

## Dilema Penggunaan Forensik Digital dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan Pasca Putusan MK No 83/PUU-XXI/2023

<sup>1</sup>Febrian Halomoan, <sup>2</sup>Handar Subhandi Bakhtiar

<sup>1,2</sup>Universitas Pembangunan Nasional "Veteran" Jakarta, Indonesia

<sup>1</sup>[2410622018@mahasiswa.upnvj.ac.id](mailto:2410622018@mahasiswa.upnvj.ac.id), <sup>2</sup>[handarsubhandi@upnvj.ac.id](mailto:handarsubhandi@upnvj.ac.id)

### ABSTRACT

*This article examines the constitutional implications of the Indonesian Constitutional Court Decision No. 83/PUU-XXI/2023 on the use of digital forensics in criminal tax enforcement. The decision restricts the preliminary evidence examination under Law No. 7 of 2021 on Tax Harmonization by prohibiting coercive measures, thereby creating significant legal dilemmas for the Directorate General of Taxes (DGT) in investigating tax crimes classified as white-collar offenses. The legal challenge emerges from the temporal and evidentiary vulnerability of digital evidence, which requires immediate acquisition during preliminary examination to maintain data integrity and admissibility. Unlike traditional evidence, digital data can be readily altered, deleted, or manipulated if acquisition is delayed until the investigation phase. The Court's restrictive interpretation of preliminary examination authority consequently diminishes the DGT's practical capacity to employ digital forensic techniques essential for uncovering sophisticated tax evasion schemes, particularly those involving aggressive tax planning and Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) strategies. The article employs normative legal research methodology with statutory and conceptual approaches to analyze the decision's impact on tax crime enforcement effectiveness. Findings indicate that post-constitutional interpretation, the DGT's usage of digital forensic investigation has declined substantially, with investigating officers (PPNS) hesitant to utilize these methodologies due to heightened vulnerability to pre-trial objections regarding alleged coercive conduct. The study recommends explicit statutory codification of digital forensic activities within the framework of preliminary examination to clarify their legitimacy, protect investigating officers from legal challenge, and maintain the efficacy of tax law enforcement while respecting constitutional protections.*

**Keywords:** Digital Forensics; Tax Crime Enforcement; White-Collar Crime; Constitutional Court Decision; Digital Evidence Integrity

### ABSTRAK

Artikel ini mengkaji implikasi konstitusional Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 83/PUU-XXI/2023 terhadap penggunaan forensik digital dalam penegakan hukum pidana pajak di Indonesia. Putusan tersebut membatasi pemeriksaan bukti permulaan berdasarkan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Perpajakan dengan melarang tindakan upaya paksa, menciptakan dilema hukum signifikan bagi Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dalam menginvestigasi tindak pidana perpajakan yang diklasifikasikan sebagai white-collar crime. Tantangan yuridis muncul dari kerentanan temporal dan evidentiary data digital, yang memerlukan akuisisi segera selama pemeriksaan bukti permulaan untuk mempertahankan integritas dan admissibilitas data. Berbeda dengan bukti konvensional, data digital dapat dengan mudah diubah, dihapus, atau dimanipulasi jika akuisisi ditunda hingga tahap penyidikan. Interpretasi restriktif Mahkamah Konstitusi terhadap kewenangan pemeriksaan bukti permulaan secara konsekuensial mengurangi kapasitas praktis DJP dalam menerapkan teknik forensik digital yang esensial untuk mengungkap skema penghindaran pajak canggih, khususnya yang

melibatkan strategi tax planning agresif dan Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Artikel menggunakan metodologi penelitian hukum normatif dengan pendekatan perundang-undangan dan konseptual untuk menganalisis dampak putusan terhadap efektivitas penegakan pidana perpajakan. Temuan mengindikasikan bahwa pasca-putusan, penggunaan investigasi forensik digital oleh DJP menurun signifikan, dengan para penyidik pajak (PPNS) enggan memanfaatkan metodologi ini karena kerentanan terhadap gugatan praperadilan. Studi merekomendasikan kodifikasi statutori eksplisit kegiatan forensik digital dalam kerangka pemeriksaan bukti permulaan untuk memperjelas legitimasi dan melindungi penyidik dari gugatan sambil mempertahankan efektivitas penegakan hukum perpajakan.

**Kata Kunci:** Forensik Digital; Penegakan Hukum Pidana Pajak; Kejahatan Kerah Putih; Putusan Mahkamah Konstitusi; Integritas Bukti Digital

## Pendahuluan

Pada alinea keempat Pembukaan UUD 1945 tujuan negara Indonesia yaitu “*melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi, dan keadilan sosial*”. Melalui tujuan tersebut, negara Indonesia berkomitmen untuk melindungi seluruh komponen di Indonesia yang meliputi rakyat, kekayaan alam, kekayaan budaya, maupun nilai-nilai luhur bangsa. Negara memiliki kewajiban untuk menjamin keselamatan dan keamanan seluruh warganya dari segala bentuk kejahatan sebagai upaya mewujudkan tujuan perlindungan bangsa di sisi lain negara juga berkewajiban memajukan kesejahteraan umum.

Pembangunan yang bertujuan memajukan kesejahteraan umum dan Pajak adalah dua hal yang tidak dapat dipisahkan. Pembangunan membutuhkan dana yang tentunya tidak sedikit, dimana hal tersebut tentunya didukung dari Sektor Perpajakan sebagai salah satu sumber penerimaan negara. Berdasarkan Undang-undang Nomor 19 Tahun 2023 tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2024 kurang lebih 82,43 % penerimaan negara yang harus diampu lewat penerimaan perpajakan. Pada bagian penjelasan Undang-undang No 7 tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan dalam rangka peningkatan rasio pajak (*tax ratio*), Pemerintah telah melakukan berbagai upaya antara lain melalui reformasi perpajakan yang berfokus pada organisasi, sumber daya manusia, teknologi informasi berbasis data, proses bisnis, dan regulasi perpajakan. Hal ini dilaksanakan di antaranya dengan peningkatan fungsi pelayanan, implementasi program Pengampunan Pajak, pelaksanaan skema *Automatic Exchange of Financial Account Information*, penguatan' efektivitas fungsi ekstensifikasi, dan penegakan hukum. Namun, hal tersebut belum cukup untuk mengimbangi perubahan pola bisnis dan dinamika globalisasi yang sangat dinamis serta mengatasi praktik *aggressive tax planning* yang ada.

Tindak Pidana di bidang perpajakan dapat digolongkan sebagai “kejahatan luar biasa” (*extra ordinary crimes*) dan biasa pula disebut “kejahatan kerah putih” (*white collar crime*) karena umumnya dilakukan oleh orang-orang terdidik dan terhormat yang memiliki kedudukan penting baik di lingkungan penyelenggara negara maupun di kalangan pengusaha dan profesional. Upaya menyembunyikan data terkait manipulasi pajak perlu penanganan khusus. Istilah *White Collar Crime* pertama kali diperkenalkan pada tahun 1939 oleh sosiolog Edwin Sutherland, yang mendefinisikannya sebagai “kejahatan yang dilakukan oleh seseorang yang memiliki reputasi baik dan status sosial tinggi dalam menjalankan pekerjaannya.” Definisi ini

disampaikan dalam pidatonya yang berjudul *White Collar Criminality* di hadapan *American Sociological Society*. Sebaliknya, pekerja *blue collar* dipandang sebagai buruh yang mengenakan seragam dan bekerja di pabrik, bengkel, atau fasilitas industri lainnya, yang tidak berada dalam posisi untuk melakukan spionase korporasi. Sutherland juga menyatakan bahwa pekerja *blue collar* lebih sering terlibat dalam kejahatan langsung yang bersifat kekerasan, seperti penyerangan, pembunuhan, perampokan, dan perusakan (VanderPyl, 2024).

Sesungguhnya, kejahatan merupakan ancaman bagi keamanan, administrasi, dan yurisdiksi suatu negara kejahatan memiliki dampak sebagai beban bagi perekonomian sebuah negara. Perkembangan dan pembangunan di Indonesia sangat pesat dalam sektor perekonomian, hal tersebut sangat jelas terlihat pada dunia usaha yang dimana masyarakat dalam menjalankan aktifitas usaha atau bisnis jenis transaksi yang dilakukan sudah semakin kompleks, begitu juga dalam kejahatan. Saat ini bentuk dan modus dari kejahatan semakin berkembang dan bahkan menggunakan kemajuan teknologi sebagai alat. Sesungguhnya perkembangan hukum diharapkan dapat berjalan seiring dengan perkembangan kebudayaan, teknologi dan ilmu pengetahuan, namun perjalanan evolusi hukum sangat lamban sehingga seringkali masih banyak kaidah atau aturan yang sebenarnya masih tertinggal ataupun pra modern (Fuady, 2020:10).

Memerangi kejahatan yang berkaitan dengan teknologi dan data elektronik, mengharuskan Direktorat Jenderal Pajak memiliki cara untuk menyelami lautan digital yang penuh dengan informasi dalam jumlah sangat besar, dan tidak hanya berusaha untuk memperoleh, tetapi juga mengobjektifikasi bukti dari aktivitas kriminal tersebut. Setiap potongan data elektronik yang signifikan dalam proses pidana dianggap sebagai bukti yang harus ditangani dengan prosedur ilmiah tertentu agar tetap memiliki nilai pembuktian. Selama setiap objek bukti tersebut dapat diterima di pengadilan, autentik, andal, dan lengkap, maka bukti tersebut dapat digunakan untuk mendukung proses hukum secara sah dan efektif.

Pada tahun 2024 dikeluarkan Putusan MK No 83/PUU-XXI/2023 tanggal 13 Februari 2024 yang memiliki dampak pada kegiatan Forensik Digital Pada Penegakan Hukum Tindak Pidana Perpajakan (Bahwa sebelum adanya Putusan MK tersebut Direktorat Jenderal Pajak sudah memiliki instrument hukum terkait pelaksanaan forensik digital lewat PMK No. 239/PMK.03/2014 yang saat ini sudah diperbaharui lewat PMK No. 177/PMK.03/2022, serta Pedoman Forensik Digital Untuk Kepentingan Perpajakan lewat SE-36/PJ/2017). Putusan MK tersebut berawal dari pemohon yang menjelaskan bahwa dalam pemeriksaan bukti permulaan dilakukan dengan cara-cara upaya paksa, seperti cara perolehan keterangan berupa dokumen/data elektronik, termasuk melakukan penyegelan dan memasuki/memeriksa tempat atau ruangan tertentu (penggeledahan). dalam rangka perolehan bahan bukti, PPNS membuat Tanda Terima Peminjaman dan Berita Acara Perolehan Data Elektronik. Sekalipun pada bukti tanda terima peminjaman dinyatakan "Peminjaman".

Atas permohonan tersebut Majelis Hakim Mengabulkan permohonan para Pemohon untuk sebagian. Menyatakan sepanjang frasa "pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan" dalam Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai 258 kekuatan hukum mengikat, sepanjang tidak dimaknai "tidak terdapat tindakan upaya paksa", sehingga selengkapnyanya norma Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-

Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736) menjadi "Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, sepanjang tidak terdapat tindakan upaya paksa".

Tentunya dengan adanya Putusan MK tersebut sedikit banyak akan berpengaruh pada penggunaan Forensik Digital pada penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. Kegiatan forensik digital telah dilakukan dalam mendukung penanganan data elektronik pada pemeriksaan pajak, pemeriksaan bukti permulaan, dan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan. Direktorat Jenderal Pajak kerap menangani data tertentu yang bersifat elektronik yang perlu menerapkan metode khusus melalui kegiatan forensik digital dalam perolehan data terkait penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan. Hal ini penting karena Data Elektronik bersifat rentan, mudah berubah, hilang, atau terhapus sehingga diperlukan metode khusus yang dapat menjamin keutuhan data dan legalitas penanganannya sehingga menjadi petunjuk atau bukti mengenai kejadian atau keadaan yang sebenarnya atau sesungguhnya yang dapat dipertanggungjawabkan secara hukum. Oleh karena itu Tulisan ini akan membahas mengenai Dampak dari Putusan MK tersebut terhadap kegiatan Forensik Digital dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan dan juga pengaturan ke depannya supaya kegiatan Forensik Digital dapat melindungi Forensor dalam melakukan perolehan data elektronik yang rentan menjadi objek pra peradilan.

Oleh sebab itu penelitian ini akan mendalami : (1) Dampak hukum dari Putusan Mahkamah Konstitusi No. 83/PUU-XXI/2023 terhadap efektivitas Direktorat Jenderal Pajak dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan, (2) Pengaturan yang ideal terhadap Forensor dalam melakukan tindakan Forensik Digital dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

## Metode Penelitian

Penelitian hukum normatif merupakan jenis penelitian yang bertumpu pada studi terhadap norma-norma hukum yang tertulis dalam peraturan perundang-undangan dan bahan-bahan hukum lainnya. Pendekatan ini tidak melihat hukum sebagai gejala sosial yang hidup di masyarakat, melainkan sebagai kaidah atau norma yang menjadi pedoman dalam kehidupan bermasyarakat dan bernegara. Penelitian hukum normatif berfokus pada analisis terhadap sistematika hukum, asas-asas hukum, dan sinkronisasi antara berbagai peraturan hukum yang berlaku. Dalam konteks ini, tulisan ini merupakan penelitian hukum normatif yang bertujuan untuk mengetahui dan menganalisis dampak putusan Mahkamah Konstitusi Putusan MK No 83/PUU-XXI/2023 tanggal 13 Februari 2024 terhadap penggunaan Forensik Digital dalam Penegakan Hukum Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan pendekatan perundang-undangan (statuta approach), yaitu dengan menelaah aturan mengenai penggunaan Forensik Digital dalam Penegakan Hukum Tindak Pidana di Bidang Perpajakan sebelum dan pasca-putusan MK. Melalui pendekatan ini, penulis akan mengkaji bagaimana perubahan atau penafsiran konstitusional yang ditetapkan oleh MK memengaruhi fungsi, dan batas-batas kewenangan Direktorat Jenderal Pajak.

Di samping itu, pendekatan konseptual juga digunakan dengan merujuk pada prinsip-prinsip hukum yang ditemukan dalam pandangan para sarjana atau doktrin hukum terkait

penanganan tindak pidana White Collar Crime. Pendekatan ini diperlukan untuk memahami dasar-dasar teoritis dari perubahan kewenangan dari Putusan MK tersebut, dihubungkan dengan Tindak Pidana Perpajakan sebagai White Collar Crime. Dengan demikian, penelitian diharapkan tidak hanya menjelaskan kondisi hukum positif yang berlaku, tetapi juga menawarkan analisis kritis terhadap implikasi yuridis dari putusan MK terhadap penanganan Tindak Pidana di bidang Perpajakan di Indonesia.

## Hasil Penelitian dan Pembahasan

### Dampak hukum dari Putusan Mahkamah Konstitusi No. 83/PUU-XXI/2023 terhadap efektivitas Direktorat Jenderal Pajak dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan

Sistem pembuktian merupakan aspek yang penting dalam menjamin kelancaran proses pemeriksaan perkara pidana, karena di dalamnya terkandung asas serta metode pembuktian yang digunakan sebagai seperangkat aturan formal untuk menemukan kebenaran yang hakiki. Pembuktian menjadi pusat perhatian dalam proses pemeriksaan perkara pidana di pengadilan. Sistem pembuktian dalam hukum acara pidana di Indonesia menganut stelsel negatif wettelijk, yaitu hanya alat bukti yang sah menurut undang-undang yang dapat digunakan dalam proses pembuktian, namun keberadaan alat bukti yang sah dan diatur oleh undang-undang saja belum cukup bagi hakim untuk menyatakan bahwa kesalahan terdakwa telah terbukti, tetap diperlukan adanya keyakinan dari hakim (Prodjohamidjojo, 1994:14).

Hal ini menjadi latar belakang penggunaan forensik digital sebagai salah satu sarana pengujian dokumen elektronik agar dapat menjadi alat bukti yang sah. Forensik digital memiliki kemampuan untuk mengakuisisi data dari berbagai sumber perangkat digital guna menghimpun barang bukti (*evidence*) dan informasi lain yang dibutuhkan. Selain itu, forensik digital juga dapat menjaga keutuhan data dengan memastikan bahwa bukti yang terdapat dalam perangkat tidak mengalami manipulasi, penyalinan, maupun pemindahan. Keaslian bukti digital tersebut harus dijaga dengan mempertahankan nilai hash, yaitu nilai numerik berukuran tetap yang secara unik merepresentasikan data (Mahendra, 2024).

Di samping itu, forensik digital juga memiliki kapabilitas untuk memulihkan data yang tersembunyi atau telah dihapus, mengingat banyak wajib pajak yang sedang diperiksa kerap melakukan berbagai upaya untuk menyembunyikan maupun menghapus barang bukti. Lebih lanjut, forensik digital dapat merekonstruksi tindak pidana berdasarkan data yang telah diperoleh melalui analisis metadata elektronik dan pencocokan dengan data konvensional. Dalam pengujian metadata ini, analisis forensik digital dapat menelusuri catatan waktu yang dikenal dengan istilah MAC (*Modified, Accessed, Created*).

Putusan Mahkamah Konstitusi sampai dengan saat ini menunjukkan bahwa terdapat banyak permohonan uji materi mengenai hukum pidana formil. Namun demikian, hanya terdapat 13 (tiga belas) permohonan uji materi terhadap hukum pidana formil yang dikabulkan oleh Mahkamah Konstitusi. Sebagian besar yang diterima oleh Mahkamah Konstitusi, adalah berkaitan dengan KUHAP. Kebanyakan, putusan yang mengabulkan tersebut adalah untuk mempertegas berbagai definisi seperti definisi kata "saksi", "segera", "setelah mulai diperiksa pengadilan", "bukti yang cukup", "bukti permulaan yang cukup", dan "bukti permulaan". Selain daripada itu, terdapat juga putusan-putusan yang berpengaruh terhadap prosedur beracara (Akbar, 2019).

Bahwa awal mula Pemohon melakukan uji materiil sebagai berikut, sebab dalam pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan apabila dilaksanakan sesuai ketentuan Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP (yang selanjutnya diatur dalam PMK 177/2022) jika dicermati secara rinci, maka dalam pemeriksaan bukti permulaan dapat dilakukan perolehan keterangan berupa dokumen/data elektronik, termasuk melakukan penyegelan dan memasuki/memeriksa tempat atau ruangan tertentu (penggeledahan). Pemohon harus (berkewajiban) mengikuti upaya paksa tersebut tanpa dapat mempersoalkan/menggugat apabila terdapat kesalahan prosedur dalam pemeriksaan bukti permulaan. Bahwa pada intinya para Pemohon mendalilkan dengan dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan, Wajib Pajak merasa dilakukan tindakantindakan yang bersifat memaksa, sehingga ada hak para Pemohon yang dilanggar, dan membutuhkan mekanisme kontrol sehingga tindakantindakan Pemeriksaan Bukti Permulaan harus masuk ranah Lembaga Praperadilan karena dipersamakan dengan penyidikan.

Menyatakan sepanjang frasa “pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan” dalam Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736) bertentangan dengan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat, sepanjang tidak dimaknai “tidak terdapat tindakan upaya paksa”, sehingga selengkapnya norma Pasal 43A ayat (1) dalam Pasal 2 angka 13 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 6736) menjadi “Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, sepanjang tidak terdapat tindakan upaya paksa”;

Bahwa terminologi “pemeriksaan bukti permulaan” yang dipergunakan dalam investigasi di bidang perpajakan pada dasarnya merupakan serangkaian tindakan pengumpulan bahan keterangan dengan menempatkan norma hukum dan hak asasi yang melekat pada sasaran (objek) yang dituju dan dilakukan oleh pemeriksa pajak bukti permulaan terhadap dugaan penyimpangan terhadap peraturan perundangundangan perpajakan yang berlaku, dimana pelakunya akan diancam hukum pidana perpajakan. Oleh karenanya menginvestigasi terhadap pelaku dugaan tindak pidana perpajakan diharapkan dengan mudah memperoleh jawaban yang terbuka dan jujur.

Adapun terdapat dua metode yang digunakan dalam menginvestigasi pelaku dugaan tindak pidana. Pertama, permasalahan “*organism conditioning*” yaitu mengatur lingkungan dan menciptakan iklim/suasana sedemikian rupa agar pelaku bersedia memberikan kesaksian/pengakuan. Hal ini terlihat dalam ketentuan Pasal 2 ayat (4) PMK 177/2022 yang memberikan ruang bagi wajib pajak untuk mengungkapkan mengenai ketidakbenaran perbuatannya dan melunasi kekurangan pembayaran jumlah pajak terutang yang dapat tidak ditindaklanjutnya pemeriksaan bukti permulaan ke tahap penyidikan. Kedua, dalam mengantisipasi bahwa pelaku dugaan tindak pidana perpajakan akan memberikan keterangan yang tidak benar atau palsu untuk menghindari penjatuhan hukuman yang nantinya akan dijatuhkan oleh pemeriksa pajak bukti permulaan, maka pemeriksa pajak bukti permulaan berusaha mengeksplorasi dan mengidentifikasi permasalahan lebih awal. Pengakuan yang tidak

benar atau palsu merupakan bahan yang sangat berguna bagi penyidik pajak untuk melakukan interogasi.

Pasal 8 PMK 177/2022 memberikan pengaturan bahwa pemeriksa bukti permulaan harus memenuhi kewajiban sebagai berikut: a. menyampaikan pemberitahuan secara tertulis tentang akan dilakukan pemeriksa pajak bukti permulaan kepada wajib pajak; b. memperlihatkan kartu tanda pengenal pemeriksa bukti permulaan; c. memperlihatkan surat perintah pemeriksaan bukti permulaan; d. mengembalikan bahan bukti yang telah diperoleh melalui peminjaman ketika pemeriksaan bukti permulaan telah selesai dilaksanakan; e. merahasiakan kepada pihak lain yang tidak berhak atas segala sesuatu yang diketahui dan diberitahukan kepada pemeriksa bukti permulaan; f. mengamankan bahan bukti yang ditemukan dalam pemeriksaan bukti permulaan. Selain itu Pasal 14 ayat (3) PMK 177/2022 memberikan ruang penolakan untuk dilakukan pemeriksaan bukti permulaan dengan membuat berita acara penolakan pemeriksaan bukti permulaan.

Ketentuan Pasal 43A ayat (4) bukan merupakan norma yang baru muncul ketika terbitnya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan tetapi merupakan norma yang telah ada sejak berlakunya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Pemeriksaan Bukti Permulaan tindak pidana di bidang perpajakan sebagai bagian dari atribusi pengaturan yang diamanatkan oleh Undang-Undang, bukan merupakan suatu aturan yang baru lahir dengan terbitnya PMK-177/PMK.03/2022, tetapi dalam riwayatnya Menteri Keuangan telah beberapa kali menerbitkan regulasi terkait tata cara Pemeriksaan Bukti Permulaan tindak pidana di bidang perpajakan, yaitu Peraturan Menteri Keuangan Nomor 202/PMK.03/2007 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (PMK-202/PMK.03/2007), Peraturan Menteri Keuangan Nomor 18/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (PMK-18/PMK.03/2013), dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 239/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan (PMK-239/PMK.03/2014). Bahkan untuk semakin memberikan kepastian hukum terhadap pelaksanaan Pemeriksaan Bukti Permulaan tindak pidana di bidang perpajakan, dilakukan penyempurnaan dengan Kementerian Keuangan menerbitkan PMK177/PMK.03/2022, yang menambahkan ketentuan bahwa Wajib Pajak dapat mengungkapkan ketidakbenaran perbuatan meskipun telah terbit Laporan Pemeriksaan Bukti Permulaan dengan syarat mulainya penyidikan belum diberitahukan kepada Penuntut Umum dan terhadap pengungkapan ketidakbenaran tersebut diterbitkan pemberitahuan perubahan tindak lanjut Pemeriksaan Bukti Permulaan, bahan bukti yang dipinjam ketika Pemeriksaan Bukti Permulaan, harus dikembalikan setelah Pemeriksaan Bukti Permulaan selesai dilaksanakan, Pemeriksa Bukti Permulaan harus menyampaikan surat pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan, surat pemberitahuan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Perubahan, surat pemberitahuan perpanjangan jangka waktu Pemeriksaan Bukti Permulaan, Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan Bukti Permulaan, pemberitahuan tindak lanjut Pemeriksaan Bukti Permulaan atau Pemberitahuan perubahan tindak lanjut Pemeriksaan Bukti Permulaan, kepada orang pribadi atau badan yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan

Sehingga sebetulnya ketika para Pemohon berasumsi tata cara Pemeriksaan Bukti Permulaan tindak pidana di bidang perpajakan dalam Pasal 43A ayat (4) dalam Pasal 2 angka 13 UU HPP bertentangan dengan UUD 1945 secara bersyarat dan tidak mempunyai kekuatan

hukum mengikat sepanjang tidak dimaknai “hanya berkenaan dengan hal-hal yang bersifat teknis-administratif dan bukan pembatasan dan/atau perluasan hak dan kewajiban warga negara”, adalah tidak relevan karena faktanya pengaturan mengenai tata cara Pemeriksaan Bukti Permulaan yang merupakan atribusi Pasal 43A ayat (4) UU HPP khususnya terkait wewenang Pemeriksaan Bukti Permulaan sebagai pembatasan wewenang terhadap petugas pajak yang diberikan surat perintah untuk melakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan.

Proses pengadilan saat ini telah mengalami pergeseran dimana pada awalnya yang dikejar adalah keadilan substantif menjadi kearah penekanan pada procedural. Sejarah menunjukkan bahwa dahulu dalam penyelesaian suatu kasus sangat mengandalkan intuisi tajam dari aparat penegak hukum atau mengandalkan voting dalam system juri sehingga pengadilan berlangsung cepat. Namun pengadilan modern saat ini lebih mementingkan keadilan prosedural dimana perlindungan terhadap hak tersangka, ada serangkaian prosedur yang harus ditaati, ada minimum alat bukti yang harus diperiksa sehingga prosedurnya menjadi lebih lamban dengan banyaknya tahapan yang harus dilewati. Keadilan procedural yang lamban ini sesungguhnya malah akan menimbulkan ketidakadilan baru. Keadilan yang tertunda juga merupakan bentuk ketidakadilan (*justice delayed justice denied*) (Fuady, 2020:11).

Sebagian besar Wajib Pajak saat ini telah mengadopsi sistem pembukuan terkomputerisasi sehingga data, dokumen, dan informasi yang mereka miliki tersedia dalam bentuk data digital. Oleh karena itu, penting untuk memastikan bahwa prosedur forensik digital dilaksanakan secara tepat dalam penegakan hukum perpajakan saat ini. Apabila proses forensik digital tidak dilakukan sesuai dengan prosedur yang berlaku, terdapat kemungkinan bahwa data digital yang diperoleh tidak memiliki tingkat integritas yang memadai dan berpotensi ditolak dalam proses persidangan. Selain itu, adopsi teknologi dan digitalisasi proses bisnis oleh Wajib Pajak juga dapat meningkatkan efisiensi dan efektivitas pelaksanaan tugas dan fungsi pengawasan Wajib Pajak melalui kegiatan forensik digital oleh petugas pajak (Nugroho & Liyana, 2024). Proses forensik digital dapat digunakan untuk mengumpulkan data dan informasi yang berkaitan dengan subjek maupun objek pajak sehingga proses penetapan jumlah pajak yang sebenarnya harus dibayar dapat dilakukan secara lebih efisien dan akurat.

Meskipun beberapa skema BEPS sebagian besar tidak melanggar hukum. Namun, praktik BEPS dapat merusak keadilan dan integritas sistem perpajakan, karena perusahaan yang beroperasi lintas negara dapat memanfaatkannya untuk mendapatkan keunggulan kompetitif dibandingkan perusahaan yang hanya beroperasi secara domestik. Dalam konteks yang lebih luas, ketika perusahaan besar terlihat menghindari pajak penghasilan, hal ini melemahkan kepatuhan sukarela oleh seluruh wajib pajak. Meskipun BEPS berdampak pada semua negara, negara berkembang sangat dirugikan karena mereka sangat bergantung pada pajak penghasilan badan, khususnya dari perusahaan multinasional.

Kegiatan forensik digital merupakan salah satu keunggulan yang dimiliki Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dalam mendukung pelaksanaan penegakan hukum di bidang perpajakan. Forensik digital ini berperan penting, baik dalam kegiatan pemeriksaan, pemeriksaan bukti permulaan, maupun dalam tahap penyidikan. Di era digital saat ini, akuisisi data dari berbagai perangkat digital seperti smartphone, telepon seluler, laptop, cpu, cloud, dsb menjadi semakin krusial. Perangkat ini sering kali menyimpan berbagai informasi penting yang dapat dijadikan petunjuk atau bukti dalam mengungkap kasus perpajakan. Informasi yang diperoleh kemudian dianalisis dan disusun menjadi laporan yang dapat digunakan oleh tim penyidik sebagai dasar untuk melanjutkan proses ke tahap penyidikan. Melalui pemanfaatan teknologi forensik digital,

DJP menunjukkan komitmennya dalam menegakkan hukum secara lebih efektif dan adaptif terhadap perkembangan teknologi.

Hak orang pribadi atau badan yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebetulnya telah diatur dalam PMK-177/PMK.03/2022 meminta Pemeriksa Bukti Permulaan menyampaikan surat pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan, surat pemberitahuan Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Perubahan, surat pemberitahuan perpanjangan jangka waktu Pemeriksaan Bukti Permulaan, Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan Bukti Permulaan, pemberitahuan tindak lanjut Pemeriksaan Bukti Permulaan, atau pemberitahuan perubahan tindak lanjut Pemeriksaan Bukti Permulaan, melihat kartu tanda pengenal Pemeriksa Bukti Permulaan, melihat Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan atau Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan Perubahan, menerima kembali Bahan Bukti yang telah dipinjam ketika Pemeriksaan Bukti Permulaan selesai dilaksanakan. Dalam hal orang pribadi atau badan yang dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan secara terbuka sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (1) huruf a menolak untuk dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan, Pemeriksa Bukti Permulaan membuat berita acara penolakan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Dapat dilihat bahwa dalam aturan sebelum adanya permohonan uji materiil Putusan MK, sejatinya Wajib Pajak dapat menolak memberikan dokumen atau data yang dibutuhkan sehingga hal ini bukanlah upaya paksa.

Biasanya objek praperadilan yang dipermasalahkan terkait perolehan data pada saat Pemeriksaan Bukti Permulaan. Contohnya perkara dengan putusan nomor 1/Pid.Pra/2023/PN.Sda, Pemohon menuntut sah atau tidaknya penggeledahan dan/atau penyitaan yang dilakukan oleh Termohon terhadap Pemohon, hakim memutuskan untuk menolak seluruh permohonan Pemohon. Penggeledahan dan/atau penyitaan yang dilakukan Termohon kepada Pemohon merupakan peminjaman dokumen dalam rangka Pemeriksaan Bukti Permulaan yang memiliki tujuan dan kedudukan yang dipersamakan dengan Penyelidikan di KUHAP sehingga bukan merupakan objek praperadilan (Direktorat Jenderal Pajak, 2023b). Pada perkara putusan nomor: 13/Pid/Pra/2021/PN.Jkt.Tim Objek Permohonan (Petitum) yang disampaikan oleh pemohon dalam praperadilan ini adalah bahwa peminjaman berkas yang dilakukan oleh PPNS Kanwil DJP Jakarta Timur sewaktu kegiatan Pemeriksaan Bukti Permulaan dianggap sebagai tindakan penggeledahan dan penyitaan sehingga atas kegiatan penggeledahan dan penyitaan (Direktorat Jenderal Pajak, 2021). Pada Perkara dengan Putusan Nomor nomor 23/Pid.pra/2023/PN.Jkt.Sel Terdapat dua permasalahan yang dimohonkan tersangka dalam sidang praperadilan terkait pemenuhan dua alat bukti dalam penetapan tersangka sesuai Pasal 184 KUHAP dan kesesuaian penyitaan yang dilakukan Penyidik Pajak dengan Pasal 38 KUHAP (Direktorat Jenderal Pajak, 2023a).

Pada Laporan Kinerja DJP 2024 hal ini juga menjadi catatan dimana terjadi penurunan kinerja yang ditunjukkan dengan penurunan jumlah penerbitan Surat Tugas Forensik Digital (STFD) adalah karena semakin banyak kasus praperadilan yang menyatakan bahwa penggunaan forensik digital dalam mendukung kegiatan pemeriksaan bukti permulaan menyebabkan banyak PPNS yang takut untuk menggunakan forensik digital. Forensik Digital dianggap sebagai upaya paksa ke wajib pajak. Hal ini menyebabkan para PPNS menjadi turun semangatnya dalam mengumpulkan data wajib pajak dengan bantuan forensik digital. Fenomena ini tidak semuanya terjadi di unit kerja namun ada beberapa unit kerja yang kinerjanya menurun dalam hal forensik digital (Direktorat Jenderal Pajak, 2025:164).

## **Pengaturan Ideal Penggunaan Forensik Digital dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.**

Perolehan Data Elektronik adalah kegiatan untuk mendapatkan Data Elektronik meliputi kegiatan mengakses, mengunduh, dan/atau menggandakan Data Elektronik. Data yang diperoleh kemudian dilakukan Forensik. Forensik Digital adalah penanganan Data Elektronik yang dilakukan oleh ahli forensik digital melalui serangkaian prosedur, teknik dan cara untuk mengidentifikasi, memperoleh, mengolah, serta menganalisis Data Elektronik untuk menjadi petunjuk atau bukti mengenai kejadian atau keadaan yang sebenarnya atau sesungguhnya yang dapat dipertanggungjawabkan secara hukum. Modus kejahatan semakin kompleks seiring perkembangan teknologi dan era globalisasi saat ini. Teknik penghindaran Pajak ataupun pelanggaran pajak tak jarang juga menggunakan bantuan teknologi dalam upaya menyembunyikan data. Berdasarkan konsiderans UU No 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan bahwa untuk meningkatkan pertumbuhan perekonomian yang berkelanjutan dan mendukung percepatan pemulihan perekonomian, diperlukan strategi konsolidasi fiskal yang berfokus pada perbaikan delisit anggaran dan peningkatan rasio pajak, yang antara lain dilakukan melalui penerapan kebijakan peningkatan kinerja penerimaan pajak, reformasi administrasi perpajakan, peningkatan basis perpajakan, penciptaan system perpajakan yang mengedepankan prinsip keadilan dan kepastian hukum, serta peningkatan kepatuhan sukarela Wajib Pajak.

Berdasarkan *Global Tax Evasion Report 2024* perusahaan multinasional mengalihkan sejumlah besar keuntungan ke surga pajak. Namun dalam beberapa tahun terakhir, sumber data baru telah memungkinkan para peneliti untuk mengungkap praktik pengalihan keuntungan ke surga pajak. Sumber-sumber ini mencakup statistik publik yang dikenal sebagai foreign affiliates statistics (statistik afiliasi asing), serta data baru yang diungkapkan oleh perusahaan kepada otoritas pajak (dan kadang-kadang juga kepada publik) yang dikenal sebagai country-by-country reports (laporan per negara). Data ini menunjukkan bahwa sekitar 35% dari keuntungan luar negeri telah dialihkan ke surga pajak pada tahun 2022. Keuntungan luar negeri adalah keuntungan yang diperoleh perusahaan multinasional di luar negara tempat kantor pusat mereka berada. Pada tahun 2022, menurut estimasi terbaik yang tersedia, keuntungan yang dialihkan ke surga pajak secara global mencapai \$1 triliun. Kehilangan penerimaan pajak perusahaan akibat pengalihan ini sangat signifikan, setara dengan hampir 10% dari total penerimaan pajak perusahaan yang dikumpulkan secara global. Meskipun terdapat inisiatif kebijakan yang ambisius, pengalihan keuntungan ini tampaknya belum menunjukkan tanda-tanda mereda. Pada tahun 2015, OECD meluncurkan proses Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) untuk membatasi praktik penghindaran pajak yang timbul akibat ketidaksesuaian sistem perpajakan antarnegara. Pada tahun 2017, Amerika Serikat memperkenalkan sejumlah kebijakan untuk mengurangi pengalihan keuntungan oleh perusahaan multinasional AS (serta menurunkan tarif pajak perusahaan dari 35% menjadi 21%). Namun, tujuh tahun setelah dimulainya proses BEPS dan lima tahun setelah Tax Cuts and Jobs Act di Amerika Serikat, pengalihan keuntungan secara global hanya mengalami perubahan yang sangat kecil. Persentase keuntungan luar negeri yang dialihkan ke surga pajak tetap konstan selama periode ini, yakni sekitar 35% (Stiglitz, 2024).

Dalam rangka peningkatan rasio pajak (tax ratio), Pemerintah telah melakukan berbagai upaya antara lain melalui reformasi perpajakan yang berfokus pada organisasi, sumber daya

manusia, teknologi informasi berbasis data, proses bisnis, dan regulasi perpajakan. Hal ini dilaksanakan di antaranya dengan peningkatan fungsi pelayanan, implementasi program Pengampunan Pajak, pelaksanaan skema *Automatic Exchange of Financial Account Information*, penguatan' efektifitas fungsi ekstensifikasi, dan penegakan hukum. Namun, hal tersebut belum cukup untuk mengimbangi perubahan pola bisnis dan dinamika globalisasi yang sangat dinamis serta mengatasi praktik *aggressiue tax planning* yang ada.

Kembali ke pembahasan semakin kompleksnya modus Tax Avoidance dan Tax Evation, perlu juga membahas tentang *Mens Rea*. Karena inilah yang membedakan apakah modus yang dilakukan memiliki unsur pidana. *Mens rea* dalam tindak pidana kerah putih (*white-collar crimes*) memiliki syarat bahwa pelaku mempunyai pengetahuan dan niat tertentu untuk memperoleh keuntungan finansial. Kesadaran itu ditunjukkan melalui kehendak dan motivasi untuk melakukan tindakan-tindakan yang diperlukan guna mencapai keuntungan tersebut. *Mens rea* ini mungkin tampak serupa dengan pola pikir hampir semua pelaku bisnis, yaitu untuk menghasilkan keuntungan. Namun, jika dipadukan dengan *actus reus*, perbedaannya menjadi jelas. *Actus reus* dalam tindak pidana kerah putih (*white-collar crimes*) mensyaratkan bahwa pelaku bertindak dengan cara yang menunjukkan upaya penyembunyian atau eksploitasi terhadap korban yang telah menaruh kepercayaan atau bergantung pada pelaku dan tindakannya. Tindakan ini merupakan pelanggaran dalam suatu hubungan hukum atau etis di mana seseorang dipercayakan untuk mengelola uang atau aset milik orang lain. Bentuk penyembunyian atau eksploitasi oleh pelaku umumnya dapat dibuktikan melalui tindakan seperti berbohong, melebih-lebihkan, meremehkan risiko, pelanggaran kewajiban, penyampaian informasi yang menyesatkan, atau penyalahgunaan tanggung jawab, dsb (VanderPyl, 2024).

*White Collar Crime* dapat muncul dalam bentuk adanya pekerjaan (profesi) dan persekutuan (korporasi), sedangkan kejahatan profesi (pekerjaan) pada umumnya dilakukan secara individual atau kelompok kecil dari orang-orang yang berhubungan dengan pekerjaan mereka, misalnya businessman, dokter, ahli farmasi. Sehingga corak kejahatan mereka melekat pada corak pekerjaannya, misalnya dalam tulisan ini khususnya tindakan penghindaran pajak, yang saat ini menjadi fokus perhatian nasional tentang Tindakan – Tindakan pengusaha untuk menghindari pajak, bahkan Dirjen Pajak terdahulu Fuad Bawazier pernah mengatakan bahwa banyak transaksi konglomerat lolos dari pungutan pajak (Alkostar, 1994).

Kejahatan para pengusaha dalam menjalankan roda bisnisnya dengan cara jalan pintas dan berkolusi dengan penguasa, pada dasarnya melakukan praktek-praktek yang tidak adil dan melecehkan prosedur-prosedur yang sah melalui penyuaipan penguasa, para pengusaha *white collar* ini dengan sengaja melawan hukum untuk memperoleh keuntungan yang sebesar-besarnya tanpa memperdulikan etika bisnis dan pihak lain yang tidak menyuaip. Jadi, kejahatan *White Collar Crime* pada dasarnya tumbuh dari sikap egois, tidak etis dan serakah, serta merusak kaidah tata hubungan sosial masyarakat (Alkostar, 1994).

Adapun unsur-unsur yuridis dari *white collar crime*, yaitu adanya perbuatan (tidak berbuat) yang bertentangan dengan hukum, baik hukum pidana dan atau hukum perdata dan atau hukum tata usaha Negara, sekelompok kejahatan yang spesifik dan banyak macam ragamnya, Pelaku kejahatan adalah individu, organisasi kejahatan atau badan hukum, pelakunya sering kali (tetapi tidak selamanya) merupakan terhormat/kelas tinggi pihak dalam masyarakat, atau mereka yang berpendidikan tinggi, misalnya direktur perusahaan atau bagian finansial dari suatu perseroan, Karena itu mereka disebut juga penjahat terpelajar (*educated criminal*), tujuan dari perbuatan tersebut adalah untuk melindungi kepentingan bisnis atau kepentingan pribadi,

atau untuk mendapatkan uang, harta benda, ataupun jasa, ataupun untuk mendapatkan kedudukan dan jabatan tertentu, perbuatan tidak dilakukan bukan dengan cara-cara kasar seperti mengancam, merusak, atau memaksa secara fisik, melainkan dilakukan dengan cara-cara halus dan canggih, yakni dengan jalan menutup-nutupi, menipu, memainkan perhitungan akuntansi atau dengan suap-menyuap kelas tinggi, perbuatan tersebut biasanya (tetapi tidak selamanya) dilakukan ketika pelakunya sedang menjalankan tugas (orang dalam) atau ketika menjalankan profesinya (Fuady, 2004:11).

Sesungguhnya kapan waktu perolehan data oleh PPNS lewat Forensor menjadi titik krusial keberhasilan penegakan hukum terhadap tindak pidana di bidang perpajakan. Data ini pun apabila melihat definisi Pasal 1 angka 5 KUHAP Penyelidikan yaitu Penyelidikan adalah serangkaian tindakan penyidik untuk mencari dan menemukan suatu peristiwa yang diduga sebagai tindak pidana guna menentukan dapat atau tidaknya dilakukan penyidikan menurut cara yang diatur dalam undang-undang ini, nantinya akan membantu penentuan dapat atau tidaknya dilakukan suatu penyidikan. Oleh karenanya adalah sudah tepat perolehan data dilakukan dengan mekanisme peminjaman sebagaimana diatur dalam PMK-177/PMK.03/2022 dilakukan pada saat pemeriksaan bukti permulaan. Selain itu Jangka Waktu Penyelesaian Bukti Permulaan tidaklah sebentar, berdasarkan Pasal 6 PMK-177/PMK.03/2022 jangka waktunya adalah 12 (dua belas) bulan sejak penyampaian surat pemberitahuan Pemeriksaan Bukti Permulaan kepada Wajib Pajak dan dapat diperpanjang 12 (belas) bulan. Apabila perolehan data elektronik baru dilakukan pada tahap penyidikan maka akan sangat mudah untuk menghilangkan atau menyembunyikan data-data penting yang seharusnya dapat digunakan sebagai bahan bukti.

Menurut Pasal 1 Bagian 3.1.1 Konvensi Budapest tentang Kejahatan Siber (*European Treaty Series No. 185*), data digital atau data komputer adalah representasi dari fakta, informasi, atau konsep dalam bentuk yang dapat diproses oleh sistem informasi atau komputer, seperti foto, video, suara, dan teks. Berdasarkan Standar Nasional ISO/IEC 27037:2012, yang memberikan pedoman mengenai aktivitas identifikasi, pengumpulan, akuisisi, dan pelestarian bukti digital untuk memperkuat nilai pembuktiannya, bukti digital diidentifikasi sebagai informasi atau data yang disimpan atau dikirimkan dalam bentuk biner, yang dapat dijadikan sebagai alat bukti dan berperan penting dalam penyelesaian kejahatan siber. Bukti digital pada dasarnya bersifat sangat rapuh sekaligus tahan lama; konten dan lokasinya dapat dengan mudah dan cepat diubah, namun jika dibiarkan dalam kondisi dan posisi yang sama seperti saat disita, bukti tersebut dapat memberikan informasi pembuktian yang kritis, tidak terbantahkan, dan sah di mata hukum (Karagiannis & Vergidis, 2021).

Pengaturan mengenai Forensik di PMK-177/PMK.03/2022 tidak menyebutkan secara spesifik tentang Forensik Digital yang diatur mengenai Forensik Digital yaitu kewenangan pemeriksa bukti permulaan mengakses dan/atau mengunduh data, informasi, dan bukti yang dikelola secara elektronik, meminta bantuan pegawai DJP dan atau tenaga ahli luar DJP berdasarkan keahlian tertentu, Penanganan Data Elektronik, unduhan Data Elektronik, dan/atau bukti elektronik dilakukan dengan memperhatikan kelancaran layanan publik dan integritas atau keutuhan data sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Sebaiknya definisi kegiatan Forensik Digital sudah dimasukkan secara spesifik tidak dengan kalimat umum mengakses dan/atau mengunduh data, informasi, dan bukti yang dikelola secara elektronik dalam peraturan ini. Meskipun definisi dan juga detail tata cara pedoman perolehan data dan kegiatan forensik digital sudah diatur di SE-2/PJ/2025 tentang Pedoman Kegiatan

Forensik Digital Direktorat Jenderal Pajak, dengan memasukkan Definisi Forensik Digital dan juga menyebutkan kegiatan forensik digital secara spesifik di Peraturan Menteri Keuangan dapat semakin menguatkan Direktorat Jenderal Pajak dalam mengatasi tantangan Pra Peradilan.

Mengutip pendapat ahli yang menjadi bahan pertimbangan hakim konstitusi M. Guntur Hamzah dan Saldi Isra yang memiliki pendapat berbeda (*dissenting opinion*), dilihat dari kacamata hukum tata negara, undang-undang harmonisasi perpajakan (termasuk tindak pidana di bidang perpajakan) dikualifikasikan sebagai undang-undang yang memiliki karakteristik khusus yang lebih bersifat sistematis (*lex specialis systematis*). Setidaknya ada tiga ukuran yang menjadi parameter suatu undang-undang dikualifikasikan sebagai *lex specialis systematis*; Pertama, ketentuan hukum yang diatur di dalam materi muatan undang-undang tersebut berbeda dengan ketentuan hukum pada umumnya; Kedua, ketentuan hukum yang diatur dalam undang-undang tersebut juga mengatur ketentuan hukum pidana materil dan formil namun berbeda dari ketentuan pada umumnya. Ketiga, subjek dan/atau adreesat hukum yang diatur dalam undang-undang tersebut sangat bersifat khusus. Berdasarkan ketiga parameter tersebut di atas, maka undang-undang harmonisasi perpajakan yang di dalamnya juga memuat ketentuan tindak pidana di bidang perpajakan telah memenuhi kualifikasi sebagai undang-undang yang memiliki kekhususan sistematis (*lex specialis systematis*).

Sebagai undang-undang yang memiliki kekhususan seharusnya, jika diatur secara khusus oleh Undang-undang, kegiatan forensik digital dapat dijadikan kewajiban bagi Pemeriksa Bukti Permulaan semisal tertulis dengan tegas di undang-undang atau PMK di awal Ketika memberikan Surat Perintah Bukti Permulaan langsung dilakukan kegiatan forensik (dengan seizin Wajib Pajak). Karena sesungguhnya Wajib Pajak Ketika sampai pemeriksaan bukti permulaan telah mengalami tahapan-tahapan seperti himbauan, Ketika himbauan tidak dihiraukan naik ke pemeriksaan, dan Ketika di pemeriksaan tidak kooperatif baru naik ke Pemeriksaan Bukti Permulaan dan di tahap ini sesungguhnya Wajib Pajak sudah tahu terlebih dahulu konsekuensi akan naik ke Pemeriksaan Bukti Permulaan karena telah dijelaskan pada tahap-tahap sebelumnya. Mengingat bahwa penegakkan hukum pidana di bidang perpajakan adalah sebagai upaya terakhir (*ultimum remedium*), ketika Wajib Pajak telah sampai ke tahap Pemeriksaan Bukti Permulaan, Wajib Pajak sudah melewati rangkaian-rangkaian himbauan untuk membetulkan/memenuhi kewajiban pajaknya. Mengawali Kegiatan Forensik Digital di awal tahap Pemeriksaan Bukti Permulaan seharusnya tidak akan seperti *Surprise Audit*. Apabila sudah diatur di Undang-undang atau PMK malah akan menjadi konsekuensi bagi Wajib Pajak yang sudah ia ketahui Ketika perkaranya di naikkan ke Pemeriksaan Bukti Permulaan akan dilakukan kegiatan Forensik Digital.

Selain itu sifat dari penanganan tindak pidana pajak ini adalah *Post Audit* dimana Tindakan yang dilakukan Wajib Pajak sudah dilakukan dan telah selesai dilakukan beberapa tahun sebelum dilakukannya Pemeriksaan Bukti Permulaan. Oleh karenanya jika menunda tahapan Forensik Digital ketika di tahap penyidikan akan memperkecil peluang memperoleh bahan bukti yang berguna untuk mengungkap tindak pidana mengingat sifat bukti digital pada dasarnya bersifat sangat rapuh sekaligus tahan lama; konten dan lokasinya dapat dengan mudah dan cepat diubah. Sebagaimana teori hukum progresif yang diutarakan Prof. Dr. Satjipto Rahardjo, S.H., M.H. Hukum progresif tidak melihat hukum sebagai produk final melainkan secara terus menerus harus dibangun (*law in the making*), hukum progresif memilih konsep Karl Renner perubahan dan pengubahan (*gradually working out*) (Raharjo, 2000:21). Melihat bahwa urgensi penggunaan Forensik Digital memang dibutuhkan dalam Penanganan Tindak Pidana di Bidang

Perpajakan pada tahap Pemeriksaan Bukti Permulaan, maka seharusnya dapat dijadikan pertimbangan untuk mengaturnya secara tegas dalam Undang-undang atau Peraturan Menteri Keuangan terkait.

## Penutup

Putusan Mahkamah Konstitusi No. 83/PUU-XXI/2023 membatasi frasa "pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan" dalam Pasal 43A ayat (1) UU HPP agar tidak terdapat tindakan upaya paksa, yang berimplikasi pada kerentanan penggunaan Forensik Digital oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) menjadi objek Praperadilan. Hal ini disebabkan karena kegiatan perolehan data elektronik, yang sangat dibutuhkan untuk mengungkap tindak pidana perpajakan sebagai white-collar crime yang datanya mudah diubah – sering dianggap sebagai upaya paksa, sehingga telah terjadi penurunan semangat dan kinerja PPNS DJP dalam pemanfaatan forensik digital. Mengingat pentingnya forensik digital dalam mengumpulkan bukti di tahap Pemeriksaan Bukti Permulaan, disarankan agar kegiatan ini diatur secara lebih spesifik dan tegas dalam Undang-Undang atau Peraturan Menteri Keuangan, seperti kewajiban Pemeriksa Bukti Permulaan (dengan izin Wajib Pajak), agar tidak dianggap sebagai upaya paksa melainkan sebagai tahapan yang sah.

## Daftar Pustaka

- Akbar, M. F. (2019). Pengaruh Putusan Mahkamah Konstitusi di Bidang Pengujian Undang-Undang terhadap Sistem Peradilan Pidana Indonesia dengan Perubahan KUHAP. *Jurnal Konstitusi*, 16(3), 466–487. <https://doi.org/10.31078/jk1632>
- Alkostar, A. (1994). White Collar Crime dan Corporate Crime. *Jurnal Hukum IUS QUIA IUSTUM*, 1(2), 3–8. <https://doi.org/10.20885/iustum.vol1.iss2.art1>
- Direktorat Jenderal Pajak. (2021). *Kanwil DJP Jakarta Timur Kembali Menangkan Gugatan Praperadilan*. Pajak.Go.Id. <https://www.pajak.go.id/id/berita/kanwil-djp-jakarta-timur-kembali-menangkan-gugatan-praperadilan>
- Direktorat Jenderal Pajak. (2023a). *Menangkan Praperadilan, DJP Lanjutkan Proses Penyidikan Pajak*. Pajak.Go.Id. <https://www.pajak.go.id/id/siaran-pers/menangkan-praperadilan-djp-lanjutkan-proses-penyidikan-pajak>
- Direktorat Jenderal Pajak. (2023b). *Pengadilan Negeri Sidoarjo Tolak Permohonan Praperadilan Dua Tersangka Tindak Pidana Perpajakan*. Pajak.Go.Id. <https://www.pajak.go.id/id/siaran-pers/pengadilan-negeri-sidoarjo-tolak-permohonan-praperadilan-dua-tersangka-tindak-pidana>
- Direktorat Jenderal Pajak. (2025). Laporan Kinerja DJP 2024. In *pajak.go.id*. <https://www.pajak.go.id/id/laporan-kinerja-djp-tahun-2024>
- Fuady, M. (2004). *Bisnis Kotor Anatomi Kejahatan Kerah Putih*. PT Citra Aditya Bakti.
- Fuady, M. (2020). *Sejarah Hukum*. Ghalia Indonesia.
- Karagiannis, C., & Vergidis, K. (2021). Digital Evidence and Cloud Forensics: Contemporary Legal Challenges and the Power of Disposal. *Information*, 12(5), 181. <https://doi.org/10.3390/info12050181>
- Mahendra, W. (2024). *Forensik Digital Perpajakan: Menggali Informasi Tersembunyi Demi Penerimaan Negara*. Pajak.Go.Id. <https://pajak.go.id/id/artikel/forensik-digital-perpajakan-menggali-informasi-tersembunyi-demi-penerimaan-negara>
- Nugroho, P. W., & Liyana, N. F. (2024). Optimalisasi Penerimaan Pajak Melalui Kegiatan Forensik

Digital Untuk Tujuan Perpajakan. *JURNAL PAJAK INDONESIA (Indonesian Tax Review)*, 8(2), 224-243. <https://doi.org/10.31092/jpi.v8i2.2357>

Prodjohamidjojo, M. (1994). *Sistem Pembuktian dan Alat-alat Bukti*. Ghalia Indonesia.

Raharjo, S. (2000). *Ilmu Hukum*. PT. Citra Aditya Bakti.

Stiglitz, J. (2024). *Global Tax Evasion Report 2024*. [https://www.taxobservatory.eu/website/uploads/2023/10/global\\_tax\\_evasion\\_report\\_24.pdf](https://www.taxobservatory.eu/website/uploads/2023/10/global_tax_evasion_report_24.pdf)

VanderPyl, T. (2024). Introduction to Criminology. *CrimRxiv*. <https://doi.org/10.21428/cb6ab371.7e95c13c>