

Analisis Pelaksanaan Penyitaan Dalam Penyidikan Tindak Pidana Perpajakan Berdasarkan Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana

Analysis Of The Implementation Of Confiscation In Investigations Of Tax Crimes Based On The Criminal Procedure Code

Chairul Anwar^a, Sujono^b

Fakultas Hukum, Universitas Dirgantara Marsekal Suryadarma^{a,b}
iroel.ui6@gmail.com^a, Sujono@unsurya.ac.id^b

Abstract

This study aims to analyze the implementation of confiscation in the investigation of tax crimes under the Indonesian Criminal Procedure Code and to identify normative conflicts between the New Criminal Procedure Code, the General Taxation Provisions and Procedures Law, the Tax Harmonization Law, and their implementing regulations. This study employs a normative juridical method using statutory, conceptual, case, and comparative approaches. Primary, secondary, and tertiary legal materials were collected through library research and an examination of judicial decisions and analyzed using qualitative juridical and prescriptive-analytical methods. The findings indicate that the enactment of Law Number 20 of 2025 on Criminal Procedure creates an urgent need to harmonize the confiscation authority of Tax Investigators within the Directorate General of Taxes. The main normative conflicts concern the purpose of confiscation, the requirement to obtain authorization from the Chief Judge of the District Court, limitations on the value of confiscated assets, the period for obtaining judicial authorization, the legal consequences of procedurally defective confiscation, and the protection of third-party rights. Furthermore, disparities in pretrial decisions concerning the compulsory borrowing of documents during preliminary evidence examinations demonstrate inconsistent judicial interpretations regarding the boundary between administrative measures and coercive measures. This study recommends a three-level normative harmonization through the revision of Minister of Finance Regulation Number 17 of 2025, amendment of Article 44 of the General Taxation Provisions and Procedures Law and the Tax Harmonization Law to expressly conform with the New Criminal Procedure Code, and the issuance of judicial guidelines for pretrial judges. Such harmonization is necessary to ensure legal certainty, protect constitutional rights, and strengthen the effectiveness and legitimacy of tax criminal law enforcement.

Keyword: *confiscation; tax crimes; New Criminal Procedure Code; tax investigators; legal harmonization.*

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pelaksanaan penyitaan dalam penyidikan tindak pidana perpajakan berdasarkan Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana serta mengidentifikasi konflik norma antara KUHP Baru, UU KUP, UU HPP, dan peraturan pelaksanaannya. Penelitian ini menggunakan metode yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan, konseptual, kasus, dan perbandingan. Bahan hukum primer, sekunder, dan tersier dikumpulkan melalui studi kepustakaan dan penelaahan putusan pengadilan, kemudian dianalisis secara kualitatif-yuridis dengan metode preskriptif-analitis. Hasil penelitian menunjukkan bahwa berlakunya UU Nomor 20 Tahun 2025 tentang Hukum Acara Pidana menimbulkan kebutuhan mendesak untuk melakukan sinkronisasi terhadap kewenangan penyitaan oleh PPNS Direktorat Jenderal Pajak. Konflik normatif terutama berkaitan dengan tujuan penyitaan, kewajiban memperoleh izin Ketua Pengadilan Negeri, pembatasan nilai benda sitaan, jangka waktu izin, akibat hukum penyitaan yang cacat prosedur, serta perlindungan hak pihak ketiga. Selain itu, disparitas putusan praperadilan mengenai tindakan peminjaman dokumen dalam pemeriksaan bukti permulaan menunjukkan belum seragamnya penafsiran terhadap batas antara tindakan administratif dan upaya paksa. Penelitian ini merekomendasikan harmonisasi tiga tingkat melalui revisi PMK Nomor 17 Tahun 2025, penyesuaian Pasal 44 UU KUP/UU HPP dengan KUHP Baru, serta penerbitan pedoman yurisprudensial bagi hakim. Harmonisasi tersebut diperlukan untuk mewujudkan kepastian hukum, perlindungan hak konstitusional, dan efektivitas penegakan hukum pidana perpajakan.

Kata Kunci: *penyitaan; tindak pidana perpajakan; KUHP Baru; PPNS DJP; harmonisasi hukum*

1. Pendahuluan

Sebagai sumber utama penerimaan negara, pajak memegang peran krusial dalam membiayai belanja pemerintah demi terwujudnya kesejahteraan rakyat.¹ Sistem perpajakan Indonesia menganut *self assessment system*, yang mempercayakan sepenuhnya kepada Wajib Pajak untuk menghitung, membayar, dan melaporkan sendiri kewajiban perpajakannya, sehingga kepatuhan tinggi menjadi prasyarat utama sistem ini bekerja. Kenyataannya, rasio kepatuhan penyampaian SPT Tahunan Wajib Pajak Badan pada 2022 baru mencapai sekitar 55%, jauh dari kondisi ideal² dan sebagian dari ketidakpatuhan tersebut berujung pada tindak pidana perpajakan.

Guna menegakkan hukum pidana di sektor ini, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) membentuk Penyidik Pegawai Negeri Sipil (PPNS) yang bertugas menyidik tindak pidana perpajakan. Kewenangannya diatur Pasal 44 UU KUP, yang mencakup berbagai wewenang *pro justitia* termasuk penggeledahan dan penyitaan.³ Penyitaan sendiri tergolong upaya paksa (*dwangmiddelen*) paling sensitif dalam hukum acara pidana, sebab bersentuhan langsung dengan hak konstitusional warga negara atas perlindungan diri, keluarga, kehormatan, martabat, dan harta benda, sebagaimana dijamin Pasal 28G ayat (1) UUD NRI 1945.⁴

Yang membuat persoalan ini pelik adalah adanya dua rezim pengaturan penyitaan yang berjalan beriringan dalam konteks tindak pidana perpajakan: KUHAP (UU Nomor 8 Tahun 1981) sebagai *lex generalis* yang mengatur penyitaan pada Pasal 38 hingga 46, di satu sisi; dan UU KUP beserta perubahannya sebagai *lex specialis* yang memberi kewenangan menyita kepada PPNS DJP melalui Pasal 44 ayat (2), di sisi lain (Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana jo. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan).⁵ Pasal 38 ayat (1) KUHAP mensyaratkan bahwa penyitaan hanya sah dilakukan penyidik dengan surat izin Ketua Pengadilan Negeri setempat, sebagai mekanisme *judicial check*.⁶ Namun Pasal 44 ayat (2) huruf e UU KUP memberi PPNS DJP kewenangan menyita tanpa secara eksplisit mensyaratkan izin serupa, sebuah inkonsistensi normatif yang pada gilirannya menjadi akar masalah dalam praktik.⁷

Kerumitan bertambah dengan hadirnya tahap Pemeriksaan Bukti Permulaan (Bukper) berdasarkan Pasal 43A UU KUP, di mana DJP dalam praktiknya melakukan "peminjaman" dokumen dan bahan bukti yang oleh sebagian pihak dinilai setara secara substansi dengan penyitaan. PMK Nomor 177/PMK.03/2022 memberi

¹Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

² DJP Direktorat Jenderal Pajak, "Laporan Tahunan DJP 2023," 2023.

³Pasal 44 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

⁴Pasal 28G ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

⁵Pasal 38 sampai dengan Pasal 46 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana jo. Pasal 44 ayat (2) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

⁶Pasal 38 ayat (1) Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana.

⁷Pasal 44 ayat (2) huruf e Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

kewenangan yang bersifat kuasi-upaya paksa, seperti peminjaman dokumen, akses dan pengunduhan data, hingga penyegelan ruangan, tanpa mensyaratkan izin Ketua Pengadilan Negeri.⁸ Kondisi ini melahirkan disparitas putusan praperadilan antar-Pengadilan Negeri: sebagian hakim menilai "peminjaman dokumen" dalam Bukper sebagai penyitaan terselubung yang tunduk pada Pasal 38 KUHAP, sementara hakim lain memandangnya sebagai tindakan administratif yang berbeda dari penyitaan *pro justitia*.

Put MK Nomor 21/PUU-XII/2014 telah memperluas cakupan objek praperadilan hingga meliputi penetapan tersangka, penggeledahan, dan penyitaan.⁹ Selanjutnya, Put MK Nomor 83/PUU-XXI/2023, diucapkan 13 Februari 2024, menyatakan Pasal 43A ayat (1) dan ayat (4) UU KUP inkonstitusional bersyarat dan menegaskan Bukper tidak boleh memuat tindakan berupa upaya paksa.¹⁰ Put MA Nomor 46 P/HUM/2023, tanggal 26 Oktober 2023, memperkuat pandangan itu dengan menegaskan bahwa Bukper berkedudukan setara penyelidikan dalam KUHAP dan karenanya dilarang mengandung upaya paksa.¹¹ Kelahiran UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) menambah kompleksitas: Pasal 44 ayat (2) huruf j UU HPP memberi kewenangan baru bagi PPNS DJP berupa pemblokiran dan penyitaan harta kekayaan tersangka demi pemulihan kerugian negara, menggeser fungsi penyitaan dari sekadar sarana pembuktian menjadi juga jaminan eksekusi denda pidana.¹²

Perkembangan paling anyar adalah lahirnya UU Nomor 20 Tahun 2025 tentang Hukum Acara Pidana (KUHAP Baru), yang menggantikan KUHAP lama yang telah bertahan lebih dari empat dekade dan mulai berlaku efektif 2 Januari 2026.¹³ KUHAP Baru membawa sejumlah perubahan penting: kejelasan yurisdiksi Ketua Pengadilan Negeri yang berwenang mengeluarkan izin penyitaan, penguatan hak-hak tersangka, pengaturan penyitaan data elektronik, dan yang paling menonjol, penguatan akibat hukum bagi penyitaan yang menyimpang prosedur terhadap admissibilitas alat bukti melalui *exclusionary rule*. Sayangnya, hingga penelitian ini berlangsung, sinkronisasi normatif yang komprehensif antara ketentuan penyidikan dalam UU KUP dan PMK terkait dengan KUHAP Baru belum terwujud; PMK Nomor 17 Tahun 2025 tentang Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, meski diterbitkan pada tahun yang sama dengan KUHAP Baru, belum sepenuhnya mengakomodasi seluruh perubahannya.¹⁴

⁸Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan jo. Pasal 43A Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

⁹Putusan Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia Nomor 21/PUU-XII/2014.

¹⁰Putusan Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia Nomor 83/PUU-XXI/2023, diucapkan 13 Februari 2024.

¹¹Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia Nomor 46 P/HUM/2023, tanggal 26 Oktober 2023.

¹²Pasal 44 ayat (2) huruf j Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

¹³Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2025 tentang Hukum Acara Pidana, berlaku efektif 2 Januari 2026.

¹⁴Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 Tahun 2025 tentang Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

2. Metode

Penelitian ini menempuh metode hukum normatif (*yuridis normatif*), yakni penelitian yang mengkaji asas hukum, sistematika hukum, dan taraf sinkronisasi hukum untuk menjawab isu yang diangkat,¹⁵¹⁶ dengan menggabungkan empat pendekatan. Pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) menysasar KUHAP, KUHAP Baru, UU KUP, UU HPP, Peraturan Pemerintah Nomor 135 Tahun 2000, PMK Nomor 177/PMK.03/2022, PMK Nomor 17 Tahun 2025, dan SEMA Nomor 1 Tahun 2025. Pendekatan konseptual (*conceptual approach*) menelaah doktrin penyitaan, *due process of law*, asas *lex specialis derogat legi generali*, teori konflik norma, dan teori kepastian hukum¹⁷¹⁸. Pendekatan kasus (*case approach*) membedah *ratio decidendi* Put MK Nomor 21/PUU-XII/2014, Put MK Nomor 83/PUU-XXI/2023, Put MA Nomor 46 P/HUM/2023, serta sejumlah putusan praperadilan Pengadilan Negeri yang relevan. Putusan-putusan ini dipilih secara purposif karena secara langsung menguji keabsahan tindakan upaya paksa PPNS DJP maupun batas antara Bukper dan penyidikan, sehingga *ratio decidendi*-nya dapat dipetakan untuk mengidentifikasi baik konvergensi maupun disparitas penafsiran hakim antar-tingkat dan antar-Pengadilan Negeri, yang selanjutnya menjadi dasar perumusan kebutuhan harmonisasi normatif. Pendekatan perbandingan (*comparative approach*) membandingkan model penyidikan pajak Belanda (FIOD), Amerika Serikat (IRS-CI), dan Australia (ATO-AFP) sebagai bahan penyusunan rekomendasi harmonisasi.

Bahan hukum primer, sekunder, dan tersier dihimpun lewat studi kepustakaan (*library research*) serta penelaahan dokumen putusan pengadilan yang telah dipublikasikan secara resmi. Analisis dilakukan secara kualitatif-yuridis dengan metode preskriptif-analitis, mencakup inventarisasi norma, interpretasi gramatikal-sistematis-teleologis, analisis kasus, hingga perumusan rekomendasi harmonisasi normatif.

3. Hasil Dan Pembahasan

Pengaturan Penyitaan: KUHAP Lama, KUHAP Baru, dan Undang-Undang Perpajakan

Penyitaan, disebut *inbeslagneming* dalam istilah hukum Belanda, merupakan salah satu dari empat upaya paksa (*dwangmiddelen*) dalam hukum acara pidana, berdampingan dengan penangkapan, penahanan, dan penggeledahan. Pasal 1 angka 16 KUHAP lama mengartikannya sebagai serangkaian tindakan penyidik untuk mengambil alih dan/atau menyimpan di bawah penguasaannya benda bergerak maupun tidak bergerak, berwujud maupun tidak berwujud, demi kepentingan pembuktian dalam penyidikan, penuntutan, dan peradilan.¹⁹ KUHAP Baru mempertahankan inti definisi tersebut namun memperluas cakupannya lewat Pasal 1 angka 35, yang merumuskan penyitaan sebagai "tindakan Penyidik untuk mengambil alih dan/atau menyimpan di bawah penguasaannya atas benda bergerak atau tidak bergerak, berwujud atau tidak berwujud, untuk kepentingan pembuktian dalam Penyidikan, Penuntutan, dan/atau

¹⁵ Dina Susiani, "Metodologi Penelitian Hukum," Penerbit Tahta Media, 2024.

¹⁶ Ronny Hanitijo Soemitro, "Metodologi Penelitian Hukum Dan Jurimetri," Ghalia Indonesia, Jakarta 167 (1990).

¹⁷ Lon Luvois Fuller, "The Morality of Law," 1969.

¹⁸ Gustav Radbruch, "Statutory Lawlessness and Supra-Statutory Law (1946)," *Oxford Journal of Legal Studies* 26, no. 1 (2006): 1–11.

¹⁹ Pasal 1 angka 16 Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana.

pemeriksaan di sidang pengadilan", menambahkan secara eksplisit tahap pemeriksaan di sidang pengadilan yang tidak disebut tegas dalam rumusan lama. Tiga unsur tercermin dari definisi ini: pelaku (penyidik), objek (benda bergerak/tidak bergerak, berwujud/tidak berwujud), dan tujuan (semata kepentingan pembuktian), yang menegaskan sifat murni konservatoris penyitaan dalam KUHAP lama.²⁰ Perlindungan terhadap tindakan penyitaan yang sewenang-wenang berpijak pada Pasal 28G ayat (1) dan Pasal 28H ayat (4) UUD NRI 1945, yang menjamin hak atas perlindungan harta benda dan hak milik pribadi agar tidak diambil alih secara semena-mena, selaras dengan prinsip *due process of law*.²¹²²

Bila dibandingkan, pengaturan penyitaan dalam KUHAP lama dan KUHAP Baru (UU Nomor 20 Tahun 2025) memperlihatkan pergeseran mendasar pada lima dimensi. Pertama, soal tujuan: KUHAP lama membatasinya pada kepentingan pembuktian semata, sementara KUHAP Baru mempertahankan tujuan tersebut namun menambahkan pembatasan bahwa nilai sitaan tidak boleh melampaui kerugian akibat tindak pidana. Kedua, soal mekanisme izin: KUHAP lama tidak menetapkan jangka waktu pasti, sedangkan KUHAP Baru merinci jangka waktu 4 hari kerja (2+2), syarat formal permohonan, serta yurisdiksi Pengadilan Negeri tempat benda berada. Ketiga, soal penyitaan dalam keadaan mendesak: KUHAP lama hanya mensyaratkan kondisi umum, sedangkan KUHAP Baru merumuskan enam kondisi limitatif yang lebih terperinci. Keempat, soal akibat hukum penyitaan yang cacat prosedur: KUHAP lama tidak mengaturnya secara eksplisit, sementara KUHAP Baru menegakkan *exclusionary rule* secara tegas. Kelima, soal objek penyitaan: KUHAP lama hanya menjangkau benda fisik, sedangkan KUHAP Baru memperluasnya hingga mencakup data elektronik, aset kripto, dan rekening bank.

Perlu pula dibedakan dua rezim penyitaan yang berlaku dalam hukum perpajakan Indonesia. Penyitaan administratif dalam rangka penagihan pajak bersandar pada Peraturan Pemerintah Nomor 135 Tahun 2000, dijalankan Juru Sita Pajak tanpa izin Ketua Pengadilan Negeri, semata untuk memaksa pelunasan utang pajak.²³ Sebaliknya, penyitaan *pro justitia* dalam penyidikan tindak pidana perpajakan dijalankan PPNS DJP berdasarkan Pasal 44 UU KUP, tunduk pada KUHAP Baru, dan mewajibkan izin Ketua Pengadilan Negeri demi kepentingan pembuktian. Persoalan yang kerap muncul dalam praktik adalah tercampurnya kedua rezim tersebut: PPNS DJP tidak jarang menyita aset dengan nilai jauh melampaui kerugian negara yang telah terbukti, dengan dalih potensi denda maksimal yang belum tentu dijatuhkan praktik yang kini dibatasi tegas oleh ketentuan proporsionalitas nilai sitaan dalam KUHAP Baru.

Konflik Norma dalam Pengaturan Penyitaan Penyidikan Tindak Pidana Perpajakan

Titik konflik normatif paling mendasar terletak pada tujuan penyitaan itu sendiri. KUHAP Baru membatasi tujuan penyitaan hanya untuk kepentingan

²⁰ M Yahya Harahap, "Pembahasan Permasalahan Dan Penerapan KUHAP: Penyidikan Dan Penuntutan; Jilid II," 2002.

²¹ Pasal 28G ayat (1) dan Pasal 28H ayat (4) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

²² Heri Tahir, "Proses Hukum Yang Adil Dalam Sistem Peradilan Pidana Di Indonesia" (UNIVERSITAS AIRLANGGA, 2002).

²³ Peraturan Pemerintah Nomor 135 Tahun 2000 tentang Tata Cara Penyitaan dalam Rangka Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

pembuktian, sedangkan PMK Nomor 17 Tahun 2025 merumuskan tujuan ganda, yakni pembuktian sekaligus jaminan pemulihan kerugian negara.²⁴ Tambahan tujuan berupa jaminan denda ini berakar dari Pasal 44 ayat (2) huruf j UU HPP, yang diperlukan karena denda pidana tidak dapat disubsider dengan kurungan menurut Pasal 44C UU KUP.²⁵ Akan tetapi, ketentuan KUHAP Baru yang membatasi nilai sitaan agar tidak melampaui kerugian yang terbukti secara implisit menolak penyitaan untuk kepentingan jaminan denda yang nilainya melebihi kerugian tersebut, sebuah kontradiksi normatif yang langsung terlihat.

Frasa "termasuk tetapi tidak terbatas dengan adanya izin ketua pengadilan negeri setempat" dalam Pasal 44 ayat (2) huruf j UU HPP tergolong salah satu rumusan paling kontroversial dalam kewenangan penyidikan perpajakan, sebab membuka dua kemungkinan tafsir yang saling bertentangan. Tafsir pertama memandang izin Ketua Pengadilan Negeri hanya sebagai satu di antara beberapa cara, bukan satu-satunya, sehingga penyitaan tanpa izin tetap dimungkinkan pada kondisi tertentu. Tafsir kedua memandang izin tersebut sebagai syarat minimum yang tidak dapat dikurangi, dengan frasa "tidak terbatas" bermakna bahwa penyitaan tetap tunduk pada KUHAP secara utuh. Tafsir kedua lebih tepat digunakan, didukung tiga argumen yang saling menguatkan: KUHAP Baru, sebagai *lex posterior*, mewajibkan izin Ketua Pengadilan Negeri tanpa pengecualian bagi PPNS DJP; Put MK Nomor 83/PUU-XXI/2023 menegaskan *judicial check* sebagai hak konstitusional yang tidak dapat disingkirkan oleh *lex specialis* manapun; dan pemberian kewenangan menyita tanpa izin pengadilan bertentangan dengan *due process* dalam Pasal 28G dan 28H UUD NRI 1945.

Telaah atas PMK Nomor 17 Tahun 2025, yang diundangkan 19 Februari 2025 kurang dari setahun sebelum KUHAP Baru berlaku efektif mengungkap lima kesenjangan normatif yang kritis. Pertama, soal tujuan penyitaan: PMK menambahkan "jaminan pemulihan kerugian negara" yang tidak diakui KUHAP Baru. Kedua, soal jangka waktu izin Pengadilan Negeri: PMK tidak mengenal jangka waktu 4 hari kerja (2+2) sebagaimana ditetapkan KUHAP Baru. Ketiga, soal pembatasan nilai sitaan: PMK tidak mengatur pembatasan nilai, padahal KUHAP Baru membatasinya agar tidak melampaui kerugian. Keempat, soal akibat penolakan izin: PMK tidak menyatakan bahwa hasil penyitaan tidak dapat dijadikan alat bukti apabila izin ditolak. Kelima, soal hak praperadilan pihak ketiga: PMK tidak mengakui hak tersebut, sementara KUHAP Baru mengakuinya. Akibatnya, PPNS DJP yang menjalankan PMK Nomor 17 Tahun 2025 secara letterlijk tanpa penyesuaian terhadap KUHAP Baru berisiko kehilangan seluruh nilai pembuktian barang sitaannya, sebuah taruhan besar bagi keberhasilan penyidikan.²⁶

Konflik norma yang terjadi di sini berlapis. Pada tataran vertikal, konflik antara KUHAP Baru (undang-undang) dan PMK Nomor 17 Tahun 2025 (peraturan menteri) diselesaikan lewat asas *lex superior derogat legi inferiori*: KUHAP Baru mengesampingkan ketentuan PMK yang bertentangan dengannya, sekalipun ketiadaan revisi PMK tetap memicu kebingungan dalam praktik. Pada tataran horizontal, konflik

²⁴Pasal 1 angka 35 Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2025 tentang Hukum Acara Pidana; Pasal 1 angka 32 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 Tahun 2025 tentang Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

²⁵Pasal 44 ayat (2) huruf j jo. Pasal 44C Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

²⁶Pasal 119 dan Pasal 123 ayat (3) Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2025 tentang Hukum Acara Pidana.

antara KUHAP Baru (*lex generalis-lex posterior*) dan UU KUP/UU HPP (*lex specialis-lex prior*) lebih rumit: manakala menyangkut hak konstitusional, norma yang menawarkan perlindungan konstitusional lebih tinggi wajib didahulukan, sekalipun berkedudukan sebagai *lex posterior generalis*.

Disparitas Praperadilan dan Harmonisasi Normatif Pasca KUHAP Baru

Put MK Nomor 83/PUU-XXI/2023 turut memuat obiter dictum penting: sekalipun Bukper bukan objek praperadilan, tindakan di dalamnya yang berbentuk upaya paksa tetap dapat dijadikan objek praperadilan tersendiri. Implikasinya, "peminjaman wajib" dokumen dalam Bukper yang bersifat memaksa dan berlangsung berminggu-minggu tergolong upaya paksa yang inkonstitusional; PPNS DJP dituntut memastikan setiap tindakan dalam Bukper bersifat sukarela, sembari menanti pembukaan penyidikan formal untuk menggunakan kewenangan penyitaan *pro justitia* dengan izin Ketua Pengadilan Negeri. Pandangan ini diperkuat Put MA Nomor 46 P/HUM/2023, yang menegaskan Bukper sederajat dengan penyelidikan dalam KUHAP sehingga tidak boleh disertai upaya paksa dalam bentuk apa pun.

Disparitas antar-putusan praperadilan mencerminkan belum tuntasnya kejelasan norma. Put PN Sidoarjo Nomor 1/Pid.Pra/2023/PN.Sda menggolongkan "peminjaman dokumen" sebagai tindakan administratif karena tidak disertai perintah penyitaan formal pendekatan formalistis yang rentan disalahgunakan.²⁷ Sebaliknya, Put PN Makassar Nomor 12/Pid.Pra/2024/PN Mks dan Put PN Lubuk Pakam Nomor 9/Pid.Pra/2024/PN Lbp menempuh pendekatan substantif dengan menilai apakah tindakan PPNS DJP secara substansi merupakan upaya paksa, terlepas dari label yang disematkan pendekatan yang lebih selaras dengan semangat Put MK Nomor 83/PUU-XXI/2023.²⁸ Put PN Jakarta Selatan Nomor 2/Pid.Pra/2024 menambahkan bahwa hakim praperadilan berwenang menilai kualitas, bukan sekadar kuantitas, bukti permulaan, sehingga cacat prosedural dalam berita acara penyitaan dokumen dapat membatalkan penetapan tersangka.²⁹ Disparitas ini menandakan kebutuhan mendesak akan panduan yurisprudensial yang seragam dari Mahkamah Agung.

Perbandingan dengan tiga model penyidikan pajak di luar negeri memperkuat arah harmonisasi yang diusulkan. Belanda, lewat *Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst* (FIOD), mensyaratkan penggeledahan tempat tinggal berada di bawah pimpinan *rechter-commissaris* (hakim komisaris), dengan pelanggaran prosedur diatur Pasal 359a *Wetboek van Strafvordering* yang memberi hakim opsi pengurangan pidana, ketidakterpakaian bukti, atau penolakan dakwaan.³⁰ Amerika Serikat, lewat *Internal Revenue Service Criminal Investigation* (IRS-CI), mewajibkan perolehan *search warrant* dari hakim federal berdasarkan *probable cause* tanpa kecuali, sesuai 26 U.S.C. § 7608, dengan penggeledahan hanya ditempuh sebagai jalan terakhir.³¹ Australia, lewat *Australian Taxation Office* (ATO), bahkan sama sekali tidak memiliki kewenangan

²⁷Pengadilan Negeri Sidoarjo, Putusan Nomor 1/Pid.Pra/2023/PN.Sda.

²⁸Pengadilan Negeri Makassar, Putusan Nomor 12/Pid.Pra/2024/PN Mks; Pengadilan Negeri Lubuk Pakam, Putusan Nomor 9/Pid.Pra/2024/PN Lbp.

²⁹Pengadilan Negeri Jakarta Selatan, Putusan Nomor 2/Pid.Pra/2024/PN Jakarta Selatan.

³⁰Pasal 359a *Wetboek van Strafvordering* (Belanda); Pasal 110 Sv (Belanda).

³¹26 U.S.C. § 7608; Internal Revenue Service, IRM 9.4.9: Search Warrants, Evidence and Chain of Custody.

penggeledahan dan penyitaan *pro justitia* secara mandiri, dan wajib berkoordinasi dengan *Australian Federal Police* (AFP) untuk setiap tindakan semacam itu.³² Ketiga model tersebut memperlihatkan benang merah yang sama: *judicial check* bukanlah penghambat efektivitas penyidikan pajak, sejalan pula dengan kajian mengenai asas *lex specialis systematis* dalam hukum pidana pajak.³³ Kesimpulan ini juga sejalan dengan teori regulasi kejahatan kerah putih (*white-collar crime*) yang dikemukakan Michael Levi, yang menegaskan bahwa penegakan hukum atas kejahatan finansial menuntut keseimbangan antara efektivitas investigasi dan perlindungan prosedural, sebab pelaku kejahatan finansial pada umumnya adalah aktor yang memiliki sumber daya dan kapasitas hukum untuk memanfaatkan celah prosedural sekaligus rentan dirugikan oleh penyalahgunaan wewenang aparat.³⁴ Penguatan *judicial check* atas penyitaan dalam KUHAP Baru, dengan demikian, tidak semata soal perlindungan individu, melainkan juga prasyarat legitimasi bagi keberhasilan penegakan hukum pidana pajak dalam jangka panjang.

Bertitik tolak dari seluruh analisis di atas, penelitian ini mengusulkan harmonisasi normatif dalam tiga tingkat. Tingkat pertama, segera merevisi PMK Nomor 17 Tahun 2025 agar terintegrasi dengan norma KUHAP Baru: menyesuaikan definisi penyitaan, jangka waktu izin 4 hari kerja, pembatasan nilai sitaan, klausul akibat hukum penolakan izin, kewajiban pengembalian benda dalam 3 hari, serta pengakuan hak praperadilan pihak ketiga. Tingkat kedua, mengamandemen Pasal 44 UU KUP/UU HPP agar secara eksplisit menundukkan kewenangan penyitaan PPNS DJP pada KUHAP Baru secara utuh, memperjelas bahwa penyitaan untuk jaminan denda tetap tunduk pada pembatasan nilai KUHAP Baru, serta mengkodifikasi larangan upaya paksa dalam Bukper sejalan dengan Put MK Nomor 83/PUU-XXI/2023. Tingkat ketiga, menerbitkan Surat Edaran atau Peraturan Mahkamah Agung pelaksana yang memandu hakim praperadilan dalam menerapkan *exclusionary rule*, menetapkan standar pemeriksaan kualitas bukti permulaan, dan menafsirkan secara ketat frasa "keadaan mendesak" dalam KUHAP Baru.³⁵ Perkembangan terbaru menunjukkan langkah awal ke arah ini telah ditempuh lewat SEMA Nomor 1 Tahun 2026 tentang Pedoman untuk Implementasi KUHP 2023 dan KUHAP 2025, yang menegaskan bahwa pemberian izin penggeledahan dan penyitaan dilakukan lewat penetapan ketua pengadilan negeri sesuai KUHAP Baru; namun pedoman ini belum secara spesifik menjawab kekhususan rezim penyitaan tindak pidana perpajakan, sehingga rekomendasi harmonisasi tiga tingkat di atas tetap relevan.

Ditinjau dari teori kepastian hukum Radbruch, kondisi yang berlaku saat ini belum memenuhi syarat *Rechtssicherheit*: norma mengenai tujuan dan prosedur penyitaan masih kabur, putusan pengadilan tidak konsisten, dan regulasi antara PMK dengan KUHAP Baru belum harmonis.³⁶ KUHAP Baru turut membawa lima perluasan substantif bagi hak tersangka: hak mengetahui alasan penyitaan; hak memperoleh kembali benda sitaan yang izinnya ditolak dalam 3 hari; hak pihak ketiga mengajukan

³²Australian Taxation Office, Submission to Parliamentary Joint Committee on Law Enforcement (Commonwealth of Australia, 2021).

³³ Eddy O S Hiarij, *Prinsip-Prinsip Hukum Pidana*, 2022.

³⁴ Michael Levi, *Regulating Fraud (Routledge Revivals): White-Collar Crime and the Criminal Process* (Routledge, 2013).

³⁵ Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 1 Tahun 2025 tentang Kewenangan Pemberian Izin Penyitaan.

³⁶ Radbruch, "Statutory Lawlessness and Supra-Statutory Law (1946)."

praperadilan; hak atas nilai sitaan yang proporsional; dan hak atas kepastian admisibilitas bukti melalui *exclusionary rule*, sebuah pergeseran paradigmatik dari *crime control model* ke *due process model* dalam sistem peradilan pidana Indonesia.³⁷ Penguatan prosedur penyitaan lewat KUHAP Baru sesungguhnya tidak berlawanan dengan kepentingan penerimaan negara; dalam jangka panjang, sistem penyidikan yang lebih akuntabel justru mendongkrak legitimasi sistem perpajakan sekaligus mendorong kepatuhan sukarela Wajib Pajak.

4. Simpulan

Berdasarkan hasil analisis, pelaksanaan penyitaan dalam penyidikan tindak pidana perpajakan menghadapi persoalan sinkronisasi normatif setelah berlakunya Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2025 tentang Hukum Acara Pidana (KUHP Baru). Meskipun UU KUP dan UU HPP memberikan kewenangan khusus kepada PPNS Direktorat Jenderal Pajak, kewenangan tersebut tetap harus dilaksanakan dalam kerangka *due process of law* dan perlindungan hak konstitusional. KUHP Baru menegaskan pentingnya izin Ketua Pengadilan Negeri, pembatasan nilai benda sitaan secara proporsional, perlindungan hak pihak ketiga, serta *exclusionary rule* terhadap alat bukti yang diperoleh melalui penyitaan yang tidak sesuai prosedur. Konflik dengan PMK Nomor 17 Tahun 2025 terutama terlihat pada tujuan penyitaan, mekanisme dan jangka waktu izin, pembatasan nilai sitaan, akibat hukum penolakan izin, serta hak praperadilan pihak ketiga. Selain itu, disparitas putusan praperadilan mengenai peminjaman dokumen dalam pemeriksaan bukti permulaan menunjukkan bahwa batas antara tindakan administratif dan upaya paksa masih memerlukan kejelasan dan pedoman yang seragam.

Untuk mengatasi persoalan tersebut, diperlukan harmonisasi regulasi secara bertingkat. Pertama, PMK Nomor 17 Tahun 2025 perlu segera disesuaikan dengan ketentuan KUHP Baru, khususnya mengenai izin penyitaan, jangka waktu, nilai benda sitaan, pengembalian benda sitaan, dan hak pihak ketiga. Kedua, Pasal 44 UU KUP/UU HPP perlu diperjelas agar kewenangan penyitaan PPNS DJP secara eksplisit tunduk pada prinsip dan prosedur KUHP Baru serta menegaskan larangan penggunaan upaya paksa dalam pemeriksaan bukti permulaan. Ketiga, diperlukan pedoman Mahkamah Agung yang memberikan standar penilaian bagi hakim praperadilan mengenai kualitas bukti permulaan, *exclusionary rule*, dan kondisi keadaan mendesak. Harmonisasi tersebut bukan hanya diperlukan untuk menciptakan kepastian dan konsistensi hukum, tetapi juga untuk menjaga keseimbangan antara efektivitas penegakan hukum perpajakan, pemulihan kerugian negara, dan perlindungan hak konstitusional warga negara.

5. Daftar Pustaka

- Australian Taxation Office. (2021). *Submission to Parliamentary Joint Committee on Law Enforcement*. Commonwealth of Australia.
- Direktorat Jenderal Pajak, DJP. "Laporan Tahunan DJP 2023," 2023.
- Fuller, Lon Luvois. "The Morality of Law," 1969.
- Harahap, M Yahya. "Pembahasan Permasalahan Dan Penerapan KUHAP: Penyidikan Dan Penuntutan; Jilid II," 2002.
- Hiariej, Eddy O S. *Prinsip-Prinsip Hukum Pidana*, 2022.

³⁷ Herbert L Packer, "Two Models of the Criminal Process," *U. Pa. L. Rev.* 113 (1964): 1.

- Levi, Michael. *Regulating Fraud (Routledge Revivals): White-Collar Crime and the Criminal Process*. Routledge, 2013.
- Mahkamah Agung Republik Indonesia. (2023). Putusan Nomor 46 P/HUM/2023.
- Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia. (2015). Putusan Nomor 21/PUU-XII/2014.
- Mahkamah Konstitusi Republik Indonesia. (2024). Putusan Nomor 83/PUU-XXI/2023.
- Pengadilan Negeri Jakarta Selatan. (2024). Putusan Nomor 2/Pid.Pra/2024/PN Jakarta Selatan.
- Pengadilan Negeri Lubuk Pakam. (2024). Putusan Nomor 9/Pid.Pra/2024/PN Lbp.
- Pengadilan Negeri Makassar. (2024). Putusan Nomor 12/Pid.Pra/2024/PN Mks.
- Pengadilan Negeri Sidoarjo. (2023). Putusan Nomor 1/Pid.Pra/2023/PN.Sda.
- Peraturan Pemerintah Nomor 135 Tahun 2000 tentang Tata Cara Penyitaan dalam Rangka Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 177/PMK.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 Tahun 2025 tentang Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.
- Packer, Herbert L. "Two Models of the Criminal Process." *U. Pa. L. Rev.* 113 (1964): 1.
- Radbruch, Gustav. "Statutory Lawlessness and Supra-Statutory Law (1946)." *Oxford Journal of Legal Studies* 26, no. 1 (2006): 1–11.
- Soemitro, Ronny Hanitijo. "Metodologi Penelitian Hukum Dan Jurimetri." *Ghalia Indonesia, Jakarta* 167 (1990).
- Susiani, Dina. "Metodologi Penelitian Hukum." *Penerbit Tahta Media*, 2024.
- Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 1 Tahun 2025 tentang Kewenangan Pemberian Izin Penyitaan.
- Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 1 Tahun 2026 tentang Pedoman untuk Implementasi KUHP 2023 dan KUHP 2025.
- Tahir, Heri. "Proses Hukum Yang Adil Dalam Sistem Peradilan Pidana Di Indonesia." UNIVERSITAS AIRLANGGA, 2002.
- Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1981 tentang Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana.
- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
- Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
- Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2025 tentang Hukum Acara Pidana.