

## Disharmoni antara Pemeriksaan dan Penyelidikan Pajak dalam Penegakan Hukum Perpajakan di Indonesia

Maximillian Ivander Kiyoshi<sup>1</sup> Gunardi Lie<sup>2</sup>

Fakultas Hukum, Universitas Tarumanagara, Indonesia<sup>1,2</sup>

Email: [maximillian.205230236@stu.untar.ac.id](mailto:maximillian.205230236@stu.untar.ac.id)<sup>1</sup> [gunardi@fh.untar.ac.id](mailto:gunardi@fh.untar.ac.id)<sup>2</sup>

### Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis disharmoni antara pemeriksaan dan penyelidikan pajak dalam penegakan hukum perpajakan di Indonesia serta merumuskan konsep harmonisasi yang ideal. Metode penelitian yang digunakan adalah metode kualitatif dengan pendekatan studi literatur, melalui analisis terhadap peraturan perundang-undangan, literatur hukum, dan jurnal ilmiah. Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat disharmoni yang signifikan, yang ditandai dengan ketidakjelasan batas kewenangan, tumpang tindih fungsi aparat, ketidaksinkronan prosedur, serta perbedaan standar pembuktian. Disharmoni ini berdampak pada ketidakpastian hukum dan lemahnya perlindungan terhadap wajib pajak. Oleh karena itu, diperlukan harmonisasi melalui penegasan batas normatif, pemisahan fungsi kelembagaan, transparansi prosedur, serta penerapan prinsip procedural justice. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi dalam pengembangan sistem penegakan hukum perpajakan yang lebih adil dan efektif.

**Kata Kunci:** Disharmoni, Penyelidikan Pajak, Penegakan Hukum

### Abstract

*This study aims to analyze the disharmony between tax audits and tax investigations in the enforcement of tax law in Indonesia and to formulate an ideal harmonization concept. This research employs a qualitative method with a literature study approach by examining statutory regulations, legal doctrines, and scholarly journals. The findings indicate significant disharmony characterized by unclear boundaries of authority, overlapping institutional functions, procedural inconsistencies, and differing standards of proof. This condition leads to legal uncertainty and weak protection of taxpayers' rights. Therefore, harmonization is required through the clarification of legal boundaries, institutional separation of functions, procedural transparency, and the application of procedural justice principles. This study is expected to contribute to the development of a more just and effective tax law enforcement system.*

**Keywords:** Disharmony, Tax Investigation, Law Enforcement



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

## PENDAHULUAN

Pajak memiliki posisi yang sangat penting dalam struktur keuangan negara karena menjadi salah satu sumber utama pembiayaan pembangunan nasional serta operasional pemerintahan. Dalam perspektif negara hukum, pelaksanaan pemungutan pajak tidak hanya ditujukan untuk mengoptimalkan penerimaan negara, tetapi juga harus dilaksanakan dengan memperhatikan prinsip-prinsip fundamental seperti kepastian hukum, keadilan, dan perlindungan terhadap hak wajib pajak. Dengan demikian, sistem perpajakan tidak hanya berfungsi sebagai instrumen fiskal, melainkan juga sebagai bagian dari sistem hukum yang harus dijalankan secara akuntabel dan berimbang. Dalam rangka menjamin kepatuhan wajib pajak, hukum perpajakan Indonesia mengenal mekanisme pemeriksaan sebagai instrumen pengawasan administratif. Pemeriksaan pajak dilakukan untuk menilai tingkat kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Melalui mekanisme ini, otoritas pajak dapat memastikan bahwa kewajiban pelaporan dan pembayaran pajak telah dilaksanakan secara benar.

Di sisi lain, sistem perpajakan juga mengenal adanya penyelidikan sebagai bagian dari penegakan hukum pidana. Penyelidikan dilakukan untuk mengidentifikasi adanya dugaan tindak pidana perpajakan yang kemudian dapat ditindaklanjuti ke tahap penyidikan. Berbeda dengan pemeriksaan yang bersifat administratif, penyelidikan memiliki karakter represif karena berorientasi pada penegakan hukum terhadap pelanggaran yang memiliki konsekuensi pidana. Secara teoritis, pemeriksaan dan penyelidikan merupakan dua mekanisme yang berbeda baik dari segi tujuan, fungsi, maupun konsekuensi hukumnya. Namun demikian, dalam praktik penegakan hukum perpajakan di Indonesia, batas antara keduanya sering kali tidak terlihat secara tegas. Pemeriksaan pajak yang seharusnya berada dalam ranah administrasi terkadang berkembang menjadi proses yang mengarah pada penegakan hukum pidana tanpa adanya batas transisi yang jelas. Kondisi ini menimbulkan persoalan hukum, khususnya terkait kepastian status hukum wajib pajak. Ketidakjelasan tersebut juga mencerminkan adanya disharmoni dalam pelaksanaan kewenangan antara aparat pajak. Tidak adanya batas yang tegas antara pemeriksaan dan penyelidikan berpotensi menimbulkan tumpang tindih kewenangan serta membuka peluang terjadinya penyalahgunaan kekuasaan. Dalam konteks ini, penting untuk memastikan bahwa setiap tindakan penegakan hukum dilakukan sesuai dengan prinsip proporsionalitas dan tidak melanggar hak-hak wajib pajak.<sup>1</sup>

Lebih jauh, dari perspektif perlindungan hukum, disharmoni antara pemeriksaan dan penyelidikan dapat berdampak pada terabaikannya prinsip *due process of law*. Wajib pajak berpotensi mengalami ketidakpastian terkait prosedur yang dijalani, termasuk ketidakjelasan mengenai posisi hukum mereka dalam suatu proses penegakan hukum. Hal ini tentu bertentangan dengan prinsip dasar negara hukum yang menempatkan perlindungan hak individu sebagai salah satu pilar utama.<sup>2</sup> Di tingkat normatif, pengaturan mengenai pemeriksaan dan penyelidikan pajak telah diakomodasi dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). Namun demikian, norma yang ada masih membuka ruang interpretasi yang beragam sehingga dalam praktiknya dapat menimbulkan perbedaan penerapan. Hal ini menunjukkan bahwa masih terdapat kebutuhan untuk memperjelas hubungan antara kedua mekanisme tersebut agar tercipta sinkronisasi dalam penegakan hukum perpajakan. Selain itu, perkembangan ekonomi digital dan globalisasi turut menambah kompleksitas dalam penegakan hukum perpajakan. Modus pelanggaran perpajakan menjadi semakin beragam dan sulit dideteksi, sehingga membutuhkan sistem pengawasan dan penegakan hukum yang efektif. Akan tetapi, efektivitas tersebut tidak boleh mengesampingkan prinsip-prinsip hukum yang menjamin keadilan dan kepastian hukum bagi wajib pajak. Berdasarkan uraian tersebut, dapat disimpulkan bahwa disharmoni antara pemeriksaan dan penyelidikan pajak merupakan permasalahan yang signifikan dalam sistem penegakan hukum perpajakan di Indonesia. Oleh karena itu, diperlukan kajian yang komprehensif untuk mengidentifikasi bentuk disharmoni tersebut serta merumuskan solusi yang dapat menciptakan harmonisasi antara kedua mekanisme, sehingga mampu meningkatkan kepastian hukum, perlindungan hak wajib pajak, dan efektivitas penegakan hukum perpajakan.

### Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan dalam pendahuluan, maka permasalahan pokok yang akan dikaji dalam jurnal ini dapat dirumuskan sebagai berikut :

1. Bagaimana bentuk disharmoni antara pemeriksaan dan penyelidikan pajak dalam praktik penegakan hukum perpajakan di Indonesia?

---

<sup>1</sup> Mardiasmo, M. B. A. (2016). *Perpajakan—Edisi Terbaru*. Penerbit Andi.

<sup>2</sup> Irawan, E. (2024). *Pengaruh Kesadaran Wajib Pajak, Pelayanan Perpajakan Dan Kepatuhan Wajib Pajak Terhadap Penerimaan Pajak (Studi Kasus pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Semarang Timur)* (Doctoral dissertation, Universitas Islam Sultan Agung Semarang).

2. Bagaimana konsep harmonisasi yang ideal antara pemeriksaan dan penyelidikan dalam penegakan hukum perpajakan di Indonesia?

### **METODE PENELITIAN**

Penelitian ini menggunakan metode kualitatif dengan pendekatan studi literatur (library research). Metode kualitatif dipilih karena penelitian ini bertujuan untuk memahami dan menganalisis fenomena disharmoni antara pemeriksaan dan penyelidikan pajak dalam perspektif hukum, khususnya melalui penelaahan norma dan konsep yang berlaku dalam sistem perpajakan di Indonesia. Pendekatan studi literatur dilakukan dengan mengkaji berbagai sumber bahan hukum yang relevan, baik bahan hukum primer maupun bahan hukum sekunder. Bahan hukum primer meliputi peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan perpajakan, khususnya Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) serta peraturan pelaksanaannya. Sementara itu, bahan hukum sekunder terdiri dari buku teks, jurnal ilmiah, hasil penelitian terdahulu, serta pendapat para ahli yang relevan dengan topik penelitian.

### **HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

Dalam sistem perpajakan Indonesia, pemeriksaan dan penyelidikan pajak merupakan dua instrumen penegakan hukum yang secara konseptual memiliki perbedaan mendasar. Pemeriksaan pajak berfungsi sebagai instrumen administratif untuk menilai kepatuhan wajib pajak, sedangkan penyelidikan merupakan bagian dari proses hukum pidana yang bertujuan untuk menemukan adanya dugaan tindak pidana perpajakan.<sup>3</sup> Perbedaan ini seharusnya menciptakan pemisahan yang tegas antara pendekatan administratif dan represif. Namun dalam praktiknya, batas antara kedua mekanisme tersebut sering kali menjadi kabur. Kondisi ini memunculkan persoalan disharmoni yang berdampak pada kepastian hukum. Salah satu bentuk disharmoni adalah ketidakjelasan batas normatif antara pemeriksaan dan penyelidikan pajak. Dalam praktik, hasil pemeriksaan kerap dijadikan dasar untuk memulai penyelidikan tanpa adanya kriteria yang jelas mengenai peralihan tersebut. Hal ini menunjukkan adanya kekosongan norma dalam mengatur titik transisi antara pelanggaran administratif dan tindak pidana perpajakan. Akibatnya, wajib pajak tidak memiliki kepastian mengenai posisi hukum yang sedang dihadapinya. Ketidakjelasan ini berpotensi menimbulkan ketidakadilan dalam proses penegakan hukum.

Secara normatif, pemeriksaan seharusnya berakhir pada penetapan kewajiban pajak secara administratif. Akan tetapi, dalam praktik, hasil pemeriksaan seringkali langsung dijadikan dasar untuk memulai penyelidikan tanpa adanya indikator yang jelas mengenai peralihan tersebut. Hal ini menunjukkan bahwa tidak terdapat batasan yang tegas antara pelanggaran administratif dan tindak pidana perpajakan. Disharmoni juga tercermin dalam adanya tumpang tindih kewenangan antara aparat pajak dalam menjalankan fungsi pemeriksaan dan penyelidikan. Dalam praktik, aparat yang melakukan pemeriksaan seringkali terlibat dalam proses penegakan hukum pidana. Kondisi ini menyebabkan tidak adanya pemisahan fungsi yang jelas antara peran administratif dan represif. Hal ini berpotensi menimbulkan konflik kepentingan serta mengurangi objektivitas dalam penegakan hukum. Akibatnya, proses penegakan hukum dapat dipersepsikan sebagai tidak adil oleh wajib pajak.<sup>4</sup> Kepercayaan wajib pajak terhadap otoritas sangat dipengaruhi oleh persepsi terhadap keadilan prosedural dan independensi institusi. Ketika aparat tidak menjalankan fungsi secara terpisah

<sup>3</sup> KUHP dan KUHPA

<sup>4</sup> Wahyudi, M., & Kartikaningdyah, E. (2014). Perbandingan Perhitungan, Penyetoran, dan Pelaporan Pajak Penghasilan (PPh) Badan menurut Undang-Undang no 36 tahun 2008 dan Peraturan Pemerintah No 46 Tahun 2013 pada PT XXX. *Jurnal Akuntansi, Ekonomi dan Manajemen Bisnis*, 2(1), 24-33.

dan objektif, maka tingkat kepercayaan publik akan menurun. Penurunan kepercayaan ini pada akhirnya berdampak pada rendahnya kepatuhan pajak. Oleh karena itu, pemisahan kewenangan menjadi salah satu aspek penting dalam menciptakan sistem perpajakan yang efektif.

Selanjutnya, disharmoni juga terlihat dalam ketidaksinkronan prosedur hukum antara pemeriksaan dan penyelidikan. Dalam tahap pemeriksaan, wajib pajak memiliki hak untuk memberikan klarifikasi dan pembelaan. Namun ketika proses beralih ke penyelidikan, sering kali tidak disertai dengan pemberitahuan yang memadai. Kondisi ini menyebabkan wajib pajak tidak mengetahui secara pasti perubahan status hukum yang dialaminya. Akibatnya, hak-hak wajib pajak menjadi tidak terlindungi secara optimal.<sup>5</sup> Disharmoni berikutnya dapat dilihat dari perbedaan standar pembuktian antara pemeriksaan dan penyelidikan. Pemeriksaan pajak menggunakan pendekatan administratif yang berbasis dokumen, sedangkan penyelidikan memerlukan pembuktian unsur pidana. Namun dalam praktik, hasil pemeriksaan sering dijadikan dasar penyelidikan tanpa evaluasi tambahan. Hal ini menunjukkan bahwa tidak terdapat mekanisme penyaringan yang memadai sebelum suatu kasus masuk ke ranah pidana. Kondisi ini berpotensi menimbulkan kesalahan dalam penegakan hukum. Sistem perpajakan yang tidak adil dalam proses penegakan hukum dapat menurunkan legitimasi otoritas pajak. Ketika wajib pajak merasa diperlakukan secara tidak proporsional, maka mereka cenderung tidak mematuhi aturan. Hal ini menunjukkan bahwa standar pembuktian yang tidak jelas dapat berdampak pada legitimasi sistem perpajakan. Oleh karena itu, diperlukan mekanisme yang lebih terstruktur dalam proses pembuktian.<sup>6</sup>

Disharmoni juga berdampak pada perlindungan hak wajib pajak, khususnya dalam konteks *due process of law*. Ketidakjelasan prosedur dan kewenangan menyebabkan wajib pajak tidak mendapatkan perlindungan hukum yang memadai. Dalam beberapa kasus, wajib pajak dapat mengalami tekanan dalam proses pemeriksaan yang berujung pada penyelidikan. Hal ini menunjukkan bahwa sistem penegakan hukum belum sepenuhnya menjamin keadilan. Oleh karena itu, perlindungan hak wajib pajak harus menjadi perhatian utama. Secara keseluruhan, disharmoni antara pemeriksaan dan penyelidikan pajak menunjukkan adanya kelemahan dalam sistem penegakan hukum perpajakan di Indonesia. Kelemahan ini tidak hanya bersifat normatif, tetapi juga implementatif. Oleh karena itu, diperlukan upaya perbaikan yang komprehensif untuk menciptakan sistem yang lebih harmonis. Untuk mengatasi disharmoni tersebut, diperlukan konsep harmonisasi yang mampu menyelaraskan hubungan antara pemeriksaan dan penyelidikan pajak. Harmonisasi ini harus dilakukan secara menyeluruh, baik dari aspek regulasi maupun implementasi. Tujuannya adalah untuk menciptakan sistem penegakan hukum yang efektif dan adil. Selain itu, harmonisasi juga harus mampu meningkatkan kepercayaan wajib pajak. Dengan demikian, sistem perpajakan dapat berjalan secara optimal.

Langkah pertama dalam harmonisasi adalah penegasan batas normatif antara pemeriksaan dan penyelidikan. Regulasi harus secara jelas mengatur indikator yang digunakan untuk membedakan pelanggaran administratif dan tindak pidana. Dengan adanya batas yang tegas, maka potensi penyalahgunaan kewenangan dapat diminimalisir. Hal ini juga akan meningkatkan kepastian hukum bagi wajib pajak. Oleh karena itu, reformasi regulasi menjadi langkah yang penting. Langkah kedua adalah pemisahan fungsi antara aparat pemeriksa dan penyelidik. Pemisahan ini bertujuan untuk menjaga objektivitas dan independensi dalam penegakan hukum. Dengan adanya pemisahan fungsi, maka konflik kepentingan dapat

<sup>5</sup> Ekaputra, A. (2025). Efektivitas Pemeriksaan Pajak Dalam Mempengaruhi Kepatuhan Wajib Pajak: Systematic Literature Review. *Jurnal Entitas Ekonomi dan Bisnis*. Vol, 1(1), 1-7.

<sup>6</sup> Mardiasmo, M. B. A. (2016). *PERPAJAKAN-Edisi Terbaru*. Penerbit Andi.

dihindari. Selain itu, pemisahan ini juga akan meningkatkan profesionalitas aparat pajak. Hal ini penting untuk menciptakan sistem yang kredibel. Langkah ketiga adalah penerapan transparansi prosedural dalam setiap tahapan penegakan hukum. Wajib pajak harus diberikan informasi yang jelas mengenai status hukum yang dihadapinya. Transparansi ini merupakan bagian dari perlindungan hak wajib pajak. Selain itu, transparansi juga dapat meningkatkan kepercayaan terhadap otoritas pajak. Dengan demikian, kepatuhan wajib pajak dapat meningkat. Langkah keempat adalah standarisasi mekanisme pembuktian antara pemeriksaan dan penyelidikan. Hasil pemeriksaan harus melalui proses evaluasi sebelum dijadikan dasar penyelidikan. Hal ini penting untuk memastikan bahwa suatu kasus benar-benar memenuhi unsur pidana. Dengan adanya mekanisme ini, maka risiko kesalahan penegakan hukum dapat diminimalisir. Oleh karena itu, diperlukan sistem verifikasi yang jelas. Langkah kelima adalah penerapan prinsip procedural justice dalam penegakan hukum perpajakan. Prinsip ini menekankan pentingnya keadilan dalam proses, bukan hanya hasil. Pendekatan ini terbukti efektif dalam meningkatkan kepatuhan. Dengan demikian, pendekatan ini harus menjadi dasar dalam sistem perpajakan. Hal ini akan menciptakan sistem yang lebih adil dan berkelanjutan.<sup>7</sup>

Selain itu, harmonisasi juga dapat dilakukan melalui reformasi regulasi perpajakan, khususnya dalam UU KUP. Reformasi ini harus diarahkan pada penyempurnaan norma yang mengatur pemeriksaan dan penyelidikan. Selain itu, regulasi juga harus adaptif terhadap perkembangan zaman. Hal ini penting untuk menghadapi tantangan perpajakan modern. Dengan demikian, sistem perpajakan dapat menjadi lebih responsif. Dengan adanya harmonisasi yang komprehensif, diharapkan sistem penegakan hukum perpajakan di Indonesia dapat berjalan secara lebih efektif. Selain itu, harmonisasi juga dapat meningkatkan kepastian hukum dan perlindungan hak wajib pajak.<sup>8</sup> Pada akhirnya, hal ini akan meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap sistem perpajakan. Dengan demikian, tujuan pembangunan nasional dapat tercapai secara optimal.

## KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang telah diuraikan, dapat disimpulkan bahwa terdapat disharmoni antara pemeriksaan dan penyelidikan pajak dalam praktik penegakan hukum perpajakan di Indonesia. Disharmoni tersebut tercermin dalam beberapa aspek utama, yaitu ketidakjelasan batas normatif antara pemeriksaan dan penyelidikan, tumpang tindih kewenangan antara aparat pajak, ketidaksinkronan prosedur hukum, serta tidak terintegrasinya standar pembuktian antara ranah administratif dan pidana. Kondisi ini menimbulkan ketidakpastian hukum bagi wajib pajak serta berpotensi melanggar prinsip due process of law dalam penegakan hukum perpajakan. Selain itu, disharmoni juga berdampak pada menurunnya tingkat kepercayaan wajib pajak terhadap otoritas pajak. Ketidakjelasan prosedur dan kewenangan menyebabkan wajib pajak merasa tidak mendapatkan perlakuan yang adil, sehingga berpotensi menurunkan tingkat kepatuhan. Hal ini menunjukkan bahwa efektivitas penegakan hukum perpajakan tidak hanya ditentukan oleh ketegasan sanksi, tetapi juga oleh kejelasan dan keadilan dalam proses hukum.

Untuk mengatasi permasalahan tersebut, diperlukan konsep harmonisasi yang mencakup penegasan batas kewenangan antara pemeriksaan dan penyelidikan, pemisahan fungsi kelembagaan, penerapan transparansi prosedural, standarisasi mekanisme pembuktian, serta penguatan prinsip procedural justice dalam penegakan hukum perpajakan. Harmonisasi ini penting untuk menciptakan sistem perpajakan yang tidak hanya efektif dalam menegakkan

<sup>7</sup> Sinaga, N. A. (2016). Pemungutan pajak dan permasalahannya di Indonesia. *Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara*, 7(1).

<sup>8</sup> Yohanes, S. (2020). Dampak Ketidakharmonisan Pengaturan Kekuasaan Dan Kewenangan Lembaga Pemeriksa Keuangan Negara Dan Daerah Dalam Menetapkan Dan Menilai Kerugian Negara. *JURNAL HUKUM PROYURIS*, 2(2), 211-229.

hukum, tetapi juga adil dan memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak. Dengan demikian, harmonisasi antara pemeriksaan dan penyelidikan pajak merupakan langkah strategis dalam meningkatkan kualitas penegakan hukum perpajakan di Indonesia. Upaya ini diharapkan dapat memperkuat kepercayaan masyarakat terhadap sistem perpajakan serta mendorong peningkatan kepatuhan wajib pajak secara berkelanjutan.

#### **DAFTAR PUSTAKA**

- Ekaputra, A. (2025). Efektivitas pemeriksaan pajak dalam mempengaruhi kepatuhan wajib pajak: Systematic literature review. *Jurnal Entitas Ekonomi dan Bisnis*, 1(1), 1–7.
- Irawan, E. (2024). *Pengaruh kesadaran wajib pajak, pelayanan perpajakan dan kepatuhan wajib pajak terhadap penerimaan pajak (Studi kasus pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Semarang Timur)* (Doctoral dissertation, Universitas Islam Sultan Agung Semarang).
- Kitab Undang-Undang Hukum Acara Pidana (KUHP).
- Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP).
- Mardiasmo. (2016). *Perpajakan (Edisi terbaru)*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Sinaga, N. A. (2016). Pemungutan pajak dan permasalahannya di Indonesia. *Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara*, 7(1).
- Wahyudi, M., & Kartikaningdyah, E. (2014). Perbandingan perhitungan, penyeteroran, dan pelaporan pajak penghasilan (PPh) badan menurut Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 dan Peraturan Pemerintah No. 46 Tahun 2013 pada PT XXX. *Jurnal Akuntansi, Ekonomi dan Manajemen Bisnis*, 2(1), 24–33.
- Yohanes, S. (2020). Dampak ketidakharmonisan pengaturan kekuasaan dan kewenangan lembaga pemeriksa keuangan negara dan daerah dalam menetapkan dan menilai kerugian negara. *Jurnal Hukum Proyuris*, 2(2), 211–229.