

TINJAUAN PEMENUHAN ASAS-ASAS UMUM PEMERINTAHAN YANG BAIK TERHADAP PENGATURAN JANGKA WAKTU PEMERIKSAAN PAJAK

Muhammad Wahyudi

Faculty Of Law, Air Marshal Suryadarma University

Email : m.wahyudi1@gmail.com

Citation: Muhammad Wahyudi. Tinjauan Pemenuhan Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Baik Terhadap Pengaturan Jangka Waktu Pemeriksaan Pajak. *LEX LAGUENS: Jurnal Kajian Hukum dan Keadilan* 4.1.2026. 86-98

Submitted: 10-11-2025 **Revised:** 10-12-2025 **Accepted:** 01-01-2026

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pemenuhan Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB) terhadap pengaturan jangka waktu pemeriksaan pajak sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 15 Tahun 2025 tentang Pemeriksaan Pajak. Pengaturan jangka waktu pemeriksaan pajak merupakan instrumen penting dalam hukum administrasi perpajakan karena berkaitan langsung dengan kepastian hukum, perlindungan hak wajib pajak, serta pembatasan kewenangan aparat fiskus. Dalam praktiknya, meskipun regulasi telah menetapkan batas waktu pemeriksaan yang jelas, pelaksanaannya masih menimbulkan perdebatan, terutama ketika pemeriksaan melampaui jangka waktu yang telah ditentukan namun tetap dianggap sah oleh putusan pengadilan. Metode penelitian yang digunakan adalah penelitian hukum yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan dan pendekatan konseptual. Data yang digunakan berupa bahan hukum primer, sekunder, dan tersier yang diperoleh melalui studi kepustakaan dan dianalisis secara kualitatif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara normatif pengaturan jangka waktu pemeriksaan pajak dalam PMK Nomor 15 Tahun 2025 telah mencerminkan prinsip-prinsip AUPB, khususnya asas kepastian hukum, akuntabilitas, keterbukaan, profesionalitas, dan proporsionalitas. Namun dalam praktiknya, penerapan jangka waktu pemeriksaan belum sepenuhnya konsisten dengan prinsip-prinsip tersebut. Putusan Mahkamah Agung yang memperbolehkan pemeriksaan melampaui batas waktu menunjukkan bahwa kepatuhan terhadap prosedur masih sering dikesampingkan demi mengejar kebenaran materiil pajak. Kondisi ini menimbulkan ketidakpastian hukum bagi wajib pajak serta menunjukkan bahwa AUPB belum sepenuhnya berfungsi sebagai standar pengujian yang mengikat dalam praktik pemeriksaan pajak. Oleh karena itu, diperlukan penguatan regulasi yang menegaskan konsekuensi hukum terhadap pelanggaran jangka waktu pemeriksaan, sehingga jangka waktu tersebut benar-benar berfungsi sebagai batas kewenangan administratif yang memberikan perlindungan hukum bagi wajib pajak serta memperkuat tata kelola pemerintahan yang baik di bidang perpajakan.

Kata Kunci : Pemeriksaan Pajak, AUPB, Kepastian Hukum, *Good Governance*

Abstract

This study aims to analyze the fulfillment of the General Principles of Good Governance (AUPB) regarding the regulation of tax audit timeframes as stipulated in the Minister of Finance Regulation Number 15 of 2025 concerning Tax Audits. The regulation of tax audit timeframes is an important instrument in tax administration law because it is directly related to legal certainty, protection of taxpayer rights, and limitations on the authority of tax authorities. In practice, although the regulation has set a clear audit timeframe, its implementation still raises debate, especially when the audit exceeds the specified timeframe but is still considered valid by the court decision. The research method used is normative juridical legal research with a statutory and conceptual approach. The data used are primary, secondary, and tertiary legal materials obtained through literature studies and analyzed qualitatively. The results of the study indicate that normatively the regulation of tax audit timeframes in PMK Number 15 of 2025 has reflected the principles of AUPB, particularly the principles of legal certainty, accountability, openness, professionalism, and proportionality. However, in practice, the application of audit timeframes has not been fully consistent with these principles. The Supreme Court's decision permitting audits to extend beyond the time limit demonstrates that procedural compliance is often disregarded in pursuit of material tax truth. This situation creates legal uncertainty for taxpayers and demonstrates that the AUPB has not yet fully functioned as a binding standard of review in tax audit practice. Therefore, strengthening regulations that emphasize the legal consequences of exceeding the audit time limit is needed, so that the time limit truly functions as a limit on administrative authority that provides legal protection for taxpayers and strengthens good governance in the tax sector.

Keyword : Tax Audit, AUPB, Legal Certainty, *Good Governance*

A. PENDAHULUAN

Dalam perkembangan administrasi publik masa kini, pajak tidak hanya berfungsi sebagai instrumen penarik dana, tetapi telah menjadi fondasi utama dalam menopang pembangunan nasional serta operasional negara kesejahteraan. Di Indonesia, kontribusi pajak terhadap APBN dan APBD sangat dominan, sehingga mekanisme pengawasan seperti pemeriksaan pajak harus dilakukan secara efektif, transparan, dan sesuai koridor hukum yang berlaku.

Dalam kerangka *good governance*, setiap tindakan administrasi negara (termasuk pemeriksaan pajak) dituntut untuk mematuhi Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Baik (AUPB), yang meliputi asas kepastian hukum, akuntabilitas, keterbukaan, profesionalitas dan asas keadilan. Penelitian yang dilakukan Walinono et al., menegaskan kembali bahwa keberadaan AUPB merupakan fondasi penting untuk mewujudkan tata kelola pemerintahan yang bersih dan efektif.¹

Pada tingkat global, kompleksitas sistem perpajakan semakin meningkat seiring intensitas transaksi lintas negara, pertumbuhan ekonomi digital, serta perubahan regulasi yang terus terjadi. Kondisi ini memunculkan pertanyaan penting, sejauh mana Direktorat Jenderal Pajak (DJP) telah menerapkan prinsip-prinsip pemerintahan yang baik dalam penyelesaian pemeriksaan pajak, khususnya terkait pengaturan jangka waktunya.

Terbitnya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 15 Tahun 2025 (PMK 15/2025) menjadi tonggak penting dalam pengaturan teknis pemeriksaan pajak. Regulasi ini menetapkan batas waktu pemeriksaan lengkap maksimal lima bulan, pemeriksaan terfokus tiga bulan, pemeriksaan spesifik satu bulan, serta durasi pembahasan akhir paling lama tiga puluh hari kerja sejak Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP) disampaikan.²

Kebijakan tersebut menandakan upaya pemerintah mempertegas kepastian hukum dan menciptakan kepastian prosedural bagi wajib pajak. Namun, kritik tetap muncul karena praktik di lapangan belum selalu konsisten. Salah satu contohnya adalah putusan Mahkamah Agung No. 1633/B/PK/Pjk/2024 yang memperbolehkan pemeriksaan melewati tenggat waktu, yang dinilai bertentangan dengan *prinsip due process of law*.

Dalam lingkup pemeriksaan pajak di Indonesia, pengaturan mengenai lamanya pemeriksaan memegang peranan fundamental karena berkaitan langsung dengan perlindungan

¹ Andi Muhammad Iqbal Walinono, A. Muin Fahmal, and Satrih Hasyim, "Peranan Asas-Asas Penyelenggaraan Pemerintahan Dalam Mewujudkan Pemerintahan Yang Baik Dan Bersih," *Journal of Lex Theory (JLT)*, Vol. 6 No. 2, 2025, p. 16.

² Asri Jenita, "Dampak Kebijakan Hukum Pajak terhadap Pertumbuhan Ekonomi di Indonesia," *Jurnal Pustaka Aktiva (Pusat Akses Kajian Akuntansi, Manajemen, Investasi, dan Valuta)*, Vol. 5 No. 1, 2025, p. 62.

hak wajib pajak, kepastian hukum dan profesionalitas aparat. Apabila batas waktu pemeriksaan tidak diindahkan atau dilampaui, potensi pelanggaran atas asas kepastian hukum, asas kecermatan dan asas keadilan menjadi sangat besar.³

Permasalahan pokok yang kemudian muncul adalah apakah ketentuan waktu pemeriksaan sebagaimana diatur dalam PMK 15/2025 benar-benar dipatuhi dan sejalan sepenuhnya dengan prinsip AUPB. Jika tidak, terdapat sejumlah konsekuensi seperti keterbatasan jumlah pemeriksa, kualitas dokumentasi Wajib Pajak yang belum optimal, lemahnya koordinasi antar-lembaga, dan sistem teknologi informasi perpajakan yang belum memadai. Penelitian terdahulu mengindikasikan bahwa efektivitas pemeriksaan pajak di Indonesia masih menghadapi tantangan besar.

Perubahan regulasi terbaru juga menegaskan batasan baru mengenai respon wajib pajak terhadap SPHP yang dipersingkat menjadi lima hari kerja tanpa opsi perpanjangan, serta batas akhir pembahasan SPHP maksimal tiga puluh hari kerja. Meski demikian, masih terdapat hambatan di lapangan, yaitu beberapa jenis pemeriksaan masih memungkinkan perpanjangan waktu hingga empat bulan, terutama untuk kasus *transfer pricing* pada entitas grup. Selain itu, putusan MA menunjukkan bahwa praktik pemeriksaan dapat berlangsung melebihi tenggat, sehingga membuka ruang ketidakpastian bagi Wajib Pajak. Kajian mengenai implementasi AUPB dalam prosedur pemeriksaan pajak pun masih terbatas, sehingga belum jelas apakah semua proses pemeriksaan telah memenuhi prinsip akuntabilitas dan profesionalitas secara menyeluruh. Atas dasar itulah penelitian ini menjadi penting, karena meskipun aturan sudah tersedia, evaluasi mendalam mengenai pemenuhan asas hukum dalam pelaksanaannya masih minim.

Berbagai penelitian sebelumnya menunjukkan relevansi substansi topik ini. Putra menelaah efektivitas pemeriksaan pajak di Indonesia, namun belum mengulas secara terperinci isu mengenai jangka waktu dan keterkaitannya dengan prinsip AUPB. Sementara itu, Anta mengidentifikasi faktor-faktor yang mempengaruhi efektivitas pemeriksaan, diantaranya aspek organisasi, kualitas SDM pemeriksa, serta dukungan teknologi, tetapi tidak menelaah regulasi batas waktu pemeriksaan maupun penerapan AUPB secara eksplisit.⁴ Walinono et al., menelaah penerapan AUPB dalam administrasi pemerintahan secara umum, bukan pada pemeriksaan pajak. Indymadjid juga menyoroti peranan AUPB dalam penyusunan kebijakan

³ Rizki Permana Putra and Abdur Razak, "Efektifitas Jangka Waktu Penyelesaian Pemeriksaan Pajak Oleh Pemeriksa Pajak Pada Kantor Wilayah DJP Jawa Barat I," *Jurnal Media Administrasi Terapan*, Vol. 5 No. 2, 2025, p. 87.

⁴ I. G. Anta, "Determinan Efektivitas Pemeriksaan Pajak Menurut Persepsi Pemeriksa Pajak," *Jurnal San Pajak Indonesia*, Vol. 7 No. 1, 2023, p. 110.

publik, tetapi belum membahas bagaimana prinsip tersebut diterapkan dalam prosedur pemeriksaan pajak.⁵ Dengan demikian, kajian terdahulu menunjukkan bahwa integrasi antara pengaturan jangka waktu pemeriksaan pajak dan pemenuhan AUPB belum banyak diulas.

Dari analisis literatur dapat diidentifikasi sejumlah gap penelitian. Pertama, sebagian besar kajian sebelumnya lebih menitikberatkan pada efektivitas pemeriksaan atau penerapan AUPB secara umum, sementara penelitian yang secara spesifik menghubungkan jangka waktu pemeriksaan pajak dengan pemenuhan prinsip AUPB masih jarang. Kedua, penelitian yang menguji bagaimana PMK 15/2025 diimplementasikan dalam konteks jangka waktu pemeriksaan serta keterkaitannya dengan prinsip tata kelola yang baik masih sangat terbatas. Ketiga, pendekatan penelitian terdahulu cenderung normatif, sehingga belum banyak yang memadukan data regulasi, praktik pelaksanaan, dan isu perlindungan wajib pajak mengenai batas waktu pemeriksaan. Keempat, keberadaan PMK 15/2025 sebagai regulasi baru belum banyak dianalisis dalam konteks bagaimana aturan tersebut memengaruhi penerapan AUPB di lapangan.

Penelitian ini berupaya mengisi kekosongan tersebut dengan melakukan kajian sistematis mengenai pemenuhan AUPB dalam pengaturan jangka waktu pemeriksaan pajak berdasarkan PMK 15/2025, baik melalui pendekatan normatif maupun empiris. Dengan cara ini, penelitian diharapkan memperjelas kontribusi aturan jangka waktu terhadap praktik pemerintahan yang baik pada bidang pemeriksaan pajak.

Selain itu, penelitian ini bertujuan untuk mengkaji dan menilai bagaimana AUPB dipenuhi dalam pengaturan jangka waktu pemeriksaan pajak sesuai PMK 15/2025, sekaligus mengidentifikasi hambatan implementasi serta memberikan arahan perbaikan. Adapun manfaat penelitian meliputi dua aspek. Dari sisi teoritis, penelitian ini menambah wawasan dalam kajian hukum administrasi negara, khususnya tentang penerapan AUPB dalam praktik pemeriksaan pajak. Dari sisi praktis, hasil penelitian dapat digunakan sebagai rujukan dalam penyusunan kebijakan perpajakan maupun pedoman teknis bagi aparat pemeriksa untuk meningkatkan kepastian hukum, efisiensi pemeriksaan, serta perlindungan hak wajib pajak. Penelitian ini juga dapat membantu wajib pajak memahami hak dan kewajibannya terkait batas waktu pemeriksaan. Dengan demikian, penelitian ini memiliki relevansi akademik sekaligus nilai praktis bagi pemangku kepentingan maupun pelaksana pemeriksaan pajak di lapangan.

⁵ Rayhan Zidane Indymadjid, "Peran Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Baik Dalam Penyelesaian Sengketa Tata Usaha Negara Dan Hukum Acara," *Jurnal Ilmiah Nusantara*, Vol. 1 No. 4, 2024, p. 1007.

B. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode yuridis normatif yang berfokus pada kajian terhadap norma hukum positif dengan mengandalkan data sekunder sebagai sumber utama. Pendekatan yang digunakan meliputi pendekatan perundang-undangan untuk menelaah regulasi yang relevan, pendekatan konseptual untuk menganalisis konsep-konsep hukum yang berkaitan dengan objek penelitian, pendekatan perbandingan untuk mengkaji persamaan dan perbedaan konstruksi hukum, serta pendekatan sejarah untuk menelusuri perkembangan norma dari waktu ke waktu. Data penelitian terdiri atas bahan hukum primer, sekunder, dan tersier yang diperoleh melalui studi kepustakaan dan penelaahan dokumen. Analisis data dilakukan secara kualitatif dengan metode induktif, yaitu melalui penafsiran dan penalaran hukum terhadap data non-numerik guna menarik kesimpulan dari hal-hal yang bersifat khusus menuju rumusan yang lebih umum.

C. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

1. Pengaturan Jangka Waktu Pemeriksaan Pajak

Pengaturan jangka waktu pemeriksaan pajak merupakan bagian integral dari hukum administrasi perpajakan yang berfungsi sebagai instrumen pembatas kewenangan fiskus. Dalam perspektif negara hukum (*rechtsstaat*), setiap kewenangan pemerintahan harus dibatasi secara jelas, termasuk dari aspek temporal guna mencegah terjadinya tindakan sewenang-wenang oleh aparatur negara. Pemeriksaan pajak yang tidak memiliki batas waktu yang tegas berpotensi menimbulkan ketidakpastian hukum bagi wajib pajak serta memperpanjang beban administratif dan psikologis yang harus ditanggung. Oleh karena itu, pengaturan jangka waktu pemeriksaan tidak semata-mata bersifat teknis administratif, melainkan mengandung dimensi perlindungan hak asasi dan keadilan prosedural sebagaimana dikemukakan oleh Tarigan.⁶ Pandangan ini sejalan dengan prinsip *good governance* yang menekankan kepastian hukum, transparansi dan akuntabilitas dalam penyelenggaraan pemerintahan.⁷

Secara normatif, kewenangan pemeriksaan pajak berlandaskan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023. Undang-undang ini memberikan legitimasi kepada Direktorat Jenderal Pajak untuk melakukan pemeriksaan dalam

⁶ Ridwan Syaidi Tarigan, 2024, *Menuju Negara Hukum Yang Berkeadilan*, Jakarta: Ruang Karya Bersama, p. 109.

⁷ P. Santosa, 2008, *Administrasi Publik: Teori dan Aplikasi Good Governance*, Jakarta: Refika Aditama, p. 63.

rangka menguji kepatuhan wajib pajak, namun tidak mengatur secara eksplisit mengenai batas waktu pemeriksaan.

Kekosongan norma tersebut kemudian diisi melalui peraturan pelaksana berupa Peraturan Menteri Keuangan sebagai bentuk delegasi kewenangan pengaturan. Dalam hukum administrasi negara, delegasi semacam ini dibenarkan sepanjang tidak melanggar prinsip legalitas dan tidak melampaui kewenangan yang diberikan oleh undang-undang.⁸

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 15 Tahun 2025 tentang Pemeriksaan Pajak hadir sebagai regulasi yang menyatukan dan mempertegas pengaturan pemeriksaan pajak, termasuk aspek jangka waktu. PMK ini menggantikan berbagai peraturan sebelumnya yang dinilai belum memberikan kepastian hukum yang optimal. Peraturan Menteri Keuangan sebelumnya yang digantikan adalah Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 18/PMK.03/2021. Perubahan jangka waktu pemeriksaan yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 15 Tahun 2025 dengan Peraturan Menteri Keuangan sebelumnya adalah sebagai berikut:

	PMK 17/2013 stdd PMK 18/2021	PMK 15/2025
Jenis Pemeriksaan	- Pemeriksaan Lapangan - Pemeriksaan kantor - Pemeriksaan data konkret	- Pemeriksaan Lengkap - Pemeriksaan Terfokus - Pemeriksaan spesifik
Jangka waktu	- 6 bulan untuk Pemeriksaan Lapangan, dihitung sejak Surat Pemberitahuan Pemeriksaan sampai dengan Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan. - 4 bulan untuk Pemeriksaan Kantor. - 1 bulan untuk Pemeriksaan Data Konkret.	- 5 bulan untuk Pemeriksaan Lengkap; - 3 bulan untuk Pemeriksaan Terfokus; - 1 bulan untuk Pemeriksaan Spesifik.

Salah satu karakter utama PMK 15/2025 adalah penetapan batas waktu pemeriksaan yang terukur dan berbeda berdasarkan jenis pemeriksaan, sehingga regulasi ini dapat diposisikan sebagai instrumen reformasi administrasi perpajakan untuk meningkatkan kualitas tata kelola pemerintahan di bidang pajak. Sistematika PMK tersebut adalah sebagai berikut:

⁸ Soerjono Soekanto, 2006, *Pengantar Penelitian Hukum*, Jakarta: UI Press, p. 19.

Bab I Ketentuan Umum

Bab II Kewenangan, Tujuan, Tipe, Ruang Lingkup, dan Kriteria Pemeriksaan

Bab III Standar Pemeriksaan

Bab IV Jangka Waktu Pemeriksaan

Bab V Kewajiban dan Hak Dalam Pemeriksaan

Bab VI Pelaksanaan Pemeriksaan

Bab VII Pelaporan Pemeriksaan

Bab VIII Penangguhan Pemeriksaan

Bab IX Pemeriksaan Ulang

Bab X Ketentuan Lain-lain

Bab XI Ketentuan Peralihan

Bab XII Ketentuan Penutup

Pengaturan jangka waktu pemeriksaan pajak dalam PMK 15/2025 meliputi beberapa unsur utama sebagai berikut:

- a. Jenis pemeriksaan pajak, yang terdiri atas:
 - 1) Pemeriksaan lengkap;
 - 2) Pemeriksaan terfokus; dan
 - 3) Pemeriksaan spesifik.
- b. Jangka waktu pemeriksaan, yang ditetapkan secara berbeda sesuai tingkat kompleksitas pemeriksaan, yaitu:
 - 1) pemeriksaan lengkap paling lama 5 (lima) bulan;
 - 2) pemeriksaan terfokus paling lama 3 (tiga) bulan, dan
 - 3) pemeriksaan spesifik paling lama 1 (satu) bulan atau 10 (sepuluh) hari kerja dalam kondisi tertentu.
- c. Jangka waktu Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan dan pelaporan, yaitu:
 - 1) Untuk Pemeriksaan Lengkap dan terfokus paling lama tiga puluh hari kerja terhitung sejak tanggal Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan disampaikan kepada Wajib Pajak.
 - 2) Untuk Pemeriksaan spesifik paling lama sepuluh hari kerja sejak Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan disampaikan kepada Wajib Pajak.
- d. Tahapan pemeriksaan, yang mencakup tahap pengujian, pembahasan akhir hasil pemeriksaan, dan pelaporan hasil pemeriksaan.

- e. Mekanisme perpanjangan jangka waktu pemeriksaan, yang dibatasi secara ketat dan wajib diberitahukan secara tertulis kepada wajib pajak sebagai bentuk transparansi dan kontrol administratif.

Pembagian jenis dan jangka waktu pemeriksaan tersebut mencerminkan penerapan asas proporsionalitas dalam hukum administrasi, karena durasi pemeriksaan disesuaikan dengan kompleksitas objek pajak yang diperiksa. Pemeriksaan yang melibatkan transaksi kompleks, seperti transaksi afiliasi lintas negara, transfer pricing, atau grup usaha, diberikan ruang perpanjangan waktu dengan batas maksimal empat bulan. Namun demikian, perpanjangan tersebut tidak bersifat otomatis dan harus didasarkan pada alasan yang objektif, jelas, serta dapat dipertanggungjawabkan secara hukum. Secara teoritis, pengaturan ini bertujuan menjaga keseimbangan antara kepentingan fiskal negara dan perlindungan hak wajib pajak, sehingga pemeriksaan pajak tidak hanya efektif secara administrasi, tetapi juga adil secara prosedural.

Namun demikian pengaturan jangka waktu pemeriksaan dalam Peraturan Menteri Keuangan tersebut hanya mencantumkan durasi pemeriksaannya saja, namun tidak diatur implikasi hukum apabila jangka waktu pemeriksaan yang sudah ditetapkan dalam PMK tersebut terlewat.

2. Analisis Kesesuaiannya Dengan Asas-Asas Pemerintahan Yang Baik Serta Praktek Penerapannya

Dalam kerangka teori penelitian ini, Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB) digunakan sebagai parameter evaluatif untuk menilai kesesuaian pengaturan dan pelaksanaan jangka waktu pemeriksaan pajak. AUPB merupakan prinsip hukum fundamental yang tidak hanya bersifat etik-administratif, tetapi juga memiliki kekuatan yuridis yang mengikat dalam penggunaan kewenangan pemerintahan sebagaimana diatur dalam Pasal 10 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan. Asas tersebut meliputi kepastian hukum, kemanfaatan, ketidakberpihakan, kecermatan, larangan penyalahgunaan kewenangan, keterbukaan, kepentingan umum, dan pelayanan yang baik.⁹ Dalam konteks pemeriksaan pajak, AUPB berfungsi sebagai pembatas kewenangan fiskus sekaligus sebagai instrumen perlindungan hukum bagi wajib pajak, karena pemeriksaan pajak merupakan tindakan administratif yang bersifat konkret, individual, dan menimbulkan akibat hukum sehingga tunduk pada prinsip legalitas administrasi.¹⁰

⁹ F. Ikhsan and D. Sulastri, "Kedudukan Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Baik (AUPB) sebagai Tolak Ukur Normatif," *Qanuniya: Jurnal Ilmu Hukum*, Vol. 2 No. 2, 2025, p. 18.

¹⁰ Rayhan Zidane Indymadjid, "Peran Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Baik Dalam Penyelesaian Sengketa Tata Usaha Negara Dan Hukum Acara," *Jurnal Ilmiah Nusantara*, Vol. 1 No. 4, 2024, p. 1007.

Berdasarkan analisis terhadap beberapa asas utama AUPB, pengaturan jangka waktu pemeriksaan pajak dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 15 Tahun 2025 secara normatif telah memberikan kejelasan mengenai jenis pemeriksaan, tahapan, batas waktu pelaksanaan, serta mekanisme perpanjangan waktu sehingga mendukung asas kepastian hukum dan memungkinkan wajib pajak memprediksi durasi pemeriksaan. Namun dalam praktik, kepastian hukum tersebut belum sepenuhnya terwujud karena pelampauan jangka waktu pemeriksaan sering tidak menimbulkan konsekuensi hukum yang tegas. Hal ini tercermin dalam praktik peradilan yang cenderung mengutamakan kebenaran materiil pajak dibandingkan kepatuhan prosedural, sebagaimana terlihat dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 1633/B/PK/Pjk/2024 yang tetap mengakui keabsahan hasil pemeriksaan meskipun melampaui batas waktu sepanjang penerbitan Surat Ketetapan Pajak masih berada dalam jangka waktu lima tahun sebagaimana diatur dalam UU KUP. Kondisi ini berpotensi mereduksi fungsi jangka waktu pemeriksaan sebagai instrumen perlindungan hukum bagi wajib pajak.

Dari perspektif asas profesionalitas dan kecermatan, pembatasan jangka waktu pemeriksaan dimaksudkan untuk mendorong pemeriksa pajak bekerja secara terencana, sistematis, dan efisien. Namun efektivitasnya sangat bergantung pada kapasitas institusional Direktorat Jenderal Pajak, termasuk kompetensi sumber daya manusia dan beban kerja pemeriksa. Apabila kapasitas tersebut tidak seimbang, pembatasan waktu justru berpotensi menurunkan kualitas pemeriksaan atau mendorong praktik perpanjangan waktu yang bersifat administratif semata.

Dalam kaitannya dengan asas akuntabilitas dan keterbukaan, regulasi telah mewajibkan fiskus menyampaikan pemberitahuan tertulis apabila terjadi perpanjangan jangka waktu pemeriksaan. Meskipun demikian, dalam praktik pemberitahuan tersebut sering bersifat formalistik tanpa disertai penjelasan substantif mengenai alasan perpanjangan, sehingga akuntabilitas prosedural belum sepenuhnya mencerminkan akuntabilitas substantif. Hal ini dapat melemahkan posisi wajib pajak dalam hubungan hukum dengan fiskus.

Dari sudut pandang asas larangan penyalahgunaan kewenangan dan asas pelayanan yang baik, pelampauan jangka waktu pemeriksaan tanpa konsekuensi hukum berpotensi menjadikan pemeriksaan sebagai instrumen tekanan administratif yang memperpanjang ketidakpastian hak dan kewajiban wajib pajak. Pemeriksaan yang berlangsung terlalu lama juga dapat menimbulkan peningkatan biaya kepatuhan (*compliance cost*), gangguan operasional usaha, serta ketidakpastian pembukuan dan pelaporan pajak.

Selanjutnya, dari perspektif asas keadilan dan proporsionalitas, jangka waktu pemeriksaan seharusnya menciptakan keseimbangan antara kepentingan fiskal negara dan

perlindungan hak wajib pajak. Meskipun PMK 15/2025 telah mengakomodasi prinsip tersebut melalui klasifikasi jenis pemeriksaan dan mekanisme perpanjangan terbatas, keseimbangan tersebut sering kali tidak tercermin dalam praktik ketika perpanjangan waktu dilakukan tanpa alasan yang jelas dan terukur.

Analisis terhadap sengketa jangka waktu pemeriksaan yang diputus oleh Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung menunjukkan bahwa lembaga peradilan cenderung menafsirkan jangka waktu pemeriksaan sebagai norma administratif internal yang tidak memengaruhi keabsahan Surat Ketetapan Pajak. Pendekatan ini menempatkan batas waktu penerbitan ketetapan pajak selama lima tahun sebagai satu-satunya parameter legalitas, sehingga jangka waktu pemeriksaan kehilangan sifat limitatifnya sebagai pembatas kewenangan administrasi. Padahal, dalam teori hukum administrasi negara, legalitas tindakan pemerintahan tidak hanya ditentukan oleh kewenangan substansial, tetapi juga oleh prosedur dan waktu pelaksanaan kewenangan.

Berdasarkan temuan tersebut, penelitian ini menegaskan perlunya rekonstruksi konsep jangka waktu pemeriksaan pajak sebagai batas kewenangan limitatif dalam hukum administrasi perpajakan. Jangka waktu pemeriksaan harus dipahami sebagai bagian dari unsur prosedural yang esensial dalam legalitas tindakan pemerintahan. Oleh karena itu, pelampauan jangka waktu tanpa dasar hukum yang sah seharusnya dipandang sebagai pelanggaran prosedur yang dapat menimbulkan cacat kewenangan terhadap keputusan administrasi yang dihasilkan.

Rekonstruksi tersebut dapat dilakukan melalui beberapa pendekatan, yaitu: penegasan jangka waktu pemeriksaan sebagai batas kewenangan limitatif, penerapan doktrin batal demi hukum terhadap pelanggaran batas waktu, pembatasan diskresi dalam perpanjangan jangka waktu pemeriksaan melalui parameter objektif, serta penguatan peran peradilan dalam menguji kepatuhan terhadap prosedur pemeriksaan sebagai bagian dari uji legalitas tindakan administrasi.

Secara teoretis, pendekatan ini memperkuat kedudukan AUPB sebagai standar pengujian yang mengikat dalam penggunaan kewenangan administrasi negara. Secara praktis, penguatan konsekuensi hukum atas pelanggaran jangka waktu pemeriksaan dapat mendorong peningkatan profesionalitas aparatur pajak sekaligus memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak, sehingga tercipta hubungan hukum yang lebih seimbang antara negara dan warga negara dalam sistem administrasi perpajakan.

D. KESIMPULAN

Pengaturan jangka waktu pemeriksaan pajak dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 15 Tahun 2025 secara normatif telah memberikan kerangka yang lebih jelas dan terstruktur dibandingkan regulasi sebelumnya. PMK ini mengklasifikasikan jenis pemeriksaan menjadi pemeriksaan lengkap, pemeriksaan terfokus, dan pemeriksaan spesifik dengan jangka waktu yang berbeda sesuai tingkat kompleksitasnya. Pengaturan tersebut mencerminkan penerapan prinsip kepastian hukum dan proporsionalitas dalam hukum administrasi perpajakan karena memberikan batas temporal yang lebih terukur terhadap penggunaan kewenangan pemeriksaan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Namun demikian, regulasi ini belum mengatur secara tegas konsekuensi hukum apabila jangka waktu pemeriksaan terlampaui, sehingga fungsi jangka waktu sebagai instrumen pembatas kewenangan fiskus belum sepenuhnya efektif dalam memberikan perlindungan hukum bagi wajib pajak.

Ditinjau dari perspektif Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB), pengaturan jangka waktu pemeriksaan pajak dalam PMK 15 Tahun 2025 secara normatif telah sejalan dengan asas kepastian hukum, profesionalitas, kecermatan, keterbukaan, akuntabilitas, pelayanan yang baik, serta keadilan dan proporsionalitas. Pengaturan tersebut bertujuan mendorong pemeriksaan pajak yang lebih efisien, transparan, dan terukur. Namun dalam praktik implementasi, pelampauan jangka waktu pemeriksaan sering kali tidak menimbulkan konsekuensi hukum yang tegas sehingga AUPB cenderung diperlakukan sebagai asas yang bersifat deklaratif, bukan sebagai standar pengujian yang mengikat dalam penggunaan kewenangan administrasi perpajakan. Praktik peradilan pajak juga menunjukkan kecenderungan mengedepankan kebenaran materiil pajak dibandingkan kepatuhan terhadap prosedur pemeriksaan, sebagaimana tercermin dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-005049.16/2022/PP/M.XIIIB Tahun 2023 yang diperkuat oleh Putusan Mahkamah Agung Nomor 1633/B/PK/Pjk/2024. Dalam putusan tersebut dinyatakan bahwa pelampauan jangka waktu pemeriksaan tidak membatalkan Surat Ketetapan Pajak sepanjang penerbitannya masih berada dalam batas kewenangan penetapan pajak selama lima tahun sebagaimana diatur dalam UU KUP. Pendekatan ini berpotensi melemahkan fungsi jangka waktu pemeriksaan sebagai batas kewenangan administratif dan menimbulkan ketidakpastian hukum bagi wajib pajak. Oleh karena itu, dalam perspektif hukum administrasi negara, jangka waktu pemeriksaan pajak seharusnya dipahami sebagai batas kewenangan yang bersifat limitatif, sehingga pelampauannya harus memiliki konsekuensi hukum yang jelas agar jangka waktu tersebut dapat berfungsi efektif sebagai instrumen perlindungan hukum bagi wajib pajak sekaligus sebagai mekanisme pengendalian kewenangan fiskus.

E. SARAN

1. Perlu dilakukan penguatan pengaturan mengenai konsekuensi hukum atas pelampauan jangka waktu pemeriksaan pajak dalam peraturan perundang-undangan. Peraturan mengenai pemeriksaan pajak seharusnya secara eksplisit menentukan bahwa pelampauan jangka waktu tanpa perpanjangan yang sah merupakan pelanggaran prosedural yang dapat berimplikasi pada batal atau setidaknya dapat dibatalkannya produk hukum hasil pemeriksaan. Penegasan ini penting agar jangka waktu pemeriksaan berfungsi sebagai pembatas kewenangan administratif yang efektif.
2. Diperlukan rekonstruksi konsep jangka waktu pemeriksaan pajak sebagai batas kewenangan limitatif dalam hukum administrasi perpajakan. Pembatasan kewenangan negara tidak hanya dilakukan melalui pembatasan substansi kewenangan, tetapi juga melalui pembatasan prosedural dan temporal, sehingga pelampauan jangka waktu dapat dipandang sebagai bentuk pelampauan kewenangan (*excess of power*).
3. Lembaga peradilan pajak dan Mahkamah Agung perlu mengembangkan pendekatan yang lebih seimbang antara kebenaran materiil pajak dan kepatuhan terhadap prosedur pemeriksaan. Penegakan hukum perpajakan tidak hanya bertujuan menjamin penerimaan negara, tetapi juga melindungi hak wajib pajak melalui penerapan prinsip *due process of law* dan Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik sebagai standar pengujian tindakan administrasi perpajakan.
4. Direktorat Jenderal Pajak perlu meningkatkan akuntabilitas dan transparansi dalam pelaksanaan pemeriksaan pajak, khususnya dalam pemberian perpanjangan jangka waktu pemeriksaan yang harus didasarkan pada alasan faktual yang jelas dan disampaikan secara terbuka kepada wajib pajak.
5. Penelitian selanjutnya disarankan melakukan kajian komparatif mengenai pengaturan jangka waktu pemeriksaan pajak di berbagai negara guna memperoleh model pembatasan kewenangan pemeriksaan yang lebih efektif sekaligus menjamin perlindungan hukum bagi wajib pajak dalam kerangka *good governance*.

DAFTAR PUSTAKA

- Anta, I. G. "Determinan Efektivitas Pemeriksaan Pajak Menurut Persepsi Pemeriksa Pajak." *Jurnal San Pajak Indonesia*. Vol. 7 No. 1. 2023.
- Ikhsan, F., dan D. Sulastri. "Kedudukan Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Baik (AUPB) sebagai Tolak Ukur Normatif." *Qanuniya: Jurnal Ilmu Hukum*. Vol. 2 No. 2. 2025.

- Indymadjid, Rayhan Zidane. “Peran Asas-Asas Umum Pemerintahan Yang Baik Dalam Penyelesaian Sengketa Tata Usaha Negara Dan Hukum Acara.” *Jurnal Ilmiah Nusantara*. Vol. 1 No. 4. 2024.
- Jenita, Asri. “Dampak Kebijakan Hukum Pajak terhadap Pertumbuhan Ekonomi di Indonesia.” *Jurnal Pustaka Aktiva (Pusat Akses Kajian Akuntansi, Manajemen, Investasi, dan Valuta)*. Vol. 5 No. 1. 2025.
- Putra, Rizki Permana, dan Abdur Razak. “Efektifitas Jangka Waktu Penyelesaian Pemeriksaan Pajak Oleh Pemeriksa Pajak Pada Kantor Wilayah DJP Jawa Barat I.” *Jurnal Media Administrasi Terapan*. Vol. 5 No. 2. 2025.
- Santosa, P. *Administrasi Publik: Teori dan Aplikasi Good Governance*. Jakarta: Refika Aditama. 2008.
- Soekanto, Soerjono. *Pengantar Penelitian Hukum*. Jakarta: UI Press. 2006.
- Tarigan, Ridwan Syaidi. *Menuju Negara Hukum Yang Berkeadilan*. Jakarta: Ruang Karya Bersama. 2024.
- Walinono, Andi Muhammad Iqbal, A. Muin Fahmal, dan Satrih Hasyim. “Peranan Asas-Asas Penyelenggaraan Pemerintahan Dalam Mewujudkan Pemerintahan Yang Baik Dan Bersih.” *Journal of Lex Theory (JLT)*. Vol. 6 No. 2. 2025.