

**REKONSTRUKSI PEMERIKSAAN PAJAK DI INDONESIA: SUATU KAJIAN HUKUM SEBAGAI SARANA PEMBAHARUAN BIROKRASI DAN MASYARAKAT**

**Leo B. Barus**

Pemerintah Daerah Kabupaten Tapanuli Tengah, Sumatera Utara, email: barusleob@gmail.com

**Abstrak**

Pemeriksaan pajak di Indonesia masih menghadapi berbagai tantangan, termasuk rendahnya cakupan pemeriksaan pajak (audit coverage ratio/ACR), kelemahan pengawasan, serta ketidakpatuhan wajib pajak dan aparatur pajak. Temuan rutin Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) menunjukkan adanya masalah yang berulang, seperti belum optimalnya pengawasan terhadap wajib pajak yang tidak melaporkan Surat Pemberitahuan (SPT) tahunan dan kelemahan dalam sistem pengendalian intern. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis ketentuan hukum yang mengatur pemeriksaan pajak di Indonesia serta mengkaji pendekatan *Bureaucratic and Social Engineering* (BSE) dalam reformulasi sistem pemeriksaan pajak yang lebih efektif. Hasil kajian menunjukkan bahwa penerapan BSE dapat menjadi solusi dalam menciptakan sistem pemeriksaan pajak yang transparan, akuntabel, dan berorientasi pada keteladanan aparatur pajak. Reformulasi pemeriksaan pajak dengan pendekatan BSE melibatkan beberapa langkah strategis, termasuk peningkatan kapasitas pemeriksa pajak, perluasan cakupan pemeriksaan, penguatan mekanisme pengawasan, serta digitalisasi sistem pemeriksaan untuk meningkatkan efisiensi dan mengurangi potensi penyimpangan. Dengan pendekatan ini, diharapkan sistem pemeriksaan pajak dapat lebih optimal dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak serta mendukung penerimaan negara yang lebih baik.

**Kata Kunci:** Pemeriksaan Pajak, Audit Coverage Ratio, Bureaucratic and Social Engineering, Kepatuhan Pajak

**A. PENDAHULUAN**

Beberapa permasalahan masih tetap terjadi dan harus ditangani dalam pemeriksaan pajak di Indonesia, mulai dari temuan rutin Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sampai dengan sangat rendahnya tax audit coverage (ACR) di Indonesia. Temuan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) menemukan beberapa permasalahan yang selalu sama pada periode 2013-2020, antara lain terdapatnya beberapa wajib pajak tidak melaporkan Surat Pemberitahuan (SPT) tahunan badan, namun belum dilakukan tindakan pengawasan by tax offices,<sup>1</sup> kelemahan sistem pengendalian

---

<sup>1</sup> Kontan (2017), "BPK: Ada 13 masalah pemeriksaan oleh Ditjen Pajak", available at <https://nasional.kontan.co.id/news/bpk-ada-13-masalah-pemeriksaan-oleh-ditjen-pajak> (17 January 2023).

intern dan ketidakpatuhan.<sup>2</sup> Atas temuan-temuan tersebut, BPK merekomendasikan kepada Direktorat Jenderal Pajak (DJP) untuk melakukan beberapa hal, antara lain Inspektur Jenderal Kementerian Keuangan segera memeriksa direktur pemeriksaan dan penagihan, kepala subdit, dan tim pemeriksa terkait untuk membuktikan ada atau tidaknya unsur kelalaian ataupun kesengajaan dalam proses pemeriksaan.<sup>3</sup> Adapun ACR di Indonesia selama tahun 2019-2021 masih di bawah 1,6%, sebagaimana data berdasarkan Laporan Tahunan DJP menunjukkan bahwa ACR pada masing-masing tahun adalah 1,58%,<sup>4</sup> 1,11%,<sup>5</sup> dan 0,86%<sup>6</sup>. Hal ini menunjukkan bahwa perbandingan antara wajib pajak yang diperiksa dengan jumlah wajib pajak yang wajib menyampaikan SPT dalam 3 (tiga) tahun terakhir hanya maksimal 1,58%.

Permasalahan dalam pemeriksaan pajak ini harus ditangani mengingat amanah Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD NRI Tahun 1945) yang menyatakan bahwa segala pungutan pajak harus berdasarkan Undang-Undang, telah dijalankan melalui pembentukan beberapa undang-undang pajak. Adapun dasar hukum pemeriksaan pajak telah dirumuskan dalam Pasal 29 dan Pasal 31 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 Tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang (UU KUP).<sup>7</sup> Namun penanganan tersebut memadai mempertimbangkan bureaucratic and social engineering (BSE), yang menurut penjelasan Atmasasmita menegaskan bahwa setiap langkah pemerintah dalam pembentukan dan penegakan hukum merupakan kebijakan berlandaskan sistem norma dan logika berupa asas dan kaidah.<sup>8</sup> Selanjutnya, kekuatan norma dari hukum tersebut harus dapat diwujudkan dalam perubahan perilaku masyarakat dan perubahan birokrasi ke arah cita-cita membangun negara hukum yang demokratis.<sup>9</sup> Sehingga, kajian ini perlu menjawab dua rumusan permasalahan yang ada. **Pertama**, bagaimana peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dalam pemeriksaan pajak di Indonesia? **Kedua**, bagaimana bangunan *social and buereucratic engineering* dalam menghasilkan konsep (hukum) pemeriksaan pajak yang ideal di Indonesia?

## B. ANALISIS DAN PEMBAHASAN

### 1. Ketentuan Pemeriksaan Pajak di Indonesia

*Self-assessment system* yang berlaku dalam pemungutan pajak di Indonesia harus diiringi dengan pengujian kepatuhan yang telah dilakukan oleh Wajib Pajak. Salah satu bentuk pengujian kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan di Indonesia adalah pemeriksaan pajak yang dilakukan oleh pemeriksa pajak di lingkungan DJP, yang menghasilkan produk hukum

---

<sup>2</sup> Aprilia Hariani (2022), "BPK Identifikasi Permasalahan dan Rekomendasi ke DJP", available at <https://www.pajak.com/pajak/bpk-identifikasi-permasalahan-dan-rekomendasi-ke-djp/> (17 January 2023).

<sup>3</sup> Loc.cit.

<sup>4</sup> Direktorat Jenderal Pajak, Laporan Tahunan 2019, Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2020, p. 80.

<sup>5</sup> Direktorat Jenderal Pajak, Laporan Tahunan 2020, Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2021, p. 73.

<sup>6</sup> Direktorat Jenderal Pajak, Laporan Tahunan 2021, Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2022, p. 83.

<sup>7</sup> Denny Irawan, Sampling Audit of the Tax Audit in Indonesia: A Legal Certainty Perspective, *Scientium Law Review*, Vol. 1, No. 2, 2022, p. .

<sup>8</sup> Romli Atmasasmita (1), Teori Hukum Integratif: Rekonstruksi Terhadap Teori Hukum Pembangunan dan Teori Hukum Progresif, Bandung: CV. Mandar Maju, 2019, pp. 78.

<sup>9</sup> *Ibid.*, pp. 78-79.

berupa ketetapan dan/atau penetapan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 12 ayat (3) UU KUP dan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 50 Tahun 2022 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan menegaskan bahwa Direktur Jenderal Pajak menetapkan jumlah pajak yang terutang apabila terdapat bukti jumlah pajak yang terutang menurut SPT yang disampaikan oleh Wajib Pajak tidak benar<sup>10</sup>. Dalam hal dilakukan pemeriksaan pajak, Fiskus menerbitkan ketetapan dan/atau penetapan berupa Surat ketetapan pajak (SKP), yang dapat berupa SKPKB, SKPN, SKPLB, dan SKPKBT, serta Surat Tagiahn Pajak (STP).

## 2. Tentang *Buereucratic and Social Engineering* (BSE)

Meskipun Pasal 23A UUD NRI Tahun 1945 mengamanahkan pemungutan pajak yang harus berdasarkan UU, namun dalam pengujian kepatuhan pajak masyarakat, birokrasi berperan penting dalam memberikan dan melaksanakan keteladanan sesuai dengan ketentuan yang berlaku, sehingga masyarakat mematuhi dan mengikuti setiap langkah- langkah yang dilakukan oleh para penyelenggara birokrasi tersebut,<sup>11</sup> dalam hal ini aparatur pajak (Fiskus). Hal ini sejalan dengan pemikiran Atmasasmita yang menegaskan bahwa bukan hanya perundang-undangan yang dipandang sebagai sarana rekayasa sosial dengan harapan terjadi perubahan masyarakat yang signifikan dan yang sejalan dengan perkembangan masyarakat modern, namun kesadaran hukum aparatur negara termasuk aparatur penegak hukum juga perlu di rekayasa.<sup>12</sup> Pemikiran tersebut dikenal sebagai "*law as a tool of bureaucratic and social engineering*", yakni bahwa masyarakat akan memahami dan mau menaati jika aparatur hukum dan birokrasi terlebih dulu konsisten menaati hukum.<sup>13</sup> Artinya, ucapan saja tidak akan mendorong kepatuhan masyarakat terhadap hukum, sebagaimana salah satu contohnya adalah, jargon anti korupsi salah satu partai politik yang tidak berhasil efektif bahkan melibatkan banyak anggota parpol tersebut menjadi terpidana dalam tindak pidana korupsi.<sup>14</sup>

Pendekatan BSE harus diartikan bahwa penyelenggara birokrasi memberikan dan melaksanakan keteladanan sesuai tuntutan hukum yang berlaku dan diharapkan dapat memotivasi masyarakat untuk mematuhi dan mengikuti langkah kepatuhan birokrasi tersebut.<sup>15</sup>

## 3. Pendekatan BSE dalam Menangani Tantangan Pemeriksaan Pajak di Indonesia

Penegakan hukum merupakan hal yang mutlak dilaksanakan pada setiap pelanggar hukum, termasuk masalah pelanggaran yang bersifat

---

<sup>10</sup> Henry D. P. Sinaga, Yuli T. Hidayat, Legal Deconstruction of Tax Audit on The Tax-Payer's Refund Application for Tax Overpayment in Indonesia (Part 2 Of 2), *Journal of Tax Law and Policy*, Vol. 1, No. 3, 2022, p. , DOI.

<sup>11</sup> Arfan Faiz Muhlizi, Regulatory Reform to Support National Economic Development, *Jurnal Rechtsvinding*, Vol. 6, No. 3, 2017, p. 355.

<sup>12</sup> Romli Atmasasmita (2), Memahami Teori Hukum Integratif, *Legalitas*, Vol. 3, No. 2, 2012, pp. 9-10.

<sup>13</sup> *Ibid.*, p. 10.

<sup>14</sup> *Loc.cit.*

<sup>15</sup> Romli Atmasasmita (1), *Op.cit.*, p. 66.

administrasi negara<sup>16</sup> di bidang perpajakan. Salah satu penegakan hukum administrasi di bidang perpajakan adalah pemeriksaan pajak.

Pemeriksaan pajak sangat relevan dengan konsep BSE, mengingat pemeriksaan pajak merupakan instrumen pengawasan dan penegakan hukum di bidang perpajakan yang sering dihadapkan pada beberapa permasalahan, seperti penyalahgunaan wewenang, ketidaktransparanan, serta rendahnya kepatuhan baik dari Wajib Pajak maupun petugas pajak (Fiskus). Dengan menerapkan pendekatan BSE, diharapkan reformulasi ketentuan pemeriksaan pajak dapat memberikan kepastian hukum dan meningkatkan kepercayaan publik terhadap administrasi perpajakan. Dengan pendekatan BSE ini, reformulasi pemeriksaan pajak harus mencerminkan keteladanan dan kepatuhan aparatur pajak terlebih dahulu sebelum menuntut kepatuhan Wajib Pajak. Beberapa langkah yang dapat dilakukan, antara lain transparansi dan akuntabilitas, penegakan hukum di bidang perpajakan yang konsisten, mekanisme pengawasan dan evaluasi, dan digitalisasi. Transparansi dan akuntabilitas terkait dengan pemeriksaan pajak yang harus dijalankan sesuai standar operasional yang jelas dan terdokumentasi. Kemudian, *tax enforcement* yang konsisten terkait dengan tidak bolehnya terdapat diskriminasi dalam pemeriksaan pajak. Adapun mekanisme pengawasan dan evaluasi terkait dengan perlunya penguatan pengawasan internal dan eksternal terhadap kinerja pemeriksa pajak. Selanjutnya, digitalisasi dalam pemeriksaan pajak terkait dengan pemanfaatan teknologi informasi untuk mengurangi interaksi langsung dan potensi penyimpangan.

### C. KESIMPULAN

Pemeriksaan pajak di Indonesia masih menghadapi tantangan yang cukup besar, terutama terkait dengan rendahnya cakupan pemeriksaan, kelemahan pengawasan, dan ketidakpatuhan wajib pajak serta aparatur pajak sendiri. Undang-undang perpajakan yang berlaku sudah cukup kuat untuk mendukung proses pemeriksaan, tetapi implementasinya masih perlu diperbaiki. Pendekatan **BSE** dapat menjadi solusi efektif dalam menciptakan sistem pemeriksaan pajak yang lebih transparan, akuntabel, dan berorientasi pada keteladanan aparatur pajak. Berdasarkan kesimpulan tersebut, disarankan hal-hal sebagai berikut:

- a. Peningkatan kapasitas dan profesionalisme Pemeriksa Pajak  
Petugas pajak harus diberikan pelatihan secara berkala terkait dengan kode etik, transparansi, dan akuntabilitas agar mereka dapat menjalankan tugas dengan lebih baik.
- b. Perluasan jangkauan pemeriksaan pajak  
Dengan ACR yang masih rendah, DJP perlu meningkatkan jumlah pemeriksaan pajak untuk memastikan kepatuhan wajib pajak lebih optimal.
- c. Peningkatan pengawasan internal dan eksternal  
Pemerintah harus memperkuat pengawasan terhadap kinerja pemeriksa pajak untuk mencegah penyalahgunaan wewenang dan praktik korupsi.
- d. Penerapan digitalisasi secara menyeluruh

---

<sup>16</sup> Aman Gane, Integrative Law Enforcement of Land Use Change in Criminal Forestry, Jurnal Poros Hukum Padjajaran, Vol. 1, No. 2, 2020, p. 315.

Pemanfaatan teknologi dalam sistem pemeriksaan pajak harus diperluas agar prosesnya lebih efisien, transparan, dan mengurangi interaksi langsung yang berpotensi menimbulkan penyimpangan.

Dengan menerapkan strategi yang lebih baik dan pendekatan **BSE**, diharapkan sistem pemeriksaan pajak di Indonesia dapat lebih efektif dalam meningkatkan kepatuhan wajib pajak serta mendukung penerimaan negara yang lebih optimal.

## DAFTAR PUSTAKA

- Atmasasmita, R. (2012). Memahami teori hukum integratif. *Legalitas*, 3(2), 9–10.
- Atmasasmita, R. (2019). *Teori hukum integratif: Rekonstruksi terhadap teori hukum pembangunan dan teori hukum progresif*. Bandung: CV. Mandar Maju.
- Denny, I. (2022). Sampling audit of the tax audit in Indonesia: A legal certainty perspective. *Scientium Law Review*, 1(2).
- Direktorat Jenderal Pajak. (2020). *Laporan Tahunan 2019*. Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2021). *Laporan Tahunan 2020*. Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2022). *Laporan Tahunan 2021*. Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak.
- Gane, A. (2020). Integrative law enforcement of land use change in criminal forestry. *Jurnal Poros Hukum Padjajaran*, 1(2), 315.
- Hariani, A. (2022). BPK identifikasi permasalahan dan rekomendasi ke DJP. Retrieved January 17, 2023, from <https://www.pajak.com/pajak/bpk-identifikasi-permasalahan-dan-rekomendasi-ke-djp/>
- Kontan. (2017). BPK: Ada 13 masalah pemeriksaan oleh Ditjen Pajak. Retrieved January 17, 2023, from <https://nasional.kontan.co.id/news/bpk-ada-13-masalah-pemeriksaan-oleh-ditjen-pajak>
- Muhlizi, A. F. (2017). Regulatory reform to support national economic development. *Jurnal Rechtsvinding*, 6(3), 355.
- Sinaga, H. D. P., & Hidayat, Y. T. (2022). Legal deconstruction of tax audit on the tax-payer's refund application for tax overpayment in Indonesia (Part 2 of 2). *Journal of Tax Law and Policy*, 1(3). <https://doi.org/...>