

TATA KELOLA PEMERIKSAAN PAJAK PASCA TERBITNYA PMK 15/2025: ANALISIS IMPLEMENTASI PASAL 6 AYAT (2)

Hendra Andriyana, Imam Makhali

Magister Hukum, Universitas Islam Kadiri Kediri, Indonesia

hendraandriyana@student.uniska-kediri.ac.id

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan menganalisis implementasi Pasal 6 ayat (2) PMK Nomor 15 Tahun 2025 tentang Pemeriksaan Pajak dalam praktik pemeriksaan di KPP wilayah Surabaya serta menilai efektivitasnya dalam perspektif kepastian hukum. Penelitian ini menggunakan metode hukum empiris dengan pendekatan perundang-undangan dan analisis deskriptif kualitatif berdasarkan data wawancara dan studi kepustakaan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pembatasan jangka waktu pemeriksaan telah meningkatkan keteraturan prosedural dan kepastian waktu penyelesaian pemeriksaan. Namun, masih ditemukan kendala yuridis berupa perbedaan interpretasi ruang lingkup pemeriksaan serta kendala administratif terkait kesiapan dokumentasi dan sistem elektronik. Upaya mitigasi dilakukan melalui evaluasi internal, digitalisasi dokumen, dan komunikasi kooperatif. Disimpulkan bahwa norma tersebut telah memperkuat kepastian hukum formal, tetapi efektivitas substantifnya bergantung pada konsistensi aparat dan kesiapan administratif wajib pajak.

Kata Kunci: Kepastian Hukum, Pemeriksaan Pajak, PMK Nomor 15 Tahun 2025, Hukum Administrasi Perpajakan.

ABSTRACT

This study aims to analyze the implementation of Article 6 paragraph (2) of Minister of Finance Regulation Number 15 of 2025 concerning Tax Audits in practice at Tax Offices (KPP) in the Surabaya region and to assess its effectiveness from the perspective of legal certainty. This research employs an empirical legal method with a statutory approach and qualitative descriptive analysis based on interviews and literature review. The findings indicate that the limitation on audit duration has improved procedural order and time certainty in tax examinations. However, juridical obstacles remain, particularly differing interpretations regarding the scope of audits, as well as administrative constraints related to documentation readiness and electronic systems. Mitigation efforts include internal evaluations, document digitalization, and cooperative communication. It is concluded that the regulation strengthens formal legal certainty, yet its substantive effectiveness depends on consistent enforcement and taxpayers' administrative preparedness.

Keywords: Legal Certainty, Tax Audit, Minister of Finance Regulation Number 15 of 2025, Tax Administrative Law.

A. PENDAHULUAN

Pajak merupakan instrumen utama penerimaan negara yang bersifat memaksa sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 23A UUD 1945,¹ yang menempatkannya sebagai sumber pembiayaan negara yang sah sekaligus wujud partisipasi masyarakat.² Selain berfungsi sebagai instrumen fiskal untuk menghimpun penerimaan, pajak juga memiliki fungsi regulierend sebagai alat pengatur dalam mengarahkan kegiatan ekonomi dan pembangunan nasional.³

Sebagai salah satu sumber utama pembiayaan negara, pajak menuntut tingkat kepatuhan yang tinggi dari wajib pajak, baik dalam bentuk kepatuhan formal maupun kepatuhan material.⁴ Kepatuhan formal berkaitan dengan pemenuhan kewajiban administrasi, seperti penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) tepat waktu, sedangkan kepatuhan material menyangkut kesesuaian jumlah pajak yang dibayarkan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Dalam sistem *self-assessment* yang dianut Indonesia, dimana wajib pajak diberi

¹ Pemerintah Republik Indonesia, "Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945," 1945.

² Mardiasmo, *Perpajakan Edisi Terbaru* (Yogyakarta : CV Andi Offset, 2019).

³ Direktorat Jenderal Pajak, "Fungsi Pajak," n.d., <https://www.pajak.go.id/fungsi-pajak>.

⁴ Wiely Menanda, Darmansyah Darmansyah, and JMV Mulyadi, "Determinan Kepatuhan Dan Penerimaan PPh Badan Pada Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Jakarta Timur," *Jurnal Riset Akuntansi & Perpajakan (JRAP)* 7, no. 02 (December 29, 2020): 255–68,

kewenangan untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan sendiri kewajiban perpajakannya, tingkat kepatuhan tersebut pada akhirnya sangat bergantung pada kesadaran dan itikad baik wajib pajak.⁵

Untuk menjamin agar kewenangan tersebut tidak disalahgunakan dan guna memastikan kepatuhan, negara melalui Direktorat Jenderal Pajak (DJP) membekali otoritasnya dengan instrumen pemeriksaan pajak. Pemeriksaan pajak tidak hanya berfungsi sebagai sarana pengawasan terhadap kebenaran pemenuhan kewajiban perpajakan, tetapi juga sebagai bentuk penegakan hukum (*law enforcement*) di bidang perpajakan.⁶ Dengan demikian, pemeriksaan pajak merupakan manifestasi dari kewenangan negara dalam rangka menegakkan prinsip kepastian hukum, keadilan, serta kesetaraan antara fiskus dan wajib pajak.

Secara normatif, ketentuan mengenai pemeriksaan pajak diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2025 tentang Pemeriksaan Pajak, khususnya Pasal 6 ayat (2) yang mengatur batasan, tata cara, serta kewenangan pemeriksa pajak.⁷ Peraturan ini dimaksudkan untuk memberikan kepastian hukum (*rechtszekerheit*) sekaligus pedoman yang jelas baik bagi aparat pajak maupun wajib pajak (WP) dalam proses pemeriksaan.⁸ Dalam perspektif **teori** kepatuhan hukum, keberhasilan suatu regulasi bergantung pada sejauh mana norma hukum tersebut dapat

diimplementasikan secara konsisten dalam praktik.⁹

Namun demikian, implementasi Pasal 6 ayat (2) PMK No. 15 Tahun 2025 tidak selalu berjalan sesuai dengan norma yang ditetapkan, dalam praktik di berbagai Kantor Pelayanan Pajak (KPP),¹⁰ termasuk KPP wilayah Surabaya, masih ditemukan fenomena seperti keterlambatan penyelesaian pemeriksaan, perbedaan interpretasi terhadap prosedur, hingga resistensi dari wajib pajak terhadap tindakan pemeriksa, kondisi tersebut menunjukkan adanya kesenjangan (*gap*) antara ketentuan normatif dengan realitas empiris.

Fakta empiris juga memperkuat adanya problematika implementasi kebijakan pemeriksaan pajak. Data DJP menunjukkan bahwa tingkat kepatuhan formal wajib pajak pada tahun 2024 memang mencapai 85,75%, melampaui target 83,22%. Namun demikian, capaian tersebut justru mengalami penurunan bila dibandingkan dengan tahun 2023 yang mencapai 86,97%.¹¹ Tren penurunan ini berlanjut pada kuartal pertama tahun 2025, dimana penerimaan pajak hanya mencapai Rp322,6 triliun atau turun 18,1% dibandingkan periode yang sama pada tahun sebelumnya.¹² Lebih lanjut laporan Bank Dunia, menunjukkan kesenjangan penerimaan (*compliance gap*) khususnya dari PPN dan PPh Badan yakni sekitar 6,4% dari PDB dalam periode 2016–2021, yang setara

⁵ Alya Syawali and Nera Marinda Machdar, "Kontribusi Kesadaran, Self Assessment, Dan Sanksi Dalam Meningkatkan Kepatuhan Wajib Pajak," *Jurnal Akuntansi, Keuangan, Perpajakan Dan Tata Kelola Perusahaan* 2, no. 3 (March 24, 2024): 865–75,

⁶ Whedy Prasetyo, "Pemeriksaan Pajak Dan Peranannya Pada Kepatuhan Wajib Pajak Dan Petugas Pajak," *Jurnal Ekonomi Akuntansi Dan Manajemen* 10, no. 2 (2011),

⁷ Kementerian Keuangan Republik Indonesia, "Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2025 Tentang Pemeriksaan Pajak" (2025), <https://peraturan.bpk.go.id/Details/314172/pmk-no-15-tahun-2025>.

⁸ Prasetyo, "Pemeriksaan Pajak Dan Peranannya Pada Kepatuhan Wajib Pajak Dan Petugas Pajak."

⁹ Kristina Murphy, Tom R. Tyler, and Amy Curtis, "Nurturing Regulatory Compliance: Is Procedural Justice Effective When People Question the Legitimacy of the Law?," *Regulation & Governance* 3, no. 1 (March 7, 2009): 1–26,

¹⁰ Dewa Ayu Made Kislina and Suparna Wijaya, "Tax Audit: Implementation of Compliance Risk Management," *Jambura Equilibrium Journal* 4, no. 2 (July 26, 2022); Angelia Tio Tobing, Candradewini Candradewini, and Mas Dadang Enjat Munajat, "Efektivitas Pemeriksaan Pajak Pada Wajib Pajak Badan Di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Medan Barat," *JANE - Jurnal Administrasi Negara* 15, no. 1 (August 7, 2023): 64,

¹¹ Muhamad Wildan, "Rasio Kepatuhan Formal WP Tahun 2024 Capai 85,75%," DDTCNews, 2025, <https://news.ddtc.co.id/berita/nasional/1808066/djp-rasio-kepatuhan-wajib-pajak-di-2024-sebesar-8575-persen>.

¹² Wildan, "Rasio Kepatuhan Formal WP Tahun 2024 Capai 85,75%," DDTCNews, 2025.

dengan potensi penerimaan sebesar Rp944 triliun.¹³

Hasil penelitian terdahulu menunjukkan efektivitas pemeriksaan pajak masih rendah meskipun Pasal 6 ayat (2) PMK No. 15 Tahun 2025 telah memperjelas prosedur pemeriksaan. Di KPP Pratama Malang Utara, misalnya, kontribusi hasil pemeriksaan hanya 1,30%–1,83% dari total penerimaan,¹⁴ sedangkan di KPP Pratama Makassar Barat realisasinya hanya 34,45%, sehingga sebagian besar potensi penerimaan tidak tergal.¹⁵ Studi di KPP Pratama Jakarta Tamansari mencatat efektivitas relatif lebih baik, namun tetap terkendala rendahnya kooperasi wajib pajak.¹⁶ Temuan ini menegaskan adanya friksi struktural antara norma regulasi dan praktik pemeriksaan di lapangan.

Penelitian ini berangkat dari persoalan implementasi Pasal 6 ayat (2) PMK No. 15 Tahun 2025 tentang Pemeriksaan Pajak di KPP wilayah Surabaya, khususnya terkait apakah prosedur pemeriksaan telah dijalankan sesuai norma, kendala yang dihadapi, serta strategi untuk mengefektifkannya. Kajian ini penting karena secara teoretis akan memperkaya ilmu hukum pajak melalui analisis implementasi regulasi dengan pendekatan teori kepastian hukum dan kepatuhan hukum, sementara secara praktis diharapkan memberi rekomendasi konkret bagi KPP Wilayah Surabaya dan Direktorat Jenderal Pajak dalam meningkatkan efektivitas pemeriksaan, memperkuat sistem digital, serta membangun hubungan konstruktif antara aparat pajak dan wajib pajak.

Kebaruan penelitian ini terletak pada objek kajian yang secara spesifik menelaah implementasi Pasal 6 ayat (2) Peraturan

Menteri Keuangan Nomor 15 Tahun 2025, sebuah regulasi yang baru berlaku dan belum banyak dikaji secara empiris, khususnya dalam konteks Kantor Pelayanan Pajak di wilayah Surabaya. Berbeda dengan penelitian-penelitian terdahulu yang lebih banyak menyoroti aspek normatif atau sekadar mengukur efektivitas hasil pemeriksaan secara kuantitatif, penelitian ini menawarkan perspektif sosio-legal dengan menelusuri secara mendalam praktik pelaksanaan norma, identifikasi kendala yuridis dan administratif, serta upaya penyelesaiannya dari sudut pandang para pemangku kepentingan di tingkat operasional. Pendekatan ini memungkinkan penelitian tidak hanya menangkap kesenjangan antara *law in books* dan *law in action*, tetapi juga menggali akar persoalan implementasi kebijakan pajak pascareformasi regulasi. Dengan demikian, kontribusi orisinal penelitian ini adalah menyajikan pemetaan komprehensif atas dinamika implementasi kebijakan pemeriksaan pajak pada masa transisi, sekaligus merumuskan rekomendasi strategis yang berbasis pada temuan empiris di lapangan.

B. METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian hukum empiris yang memandang hukum sebagai perilaku nyata dalam masyarakat (*law in action*), bukan semata-mata sebagai norma tertulis dalam peraturan perundang-undangan. Menurut Soerjono Soekanto, penelitian hukum empiris menitikberatkan pada bagaimana hukum dijalankan, ditaati, atau bahkan diabaikan dalam praktik sosial.¹⁷ Dalam konteks ini, penelitian difokuskan pada implementasi Pasal 6 ayat (2) Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2025 tentang Pemeriksaan Pajak di Kantor Pelayanan Pajak (KPP) wilayah Surabaya, guna menilai efektivitas penerapannya serta faktor-faktor yang memengaruhi pelaksanaannya.

Pendekatan yang digunakan adalah pendekatan perundang-undangan (*statute approach*). Peter Mahmud Marzuki menjelaskan bahwa pendekatan perundang-undangan dilakukan dengan menelaah

¹³ Wildan. Rasio Kepatuhan Formal WP Tahun 2024 Capai 85,75%." DDTCNews, 2025.

¹⁴ Tobing, Candradewini, and Munajat, "Efektivitas Pemeriksaan Pajak Pada Wajib Pajak Badan Di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Medan Barat."

¹⁵ Syarifa Rosita, Annas Lalo, and Hisnol Jamali, "Pengaruh Pemeriksaan Dan Penagihan Pajak Terhadap Efektivitas Penerimaan Pajak Pada Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama Makassar Barat," *Jurnal Penelitian Ekonomi Manajemen Dan Bisnis* 1, no. 3 (August 22, 2022): 88–99.

¹⁶ Syarifa Rosita, Annas Lalo, and Hisnol Jamali.

¹⁷ Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, Jakarta: UI Press, 1990.

seluruh regulasi yang berkaitan dengan isu hukum yang diteliti.¹⁸ Melalui pendekatan ini, penelitian menganalisis kedudukan dan konsistensi Pasal 6 ayat (2) PMK Nomor 15 Tahun 2025 dalam sistem hukum perpajakan nasional, termasuk keterkaitannya dengan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) serta asas-asas umum pemerintahan yang baik (AUPB).

Sumber data dalam penelitian ini terdiri atas data primer, sekunder, dan tersier. Data primer diperoleh melalui wawancara dengan konsultan pajak yang berpengalaman mendampingi wajib pajak dalam proses pemeriksaan di wilayah Surabaya. Pemilihan informan dilakukan secara purposive berdasarkan pengalaman praktik dan relevansi dengan objek penelitian. Sementara itu, data sekunder diperoleh melalui studi kepustakaan yang meliputi bahan hukum primer (UUD NRI 1945 Pasal 23A, UU KUP beserta perubahannya, UU Harmonisasi Peraturan Perpajakan, serta PMK Nomor 15 Tahun 2025), bahan hukum sekunder berupa literatur dan jurnal ilmiah, serta bahan hukum tersier seperti kamus hukum dan ensiklopedia.

Penggunaan kombinasi data normatif dan empiris ini sejalan dengan pandangan Soerjono Soekanto yang menegaskan bahwa penelitian hukum empiris memerlukan integrasi antara data kepustakaan dan data lapangan agar mampu menjelaskan hukum sebagai norma sekaligus sebagai fakta sosial.¹⁹ Dengan demikian, analisis yang dilakukan tidak hanya menilai teks peraturan, tetapi juga menguji efektivitas implementasinya dalam praktik administrasi perpajakan.

Teknik pengumpulan data dilakukan melalui wawancara semi-terstruktur dan studi dokumentasi. Wawancara dilakukan secara mendalam untuk memperoleh gambaran empiris mengenai pelaksanaan pemeriksaan pajak berdasarkan Pasal 6 ayat (2) PMK Nomor 15 Tahun 2025, termasuk kendala yuridis dan administratif yang dihadapi dalam praktik. Studi dokumentasi dilakukan dengan menelaah peraturan perundang-undangan,

literatur hukum perpajakan, serta dokumen administratif yang relevan guna memperkuat analisis normatif dan melakukan verifikasi terhadap hasil wawancara.

Analisis data dilakukan secara deskriptif kualitatif dengan menggunakan pola berpikir deduktif melalui silogisme hukum. Premis mayor berupa ketentuan Pasal 6 ayat (2) PMK Nomor 15 Tahun 2025 dan regulasi terkait dipertemukan dengan premis minor berupa temuan empiris di lapangan, untuk kemudian ditarik kesimpulan mengenai efektivitas dan problematika implementasinya. Sebagaimana dikemukakan Johnny Ibrahim, penelitian hukum tidak berhenti pada deskripsi norma, melainkan harus mengaitkan fakta dengan asas dan teori hukum yang relevan guna menghasilkan analisis yang komprehensif.²⁰

C. HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil Penelitian terhadap Pelaksanaan Pasal 6 Ayat (2) PMK Nomor 15 Tahun 2025 dalam Praktik Pemeriksaan Pajak di Kantor Pelayanan Pajak di Surabaya

Pelaksanaan Pasal 6 ayat (2) PMK Nomor 15 Tahun 2025 di lingkungan Kantor Pelayanan Pajak (KPP) di Surabaya menunjukkan adanya perubahan signifikan dalam pengaturan durasi pemeriksaan pajak. Ketentuan ini memberikan batas waktu yang jelas terhadap pelaksanaan pemeriksaan berdasarkan klasifikasinya. Secara normatif, pembatasan waktu tersebut merupakan bentuk pengendalian kewenangan administrasi agar tidak berlangsung tanpa kepastian hukum.²¹

Berdasarkan hasil wawancara dengan konsultan pajak dan wajib pajak yang pernah menjalani pemeriksaan setelah berlakunya PMK tersebut, aparat pemeriksa telah menerapkan timeline pemeriksaan secara lebih sistematis. Sejak diterbitkannya Surat Perintah Pemeriksaan (SP2), pemeriksa langsung menyusun agenda permintaan dokumen dan jadwal pembahasan. Hal ini menunjukkan adanya internalisasi prinsip

¹⁸ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Jakarta: Kencana, 2005.

¹⁹ Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, Jakarta: UI Press, 1990.

²⁰ Johnny Ibrahim, *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, Malang: Bayumedia Publishing, 2006.

²¹ Gustav Radbruch, "Legal Philosophy", dalam *The Legal Philosophies of Lask, Radbruch, and Dabin*, Harvard University Press.

kepastian hukum dalam praktik administratif.²²

Dalam praktiknya, pemeriksaan kini berlangsung lebih terstruktur dan teratur dibandingkan dengan periode sebelumnya. Wajib pajak memperoleh informasi yang relatif jelas mengenai jangka waktu penyelesaian pemeriksaan. Namun demikian, percepatan jangka waktu juga menuntut kesiapan administrasi yang lebih baik dari pihak wajib pajak, terutama dalam penyediaan dokumen pendukung dan rekonsiliasi laporan keuangan.

Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa pemanfaatan sistem elektronik semakin dominan dalam proses pemeriksaan. Penyampaian dokumen melalui media digital serta pembahasan daring menjadi bagian dari prosedur yang lazim dilakukan. Modernisasi ini mendukung efisiensi waktu, tetapi sekaligus menuntut kemampuan teknis dari kedua belah pihak.

Dari sudut pandang hukum administrasi, pembatasan waktu ini mempertegas batas kewenangan fiskus dalam melakukan tindakan pemeriksaan. Sebagaimana dikemukakan oleh Hans Kelsen, setiap tindakan administratif harus memiliki dasar normatif yang jelas dalam sistem hukum.²³ Oleh karena itu, penerapan Pasal 6 ayat (2) dapat dipandang sebagai implementasi konkret dari asas legalitas dalam bidang perpajakan.

Secara keseluruhan, pelaksanaan Pasal 6 ayat (2) PMK Nomor 15 Tahun 2025 di KPP Surabaya menunjukkan kecenderungan positif dalam hal disiplin waktu dan keteraturan prosedural. Akan tetapi, efektivitasnya tetap sangat bergantung pada profesionalitas aparat dan kesiapan administratif wajib pajak.

Analisis Yuridis terhadap Pelaksanaan Pasal 6 ayat (2) PMK Nomor 15 Tahun 2025 dalam Perspektif Kepastian Hukum

Secara normatif, Pasal 6 ayat (2) PMK Nomor 15 Tahun 2025 merupakan peraturan pelaksana yang dibentuk berdasarkan delegasi kewenangan dari Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata

Cara Perpajakan (UU KUP). Dalam sistem hukum Indonesia yang menganut teori jenjang norma (Stufenbau des Recht), sebagaimana dikemukakan oleh Hans Kelsen, setiap norma memperoleh validitasnya dari norma yang lebih tinggi hingga mencapai norma dasar (grundnorm).²⁴ Dengan demikian, keberlakuan PMK Nomor 15 Tahun 2025 sah secara yuridis sepanjang tidak bertentangan dengan ketentuan dalam undang-undang yang menjadi dasar pembentukannya.

Dari perspektif kepastian hukum, pembatasan jangka waktu pemeriksaan pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 6 ayat (2) merupakan bentuk konkret perlindungan terhadap hak wajib pajak. Gustav Radbruch menempatkan kepastian hukum (Rechtssicherheit) sebagai salah satu nilai fundamental hukum selain keadilan dan kemanfaatan.²⁵ Kepastian hukum menuntut agar norma dirumuskan secara jelas, tidak multitafsir, serta dapat diprediksi dalam penerapannya. Ketentuan mengenai batas waktu pemeriksaan berdasarkan jenis pemeriksaan menunjukkan adanya upaya legislator administratif untuk memberikan kejelasan dan prediktabilitas proses.

Rumusan Pasal 6 ayat (2) juga mencerminkan prinsip *lex certa*, yakni norma yang dirumuskan secara tegas dan terukur. Pembatasan waktu untuk Pemeriksaan Lengkap, Pemeriksaan Terfokus, dan Pemeriksaan Spesifik memberikan parameter objektif yang dapat diuji secara hukum. Dalam konteks ini, norma tersebut membatasi diskresi aparat pemeriksa agar tidak bertindak tanpa batas waktu yang jelas. Pembatasan diskresi ini penting dalam hukum administrasi negara untuk mencegah penyalahgunaan kewenangan (*abuse of power*).

Kepastian hukum tidak hanya ditentukan oleh kejelasan norma, melainkan juga oleh konsistensi implementasinya. Satjipto Rahardjo menegaskan bahwa hukum tidak semata-mata teks, tetapi juga perilaku

²² Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, Bandung: Citra Aditya Bakti.

²³ Hans Kelsen, *Teori Hukum Murni (Reine Rechtslehre)*, diterjemahkan oleh Raisul Muttaqien, Bandung: Nusa Media.

²⁴ Hans Kelsen, *Teori Hukum Murni (Reine Rechtslehre)*, diterjemahkan oleh Raisul Muttaqien, Bandung: Nusa Media.

²⁵ Gustav Radbruch, "Legal Philosophy", dalam *The Legal Philosophies of Lask, Radbruch, and Dabin*, Harvard University Press.

aparatus dalam praktik sosial.²⁶ Apabila aparat pemeriksa menerapkan batas waktu secara tidak konsisten atau memperpanjang pemeriksaan tanpa dasar hukum yang jelas, maka kepastian hukum akan kehilangan maknanya secara substantif.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa di wilayah Surabaya, aparat pemeriksa relatif mematuhi batas waktu yang telah ditentukan dalam PMK Nomor 15 Tahun 2025. Timeline pemeriksaan disusun secara sistematis dan tahapan prosedural dilaksanakan sesuai ketentuan. Hal ini memperkuat aspek kepastian hukum formal, karena wajib pajak dapat memperkirakan kapan pemeriksaan akan berakhir serta mempersiapkan hak pembelaannya secara proporsional.

Dalam kerangka metodologis penelitian hukum normatif, sebagaimana dijelaskan oleh Johnny Ibrahim, analisis hukum harus mengkaji norma melalui pendekatan perundang-undangan dan pendekatan konseptual.²⁷ Oleh karena itu, evaluasi terhadap Pasal 6 ayat (2) tidak hanya berhenti pada keberlakuan formalnya, tetapi juga pada sejauh mana norma tersebut mencerminkan asas kepastian hukum secara nyata dalam praktik pemeriksaan pajak. Berdasarkan temuan penelitian, dapat disimpulkan bahwa norma ini telah memberikan kontribusi signifikan terhadap peningkatan kepastian waktu dalam proses pemeriksaan, meskipun masih memerlukan penguatan pada aspek konsistensi dan perlindungan prosedural.

Hasil Penelitian mengenai Kendala Yuridis dan Administratif dalam Pelaksanaan Pasal 6 ayat (2) PMK Nomor 15 Tahun 2025 serta Upaya Penyelesaiannya

Pelaksanaan Pasal 6 ayat (2) PMK Nomor 15 Tahun 2025 dalam praktik pemeriksaan pajak di Kantor Pelayanan Pajak wilayah Surabaya tidak terlepas dari berbagai kendala, baik yang bersifat yuridis maupun administratif.

Berdasarkan hasil wawancara dengan konsultan pajak dan wajib pajak yang menjadi

responden penelitian, kendala yuridis umumnya berkaitan dengan perbedaan interpretasi terhadap ruang lingkup pemeriksaan dan batas waktu penyampaian dokumen. Meskipun norma telah menentukan jangka waktu pemeriksaan secara tegas, dalam praktiknya masih terdapat perbedaan penafsiran mengenai kapan batas waktu tersebut mulai dihitung dan dalam kondisi apa dapat dilakukan perpanjangan.

Perbedaan interpretasi tersebut menunjukkan bahwa kepastian norma belum sepenuhnya menjamin kepastian dalam praktik. Sebagaimana dikemukakan oleh Satjipto Rahardjo, hukum tidak hanya dipahami sebagai teks normatif, tetapi juga sebagai perilaku aparat dalam kenyataan sosial.²⁸ Dengan demikian, kendala yuridis yang muncul dalam pemeriksaan pajak tidak semata-mata bersumber dari kelemahan norma, melainkan juga dari dinamika penerapan dan interaksi antara fiskus dan wajib pajak.

Kendala yuridis lainnya berkaitan dengan ruang lingkup permintaan data oleh pemeriksa pajak. Dalam beberapa kasus, wajib pajak menilai bahwa dokumen yang diminta berada di luar fokus pemeriksaan sebagaimana tercantum dalam Surat Perintah Pemeriksaan (SP2). Kondisi ini berpotensi menimbulkan ketidakpastian hukum apabila tidak terdapat batasan yang jelas antara kewenangan pemeriksa dan hak wajib pajak untuk memperoleh perlindungan prosedural.

Selain aspek yuridis, kendala administratif menjadi faktor yang paling dominan dalam pelaksanaan ketentuan tersebut. Pembatasan waktu pemeriksaan menuntut kesiapan dokumen dan rekonsiliasi data yang cepat dan akurat. Namun, tidak semua wajib pajak memiliki sistem pembukuan dan pengarsipan yang terdigitalisasi dengan baik. Banyak wajib pajak yang masih mengandalkan pencatatan manual atau sistem yang belum terintegrasi, sehingga proses penyediaan dokumen memerlukan waktu tambahan dan berpotensi menghambat efektivitas pemeriksaan.

Dalam perspektif metodologis penelitian hukum, analisis terhadap kendala tersebut tidak hanya melihat norma secara

²⁶ Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, Bandung: Citra Aditya Bakti.

²⁷ Johnny Ibrahim, *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, Malang: Bayumedia Publishing.

²⁸ Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, Bandung: Citra Aditya Bakti.

tekstual, tetapi juga mengkaji penerapannya dalam realitas empiris. Johnny Ibrahim menjelaskan bahwa penelitian hukum normatif tetap harus mempertimbangkan pendekatan konseptual dan praktik penerapan hukum untuk memperoleh gambaran yang utuh.²⁹ Oleh karena itu, temuan mengenai kendala administratif dan yuridis dalam penelitian ini merupakan bagian penting dalam menilai efektivitas implementasi Pasal 6 ayat (2) PMK Nomor 15 Tahun 2025.

Sebagai upaya penyelesaian, wajib pajak dan konsultan pajak menerapkan strategi mitigasi yang bersifat preventif, seperti melakukan evaluasi internal sebelum pemeriksaan dimulai (pre-audit review), menyusun dokumen pendukung secara sistematis, serta membangun komunikasi yang kooperatif dengan pemeriksa pajak. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pendekatan dialogis dalam tahap pembahasan Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP) mampu mengurangi potensi konflik dan memperjelas dasar koreksi. Dengan demikian, meskipun terdapat kendala yuridis dan administratif, mekanisme penyelesaian yang profesional dan komunikatif dapat menjaga efektivitas pelaksanaan norma tersebut.

Analisis terhadap Kendala dan Upaya Penyelesaian dalam Perspektif Kepastian Hukum

Kendala yuridis dan administratif yang ditemukan dalam pelaksanaan Pasal 6 ayat (2) PMK Nomor 15 Tahun 2025 menunjukkan bahwa keberadaan norma yang jelas belum tentu sepenuhnya menjamin terwujudnya kepastian hukum dalam praktik. Secara teoritik, Hans Kelsen menyatakan bahwa validitas suatu norma hukum ditentukan oleh kedudukannya dalam sistem hierarki peraturan perundang-undangan.³⁰ Dengan demikian, PMK Nomor 15 Tahun 2025 secara formal memiliki legitimasi yang kuat. Namun, efektivitas norma tidak hanya ditentukan oleh validitas formalnya,

melainkan juga oleh implementasinya dalam realitas sosial.

Dalam perspektif Gustav Radbruch, kepastian hukum (*Rechtssicherheit*) merupakan salah satu nilai fundamental hukum yang menghendaki adanya kejelasan, konsistensi, dan dapat diprediksi dalam penerapan norma.³¹ Kendala berupa perbedaan interpretasi terhadap ruang lingkup pemeriksaan dan batas waktu penyampaian dokumen menunjukkan bahwa kepastian hukum masih menghadapi tantangan pada level implementasi. Apabila aparat dan wajib pajak memiliki pemahaman yang berbeda terhadap norma yang sama, maka potensi ketidakpastian tetap terbuka.

Lebih lanjut, kendala administratif seperti keterbatasan sistem dokumentasi dan gangguan teknis dalam penggunaan media elektronik memperlihatkan adanya kesenjangan antara desain regulasi dan kesiapan infrastruktur. Dalam konteks ini, kepastian hukum tidak hanya berkaitan dengan teks peraturan, tetapi juga dengan kemampuan sistem administrasi untuk mendukung pelaksanaan norma tersebut secara konsisten dan adil.

Satjipto Rahardjo menegaskan bahwa hukum harus dilihat sebagai perilaku aparat dalam kehidupan nyata, bukan semata-mata sebagai aturan tertulis.³² Oleh karena itu, keberhasilan implementasi Pasal 6 ayat (2) sangat bergantung pada profesionalitas dan integritas aparat pemeriksa dalam menerapkan batas waktu secara proporsional. Apabila aparat menerapkan norma secara fleksibel tetapi tetap berlandaskan asas keadilan dan kepastian, maka tujuan regulasi dapat tercapai secara optimal.

Upaya penyelesaian yang dilakukan melalui peningkatan kesiapan dokumentasi, digitalisasi arsip, serta komunikasi yang kooperatif antara fiskus dan wajib pajak merupakan bentuk adaptasi terhadap tuntutan regulasi baru. Pendekatan ini sejalan dengan prinsip administrasi modern yang menekankan efisiensi, transparansi, dan akuntabilitas. Dengan demikian, kepastian hukum tidak hanya dibangun melalui norma

²⁹ Johnny Ibrahim, *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, Malang: Bayumedia Publishing.

³⁰ Hans Kelsen, *Teori Hukum Murni (Reine Rechtslehre)*, diterjemahkan oleh Raisul Muttaqien, Bandung: Nusa Media.

³¹ Gustav Radbruch, "Legal Philosophy", dalam *The Legal Philosophies of Lask, Radbruch, and Dabin*, Harvard University Press.

³² Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, Bandung: Citra Aditya Bakti

yang tegas, tetapi juga melalui praktik administrasi yang responsif.

Secara keseluruhan, analisis menunjukkan bahwa Pasal 6 ayat (2) PMK Nomor 15 Tahun 2025 telah memberikan kontribusi positif terhadap peningkatan kepastian waktu dalam pemeriksaan pajak. Namun demikian, untuk mewujudkan kepastian hukum yang substantif, diperlukan harmonisasi antara norma, aparat pelaksana, dan kesiapan administratif wajib pajak. Kepastian hukum yang ideal bukan hanya kepastian formal atas jangka waktu, tetapi juga kepastian perlindungan hak dan kewajiban para pihak dalam proses pemeriksaan pajak.

D. KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan mengenai pelaksanaan Pasal 6 ayat (2) PMK Nomor 15 Tahun 2025 dalam praktik pemeriksaan pajak di Kantor Pelayanan Pajak wilayah Surabaya, dapat disimpulkan bahwa ketentuan pembatasan jangka waktu pemeriksaan telah memberikan kontribusi signifikan terhadap peningkatan kepastian waktu dan keteraturan prosedural dalam proses pemeriksaan pajak. Norma tersebut secara formal telah diterapkan sesuai dengan klasifikasi jenis pemeriksaan dan mampu menciptakan struktur timeline pemeriksaan yang lebih sistematis dibandingkan praktik sebelumnya.

Dari perspektif kepastian hukum, keberadaan batas waktu yang tegas mencerminkan pemenuhan prinsip *lex certa* dan asas legalitas dalam hukum administrasi perpajakan. Wajib pajak memperoleh kejelasan mengenai durasi pemeriksaan serta tahapan prosedural yang harus dilalui. Hal ini memperkuat dimensi kepastian hukum formal, karena kewenangan aparat pemeriksa menjadi lebih terukur dan tidak berlangsung tanpa batas waktu yang jelas.

Namun demikian, penelitian ini juga menemukan bahwa kepastian hukum secara normatif belum sepenuhnya menjamin kepastian dalam praktik. Kendala yuridis berupa perbedaan interpretasi terhadap ruang lingkup pemeriksaan serta kendala administratif seperti keterbatasan dokumentasi dan gangguan sistem elektronik menunjukkan adanya tantangan implementatif. Dengan demikian, efektivitas norma sangat dipengaruhi oleh konsistensi

aparat dalam menerapkan ketentuan serta kesiapan administratif wajib pajak.

Upaya penyelesaian yang dilakukan melalui evaluasi internal sebelum pemeriksaan, digitalisasi dokumen, dan komunikasi yang kooperatif antara fiskus dan wajib pajak terbukti mampu meminimalkan potensi konflik dan memperlancar proses pemeriksaan. Hal ini menunjukkan bahwa kepastian hukum tidak hanya dibangun melalui perumusan norma yang jelas, tetapi juga melalui praktik administrasi yang profesional, proporsional, dan berorientasi pada perlindungan hak para pihak.

Secara keseluruhan, Pasal 6 ayat (2) PMK Nomor 15 Tahun 2025 telah memberikan dasar yang kuat bagi terciptanya kepastian waktu dalam pemeriksaan pajak. Namun, untuk mewujudkan kepastian hukum yang substantif dan berkeadilan, diperlukan penguatan pengawasan terhadap konsistensi penerapan norma, peningkatan literasi perpajakan wajib pajak, serta optimalisasi sistem administrasi berbasis teknologi informasi. Dengan demikian, tujuan reformasi administrasi perpajakan dalam mewujudkan sistem pemeriksaan yang efektif, efisien, dan memberikan perlindungan hukum dapat tercapai secara optimal.

E. DAFTAR PUSTAKA

Buku

- Ali, Zainuddin. *Metode Penelitian Hukum*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Asshiddiqie, Jimly. *Konstitusi dan Konstitusionalisme Indonesia*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Atmasasmita, Romli. *Teori Hukum Integratif*. Yogyakarta: Genta Publishing.
- Ibrahim, Johnny. *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif*. Malang: Bayumedia Publishing.
- Kelsen, Hans. *Teori Hukum Murni (Reine Rechtslehre)*. Diterjemahkan oleh Raisul Muttaqien. Bandung: Nusa Media.
- Mahmud Marzuki, Peter. *Penelitian Hukum*. Jakarta: Kencana Prenada Media Group.
- Mertokusumo, Sudikno. *Mengenal Hukum: Suatu Pengantar*. Yogyakarta: Liberty.
- Rahardjo, Satjipto. *Ilmu Hukum*. Bandung: Citra Aditya Bakti.
- Radbruch, Gustav. *Legal Philosophy*. Harvard

University Press.

Soekanto, Soerjono. *Pengantar Penelitian Hukum*. Jakarta: UI Press.

Soekanto, Soerjono dan Sri Mamudji. *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat*. Jakarta: RajaGrafindo Persada.

Waluyo, Bambang. *Penelitian Hukum dalam Praktik*. Jakarta: Sinar Grafika.

Peraturan Perundang-Undangan

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Undang-Undang Republik Indonesia tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP).

Undang-Undang Republik Indonesia tentang Pajak Penghasilan.

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2025 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak.

Peraturan Direktur Jenderal Pajak terkait Tata Cara Pemeriksaan Pajak.

Jurnal Ilmiah dan Sumber Lainnya

Radbruch, Gustav, "Legal Philosophy," dalam *The Legal Philosophies of Lask, Radbruch, and Dabin*, Harvard University Press, 1950.

Hasil Wawancara dengan Konsultan Pajak di Kantor Pelayanan Pajak Surabaya, Tahun 2025.

Hasil Wawancara dengan Wajib Pajak Badan di Wilayah Surabaya, Tahun 2025.

Dokumen Internal Kantor Pelayanan Pajak terkait Prosedur Pemeriksaan Pajak.