakan tanpa upaya paksa sebagai bentuk penghormatan terhadap hak privasi dan asas praduga tidak bersalah. Meskipun Perma Nomor 3 Tahun 2025 dan PMK Nomor 17 Tahun 2025 mengedepankan optimalisasi penerimaan negara melalui penyitaan dalam penyidikan dan penerapan prinsip *ultimum remedium*, pelaksanaannya tetap harus mengacu pada Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2025 tentang KUHAP sebagai *lex generalis* guna mencegah penyalahgunaan kewenangan dan menjamin *due process of law*. Temuan ini sejalan dengan Pasal 23A UUD 1945 yang mengamanatkan bahwa setiap pungutan yang bersifat memaksa harus diatur dengan undang-undang dan dilaksanakan melalui prosedur hukum yang adil serta menghormati hak-hak konstitusional wajib pajak. Di sisi lain, penelitian ini menemukan adanya indikasi ketidakharmonisan pengaturan antara Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 dan Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025, khususnya Pasal 7 ayat (7), yang berpotensi menimbulkan persoalan kepastian hukum serta perbedaan penafsiran dalam implementasinya pada praktik penegakan hukum perpajakan.

Kata Kunci: Perlindungan Hukum; Wajib Pajak; Bukti Permulaan; Perma No. 3 Tahun 2025; Ultimum Remedium

Copyright © 2026, Author

This is an open-access article under the [CC BY-NC-SA 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/)



PENDAHULUAN

Pajak adalah instrumen penting bagi pembangunan nasional, namun pemungutannya harus berlandaskan dasar konstitusional yang jelas. Pasal 23A Undang-Undang Dasar (UUD) Tahun 1945 menyatakan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk kepentingan negara harus diatur dengan undang-undang. Pasal 23A UUD 1945 (*das sollen*) menegaskan bahwa meskipun negara memiliki kewenangan untuk memaksa, pelaksanaannya tetap harus dibatasi oleh hukum demi menjaga keadilan dan melindungi hak Wajib Pajak.

Hukum pajak mengatur ketentuan subjek objek, tarif dan prosedural perpajakan, hak dan kewajiban dari hubungan pajak penetapan dan penagihan sanksi atas dasar kewajiban serta perlindungan hukum.

Hukum perpajakan terdiri dari dua cabang yang saling melengkapi: hukum administratif dan hukum pidana. Hukum administratif mengatur kewajiban rutin seperti pendaftaran, pembayaran, dan pelaporan, serta mengenakan sanksi administratif berupa bunga atau denda. 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 (Sirait, 2019).

Walaupun berdiri sendiri, hukum pidana perpajakan tetap bergantung pada aturan dalam hukum administrasi. Suatu perbuatan dianggap sebagai tindak pidana pajak hanya jika melanggar ketentuan administratif dan memenuhi unsur-unsur pidana yang berlaku. Penegakan hukum pajak adalah pidana sebagai sarana pendukung hukum administrasi. Kedudukan hukum pidana perpajakan menjadi *ultimum remedium* setelah upaya hukum dan sanksi administrasi dijalankan. Sanksi pidana dikenakan atas pelaku tindak pidana bidang perpajakan yang terbukti melakukan kesengajaan (*dolus*) dan kealpaan (*culpa*) sehingga melanggar Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan (KUP) (Sirait, 2019).

Menurut Romli Atmasasmita : Penegakan hukum yang baik ialah apabila sistem peradilan pidana bekerja secara objektif dan tidak bersifat memihak serta memperhatikan dan mempertimbangkan secara seksama nilai nilai yang hidup dan berkembang dalam masyarakat. Nilai nilai tersebut tampak dalam wujud reaksi masyarakat terhadap setiap kebijakan kriminal yang telah dilaksanakan oleh aparaturnya penegak hukum [sumber kutipan Romli Atmasasmita mohon dilengkapi].

Perlindungan terhadap hak-hak wajib pajak juga harus memperhatikan aspek penting lainnya yaitu aspek peraturan perpajakan yang sering berubah-ubah sehingga menciptakan ketidakpastian hukum. Banyaknya ketentuan perpajakan dan seringnya terjadi perubahan telah menjadikan peraturan-peraturan pajak tersebut bagaikan hutan rimba yang sering berubah-ubah, sehingga menciptakan ketidakpastian hukum, dan membuat banyak pihak yang tersesat di dalamnya karena kurang dalam memahaminya sehingga wajib pajak dapat mengalami kerugian material dan imaterial ketika menghadapi dugaan tindak pidana pajak (Gunadi, 2016).

Pemeriksaan bukti permulaan ini dilakukan oleh Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) yang 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. Pemeriksaan bukti permulaan dilaksanakan paling lama 12 bulan sejak penyampaian SPPBP ke wajib pajak yang sedang diperiksa (Aningtiyas, t.t.).

Dalam pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan, Penyidik Pegawai Negeri Sipil Direktorat Jenderal Pajak (PPNS DJP) melakukan serangkaian analisis terhadap data dan informasi yang diperoleh dari berbagai sumber. Data tersebut dapat berasal dari dokumen fisik maupun data digital milik wajib pajak, serta informasi lain yang bersumber dari pihak resmi dan terpercaya. Untuk memperoleh gambaran yang lebih komprehensif mengenai dugaan pelanggaran perpajakan, PPNS DJP juga berwenang melakukan klarifikasi kepada wajib pajak maupun pihak-pihak yang memiliki

keterkaitan dengan aktivitas perpajakan wajib pajak, termasuk lawan transaksi dan pengurus badan usaha.

Proses pemeriksaan bukti permulaan tersebut selanjutnya didokumentasikan dalam Kertas Kerja Pemeriksaan dan dituangkan dalam Laporan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebagai hasil akhir kegiatan pemeriksaan. Berdasarkan hasil analisis dan evaluasi yang dilakukan, terdapat beberapa kemungkinan tindak lanjut yang dapat diambil, yaitu peningkatan penanganan perkara ke tahap penyidikan apabila ditemukan indikasi kuat terjadinya tindak pidana di bidang perpajakan, penyelesaian melalui mekanisme pengungkapan ketidakbenaran oleh wajib pajak kepada Direktorat Jenderal Pajak atas dugaan pelanggaran yang dilakukan, atau penghentian pemeriksaan apabila tidak ditemukan dasar yang memadai untuk melanjutkan proses penegakan hukum (Aningtiyas, t.t.).

Pemeriksaan Bukti Permulaan untuk menemukan adanya dugaan tindak pidana perpajakan merupakan tahap penting dalam sistem penegakan hukum pidana pajak di Indonesia. Tahapan ini untuk menentukan apakah suatu pelanggaran administrasi perpajakan mengandung unsur pidana yang cukup untuk ditingkatkan ke tahap penyidikan. Proses ini harus dijalankan dengan prinsip kehati-hatian guna memastikan bahwa temuan awal tersebut didasarkan pada fakta yang objektif, sehingga tidak mencederai hak-hak konstitusional Wajib Pajak. Dalam pelaksanaan Pemeriksaan Bukti Permulaan (Bukper) sering kali melibatkan serangkaian tindakan yang menyerupai upaya paksa (*coercive measures*). Tindakan-tindakan tersebut mencakup penggeledahan tempat atau ruangan tertentu, penyegelan, serta penyitaan dokumen dan data elektronik milik Wajib Pajak. Tindakan ini memiliki daya paksa yang nyata yang dapat meniadakan hak privasi wajib pajak. Fenomena ini memicu kekhawatiran karena pelaksanaan Bukti Permulaan tanpa pengawasan yudisial berpotensi besar mencederai hak privasi dan hak konstitusional Wajib Pajak yang dijamin oleh UUD 1945 (Yani dkk., 2025).

Dilema hukum muncul ketika tindakan yang setara dengan penyelidikan pidana ini hanya didasarkan pada regulasi tingkat menteri, yang secara hierarki tidak memadai untuk mengatur pembatasan hak kebebasan warga negara. Hal 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.

Meningkatkan penggunaan upaya paksa dalam Pemeriksaan Bukti Permulaan pajak secara paksa telah memicu gelombang gugatan Praperadilan yang cukup banyak oleh para Wajib Pajak. Fenomena ini muncul sebagai bentuk perlawanan hukum terhadap tindakan koersif pemeriksa bukti permulaan yang dianggap melampaui kewenangannya secara administratif. Namun, dalam perjalanannya, upaya pencarian keadilan ini terhambat oleh adanya disparitas putusan yang tajam di tingkat pengadilan. Sebagian Pengadilan Negeri mengabulkan gugatan Wajib Pajak dengan memandang bahwa pemeriksaan bukti permulaan secara substansi merupakan tindakan penyidikan yang membatasi hak asasi, sehingga keabsahannya wajib diuji oleh hakim (Ismail, 2025).

Di sisi lain, terdapat disparitas di mana sebagian pengadilan lainnya menolak gugatan tersebut dengan alasan bahwa pemeriksaan Bukti Permulaan bukanlah objek Praperadilan sebagaimana diatur secara limitatif dalam KUHAP lama pada waktu itu. Ini dapat dilihat dari dalil para pemohon di sidang Mahkamah Konsitusi 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 (Yani dkk., 2025).

Perbedaan penafsiran ini menciptakan ketidakpastian hukum (*legal insecurity*) yang merugikan baik bagi Wajib Pajak maupun bagi kewibawaan institusi perpajakan itu sendiri. Kondisi di mana sistem hukum tidak memberikan kepastian, kejelasan, atau konsistensi dalam putusan, sehingga warga tidak dapat memprediksi konsekuensi hukum dari tindakan mereka. Hal ini mencakup kurangnya konsistensi dalam peradilan. Tanpa adanya keseragaman pemahaman hukum,

penegakan hukum pajak terjebak dalam perdebatan kompetensi absolut yang mengaburkan esensi perlindungan hak konstitusional warga negara (Situmeang, 2020).

Pengaturan dalam Pasal 43 A UU No. 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) memunculkan beberapa permasalahan yang memerlukan perhatian serius dalam implementasinya. Pertama, terkait dengan interpretasi frasa "berdasarkan hasil Pemeriksaan Bukti Permulaan" dalam Pasal 43A ayat (1) UU HPP yang memerlukan kejelasan standar dan kriteria. Kedua, mengenai batasan kewenangan yang didelegasikan kepada Peraturan Menteri Keuangan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 43 A ayat (4) UU HPP, apakah telah sesuai dengan prinsip-prinsip pendelegasian kewenangan dalam hierarki peraturan perundang-undangan. Pertama, ketidakjelasan mengenai standar dan kriteria bukti permulaan yang dapat dijadikan dasar pemeriksaan. PMK Nomor 177/PMK.03/2022 memang berupaya memberikan definisi dan batasan, namun masih terdapat ruang interpretasi yang dapat menimbulkan ketidakpastian hukum. Kedua, terdapat potensi tumpang tindih kewenangan antara pejabat yang berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan dengan pejabat lainnya dalam struktur Direktorat Jenderal Pajak.

Dengan terbitnya Putusan MK No 83/2023, maka ada dua hal penting,

Pertama, Putusan MK menjadi bagian penting menilai betapa tidak mudah menetapkan bentuk serta isi (materi) dari perundang-undangan bidang pajak. Terlebih pungutan pajak harus diatur dengan Undang-Undang (bukan diatur berdasarkan Peraturan Pemerintah atau Peraturan Menteri Keuangan) (Burton, t.t.).

Kedua, sekalipun Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) memiliki cukup banyak kelemahan hukumnya, keadilan dan kepastiannya menjadi tertuju pada Hakim (baik Hakim Pengadilan Negeri maupun Hakim Pengadilan Pajak). Karena Pengadilan harus mengadili menurut hukum, bukan mengadili sesuai Pasal 4 ayat (1) UU No. 48/2009 tentang Kekuasaan Kehakiman (UU 48/2009). Hakim pun harus memahami nilai-nilai hukum dan rasa keadilan, bukan nilai Pasal 5 ayat 1 UU 48/2009. Putusan MK telah memberi pelajaran penting betapa tidak mudah memahami norma UU pajak terlebih ketika dihadapkan pada ragam kasus atau sengketa yang muncul di masyarakat (Burton, t.t.).

Penelitian ini dilakukan untuk menganalisis penyelarasan Perma No. 3 Tahun 2025, PMK No. 17/2025, dengan putusan MK Nomor 83/2023 dalam upaya memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak pada tahap pemeriksaan bukti permulaan, serta mencegah tumpang tindih kewenangan dan norma. PMK 17/2025 mengatur tata cara teknis penyidikan, sedangkan Perma Nomor 3/2025 mengatur pedoman peradilannya, dan keduanya merujuk pada prinsip upaya paksa yang diatur dalam UU Nomor 20/2025.

Undang-undang Nomor 20/2025 tentang KUHAP (KUHAP 2025) memperluas kewenangan praperadilan sebagai pengawas atas upaya paksa aparat penegak hukum, mencakup penetapan tersangka, penangkapan, penahanan, penggeledahan, hingga penyitaan.

Penyelarasan yang dimaksud adalah penyelarasan pelaksanaan putusan MK Nomor 83/2023 terkait bukti permulaan yang aturan pelaksanaannya diatur di PMK 17/2025, serta khususnya pengaturan terkait pemeriksaan bukti permulaan pajak di Perma Nomor 3/2025 dimana keduanya baik PMK 17/2025 maupun Perma 3/2025) harus merujuk pada prinsip upaya paksa yang diatur dalam KUHAP BARU UU Nomor 20/2025.

Penelitian ini juga akan menjawab sejauh mana hak asasi wajib pajak termasuk hak atas privasi dan asas praduga tak bersalah telah dilindungi, serta memastikan proses pemeriksaan bukti permulaan tetap sesuai asas *due process of law* (proses hukum yang adil) yang dijamin dalam UUD 1945 terutama melalui Pasal 28D ayat (1) UUD 1945 yang menjamin pengakuan, jaminan, perlindungan, dan kepastian hukum yang adil serta perlakuan sama di hadapan hukum. Ini mencakup hak atas peradilan jujur, praduga tak bersalah, dan bantuan hukum untuk wajib pajak.

Berdasarkan uraian tersebut, penelitian ini difokuskan untuk menjawab dua pertanyaan hukum. *Pertama*, bagaimana bentuk perlindungan hukum bagi wajib pajak pada tahap pemeriksaan bukti permulaan pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 dan berlakunya

Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 Tahun 2025, serta Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2025 tentang KUHAP? *Kedua*, apakah ketentuan Pasal 7 ayat (6) dan ayat (7) Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025 telah selaras dengan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 dan asas *due process of law* dalam menjamin kepastian hukum bagi wajib pajak?

METODE PENELITIAN

Pada penelitian hukum normatif yang meneliti norma sebagai pokok permasalahan akan sangat bergantung pada pendekatan dan data yang dipergunakan. Pendekatan yang diperlukan dalam penelitian hukum normatif adalah pendekatan kualitatif karena fokus permasalahan adalah norma (baik kekosongan, kekaburan norma, hingga pertentangan norma). Artinya luaran yang diharapkan dari penelitian hukum normatif adalah rekomendasi terkait norma. Rekomendasi tersebut dapat berupa pergantian norma, pembentukan, penyempurnaan atau pencabutan norma hukum (Christiawan & Widyaningrum, 2024).

Penelitian ini menggunakan metode hukum normatif (yuridis-normatif), yang melihat hukum sebagai sistem norma yang terdiri dari asas, kaidah, dan peraturan perundang-undangan. Fokusnya adalah menilai sinkronisasi norma hukum serta efektivitas perlindungan hak konstitusional wajib pajak di tengah perubahan regulasi tahun 2025. Melalui pendekatan ini, peneliti berupaya menemukan dasar teoretis dan yuridis yang jelas untuk menjawab persoalan hukum pada tahap pemeriksaan bukti permulaan (Christiawan & Widyaningrum, 2024).

Untuk menghasilkan analisis yang utuh, penelitian memakai tiga pendekatan: perundang-undangan (*statute approach*), konseptual (*conceptual approach*), dan kasus (*case approach*). Pendekatan perundang-undangan dipakai untuk menelaah seluruh aturan terkait pemeriksaan bukti permulaan, mulai dari Pasal 23A UUD 1945 hingga aturan pelaksana dan teknis seperti Perma No. 3 Tahun 2025, dan PMK No. 17/2025 dan terakhir dengan mulai berlakunya KUHAP Undang-Undang No. 20/2025. Tujuannya adalah melihat apakah hierarki norma dalam penegakan hukum pidana perpajakan telah konsisten.

Pendekatan konseptual membantu menggali doktrin penting seperti *due process of law*, asas praduga tak bersalah, dan teori perlindungan hukum untuk merumuskan batas kewenangan negara agar tidak terjadi penyalahgunaan. Pendekatan kasus kemudian melengkapi analisis melalui telaah Putusan Mahkamah Konstitusi No. 83/PUU-XXI/2023, yang menegaskan larangan penggunaan upaya paksa pada tahap bukti permulaan. Putusan ini menjadi rujukan dalam menilai apakah regulasi tahun 2025 terkait pemeriksaan bukti permulaan dan perlindungan hak wajib pajak sudah sejalan dengan ketentuan konstitusional tersebut.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil

Berdasarkan analisis terhadap Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 Tahun 2025, Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025, dan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2025 tentang KUHAP, penelitian ini menemukan empat hal pokok terkait perlindungan hukum bagi wajib pajak pada tahap pemeriksaan bukti permulaan.

Pertama, pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023, pemeriksaan bukti permulaan tidak boleh mengandung unsur upaya paksa apabila hanya diatur melalui regulasi tingkat menteri tanpa pengawasan yudisial. Tindakan koersif seperti penggeledahan, penyegelan, dan penyitaan ditempatkan sebagai tindakan *pro justitia* yang keabsahannya dapat diuji melalui praperadilan (Putusan MK No. 83/PUU-XXI/2023).

Kedua, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 Tahun 2025 menegaskan penerapan prinsip *ultimum remedium* yang menandai pergeseran paradigma dari orientasi pembedaan menuju

pemulihan kerugian pendapatan negara, antara lain melalui mekanisme penghentian penyidikan bagi wajib pajak yang melunasi pajak terutang beserta sanksinya.

Ketiga, Pasal 7 ayat (6) dan ayat (7) Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025 berpotensi menimbulkan upaya paksa tidak langsung atau tekanan prosedural, karena penolakan wajib pajak untuk memberikan persetujuan dapat berkonsekuensi pada peningkatan perkara ke tahap penyidikan.

Keempat, terdapat indikasi ketidakharmonisan antara Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 dan Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025, sehingga pelaksanaan kedua regulasi tahun 2025 tersebut harus tetap merujuk pada Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2025 tentang KUHAP sebagai *lex generalis*. Ringkasan perbandingan keempat instrumen hukum tersebut disajikan dalam Tabel 1.

Tabel 1. Perbandingan Kedudukan Upaya Paksa pada Pemeriksaan Bukti Permulaan dalam Empat Instrumen Hukum

Instrumen Hukum	Substansi Pengaturan	Kedudukan Upaya Paksa pada Bukper	Pengawasan Yudisial
Putusan MK No. 83/PUU-XXI/2023	Membatasi makna Pasal 43A UU HPP	Bukper dilarang mengandung upaya paksa	Tindakan koersif menjadi objek praperadilan
PMK No. 17 Tahun 2025	Tata cara penyidikan dan penghentian penyidikan	Upaya paksa pada penyidikan; menekankan ultimum remedium	Mengikuti mekanisme acara pidana
Perma No. 3 Tahun 2025	Pedoman penanganan perkara pidana pajak	Pasal 7 ayat (6)-(7): potensi tekanan prosedural	Pedoman bagi hakim; pengujian melalui peradilan
UU No. 20 Tahun 2025 (KUHAP)	Hukum acara pidana umum (<i>lex generalis</i>)	Memperluas objek praperadilan atas upaya paksa	Praperadilan atas penggeledahan, penyitaan, penetapan tersangka

Pembahasan

Pemeriksaan Bukti Permulaan merupakan tahapan penegakan hukum yang bertujuan memperoleh bukti awal adanya dugaan tindak pidana di bidang perpajakan. Secara yuridis, pemeriksaan bukti permulaan menempati posisi transisional antara penegakan hukum administrasi perpajakan dan proses pidana. Oleh karena itu, pelaksanaannya harus tetap menjamin perlindungan hak-hak wajib pajak sebagai subjek hukum (Sirait, 2021).

Sebelum adanya Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023, pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan sering dipandang sebagai tahapan yang memiliki karakteristik menyerupai penyidikan, meskipun secara formal masih berada pada tahap pra-penyidikan. Kondisi tersebut menimbulkan persoalan karena pada tahap ini wajib pajak belum berstatus tersangka, namun dalam praktiknya sering menghadapi tindakan yang berpotensi membatasi hak-haknya.

Gugatan terhadap Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) Undang-Undang KUP (sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan/HPP), Mahkamah Konstitusi melalui Putusan Nomor 83/PUU-XXI/2023 mengabulkan gugatan tersebut untuk sebagian. Dalam putusannya, Mahkamah Konstitusi secara tegas menekankan bahwa dalam tahap pemeriksaan bukti permulaan (Bukper) tidak boleh mengandung unsur upaya paksa apabila mekanisme tersebut hanya diatur melalui regulasi tingkat menteri dalam bentuk Peraturan Menteri Keuangan (PMK) tanpa adanya pengawasan yudisial. Mahkamah Konstitusi berpendapat bahwa setiap tindakan yang merestriksi kebebasan, seperti penyegelan, penggeledahan, atau penyitaan,

merupakan tindakan *pro-justitia* yang secara nyata melanggar hak konstitusional Wajib Pajak jika dilakukan tanpa dasar undang-undang dan jaminan *due process of law* (Putusan MK No. 83/PUU-XXI/2023).

Perlindungan hukum terhadap wajib pajak memperoleh penguatan nyata melalui Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 yang menegaskan bahwa pemeriksaan bukti permulaan tidak dimaknai upaya paksa. Putusan tersebut menempatkan bukti permulaan sebagai tahap awal untuk menilai adanya indikasi tindak pidana perpajakan, bukan sebagai bagian dari penyidikan. Konsekuensinya, kewenangan pemeriksa bukti permulaan harus dibatasi agar tidak menimbulkan pelanggaran terhadap hak konstitusional wajib pajak, termasuk hak atas privasi, kepastian hukum, dan asas praduga tak bersalah.

Perlindungan hukum wajib pajak juga perlu dilihat dalam konteks PMK Nomor 17 Tahun 2025 yang menegaskan penerapan prinsip *ultimum remedium* dalam penegakan hukum perpajakan. Regulasi tersebut menunjukkan adanya pergeseran paradigma dari pendekatan yang berorientasi pada pemidanaan menuju pendekatan pemulihan kerugian pendapatan negara.

Prinsip *ultimum remedium* yang ditegaskan dalam regulasi tersebut mengandung makna bahwa hukum pidana harus digunakan sebagai sarana terakhir apabila instrumen administrasi perpajakan tidak lagi efektif untuk memulihkan kerugian negara. Pendekatan ini sejalan dengan karakteristik hukum pajak sebagai bagian dari hukum administrasi negara (Sirait, 2019).

Tujuan utama sistem perpajakan bukanlah memenjarakan wajib pajak, melainkan memastikan penerimaan negara dapat dipungut secara optimal. Dari perspektif perlindungan hukum, prinsip *ultimum remedium* memberikan manfaat yang signifikan karena mengurangi risiko pemidanaan yang berlebihan terhadap pelanggaran perpajakan yang pada dasarnya masih dapat diselesaikan melalui mekanisme administrasi (Kusuma dkk., 2025).

Namun demikian, efektivitas prinsip tersebut sangat bergantung pada bagaimana pemeriksaan bukti permulaan dilaksanakan. Apabila bukti permulaan tetap dilakukan dengan pendekatan upaya paksa, maka tujuan *ultimum remedium* akan sulit tercapai karena proses pidana telah dimulai sejak tahap awal pemeriksaan.

Salah satu isu yang berpotensi menimbulkan ketidakpastian hukum dalam implementasi PMK Nomor 17 Tahun 2025 adalah ketentuan yang mengatur bahwa dalam hal wajib pajak yang sedang berada pada tahap penyidikan bersedia melunasi pajak yang terutang beserta sanksi dendanya, penyidik akan meminta ahli perpajakan untuk menghitung jumlah pajak dan denda yang harus dibayar sebagai perhitungan pendukung pengajuan penghentian penyidikan.

Pada prinsipnya, ketentuan tersebut merupakan implementasi dari pendekatan *ultimum remedium* yang menempatkan pemulihan kerugian pendapatan negara sebagai tujuan utama penegakan hukum pidana perpajakan. Dari perspektif kebijakan fiskal, pengaturan tersebut dapat dipahami sebagai upaya negara untuk mengutamakan penerimaan negara dibandingkan penghukuman pidana terhadap wajib pajak.

Namun demikian, dari perspektif kepastian hukum, norma tersebut menyimpan potensi persoalan yang cukup serius. Permasalahan mendasarnya terletak pada asumsi bahwa jumlah pajak yang harus dibayar dapat ditentukan secara pasti oleh ahli perpajakan yang ditunjuk dalam proses penyidikan. Dalam praktik perpajakan, asumsi tersebut tidak selalu dapat diterima karena perhitungan pajak sering kali bukan sekadar persoalan matematis, melainkan juga persoalan interpretasi hukum. Dalam praktiknya, interpretasi hukum sangat krusial ketika suatu pasal multitafsir, tidak jelas, atau tidak mengatur secara rinci persoalan tertentu.

Dalam perspektif perlindungan hak privasi, wajib pajak memiliki hak untuk memperoleh perlindungan atas data, dokumen, dan informasi keuangan yang dimilikinya. Namun demikian, Pasal 7 ayat (6) dan ayat (7) Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025 menimbulkan perdebatan karena memberikan konsekuensi hukum terhadap penolakan wajib pajak untuk memberikan persetujuan dalam pelaksanaan pemeriksaan. Meskipun norma tersebut dimaksudkan untuk memberikan kepastian prosedural pasca Putusan Mahkamah Konstitusi, secara konseptual

masih terdapat potensi terjadinya tekanan tidak langsung terhadap wajib pajak dalam menggunakan haknya untuk menolak tindakan tertentu yang dianggap mengganggu privasinya.

Selain itu, penerapan asas praduga tak bersalah menjadi aspek penting dalam pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan. Pada tahap ini, wajib pajak belum berstatus tersangka sehingga seluruh tindakan pemeriksa harus berorientasi pada pencarian fakta secara objektif, bukan berangkat dari asumsi bahwa telah terjadi tindak pidana. Oleh karena itu, penggunaan hak-hak prosedural oleh wajib pajak tidak seharusnya ditafsirkan sebagai indikasi kesalahan yang dapat mempercepat peningkatan perkara ke tahap penyidikan.

Dari perspektif perlindungan hak asasi manusia, norma tersebut berpotensi menimbulkan paradoks hukum. Di satu sisi, wajib pajak diberikan hak untuk memberikan atau tidak memberikan persetujuan. Namun di sisi lain, penggunaan hak untuk menolak persetujuan justru menimbulkan konsekuensi hukum berupa peningkatan status penanganan perkara ke tahap yang lebih represif, yaitu penyidikan. Akibatnya, hak yang secara formal diakui oleh hukum menjadi kehilangan makna substantif karena penggunaan hak tersebut justru dapat merugikan pihak yang menggunakannya.

Lebih lanjut, berlakunya Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025 dan KUHAP Tahun 2025 memerlukan penyesuaian mekanisme pemeriksaan bukti permulaan agar selaras dengan prinsip *due process of law*. Penegakan hukum perpajakan tidak semata-mata dituntut efektif dalam menjaga penerimaan negara, tetapi juga harus menjamin perlindungan hak-hak wajib pajak melalui prosedur yang adil, proporsional, dan dapat dipertanggungjawabkan secara hukum.

Dengan demikian, perlindungan hukum bagi wajib pajak pasca berlakunya Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025 harus dipahami sebagai upaya untuk menyeimbangkan kepentingan negara dalam menegakkan hukum dan mengamankan penerimaan pajak dengan kewajiban konstitusional untuk menghormati hak privasi, asas praduga tak bersalah, dan prinsip *due process of law*. Keseimbangan tersebut menjadi prasyarat penting dalam mewujudkan sistem penegakan hukum pajak yang berkeadilan dan berorientasi pada kepastian hukum.

Secara normatif, ketentuan Pasal 7 ayat (6) dan ayat (7) Perma Nomor 3 Tahun 2025 berpotensi bertentangan dengan semangat Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023. Meskipun tidak terdapat upaya paksa secara fisik, norma tersebut dapat menimbulkan bentuk upaya paksa tidak langsung atau tekanan prosedural. Wajib pajak secara formal diberikan hak untuk menolak, tetapi penggunaan hak tersebut justru menimbulkan konsekuensi hukum berupa peningkatan perkara ke tahap penyidikan. Akibatnya, hak untuk menolak kehilangan makna substantif karena penggunaannya dapat dipersepsikan merugikan wajib pajak.

Selain itu, ketentuan tersebut berpotensi menggeser asas praduga tidak bersalah (*presumption of innocence*) menjadi semacam praduga negatif terhadap wajib pajak. Penolakan untuk memberikan persetujuan tidak selalu menunjukkan adanya tindak pidana, melainkan dapat merupakan bentuk perlindungan atas hak privasi atau penggunaan hak prosedural yang sah. Oleh karena itu, penolakan tidak seharusnya dijadikan dasar untuk menyimpulkan telah terpenuhinya bukti permulaan.

Dari perspektif *due process of law*, kecukupan bukti seharusnya ditentukan berdasarkan alat bukti yang diperoleh secara objektif dan independen oleh aparat penegak hukum pajak, bukan berdasarkan sikap wajib pajak dalam menggunakan hak-haknya. Dengan demikian, peningkatan perkara ke tahap penyidikan seharusnya didasarkan pada kualitas dan kecukupan alat bukti, bukan pada penolakan wajib pajak untuk memberikan persetujuan.

Berdasarkan uraian tersebut, dapat dikemukakan bahwa terdapat potensi ketidaksesuaian antara Putusan MK Nomor 83/PUU-XXI/2023 dan Perma Nomor 3 Tahun 2025. Putusan MK menghendaki perlindungan maksimal terhadap hak-hak wajib pajak pada tahap bukti permulaan pajak, sedangkan Perma berpotensi menciptakan tekanan prosedural yang secara substantif dapat mengurangi kebebasan wajib pajak dalam menggunakan haknya. Oleh karena itu, Pasal 7 ayat (6) dan ayat (7) Perma Nomor 3 Tahun 2025 perlu ditafsirkan secara ketat agar tetap sejalan dengan prinsip perlindungan hak asasi manusia, asas praduga tidak bersalah, dan *due process of law* yang menjadi dasar pertimbangan Putusan Mahkamah Konstitusi.

KESIMPULAN

Persoalan utama pasca berlakunya Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025 terletak pada adanya tarik menarik antara tujuan optimalisasi penerimaan negara dan perlindungan hak konstitusional wajib pajak. Di satu sisi, Peraturan Mahkamah Agung bertujuan mengoptimalkan pemulihan kerugian pendapatan negara dan menyeragamkan penanganan perkara pidana pajak. Namun di sisi lain, Pasal 7 ayat (6) dan ayat (7) berpotensi menimbulkan persetujuan yang secara formal sukarela tetapi secara kenyataan diberikan dalam situasi tekanan hukum.

Dalam perspektif negara hukum, perlindungan hukum yang ideal tidak hanya melarang upaya paksa sebagaimana diperintahkan oleh Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023, tetapi juga harus mencegah segala bentuk tekanan prosedural yang dapat mengurangi kebebasan wajib pajak dalam menggunakan hak-haknya. Oleh karena itu, diperlukan reformulasi norma pemeriksaan bukti permulaan yang memberikan keseimbangan lebih proporsional antara efektivitas penegakan hukum pajak, perlindungan hak privasi, asas praduga tak bersalah, dan jaminan *due process of law*.

Dalam perspektif *due process of law*, hak wajib pajak untuk memberikan atau menolak persetujuan seharusnya diperlakukan sebagai hak yang netral dan tidak boleh dijadikan dasar untuk menyimpulkan adanya bukti permulaan yang cukup. Jika tidak, maka terdapat risiko bahwa Pasal 7 ayat (7) akan dipandang sebagai bentuk upaya paksa terselubung yang secara substansi dapat bertentangan dengan semangat Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023, yaitu prinsip perlindungan hak konstitusional wajib pajak, dan asas *due process of law* dalam negara hukum yang demokratis.

Dalam perspektif perlindungan hak konstitusional, negara hukum tidak hanya menolak pemaksaan secara fisik, tetapi juga menolak segala bentuk mekanisme hukum yang dapat mengurangi kebebasan individu dalam menggunakan hak-haknya. Oleh karena itu, interpretasi terhadap Pasal 7 ayat (6) dan ayat (7) Perma Nomor 3 Tahun 2025 seharusnya dilakukan secara terbatas agar tetap sejalan dengan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023, yaitu bahwa peningkatan perkara ke tahap penyidikan harus didasarkan pada kecukupan alat bukti yang diperoleh secara independen, bukan semata-mata karena wajib pajak menggunakan haknya untuk tidak memberikan persetujuan dalam pemeriksaan bukti permulaan.

Dalam hal wajib pajak yang sedang berada pada tahap penyidikan bersedia melunasi pajak yang terutang beserta sanksi dendanya, penyidik akan meminta ahli perpajakan untuk menghitung jumlah pajak dan denda yang harus dibayar sebagai dasar pengajuan penghentian penyidikan. Apabila wajib pajak tidak sepakat dengan hasil perhitungan tersebut, muncul pertanyaan mendasar mengenai mekanisme penyelesaiannya. Karena PMK Nomor 17 Tahun 2025 tidak secara eksplisit mengatur apakah wajib pajak memiliki hak untuk mengajukan keberatan terhadap perhitungan ahli, menghadirkan ahli tandingan, atau meminta dilakukan pengujian independen atas hasil perhitungan tersebut.

Ketiadaan mekanisme tersebut berpotensi menimbulkan ketidakpastian hukum. Di satu sisi, wajib pajak diberikan kesempatan untuk memperoleh penghentian penyidikan melalui pembayaran pajak dan denda. Namun di sisi lain, jumlah yang harus dibayar ditentukan berdasarkan perhitungan yang mungkin masih mengandung ruang perbedaan interpretasi. Akibatnya, hak wajib pajak untuk memperoleh kepastian mengenai besaran kewajiban pajaknya menjadi kurang terlindungi.

Berdasarkan temuan tersebut, penelitian ini merekomendasikan beberapa hal. *Pertama*, Pasal 7 ayat (6) dan ayat (7) Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025 perlu ditafsirkan secara terbatas (restriktif) atau direformulasi agar penolakan wajib pajak untuk memberikan persetujuan tidak dijadikan dasar peningkatan perkara ke tahap penyidikan, melainkan harus didasarkan pada kecukupan alat bukti yang diperoleh secara objektif dan independen. *Kedua*, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 Tahun 2025 perlu dilengkapi dengan mekanisme keberatan bagi wajib pajak terhadap hasil perhitungan ahli, termasuk hak menghadirkan ahli tandingan atau pengujian

independen, guna menjamin kepastian hukum. *Ketiga*, pelaksanaan kedua regulasi tersebut harus tetap mengacu pada Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2025 tentang KUHAP sebagai *lex generalis* dan menghormati hak konstitusional wajib pajak sebagaimana dijamin Pasal 23A dan Pasal 28D ayat (1) UUD 1945).

DAFTAR PUSTAKA

Buku

- Christiawan, R., & Widyaningrum, T. (2024). *Penelitian Hukum Normatif*. Rajawali Pers (PT RajaGrafindo Persada).
- Gunadi. (2016). *Panduan Komprehensif Ketentuan Umum Perpajakan (KUP)* (Edisi Revisi). MUC Consulting Group.
- Sirait, T. M. (2019). *Hukum Pidana Pajak Indonesia (Materiil dan Formil)*. Deepublish (CV Budi Utama).
- Sirait, T. M. (2021). *Hukum Pidana Khusus dalam Teori dan Penegakannya*. Deepublish (CV Budi Utama).
- Situmeang, S. M. T. (2020). *Sistem Hukum Indonesia: Komponen Substansi Hukum dan Kelembagaan Peradilan Pidana*. Logoz Publishing.

Jurnal

- Ismail, M. N. (2025). Reposisi pemeriksaan bukti permulaan dalam sistem peradilan pidana pajak setelah berlakunya KUHAP baru (UU Nomor 20 Tahun 2025): Kajian kualitatif berbasis prinsip due process. *Jurnal Intelek dan Cendekiawan Nusantara*, 2(6). <https://jicnusantara.com/index.php/jicn/article/view/6382>
- Kusuma, A. C. D. C., Widodo, K. Y., & Wibowo, M. P. (2025). Dualisme pengaturan sanksi terhadap wajib pajak berdasarkan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. *Jurnal Hukum Lex Generalis*, 6(8). <https://ojs.rewangrencang.com/index.php/JHLG/article/download/1265/685/5615>
- Yani, M., Khalid, H., & Gadjong, A. (2025). Tinjauan yuridis terhadap mekanisme pemeriksaan bukti permulaan dalam penegakan hukum pajak di Indonesia pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023. *Journal of Law Review*, 4(2). <https://doi.org/10.55098/jolr.v4i2.155>

Artikel Daring

- Aningtiyas, D. R. S. (t.t.). *Mengenal pemeriksaan bukti permulaan, akar penyidikan tindak pidana perpajakan*. Direktorat Jenderal Pajak. <https://pajak.go.id/id/artikel/mengenal-pemeriksaan-bukti-permulaan-akar-penyidikan-tindak-pidana-perpajakan>
- Burton, R. (t.t.). *Pemeriksaan bukti permulaan pasca Putusan MK No. 83/PUU-XXI/2023*. HSR Tax Consulting. <https://hsr-consulting.com/pemeriksaan-bukti-permulaan-pasca-putusan-mk-no-83-puu-xxi-2023/>
- Peraturan Perundang-undangan dan Putusan
Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2025 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana.
Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 Tahun 2025 tentang Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.
Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. [mohon konfirmasi nomor dan judul resmi]
- Peraturan Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 2025 tentang Pedoman Penanganan Perkara Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.
Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/202