

Reformulasi Peminjaman Bahan Bukti Dalam Proses Bukti Permulaan Untuk Memberikan Kepastian Hukum Bagi Wajib Pajak

Reformulation of Borrowing Evidence in the Preliminary Evidence Process to Provide Legal Certainty for Taxpayers

Ega Laksmna Triwiraputra, Beniharmoni Harefa, Handoyo Prasetyo
Fakultas Hukum, Universitas Pembangunan Nasional Veteran Jakarta, Jakarta, Indonesia
egalaksmanatriwiraputra@gmail.com

Abstract

*The aim of this research is to determine whether the tax procedural law regulated in the Minister of Finance Regulation (PMK) can override the Criminal Procedure Code (KUHAP). The basis for enforcing tax crimes is stated in the Law on Harmonization of Tax Regulations. The examination of preliminary evidence is not regulated in this law but is delegated to the PMK, granting examiners the authority to borrow and/or examine evidence. This authority is similar to confiscation, causing ambiguity and legal uncertainty. This research uses a descriptive normative method and finds that the rules for borrowing evidence need revision to avoid resembling confiscation. The novelty of this research lies in its focus on the borrowing of evidence in the PMK. The results indicate that the rules for borrowing evidence in the PMK cannot override the concept of confiscation in the Criminal Procedure Code due to the *lex specialis* principle. The conclusion is that the borrowing concept in the PMK regarding Preliminary Evidence cannot override the Criminal Procedure Code. Therefore, reformulation of the PMK is necessary because it still adheres to the autonomy of criminal law, which should be eliminated since Civil Law can adequately provide protection to maintain order.*

Keywords: *Criminal Law Autonomy; Loan of Evidence Materials; Preliminary Evidence Examination*

Abstrak

Tujuan penelitian ini untuk mengetahui hukum acara perpajakan yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan (PMK) dapat mengesampingkan Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHAP). Dasar penegakan tindak pidana perpajakan dinyatakan dalam Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Terdapat aturan mengenai pemeriksaan bukti permulaan yang tidak diatur dalam undang-undang tersebut, tetapi didelegasikan ke PMK tentang Bukti Permulaan yang memberikan kewenangan pemeriksa untuk meminjam dan/atau memeriksa bahan bukti. Kewenangan peminjaman dan/atau memeriksa bahan bukti secara teknis memiliki kesamaan dengan penyitaan. Tidak adanya perbedaan yang signifikan antara peminjaman dengan penyitaan menyebabkan ketidakjelasan sehingga menimbulkan ketidakpastian hukum. Penelitian ini menggunakan metode deskriptif normatif dan menemukan bahwa aturan peminjaman bahan bukti perlu diubah agar tidak menyerupai konsep penyitaan. Kebaruan penelitian ini terletak pada fokus pembahasan peminjaman bahan bukti dalam PMK. Hasil penelitian menunjukkan bahwa aturan peminjaman bahan bukti dalam PMK tidak dapat mengesampingkan konsep penyitaan dalam KUHAP karena prinsip *lex specialis*. Kesimpulan penelitian ini menunjukkan konsep peminjaman dalam PMK tentang Bukti Permulaan tidak dapat mengesampingkan KUHAP. Oleh karena itu, reformulasi terhadap PMK tentang Bukti Permulaan diperlukan, karena PMK *a quo* masih menganut otonomi hukum pidana, yang seharusnya dihilangkan karena Hukum Perdata sudah mampu memberikan perlindungan untuk menjaga ketertiban dalam kehidupan.

Kata kunci: Peminjaman Bahan Bukti; Pemeriksaan Bukti Permulaan; Otonomi Hukum Pidana

1. PENDAHULUAN

Tindak pidana administrative merupakan segala macam bentuk perbuatan-perbuatan yang tidak termasuk dalam lingkup hukum pidana, tetapi justru terdapat dalam rumpun lain seperti perdata dan administrasi yang mencakup sanksi pidana, salah satu contohnya ialah tindak pidana perpajakan. Tindak pidana perpajakan merupakan segala perbuatan yang diancam dan dipidana berdasarkan aturan perpajakan. Tindak pidana pajak dikenal dengan istilah *ius singular* yang berarti aturan perundang-undangan yang memuat ketentuan hukum pidana dengan ciri khusus yaitu didalamnya terdapat delik untuk kelompok orang tertentu, dalam hal ini memiliki ciri khas dalam bidang ekonomis.¹

Adanya tindak pidana perpajakan sendiri membuat pelaksanaan untuk menegakkan hukum pidana materil *an sich* tindak pidana perpajakan dilaksanakan dengan hukum acara yang memiliki kekhususan dan disesuaikan dengan bidang perpajakan atau menyimpang dari ketentuan Undang-Undang Hukum Acara Pidana (selanjutnya disingkat UU HAP).² UU Harmonisasi Perpajakan³ melimpahkan pengaturan mengenai pemeriksaan bukti permulaan tersebut untuk diatur pada peraturan menteri keuangan (Permenkeu). Secara khusus pengaturan pemeriksaan bukti permulaan diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 177 /Pmk.03/2022 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaann Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan (selanjutnya disebut PMK tentang Bukper).⁴

Dibentuknya PMK tentang Bukper bertujuan untuk memberikan dasar hukum dalam memulai tindakan penyelidikan oleh petugas pemeriksa sebelum memasuki tahap penyidikan. Sebelum dapat dinaikkan status perkaranya menjadi tahap penyidikan, petugas pemeriksa haruslah mendapatkan bukti-bukti yang dengan berbagai kewenangan yang dimilikinya. Salah satu hal unik yang tercantum dalam pmk tersebut adalah kewenangan pemeriksa untuk meminjam dan/atau memeriksa bahan bukti. Peminjaman bahan bukti adalah satu dari sekian banyak kewenangan yang dimiliki oleh petugas pemeriksa. Peminjaman bahan bukti sendiri merupakan tindakan yang secara khusus hanya terdapat didalam ketentuan hukum acara perpajakan. Hal tersebut merupakan ciri dari adanya ketentuan khusus didalam sebuah aturan sehingga kekhususan inilah yang digunakan untuk menyampingkan aturan umum yang lazim digunakan.⁵

¹ Edward Omar and Sharif Hiarij, "Asas Lex Specialis Systematis Dan Hukum Pidana Pajak (Principle of Lex Specialist Systematic and Tax Criminal Law)," *Jurnal Penelitian Hukum De Jure* 21, no. 1 (2021), <https://doi.org/10.30641/dejure.2021.V21.001-012>.

² Apriandi Ryan and Handoyo Prasetyo, "Mispersepsi Pidanaan Pertanggungjawaban Korporasi Atas Penggunaan Faktur Pajak Fiktif Oleh Direksi," *Jurnal USM Law Review* 5, no. 2 (2022): 633–46.

³ Republik Indonesia, "Undang-Undang Republik Indonesia Tahun 7 Tahun 2021 Harmonisasi Peraturan Perpajakan," *Pub. L. No. 7* (2021).

⁴ Indonesia Kementerian Keuangan, "Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 177 /Pmk.03/2022 Tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaann Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan ," *Pub. L. No. 177/PMK.03/2022* (2022).

⁵ Republik Indonesia, "Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1981 Tentang Hukum Acara Pidana," *Pub. L. No. 8* (1981).

UU HAP sebagai acuan atau tata cara menegakkan hukum pidana materil yaitu upaya yang dilakukan untuk mendapatkan sebuah bukti dan menemukan tersangka dikenal dengan istilah upaya paksa. Upaya paksa merupakan strategi yang digunakan oleh penegak hukum untuk memastikan kepatuhan terhadap proses hukum. UU HAP sendiri konsep yang menyerupai dengan pengaturan peminjaman bahan bukti yaitu konsep penyitaan. Penyitaan didefinisikan sebagai suatu langkah yang diambil secara hukum untuk mengamankan suatu barang yang berhubungan dengan suatu tindak pidana.

Dari penjabaran diatas, secara teknis antara penyitaan dan peminjaman bahan bukti memiliki kesamaan yaitu menempatkan suatu barang atau bahan bukti dalam penguasaan seseorang secara penuh. Selanjutnya baik dalam penyitaan maupun peminjaman bahan bukti, seseorang yang menjadi objek dari kedua tindakan tersebut memiliki kewajiban untuk menyerahkan barang-barang yang menjadi tujuan diadakannya tindakan tersebut. Tidak adanya hak bagi seseorang tersebut untuk menolak merupakan kesamaan yang paling mencolok pada tahap dilaksanakannya peminjaman bahan bukti dengan penyitaan. Dengan demikian, tidak adanya perbedaan yang signifikan antara kedua tindakan tersebut membuat adanya ketidakjelasan yang dapat menimbulkan ketidakpastian hukum bagi seseorang yang menjadi terperiiksa.

Terdapat penelitian terdahulu yang membahas terkait topik tindak pidana di bidang perpajakan khususnya peminjaman bahan bukti. Pertama, penelitian yang dilakukan oleh Sofian (2021)⁶ yang menjadi topik pembahasan pada penelitian ini adalah mengenai perbedaan pengaturan norma hukum pidana formil antara UU HAP dan UU HP2. Kelemahan dari penelitian ini adalah hanya menjelaskan secara umum terkait perbedaan diantara kedua undang-undang tersebut tanpa dijabarkan mengenai apakah terdapat perbedaan penerapan dan ketentuan khusus yang diatur didalam UU HP2. Selanjutnya penelitian ini tidak menjabarkan mengenai aturan pelaksana yang diatur didalam PMK tentang Bukper sehingga tidak spesifik dalam membahas mengenai perbedaan dalam kaitannya hukum pidana formil.

Penelitian kedua ialah penelitian yang dilakukan oleh Virginia (2021)⁷ yang membahas tentang kebijakan hukum pidana dalam upaya penanggulangan tindak pidana di bidang perpajakan berdasarkan hukum positif saat ini dan di masa yang akan datang. Pada penelitian ini hanya berfokus mengenai bagaimana penanggulangan tindak pidana di bidang perpajakan saat ini dan masa yang akan datang sehingga menimbulkan kelemahan yakni tidak dirumuskannya pengaturan mengenai peminjaman bahan bukti di masa yang akan datang agar tidak terjadi multi tafsir.

⁶ Hasibuan Ahmad, Batara Mulia, and ; Pengaturan Dan Praktek Praperadilan Tindak Pidana Pajak Di Indonesia, "Constitutional Law Commons, Criminal Law Commons, and the Natural Resources Law Commons Recommended Citation Recommended Citation Sofian," *Jurnal Hukum & Pembangunan* 50, no. 3 (2020): 11, <https://doi.org/10.21143/jhp.vol50.no3.2587>.

⁷ Erja Fitria Virginia and Eko Sopyonyono, "Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan," *Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia Program Studi Magister Ilmu Hukum*, vol. 3, 2021, <https://doi.org/https://doi.org/10.14710/jphi.v3i3.299-311>.

Penelitian ketiga ialah penelitian yang dilakukan oleh Ulum (2022)⁸ yang membahas mengenai membahas mengenai kewenangan administratif Direktorat Jenderal Bea dan Cukai (DJBC) yang memiliki sifat memaksa seperti pada tahapan penyidikan dan Pengujian kewenangan administratif yang dimiliki oleh DJBC sebagai objek pra peradilan. Penelitian ini memiliki kelemahan karena hanya membahas mengenai kewenangan administratif DJBC tanpa menjelaskan lebih rinci mengenai pengaturan didalam PMK tentang Bukper itu sendiri.

Berdasarkan uraian tersebut, dapat dijumpai letak persamaan maupun perbedaan diantara penelitian ini dan penelitian sebelumnya. Letak persamaan antara penelitian ini dan penelitian sebelumnya yakni membahas mengenai pengaturan tindak pidana di bidang perpajakan. Sedangkan perbedaan antara ketiga penelitian tersebut dengan penelitian ini ialah tidak adanya pembahasan mengenai adanya pengaturan tentang peminjaman bahan bukti di dalam UUHP2 khususnya didalam PMK tentang Bukper. Pada penelitian ini akan lebih berfokus pada pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan dari sisi teknis peraturan positif yang berlaku dengan memberikan komparasi antara UU HAP dengan PMK tentang Bukper serta tata hubungannya dalam ilmu hukum dan berpedoman pada teori ilmu hukum pidana mengenai otonomi hukum pidana untuk memberikan kajian komprehensif terhadap pemaknaan dan alasan penerapan peminjaman bahan bukti dalam PMK tentang Bukper sehingga didapati konsep peminjaman bahan bukti yang ideal menurut ilmu hukum pada umumnya, serta hukum pidana pada khususnya. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui apakah hukum acara perpajakan yang diatur dalam peraturan menteri keuangan (PMK) dapat mengesampingkan UU HAP.

2. METODE

Tipe penelitian yang digunakan adalah penelitian normatif dengan metode deskriptif untuk memperoleh hasil terkait dengan peminjaman bahan bukti pada pemeriksaan bukti permulaan.⁹ Penelitian normatif ini berfokus pada norma-norma hukum yang berlaku, dengan metode deskriptif yang digunakan untuk menggambarkan situasi dan fenomena secara sistematis dan faktual. Tahapan penelitian dilakukan dengan mengumpulkan sumber data yang berkaitan dengan peminjaman bahan bukti serta bidang lain yang menunjang penelitian yaitu sumber data primer seperti peraturan perundang-undangan dan putusan pengadilan, dan sumber data sekunder yaitu sumber hukum selain dari hukum positif berupa literatur, buku, jurnal, maupun karya ilmiah lainnya. Sumber data ini mencakup data utama yang langsung berkaitan dengan topik dan data pendukung dari bidang hukum lainnya. Setelah sumber data terkumpul, data diolah dengan cara dihimpun dan diklasifikasikan sesuai dengan rumusan masalah. Pengolahan data ini melibatkan pengorganisasian informasi agar dapat menguraikan isu-isu hukum dalam penelitian. Setelah informasi terkumpul dan terdiri atas fakta-fakta, dilakukan analisis untuk menarik kesimpulan serta

⁸ Bahrul Ulum, "Pengujian Kewenangan Administratif Dan Upaya Paksa Direktorat Jenderal Melalui Mekanisme Praperadilan," *Lex Lata* 4, no. 1 (2022).

⁹ Jonaedi Effendi and Johnny Ibrahim, *Metode Penelitian Hukum Normatif Dan Empiris* (Jakarta: Kencana, 2021).

memberikan saran. Proses penarikan kesimpulan dan pemberian saran ini dilakukan dengan memanfaatkan pola pikir deduktif, yaitu menarik kesimpulan umum dari fakta-fakta khusus yang ditemukan selama penelitian.¹⁰

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

3.1 PMK Tentang Bukper Sebagai Hukum Acara Perpajakan Mengesampingkan UU HAP

Menurut Eddy Hiariej, penegakan hukum secara khusus memiliki arti sebagai suatu rangkaian kegiatan didalam sistem peradilan pidana yang memiliki 3 (tiga) sifat yaitu pencegah (preventif), penindak (represif), dan edukasi. Di dalam menegakkan suatu tindak pidana, maka aparat penegak hukum akan berpedoman pada suatu aturan yakni UU HAP sebagai sarana untuk menegakan KUHP. UU HAP sebagai hukum pidana formil dan KUHP sebagai hukum pidana materil memiliki hubungan yang saling terkait dan tidak bisa dipisahkan. Sebab, jika tidak ada KUHP maka UU HAP tidak dapat menjalankan atau mempertahankan hukum pidana materil atau dengan kata lain seseorang yang melakukan tindak pidana tidak dapat diproses pidana.

UU HAP tidak mengatur secara rigid mengenai ketentuan penyelidikan sehingga menimbulkan sedikit permasalahan dalam tataran praktik. Keberadaan pengaturan penyelidikan sendiri pada awalnya diatur dalam Pasal 2 huruf (b) dan (d) UU No. 11/Pnps/1963 tentang Pemberantasan Kegiatan Subversi.¹¹ Ketentuan mengenai penyelidikan yang berdiri sendiri memang tidak banyak dijumpai, namun salah satu contoh pengaturan mengenai tahapan penyelidikan sendiri dapat dilihat pada tindak pidana di bidang perpajakan. Salah satu pasal didalam uu *a quo* mengamanatkan adanya pembentukan suatu aturan khusus yang dibentuk dalam peraturan menteri sebagai aturan pelaksana dalam tahapan penyelidikan di bidang perpajakan yaitu mengenai pemeriksaan bukti permulaan.

Tahapan penyelidikan mengenai pemeriksaan bukti permulaan sendiri merupakan tahap awal yang dilakukan oleh Pejabat Penyidik Pegawai Negeri Sipil (selanjutnya disebut PPNS) di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak. Tahapan tersebut merupakan serangkaian kegiatan yang dilakukan untuk mencari fakta-fakta mengenai suatu peristiwa yang diduga merupakan suatu tindak pidana sebelum akhirnya dapat dinaikkan ke tahap penyidikan. Adanya PMK tentang Bukper sendiri menyebabkan segala tindakan yang dilakukan oleh PPNS di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak harus sesuai dan selaras dengan PMK *a quo*.

Dasar filosofis dari pembentukan PMK tentang Bukper sendiri untuk memberikan kepastian hukum terhadap pelaksanaan pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan. Dengan demikian, segala tindakan yang dilakukan oleh penyidik (PPNS Direktorat Jenderal Pajak) mempunyai dasar hukum yang telah terlegitimasi dan mewujudkan kepastian hukum (*reachable to legal certainty*) seperti yang diinginkan masyarakat luas saat ini.¹² Karena pepastian hukum pada ranah formil menyiratkan suatu

¹⁰ Benuf, Kornelius, and Muhamad Azhar. "Metodologi Penelitian Hukum sebagai Instrumen Mengurai Permasalahan Hukum Kontemporer." *Gema Keadilan* 7, no. 1 (2020): 20-33. <https://doi.org/10.14710/gk.2020.7504>

¹¹ Andi Hamzah, *Hukum Acara Pidana Indonesia* (Jakarta: Sinar Grafika, 2008).

¹² Riadi Asra Ahmad, *Hukum Acara Pidana*, Revisi 1 (Depok : Rajawali Press, 2018).

aturan harus dapat diprediksi atau harus memuat yang jelas sehingga pihak yang berkepentingan dapat memahaminya atau dapat secara relatif menghitung akibat hukum dari tindakan yang dilakukan.¹³

PMK tentang Bukper merupakan respons terhadap kebutuhan akan prosedur yang jelas dalam tahap penyelidikan khususnya pada tindak pidana di bidang perpajakan. Pembentukan PMK ini mencerminkan upaya pemerintah untuk memperbaiki sistem peradilan pidana guna memastikan proses hukum yang berjalan dengan adil dan efisien. Dengan pedoman yang jelas tentang pemeriksaan bukti awal, diharapkan proses penyelidikan akan menjadi lebih teratur dan efisien, mengurangi potensi penyalahgunaan wewenang, serta kesalahan prosedural yang dapat merugikan pihak yang terlibat dalam proses hukum.¹⁴

Legalitas dari PMK tentang Bukper sendiri berasal dari UU HP2 yang secara yuridis merupakan *lex specialis* dari UU HAP. Ketentuan *lex specialis* tersebut tidak hanya sekedar asas *lex specialis derogate legi generali* melainkan derivat dari asas *a quo* yaitu *asas lex specialis systematis*. Adanya ketentuan khusus dalam UU HP2 yang dibentuk oleh pemerintah dan parlemen menjadikan aturan tersebut dapat menegasikan ketentuan umum yang telah berlaku. Segala hal yang bersifat khusus mesti diutamakan daripada hal-hal yang pengaturannya dibuat secara umum sehingga tidak menjadi perdebatan lagi bahwa hal khusus memang diciptakan untuk menyampingkan hal yang umum.¹⁵

Namun, terjadi permasalahan ketika hukum acara yang sedikit banyaknya bersinggungan dengan hak asasi manusia yang diatur didalam suatu peraturan menteri tidak berpedoman pada ketentuan undang-undang. Sebab, Peraturan menteri tidak boleh mengatur mengenai ketentuan yang sifatnya membatasi, perluasan hak, dan memberikan suatu kewajiban. Peraturan menteri seharusnya mengatur hal-hal yang bersifat teknis-administratif. Sejatinya pembentukan PMK tentang Bukper hanya mengatur segala hal yang bersifat administrative sehingga tidak boleh mengatur hal-hal yang sifatnya batasan, perluasan, dan kewajiban bagi setiap orang. Sehingga menjadi suatu permasalahan ketika peraturan menteri yang secara hierarki jauh dibawah undang-undang dan hanya memiliki fungsi sebagai peraturan pelaksana memuat suatu norma yang berisikan larangan atau kewajiban. Hal itu tidaklah tepat, sebab segala ketentuan yang memuat norma baru seperti adanya kewajiban dan larangan haruslah dimuat didalam undang-undang yang dibentuk oleh Presiden (eksekutif) dan Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) selaku lembaga legislatif.

Apabila dilihat secara umum dalam PMK tentang Bukper khususnya mengenai konsep peminjaman bahan bukti terlihat tidak bermasalah, namun jika dilihat secara utuh dalam PMK tentang Bukper maka meminjamkan bahan bukti menjadi sebuah kewajiban

¹³ Piero Ríos Carrillo, "Proportionality, Comparability, and Parity: A Discussion on the Rationality of Balancing," *Legal Theory* 29, no. 4 (December 25, 2023): 257–88, <https://doi.org/10.1017/S1352325223000186>.

¹⁴ Syamsuddin Muchtar and Amir Ilyas Musfiratul Ilimi, "Penyitaan Berbasis Properti Sebagai Upaya Pengembalian Kerugian Keuangan Negara Dalam Tindak Pidana Korupsi," *Jurnal USM Law Review* 5, no. 2 (2022): 493–507.

¹⁵ Nurfaqih Irfani, "Asas Lex Superior, Lex Specialis, Dan Lex Posterior: Pemaknaan, Problematika, Dan Penggunaannya Dalam Penalaran Dan Argumentasi, Hukum," *Jurnal Legislasi Indonesia* 16, no. 3 (2020): 305–25.

yang harus dipenuhi oleh terperiksa. Adanya pemaksaan yang berujung pada timbulnya sebuah kewajiban dalam aturan pelaksana menjadi tidak tepat. Seharusnya kewajiban tersebut terletak di dalam sebuah undang-undang. Selain konsep peminjaman bahan bukti, sebetulnya seluruh kewenangan yang termaktub dalam PMK tentang Bukper merupakan bentuk kewenangan yang sifatnya memaksa terhadap orang pribadi atau badan hukum wajib pajak. Hal ini menunjukkan bahwa istilah peminjaman bahan bukti hanya sesuatu yang bersifat “*penghalusan*” dari istilah yang digunakan untuk penyitaan.

Kewenangan petugas pemeriksa untuk melakukan peminjaman bahan bukti dalam rangka pemeriksaan sebagaimana dijelaskan sebelumnya, menunjukkan karakter pengaturan yang bersifat mengatur hak dan kewajiban dalam bingkai sebuah tindakan memaksa yang berlaku bagi wajib pajak. Sebagai contoh didalam ketentuan *a quo* juga merumuskan mengenai keharusan seseorang untuk meminjamkan bahan bukti dalam kurun waktu 14 (empat belas) hari setelah terbitnya surat peminjaman yang mana hal itu menunjukkan adanya paksaan untuk memberikan bahan bukti. Lebih lanjut, sebagian besar kewenangan petugas pemeriksa dalam rangka melakukan pemeriksaan bukti permulaan yang melakukan peminjaman bahan bukti merupakan kewenangan yang bersifat memaksa. Hal itu menunjukkan suatu ketidakseimbangan antara posisi orang pribadi dan badan hukum sebagai warga negara yang memiliki hak *constitutional* dengan petugas pemeriksa dalam tindak pidana di bidang perpajakan. Ketidakseimbangan tersebut muncul ketika kewenangan petugas pemeriksa sangat besar padahal tindakan yang seharusnya dilakukan terdapat pada ranah penyelidikan.

Oleh karena peminjaman bahan bukti merupakan ketentuan yang mengadopsi konsep dari penyitaan maka ketentuan peminjaman bahan bukti tidak boleh menyimpang dari penyitaan. Sebab, pengaturan mengenai peminjaman bahan bukti sendiri diatur pada level peraturan menteri sehingga jika konsep tersebut menyimpang dari peraturan yang lebih tinggi (konsep penyitaan didalam UU HAP) berdasarkan *asas lex superior derogate legi inferiori* maka secara mutatis mutandis konsep tersebut harusnya mengikuti konsep penyitaan yang termaktub didalam UU HAP.

Keberadaan *asas lex superior derogate legi inferiori* menjadikan aturan yang tingkatannya berada di bawah aturan tertinggi harus berpedoman dan tidak boleh bertentangan dengan aturan yang kedudukannya lebih tinggi. Suatu norma hukum itu bersumber dan berdasar pada norma yang di atasnya, Ketika kedudukan suatu norma hukum berada lebih tinggi dibandingkan aturan dibawahnya maka ia menjadi sumber dan menjadi dasar bagi norma hukum di bawahnya, Sehingga suatu norma hukum itu mempunyai masa berlaku (*rechtskracht*) yang relatif, apabila norma hukum yang berada di atasnya dicabut/dihapus, maka norma hukum yang di bawahnya akan otomatis tercabut/terhapus.

Dengan adanya pertentangan dengan undang-undang yang lebih tinggi, maka keberadaan PMK tentang Bukper khususnya terkait peminjaman bahan bukti menjadi dipertanyakan apakah tepat atau tidak menjadi suatu *lex specialis*. Terlebih sebagai negara yang menganut prinsip hukum maka segala bentuk kekuasaan serta kewenangan harus

mampu dipertanggungjawabkan.¹⁶ Pada ajaran Hans Nawiasky, suatu norma tidak hanya berjenjang tetapi mengalami suatu pengelompokkan. Teori tersebut dikenal dengan istilah *Theorie vom Stufenordnung der Rechtsnormen*.¹⁷ Pada dasarnya teori tersebut merupakan evolusi dari teori *Stufentheori* yaitu selain berlapis-lapis dan berjenjang-jenjang, norma hukum dari suatu negara itu juga berkelempok-kelompok.¹⁸

Keberadaan dari PMK tentang Bukper berdasarkan pengelompokkan hukum termasuk aturan pelaksanaan pada kelompok IV. Sehingga seharusnya PMK tentang Bukper berpedoman atau bersumber dari UU HAP sebagai sebuah aturan yang kedudukannya berada pada kelompok III yaitu *formal gesetz*. Menjadi suatu persoalan ketika PMK tentang Bukper yang dibentuk berdasarkan perintah UU HP2 yang kedudukannya merupakan *lex specialis systematis* sehingga dapat menegasikan ketentuan UU HAP. Namun, perlu diingat keberadaan dari UU HP2 sebagai *lex specialis systematis* dari UU HAP tidak berlaku secara mutatis mutandis bagi PMK tentang Bukper karena kedudukan dari PMK tentang Bukper sendiri merupakan suatu aturan pelaksana sehingga secara hierarki norma tidak dapat bertentangan dengan aturan yang memiliki kedudukan lebih tinggi.¹⁹

Persoalan lain yang timbul dari konsep peminjaman bahan bukti yaitu pada praktiknya, kewenangan peminjaman bahan bukti sendiri menjadi objek dalam melakukan pra peradilan. Adanya beberapa putusan seperti pada putusan Putusan Pengadilan Negeri Sanggau Nomor 2/Pid.Pra/2021/PN Sag yang mengabulkan permohonan pra peradilan, yaitu mengabulkan permohonan pra peradilan terhadap pengeledahan dan penyitaan yang dilakukan termohon berdasarkan berita acara peminjaman berkas/bahan bukti. Hal ini menjadi problem pada praktik sebab konsep peminjaman bahan bukti tidak mencerminkan prinsip *lex stricta* yang menyebabkan multi tafsir pada praktiknya. Konsep peminjaman bahan bukti pada pemeriksaan bukti permulaan tidak hanya bermasalah dari segi konsep lebih jauh lagi mengalami permasalahan pada tataran praktik.

3.2 Reformulasi Peminjaman Bahan Bukti Dalam Tindak Pidana Perpajakan Guna Memberikan Kepastian Kepada Wajib Pajak Sebagai Terperiksa

Dalam tata kehidupan berbangsa dan bernegara, konstitusi Indonesia telah mengamanatkan bahwasannya setiap warga negara memiliki kesamaan kedudukan di mata hukum. Untuk mewujudkan cita bangsa yang mulia, maka dibentuklah Undang-Undang Nomor 39 Tahun 1999 tentang HAM (Selanjutnya disebut sebagai UU HAM) dengan menegaskan bahwa setiap orang memiliki hak atas perlindungan, pengakuan, jaminan serta perlakuan hukum yang adil serta mendapat kepastian hukum. Kepastian hukum bertujuan

¹⁶ Cintya Sindhi, and Hery Firmansyah, "Penerapan Restorative Justice Sebagai Bentuk Permaafan Hakim Dalam Tindak Pidana Pencurian Oleh Lansia," *Jurnal USM Law Review* 6, no. 2 (2023): 543–53. <http://dx.doi.org/10.26623/julr.v6i2.6379>

¹⁷ Wahyu Prianto, "Analisis Hierarki Perundang-Undangan Berdasarkan Teori Norma Hukum Oleh Hans Kelsen Dan Hans Nawiasky," *Jurnal Ilmu Sosial Dan Pendidikan* 2, no. 1 (2024): 08–19.

¹⁸ Muhtadi, "Penerapan Teori Hans Kelsen Dalam Tertib Hukum Indonesia," *Fiat Justitia: Jurnal Ilmu Hukum* 5, no. 3 (2011), <https://doi.org/10.25041/fiatjustisia.v5no3.75>

¹⁹ Sofyam Apendi, "Ketiadaan Peraturan Menteri Dalam Hierarki Peraturan Perundang-Undangan Nasional Dan Implikasinya Terhadap Penataan Regulasi Dalam Sistem Hukum Nasional," *Jurnal Pakuan Law Review* 7, no. 1 (2021): 111–26.

untuk menjaga kepentingan setiap individu dengan memastikan mereka memahami tindakan yang diperbolehkan serta yang dilarang, sehingga mereka terlindungi dari potensi tindakan sewenang-wenang oleh pihak berwenang.²⁰

Pada hakikatnya kepastian hukum merupakan suatu keadaan atau kondisi yang pasti sebagai pedoman dalam tatanan kehidupan sehari-hari sehingga kepastian hukum adalah hal yang normatif bukan empiris.²¹ Konsep kepastian hukum sebagai hal yang normatif dapat terjadi ketika pelaksanaan hukum dilakukan dengan jelas dan logis. Jelas dapat dimaknai sebagai hukum yang tidak memiliki kerancuan sehingga pelaksanaannya tidak menimbulkan keraguan dan logis dimaknai hukum yang tidak saling bertentangan mengingat hukum merupakan suatu sistem yang memiliki hierarki serta pembagian ruang lingkup yang tegas.²²

Penegakan hukum sendiri memiliki arti sebagai upaya untuk menerapkan hukum dalam pelbagai aspek kehidupan bangsa dan negara dengan tujuan menciptakan ketertiban dan kepastian yang berakhir pada sebuah keadilan.²³ Meskipun dalam proses penegakan hukum terjadi benturan antara kepastian, kemanfaatan, dan keadilan disebutkan bahwa keadilan haruslah diutamakan.²⁴ Kepastian hukum bagi wajib pajak merupakan hal penting dan mendasar sebab pengusaha sebagai wajib pajak telah menjalankan kewajibannya untuk mendaftarkan diri sebagai wajib pajak dan teregistrasi secara administratif serta dibuktikan dengan adanya NPWP.²⁵ Selain itu, wajib pajak juga telah melakukan penyetoran sejumlah uang sebagaimana ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan sebagai pendapatan negara dari sektor pajak. Kepastian hukum menjadi suatu bentuk timbal balik dari negara atas pelaksanaan kewajiban oleh wajib pajak.²⁶

Hak milik merupakan salah satu hak yang dimiliki oleh subjek hukum sebagaimana diatur dalam beberapa peraturan perundang-undangan, diantaranya oleh UU HAM. Hak milik dapat dimiliki oleh subjek hukum secara sendiri atau bersama dengan subjek hukum lainnya sepanjang proses kepemilikannya tidak dilakukan dengan cara yang melanggar hukum.²⁷ Hak milik ini dapat berlaku terhadap benda bergerak maupun benda tidak bergerak yang tata cara kepemilikannya diatur dalam peraturan perundang-undangan. Namun hak milik yang dimiliki subjek hukum juga tidak bersifat mutlak, hal ini karena

²⁰ Andrianto Fadly, "Kepastian Hukum Dalam Politik Hukum Di Indonesia," *Administrative Law and Governance Journal* 3, no. 1 (2020): 114–23.

²¹ Dominikus Rato, *Filsafat Hukum Mencari: Memahami dan Memahami Hukum*, (Yogyakarta: Laksbang Pressindo, 2010)

²² CTS Kansil et al., *Kamus Istilah Hukum* (Jakarta: Jala Permata Aksara, 2009).

²³ Edward Omar Sharief Hiarij, *Pengantar Hukum Acara Pidana* (Jakarta: Universitas Terbuka, 2016).

²⁴ Mereduksi Praktik et al., "Mereduksi Praktik Eigenrichting Dan Menyeimbangkan Kedudukan Hukum Para Pihak Dalam Eksekusi Jaminan Fidusia," *Jurnal Ius Constituendum* | 6 (2021).

²⁵ Januardo Sulung Partogi Sihombing, "Redivasi Kelembagaan Otoritas Penerimaan Pajak Indonesia Dalam Pembaharuan Sistem Hukum Perpajakan Nasional Yang Progresif," *Jurnal Ius Constituendum* 5, no. 1 (May 13, 2020): 140, <https://doi.org/10.26623/jic.v5i1.2093>.

²⁶ Apriandi Ryan and Handoyo Prasetyo, "Mispersepsi Pidanaan Pertanggungjawaban Korporasi Atas Penggunaan Faktur Pajak Fiktif Oleh Direksi," *Jurnal USM Law Review* 5, no. 2 (2022): 633–46.

²⁷ Saefullah, "Transformasi Konsep Kepemilikan Harta Dalam Hukum Bisnis Dan Konteks Sejarahnya," *Jurnal USM Law Review* 7, no. 1 (2024): 514–27.

ketentuan peraturan perundang-undangan juga menyatakan bahwa hak yang dimiliki subjek hukum dapat dikesampingkan oleh dan didasarkan pada undang-undang.²⁸ Pengesampingan hak milik dalam rangka penegakan hukum secara prosedural diatur dalam UU HAP. Hal ini untuk memastikan tidak boleh ada perampasan atas hak milik yang dilakukan secara sewenang-wenang atau tidak sesuai dengan prosedur hukum (melawan hukum).

Dari uraian tersebut maka telah tergambar bahwa kepastian hukum yang diberikan oleh negara melalui konstitusi dan undang-undang telah melahirkan perlindungan, pengakuan, jaminan serta perlakuan hukum yang adil. Dalam konteks ini, pembatasan atas hak milik melalui upaya paksa dalam penegakan hukum juga tidak dapat dilakukan secara semena-mena karena terdapat prosedur yang telah ditetapkan dalam UU HAP. Kepastian hukum berupa adanya UU HAP berlaku bukan hanya bagi subjek hukum tetapi juga berlaku kepada aparat penegak hukum dalam melaksanakan tugas dan kewenangannya. Kepastian hukum menjadi penting agar aparat hukum bekerja sesuai dengan aturan dan tidak menyalahgunakan kekuasaannya.

Kekuasaan seringkali menimbulkan ketidakteraturan karena kekuasaan cenderung bersifat otoriter. Oleh karenanya kekuasaan harus dibatasi, salah satunya adalah dengan adanya *check and balance*.²⁹ Dalam konteks peminjaman bahan bukti pada pemeriksaan bukti permulaan, diperlukan juga adanya *check and balance* antara pemeriksa bukti permulaan dengan wajib pajak sebagai terperiksa. Sejauh ini ada 3 (tiga) upaya yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak untuk mencari kepastian hukum melalui instrumen *check and balance* yang disediakan, yakni pra peradilan, gugatan perbuatan melawan hukum, dan koordinasi dengan pemeriksa bukti permulaan.

Secara historis, pra peradilan lahir sebagai lembaga baru yang digunakan untuk menjamin hak asasi manusia terhadap upaya penegakan hukum sebagai tercantum dalam HIR. Pada prinsipnya keberadaan lembaga pra peradilan ditujukan untuk melakukan pengawasan secara horizontal atas segala tindakan upaya paksa oleh penegak hukum dengan tujuan agar dapat dipastikan tindakan tersebut sesuai dengan mekanisme yang telah ditetapkan oleh hukum.³⁰ Dalam proses pemeriksaan bukti permulaan, terdapat beberapa perkara yang menggunakan sarana pra peradilan sebagai bagian dari upaya hukum untuk memperoleh kepastian hukum, khususnya berkaitan dengan peminjaman bahan bukti.

Penggunaan pra peradilan untuk memperoleh kepastian hukum sering dilakukan namun tidak sepenuhnya memberikan kepastian hukum. Sebagai contoh dalam beberapa putusan pra peradilan yakni Putusan PN Surabaya Nomor 14/Pid.Pra/2022/PN Sby,³¹

²⁸ Agus Salim, "Penyelesaian Sengketa Hukum Terhadap Pemegang Sertifikat Hak Milik Dengan Adanya Penerbitan Sertifikat Ganda," *Jurnal USM Law Review* 2, no. 2 (2019): 174–87.

²⁹ Faharudin, "Prinsip Checks And Balances Ditinjau Dari Sisi Dan Praktik," *Jurnal Hukum Volkgeist* 1, no. 2 (2017): 115–28.

³⁰ M Yahya Harahap, *Pembahasan Permasalahan Dan Penerapan KUHAP (Pemeriksaan Sidang Pengadilan, Banding, Kasasi, Dan Peninjauan Kembali)* (Jakarta: Sinar Grafika, 2003).

³¹ Mahkamah Agung RI, "Putusan Pengadilan Negeri Surabaya Nomor 14/Pid.Pra/2022/PN Sby," Pub. L. No. 14/Pid.Pra/2022/PN Sby (2022).

Putusan PN Sanggau Nomor 2/Pid.Pra/2021/PN Sag,³² Putusan PN Pematang Siantar Nomor 2/Pid.Pra/2022/PN Pms,³³ dan Putusan PN Balikpapan Nomor 2/Pid.Pra/2022/PN Bpp³⁴ menyatakan permohonan diterima karena surat perintah pemeriksaan bukti permulaan bertentangan dengan peraturan kementerian keuangan c.q Direktorat Jendral Pajak sehingga secara *mutatis mutandis* Peminjaman Bahan Bukti menjadi tidak sah. Namun dalam beberapa putusan lain, yakni Putusan PN Jakarta Timur Nomor:13/Pid.Pra/2021/PN Jak.Tim³⁵ dan Putusan PN Jakarta Selatan Nomor: 22/Pid.Pra/2023/PN Jkt Sel³⁶ menyatakan menolak untuk menguji atau memeriksa permohonan dari pemohon karena pemeriksaan bukti permulaan bukan ranah pra peradilan. Hal ini menunjukkan bahwa pra peradilan masih ragu untuk mengakui eksistensi peminjaman bahan bukti sebagai objek pra peradilan.

Selain mengajukan upaya hukum berupa pra peradilan, wajib pajak juga dapat mengajukan gugatan perbuatan melawan hukum terhadap pemeriksa bukti permulaan yang melakukan peminjaman bahan bukti. Dalam istilah keperdataan, melawan hukum dimaknai sebagai suatu perbuatan yang dilakukan oleh subjek hukum hal mana perbuatan tersebut adalah perbuatan yang memiliki akibat hukum dan bertentangan dengan hukum. Istilah *onrechtmatige daad* banyak ditemukan dalam KUHPerdara, khususnya Bab III Pasal 1365 KUHPerdara sampai dengan Pasal 1380 KUHPerdara mengenai perikatan yang lahir karena undang-undang.³⁷

KUHPerdara menjelaskan bahwa tiap perbuatan melanggar hukum yang membawa kerugian kepada orang lain, mewajibkan orang yang karena salahnya menerbitkan kerugian itu untuk mengganti kerugian itu. Dari rumusan tersebut maka diketahui unsur adanya perbuatan melawan hukum, yakni adanya perbuatan melawan hukum, perbuatan yang dilakukan terdapat unsur kesalahan, adanya kerugian, dan adanya hubungan kausalitas antara perbuatan yang dilakukan dengan kerugian yang ditimbulkan.³⁸

Selain upaya hukum secara litigasi melalui pra peradilan atau gugatan perbuatan melawan hukum, terdapat upaya lain yang merupakan *soft approach*, yakni dengan berkoordinasi dengan pemeriksa bukti permulaan. Tujuan dilakukannya tindakan koordinasi tersebut adalah untuk mencapai *win-win solution* diantara wajib pajak dengan pemeriksa bukti permulaan. Hal ini dapat dilakukan mengingat pemeriksa bukti permulaan memiliki kewenangan lain yang diperlukan dalam pemeriksaan bukti permulaan. Bentuk konsolidasi

³² Mahkamah Agung RI, "Putusan Pengadilan Negeri Sanggau Nomor 2/Pid.Pra/2021/PN Sag," Pub. L. No. 2/Pid.Pra/2021/PN Sag (2021).

³³ Mahkamah Agung RI, "Putusan Pengadilan Negeri Pematang Siantar Nomor 2/Pid.Pra/2022/PN Pms," Pub. L. No. 2/Pid.Pra/2022/PN Pms (2022).

³⁴ Mahkamah Agung RI, "Putusan Pengadilan Negeri Balikpapan Nomor 2/Pid.Pra/2022/PN Bpp," Pub. L. No. 2/Pid.Pra/2022/PN Bpp (2022).

³⁵ Mahkamah Agung RI, "Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Timur Nomor :13/Pid.Pra/2021/PN Jak.Tim," Pub. L. No. 13/Pid.Pra/2021/PN Jak.Tim (2021).

³⁶ Mahkamah Agung RI, "Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Selatan Nomor : 22/Pid.Pra/2023/PN Jkt Sel," Pub. L. No. 22/Pid.Pra/2023/PN Jkt Sel (2023).

³⁷ Wirjono Projodikoro, *Perbuatan Melanggar Hukum Dipandang Dari Sudur Hukum Perdata* (Yogyakarta: Mandar Maju, 2000).

³⁸ Munir Fuady, *Perbuatan Melawan Hukum (Pendekatan Kontemporer)* (Jakarta: Citra Aditya Bakti, 2005).

yang dapat dilakukan oleh wajib pajak, antara lain meliputi tindakan meminta agar dokumen yang diserahkan adalah dokumen salinan, meminta agar permintaan peminjaman bahan bukti dilakukan setelah kewajiban wajib pajak terlaksana (setelah membuat Laporan Keuangan, RUPS, dan lain sebagainya), meminta agar dipinjamkan bahan bukti untuk kepentingan pelaksanaan kewajiban wajib pajak. Namun konsolidasi antara wajib pajak dengan pemeriksa bukti permulaan belum tentu dapat terlaksana mengingat kewenangan lain yang dimaksud dalam pmk tentang bukper merupakan bentuk diskresi dari pemeriksa bukti permulaan sehingga keberhasilannya tergantung pada subjektifitas pemeriksa bukti permulaan dan kemampuan negosiasi wajib pajak serta *bargaining position*-nya. Hal ini juga menunjukkan bahwa konsolidasi seperti ini belum memberikan kepastian hukum kepada wajib pajak selaku terperiksa.

Selain penggunaan mekanisme *check and balance* yang telah dijelaskan sebelumnya, dalam konteks peminjaman bahan bukti pada pemeriksaan bukti permulaan diperlukan suatu reformulasi yang penting untuk dilakukan yakni melakukan penyeragaman pemaknaan mengenai istilah peminjaman bahan bukti yang khusus terdapat didalam PMK tentang Bukper. Karena adanya kerancuan dan ketidakjelasan pada konsep peminjaman bukti menunjukkan sedari awal konsep yang dirumuskan tersebut bermasalah dan dalam praktiknya menimbulkan ketidakjelasan dan ketidakpastian hukum.

Istilah peminjaman memang bukanlah istilah yang lazim dalam hukum pidana, sebaliknya istilah peminjaman lebih banyak ditemukan dalam hukum perdata termasuk definisi dari peminjaman itu sendiri. definisi pinjam meminjam dalam hukum perdata adalah perjanjian dengan mana pihak yang satu memberikan kepada pihak yang lain suatu jumlah tertentu barang-barang yang habis pakai karena pemakaian, dengan syarat bahwa pihak yang belakangan ini akan mengembalikan sejumlah yang sama dari macam dan keadaan yang sama pula. Adapun yang menjadi subjek hukum dalam pinjam meminjam adalah peminjam (debitur) dan yang meminjam (kreditur) sementara objeknya adalah barang yang dipinjamkan.³⁹ Istilah Peminjaman juga dapat ditemukan dalam PMK tentang Bukper. Akan tetapi PMK tentang Bukper tidak memberikan pengertian secara detil mengenai apa itu peminjaman bahan bukti.

Untuk menguraikan kondisi ini, dalam tataran teori dikenal suatu teori yang disebut sebagai teori otonomi hukum pidana materiil atau *autonomie van het materiale strafrecht*. Meskipun teori otonomi hukum pidana materiil berbicara terkait dengan Hukum Pidana secara materiil akan tetapi pola berpikir teori hukum pidana materiil akan diabsorpsi dalam konsep hukum pidana formil, mengingat dalam teori ini yang dibahas bukan merupakan substansi melainkan pola penafsiran terkait dengan bagaimana suatu ketentuan dalam hukum pidana dapat memperoleh otonomi atas persinggungan dengan cabang ilmu hukum lainnya.

Ketika ada persinggungan antar 2 (dua) cabang ilmu hukum atau lebih maka penting untuk memahami kedudukan hukum pidana sebagai cabang ilmu hukum yang otonom atau

³⁹ Salim H S, *Hukum Kontrak Teori & Teknik Penyusunan Kontrak* (Jakarta: Sinar Grafika, 2021).

menjadi pembantu dari cabang ilmu hukum lainnya dalam menginterpretasikan makna dalam suatu ketentuan hukum pidana. Apabila dilihat dari sifatnya maka sejatinya hukum pidana tidaklah bersifat otonom secara mutlak tetapi bukan juga hanya bersifat sebagai alat bantu bagi cabang ilmu hukum lainnya. Dengan sifatnya yang dinamis maka kemudian timbul pertanyaan baru terkait dengan kapan hukum pidana dapat bersifat otonom dan kapan hukum pidana menjadi alat bantu bagi cabang ilmu hukum lainnya.

Dalam praktik penegakan hukum, pada hakikatnya hukum pidana tidak perlu menggunakan definisi ataupun pengaturan dalam cabang ilmu hukum lainnya, terlebih jika pembentuk peraturan perundang-undangan hendak melindungi suatu kepentingan yang tidak dilindungi oleh ketentuan dalam cabang ilmu hukum lainnya. Secara *a contrario* juga dapat dipahami hukum pidana tidak harus bersifat otonom, melainkan hukum pidana dapat mengabsorpsi makna atau ketentuan dari cabang ilmu hukum lainnya sepanjang kepentingan hukum itu tercapai dan mengakomodir hukum pidana.

Adanya perbedaan konsep peminjaman yang diatur dalam hukum perdata sebagaimana dalam KUHPerdata dengan konsep peminjaman dalam hukum pidana sebagaimana diatur dalam PMK tentang Bukper telah menunjukkan bahwa PMK tentang Bukper menunjukkan otonominya sebagai sebuah cabang ilmu hukum yang melahirkan pembentukan hukum baru. Namun, untuk memberikan kepastian hukum maka perlu diteliti apakah otonomi hukum pidana terhadap klausa peminjaman bahan bukti sudah tepat atau belum.

Dalam pembahasannya sebelumnya telah disimpulkan bahwa hukum pidana dapat menjadi alat bantu bagi cabang ilmu hukum lainnya dan dapat menjadi cabang ilmu yang otonom dan berdiri sendiri dari cabang ilmu hukum lainnya. Adanya sifat otonom atau tidak dalam hukum pidana sendiri bergantung pada apakah suatu kepentingan, utamanya kepentingan untuk mewujudkan ketertiban bagi masyarakat telah dilindungi atau belum dilindungi oleh ketentuan dalam cabang ilmu hukum lainnya. Kepentingan yang dimaksud adalah kepentingan mendasar bagi setiap orang untuk mendapatkan kepastian hukum guna tercapainya perlindungan, pengakuan, jaminan, serta perlakuan hukum yang adil.

Sebagaimana dalam pembahasan sebelumnya, kepastian hukum memiliki 2 (dua) sifat, yakni jelas dan logis. Kedua sifat tersebut menjadi batu uji penting untuk menilai apakah peminjaman bahan bukti dalam PMK tentang Bukper telah memenuhi aspek kepastian hukum atau belum. Dari unsur aspek jelas, pengaturan mengenai peminjaman bahan bukti dalam PMK tentang Bukper tidak sesuai dengan ajaran dalam hukum pidana yang tidak menghendaki adanya upaya paksa sebelum penyidikan berlangsung. Selain itu, peminjaman bahan bukti secara substansi bertentangan dengan aturan yang lebih tinggi, yakni UU HAP. Meskipun UU HP2 merupakan bentuk *lex specialis* dari UU HAP, akan tetapi PMK tentang Bukper adalah peraturan pelaksana dari UU HP2 sehingga terhadap UU HAP maka PMK tentang Bukper harus tetap mengedepankan *asas lex superior*. PMK tentang Bukper juga tidak memberikan batas waktu dalam peminjaman bahan bukti karena jangka waktu yang disebut paling lama adalah 1 (satu) tahun atau 2 (dua) tahun bila ada

perpanjangan. Namun dari pengaturan tersebut juga timbul beberapa pertanyaan lain terkait dengan pengembalian bahan bukti karena tidak ada jangka waktu yang tegas mengenai batas waktunya, berbeda dengan penyerahan bahan bukti dari wajib pajak kepada pemeriksa bukti pemeriksaan.

Sejatinya hukum harus memberikan keadilan bagi para pihak, meskipun dalam tataran praktik hukum tidak selalu memberikan keadilan karena tidak semua norma dalam hukum mengatur tentang keadilan,⁴⁰ termasuk dalam hukum pidana. Mengenai teori keadilan, ada teori keadilan distributif yang menjelaskan bahwa dalam memberikan keadilan hukum dituntut untuk dapat memberikan keuntungan, pengorbanan, dan beban pada para pihak dalam tata kehidupan bermasyarakat dan bernegara secara adil.

Dalam kondisi yang demikian, pembentuk peraturan perundang-undangan juga tidak bisa memaksakan diri dengan tetap mempertahankan konsep peminjaman bahan bukti sebagaimana diatur dalam PMK tentang Bukper sekalipun Pasal 1313 KUHPerdata menyatakan perikatan dapat timbul karena undang-undang. Hal ini karena undang-undang sendiri tidak memberikan ketentuan bahwa pemeriksa bukti permulaan (dalam UU HAP adalah Penyelidik) dapat melakukan peminjaman bahan bukti yang secara konsep adalah sama dengan penyitaan dan hanya dapat dilakukan saat tahap penyidikan atau *pro justitia*.

Sebagai negara yang mengedepankan asas *presumption of innocent* dan asas *due process of law* sudah selayaknya pengaturan dalam peminjaman bahan bukti pada PMK tentang Bukper menghargai hak-hak wajib pajak sebagai terperiksa sebagaimana diatur dalam peraturan perundang-undangan lain, terlebih status pemeriksaan bukti permulaan adalah untuk menemukan ada atau tidaknya peristiwa pidana. Di sisi lain, pembentuk peraturan perundang-undangan juga harus melahirkan sebuah proses hukum yang adil dan tidak memihak sehingga dapat diperoleh keadilan substansif.⁴¹ Dengan dipenuhinya hal-hal tersebut maka sifat jelas dan logis mengenai kepastian hukum baru dapat terwujud dalam PMK tentang Bukper.

4. PENUTUP

PMK tentang Bukper yang mengatur mengenai penyitaan tidak dapat mengesampingkan UU HAP dengan alasan adanya *lex specialis* karena meskipun UU HPP dapat memiliki kekhususan sendiri, namun kedudukan PMK tentang Bukper merupakan pelaksana dari UU HPP sebagai harus patuh dengan asas *lex superior derogat legi inferior*. Reformulasi terhadap PMK tentang Bukper diperlukan karena sebagai negara yang hendak memberikan kepastian hukum, perlindungan, jaminan, pengakuan, dan kesamaan dihadapan hukum memerlukan aturan preventif untuk melindungi hak setiap orang, keberadaan PMK tentang Bukper belum mengakomodir perlindungan preventif terhadap wajib pajak karena masih menganut otonomi hukum pidana sehingga perlu adanya reformulasi terhadap peminjaman bahan bukti dengan menghilangkan otonomi hukum pidana dengan alasan

⁴⁰ Fence M Wantu, "Antinomi Dalam Penegakan Hukum Oleh Hakim," *Mimbar Hukum-Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada* 19, no. 3 (2007).

⁴¹ Heri Tahir, *Proses Hukum Yang Adil Dalam Sistem Peradilan Pidana Di Indonesia (Cetakan Pertama)*, 1st ed. (Yogyakarta: Laksbang Pressindo, 2010).

bahwa hukum perdata sudah mampu memberikan perlindungan atas kepentingan untuk menjaga ketertiban dalam kehidupan.

DAFTAR PUSTAKA

- Ahmad, Hasibuan, Batara Mulia, and ; Pengaturan Dan Praktek Praperadilan Tindak Pidana Pajak Di Indonesia. "Constitutional Law Commons, Criminal Law Commons, and the Natural Resources Law Commons Recommended Citation Recommended Citation Sofian." *Jurnal Hukum & Pembangunan* 50, no. 3 (2020): 11. <https://doi.org/10.21143/jhp.vol50.no3.2587>.
- Andi Hamzah. *Hukum Acara Pidana Indonesia*. Jakarta: Sinar Grafika, 2008.
- Apendi, Sofyam. "Ketiadaan Peraturan Menteri Dalam Hierarki Peraturan Perundang-Undangan Nasional Dan Implikasinya Terhadap Penataan Regulasi Dalam Sistem Hukum Nasional." *Jurnal Pakuan Law Review* 7, no. 1 (2021): 111–26.
- Benuf, Kornelius, Siti Mahmudah, and Ery Agus Priyono. "Perlindungan Hukum Terhadap Keamanan Data Konsumen Financial Technology Di Indonesia." *Refleksi Hukum: Jurnal Ilmu Hukum* 3, no. 2 (August 7, 2019): 145–60. <https://doi.org/10.24246/jrh.2019.v3.i2.p145-160>.
- Cintya, Sindhi, and Hery Firmansyah. "Penerapan Restorative Justice Sebagai Bentuk Permaafan Hakim Dalam Tindak Pidana Pencurian Oleh Lansia." *Jurnal USM Law Review* 6, no. 2 (2023): 543–53. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.26623/julr.v6i2.6379>.
- Effendi, Jonaedi, and Johnny Ibrahim. *Metode Penelitian Hukum Normatif Dan Empiris*. Jakarta: Kencana, 2021.
- Fadly, Andrianto. "Kepastian Hukum Dalam Politik Hukum Di Indonesia." *Administrative Law and Governance Journal* 3, no. 1 (2020): 114–23.
- Faharudin. "Prinsip Checks And Balances Ditinjau Dari Sisi Dan Praktik." *Jurnal Hukum Volkgeist* 1, no. 2 (2017): 115–28. <https://doi.org/https://doi.org/10.35326/volkgeist.v1i2.97>.
- Fitria Virginia, Erja, and Eko Soponyono. "Pembaharuan Kebijakan Hukum Pidana Dalam Upaya Penanggulangan Tindak Pidana Perpajakan." *Jurnal Pembangunan Hukum Indonesia Program Studi Magister Ilmu Hukum*. Vol. 3, 2021. <https://doi.org/https://doi.org/10.14710/jphi.v3i3.299-311>.
- Fuady, Munir. *Perbuatan Melawan Hukum (Pendekatan Kontemporer)*. Jakarta: Citra Aditya Bakti, 2005.
- H S, Salim. *Hukum Kontrak Teori & Teknik Penyusunan Kontrak*. Jakarta: Sinar Grafika, 2021.
- Harahap, M Yahya. *Pembahasan Permasalahan Dan Penerapan KUHAP (Pemeriksaan Sidang Pengadilan, Banding, Kasasi, Dan Peninjauan Kembali)*. Jakarta: Sinar Grafika, 2003.
- Hiariej, Edward Omar Sharief. *Pengantar Hukum Acara Pidana*. Jakarta: Universitas Terbuka, 2016.
- Irfani, Nurfaqih. "Asas Lex Superior, Lex Specialis, Dan Lex Posterior: Pemaknaan, Problematika, Dan Penggunaannya Dalam Penalaran Dan Argumentasi, Hukum." *Jurnal Legislasi Indonesia* 16, no. 3 (2020): 305–25.

- Kansil, CTS, Christine ST, Palandeng, R Engeliën, Mamahit, and Godlieb N. *Kamus Istilah Hukum*. Jakarta: Jala Permata Aksara, 2009.
- Kementerian Keuangan, Indonesia. Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 177 /Pmk.03/2022 Tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaann Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan , Pub. L. No. 177/PMK.03/2022 (2022).
- Mahkamah Agung RI. Putusan Pengadilan Negeri Balikpapan Nomor 2/Pid.Pra/2022/PN Bpp , Pub. L. No. 2/Pid.Pra/2022/PN Bpp (2022).
- . Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Selatan Nomor : 22/Pid.Pra/2023/PN Jkt Sel, Pub. L. No. 22/Pid.Pra/2023/PN Jkt Sel (2023).
- . Putusan Pengadilan Negeri Jakarta Timur Nomor :13/Pid.Pra/2021/PN Jak.Tim , Pub. L. No. 13/Pid.Pra/2021/PN Jak.Tim (2021).
- . Putusan Pengadilan Negeri Pematang Siantar Nomor 2/Pid.Pra/2022/PN Pms, Pub. L. No. 2/Pid.Pra/2022/PN Pms (2022).
- . Putusan Pengadilan Negeri Sanggau Nomor 2/Pid.Pra/2021/PN Sag, Pub. L. No. 2/Pid.Pra/2021/PN Sag (2021).
- . Putusan Pengadilan Negeri Surabaya Nomor 14/Pid.Pra/2022/PN Sby, Pub. L. No. 14/Pid.Pra/2022/PN Sby (2022).
- Muchtar, Syamsuddin, and Amir Ilyas Musfiratul Ilmi. “Penyitaan Berbasis Properti Sebagai Upaya Pengembalian Kerugian Keuangan Negara Dalam Tindak Pidana Korupsi.” *Jurnal USM Law Review* 5, no. 2 (2022): 493–507.
- Muhtadi. “Penerapan Teori Hans Kelsen Dalam Tertib Hukum Indonesia,” .” *Fiat Justita: Jurnal Ilmu Hukum* 5, no. 3 (2011).
- Omar, Edward, and Sharif Hiariej. “Asas Lex Specialis Systematis Dan Hukum Pidana Pajak (Principle of Lex Specialist Systematic and Tax Criminal Law).” *Jurnal Penelitian Hukum De Jure* 21, no. 1 (2021). <https://doi.org/10.30641/dejure.2021.V21.001-012>.
- Praktik, Mereduksi, Eigenrichting Dan, Menyeimbangkan Kedudukan, Hukum Para, Pihak Dalam, Eksekusi Jaminan, Fidusia Saut, et al. “Mereduksi Praktik Eigenrichting Dan Menyeimbangkan Kedudukan Hukum Para Pihak Dalam Eksekusi Jaminan Fidusia.” *Jurnal Ius Constituendum* / 6 (2021).
- Prianto, Wahyu. “Analisis Hierarki Perundang-Undangan Berdasarkan Teori Norma Hukum Oleh Hans Kelsen Dan Hans Nawiasky.” *Jurnal Ilmu Sosial Dan Pendidikan* 2, no. 1 (2024): 08–19.
- Projodikoro, Wirjono. *Perbuatan Melanggar Hukum Dipandang Dari Sudur Hukum Perdata*. Yogyakarta: Mandar Maju, 2000.
- Republik Indonesia. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1981 Tentang Hukum Acara Pidana, Pub. L. No. 8 (1981).
- . Undang-Undang Republik Indonesia Tahun 7 Tahun 2021 Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Pub. L. No. 7 (2021).
- Riadi Asra Ahmad. *Hukum Acara Pidana* . Revisi 1. Depok : Rajawali Press, 2018.
- Ríos Carrillo, Piero. “Proportionality, Comparability, and Parity: A Discussion on the Rationality of Balancing.” *Legal Theory* 29, no. 4 (December 25, 2023): 257–88. <https://doi.org/10.1017/S1352325223000186>.
- Ryan, Apriandi, and Handoyo Prasertyo. “Mispersepsi Pemidanaan Pertanggungjawaban Korporasi Atas Penggunaan Faktur Pajak Fiktif Oleh Direksi.” *Jurnal USM Law Review* 5, no. 2 (2022): 633–46.

- Saefullah. “Transformasi Konsep Kepemilikan Harta Dalam Hukum Bisnis Dan Konteks Sejarahnya.” *Jurnal USM Law Review* 7, no. 1 (2024): 514–27.
- Salim, Agus. “Penyelesaian Sengketa Hukum Terhadap Pemegang Sertifikat Hak Milik Dengan Adanya Penerbitan Sertifikat Ganda.” *Jurnal USM Law Review* 2, no. 2 (2019): 174–87.
- Sihombing, Januardo Sulung Partogi. “Redivasi Kelembagaan Otoritas Penerimaan Pajak Indonesia Dalam Pembaharuan Sistem Hukum Perpajakan Nasional Yang Progresif.” *Jurnal Ius Constituendum* 5, no. 1 (May 13, 2020): 140. <https://doi.org/10.26623/jic.v5i1.2093>.
- Tahir, Heri. *Proses Hukum Yang Adil Dalam Sistem Peradilan Pidana Di Indonesia (Cetakan Pertama)*. 1st ed. Yogyakarta: Laksbang Pressindo, 2010.
- Ulum, Bahrul. “Pengujian Kewenangan Administratif Dan Upaya Paksa Direktorat Jenderal Melalui Mekanisme Praperadilan.” *Lex Lata* 4, no. 1 (2022).
- Wantu, Fence M. “Antinomi Dalam Penegakan Hukum Oleh Hakim.” *Mimbar Hukum-Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada* 19, no. 3 (2007).