

DISKRESI DALAM PENENTUAN HASIL PEMERIKSAAN PAJAK UNTUK DITINDAKLANJUTI PENEGAKAN HUKUM PIDANA DI BIDANG PERPAJAKAN

Arief SulTony

Pusdiklat Pajak, Jakarta, Indonesia , Email: asultony@gmail.com

ABSTRACT

There are three conditions that require tax auditors to use their professional judgment in determining whether tax audits should be followed by tax assessment or by tax criminal law enforcement. First, taxpayers refuse to be audited. Second, taxpayers do not provide all or part of books, records, or documents that needed by tax auditors. Third, there is an indication that taxpayers commit tax crime. In state administrative law, discretion defined as decision or action performed by government officials based on their judgment. which in positive law in Indonesia regulated by Law Number 30 year 2014. This research will identify the characteristics of discretion in tax audits and to understand how procedures of accountability for the use of professional judgement. This research applies normative legal method using regulation approach. The findings indicate that auditor's professional judgment is qualified as discretion. Further, the Director General of Tax has given the discretion to tax auditors to decide their responses based on audit's results. However, the accountability procedure has not met the provisions as required by Government Administrative Law.

Key words: Tax Audit, Discretion, Tax Criminal Law Enforcement

ABSTRAK

Terdapat tiga keadaan yang mengharuskan Pemeriksa Pajak menggunakan pertimbangan profesionalnya untuk menentukan apakah hasil pemeriksaan akan ditindaklanjuti dengan penetapan pajak atau diusulkan ditindaklanjuti dengan penegakan hukum pidana di bidang perpajakan. Keadaan tersebut, yaitu: Wajib Pajak menolak diperiksa, tidak meminjamkan seluruh atau sebagian buku, catatan dan/atau dokumen yang dipinjam, dan terdapat indikasi tindak pidana perpajakan. Keputusan dan/atau tindakan yang dilakukan oleh pejabat pemerintah berdasarkan pertimbangan personal dalam hukum administrasi negara disebut dengan Diskresi yang dalam hukum positif di Indonesia diatur dalam UU Nomor 30 Tahun 2014. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui rumusan Diskresi dalam pertimbangan profesional penentuan pilihan hasil pemeriksaan dan bagaimana prosedur pertanggungjawaban penggunaan pertimbangan profesional tersebut. Penelitian ini menggunakan metode penelitian hukum normatif dengan pendekatan perundang-undangan. Dari hasil penelitian diketahui bahwa yang dimaksud dengan menggunakan pertimbangan profesional dalam melakukan pilihan tindak lanjut hasil pemeriksaan memenuhi pengertian dan lingkup Diskresi namun prosedur pertanggungjawaban penggunaan Diskresi belum memenuhi ketentuan dalam UU Administrasi Pemerintah.

KATA KUNCI: Pemeriksaan Pajak, Diskresi, penegakan hukum pidana di bidang perpajakan

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Sejak reformasi perpajakan tahun 1983, Indonesia memilih sistem *self assessment* sebagai sistem pemungutan pajak dimana pemenuhan kewajiban perpajakan mengandalkan kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) oleh masyarakat (Wajib Pajak). Sistem *self assessment* ini mengandung risiko tidak dipatuhinya kewajiban perpajakan karena tidak adanya kompensasi secara langsung yang dinikmati oleh Wajib Pajak, oleh karena itu diperlukan tindakan penegakan hukum untuk memastikan kepatuhan Wajib Pajak. Terdapat dua jenis penegakan hukum di bidang perpajakan dalam Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sdttd Undang-Undang Nomor 16 tahun 2009 (UU KUP), yaitu : penegakan hukum di bidang

perpajakan dalam kaitannya dengan hukum administrasi dan penegakan hukum di bidang perpajakan dalam kaitannya dengan hukum pidana.

Salah satu tindakan penegakan hukum administrasi adalah Pemeriksaan Pajak. Pemeriksaan Pajak dilakukan untuk menguji apakah Wajib Pajak telah menjalankan kepatuhan sukarelanya sesuai peraturan perundang-undangan perpajakan dengan menggunakan instrumen sanksi administrasi. Pelaksanaan pemeriksaan akan ditindak lanjuti dengan penerbitan Surat Ketetapan Pajak namun kadang pelaksanaan pemeriksaan mengalami hambatan antara lain Wajib Pajak menolak dilakukan pemeriksaan dan tidak memberikan buku, catatan dan/atau dokumen yang dipinjam dalam rangka pemeriksaan yang mana perbuatan-perbuatan tersebut merupakan perbuatan pidana di bidang perpajakan sebagaimana dimaksud Pasal 39 UU KUP. Selain hambatan tersebut, dapat juga terjadi ketika melaksanakan pemeriksaan, Pemeriksa mendapatkan temuan hasil pemeriksaan yang terdapat indikasi tindak pidana di bidang perpajakan.

Pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan, sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan dikenai sanksi administrasi, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenai sanksi pidana.¹ Namun demikian, apakah jika dalam pemeriksaan pengujian kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan terjadi Wajib Pajak menolak dilakukan pemeriksaan, tidak memberikan buku, catatan dan/atau dokumen yang dipinjam dalam rangka pemeriksaan atau terdapat indikasi tindak pidana di bidang perpajakan akan langsung dilakukan penegakan hukum pidana di bidang perpajakan melalui usulan Pemeriksaan Bukti Permulaan?

Ketentuan-ketentuan dalam peraturan perpajakan yang mengatur pemeriksaan memberikan kewenangan kepada pemeriksa untuk menggunakan pertimbangan profesionalnya (*professional judgement*)² dalam menentukan tindak lanjut hasil pemeriksaan, apakah akan ditindaklanjuti secara administrasi dengan penetapan pajak atau apakah akan ditindaklanjuti dengan penegakan hukum pidana di bidang perpajakan dengan mengusulkan dilakukan Pemeriksaan Buti Permulaan.

Dalam terminologi hukum di Indonesia tidak dikenal istilah “pertimbangan profesional”, terminologi yang memiliki makna yang serupa adalah “diskresi”. Diskresi adalah Keputusan dan/atau Tindakan yang ditetapkan dan/atau dilakukan oleh Pejabat Pemerintahan untuk mengatasi persoalan konkret yang dihadapi dalam penyelenggaraan pemerintahan dalam hal peraturan perundang-undangan yang memberikan pilihan, tidak mengatur, tidak lengkap atau tidak jelas, dan/atau adanya stagnasi pemerintahan.³ Untuk itu, tulisan ini mengambil tema tentang kewenangan diskresi yang dimiliki oleh Pemeriksa Pajak dalam menentukan hasil Pemeriksaan Pajak untuk ditindaklanjuti penegakan hukum pidana di bidang perpajakan.

1.2. Rumusan Masalah

Dalam pelaksanaan Pemeriksaan Pajak untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak terdapat keadaan dimana Pemeriksa Pajak harus menggunakan pertimbangan profesionalnya (*professional judgement*) untuk

¹ Penjelasan Pasal 38 UU KUP

² Tidak terdapat penjelasan tentang apa yang dimaksud dengan pertimbangan profesional (*professional judgment*) dalam peraturan perpajakan. Istilah ini lebih dikenal dalam dunia ilmu akuntansi. International Accounting Standards Board, dalam ISA 200 Tahun 2009 menjelaskan *Professional Judgment: The application of relevant training, knowledge and experience, within the context provided by auditing, accounting and ethical standards, in making informed decisions about the courses of action that are appropriate in the circumstances of the audit engagement.*

³ Pasal 1 angka 8. UU Nomor 30 Tahun 2014.

menentukan tindak lanjut pemeriksaannya. Tindak lanjut tersebut berupa pilihan apakah akan dilakukan tindakan administrasi berupa penetapan pajak atau usul dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan yang merupakan tindakan awal dari Penegakan hukum pidana di bidang perpajakan.

Untuk menjamin bahwa keputusan dan/atau tindakan badan dan/atau pejabat Pemerintahan terhadap Warga Masyarakat tidak dapat dilakukan dengan semena-mena⁴, pemerintah bersama DPR telah menerbitkan Undang-undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintah (UU AP) sebagai payung hukum bagi penyelenggaraan pemerintah. UU AP tidak mengenal istilah pertimbangan profesional akan tetapi istilah dengan makna yang serupa adalah “diskresi”. Untuk itu, tulisan ini merumuskan masalah sebagai berikut:

- a. Apakah penentuan pilihan hasil pemeriksaan untuk ditindaklanjuti penegakan hukum pidana di bidang perpajakan berdasarkan pertimbangan profesional merupakan diskresi?
- b. Bagaimana prosedur pertanggungjawaban penggunaan pertimbangan profesional dalam menentukan hasil pemeriksaan yang akan ditindaklanjuti penegakan hukum pidana di bidang perpajakan?

1.3. Tujuan

Berdasarkan rumusan masalah, penulisan paper ini bertujuan:

- a. Untuk mengetahui rumusan diskresi dalam pertimbangan profesional penentuan pilihan hasil pemeriksaan untuk ditindaklanjuti penegakan hukum pidana di bidang perpajakan.
- b. Untuk mengetahui prosedur pertanggungjawaban penggunaan pertimbangan profesional dalam menentukan hasil pemeriksaan yang akan ditindaklanjuti penegakan hukum pidana di bidang perpajakan yang ada dan yang seharusnya.

2. KERANGKA KONSEP

2.1. Kewenangan Diskresi oleh Pejabat Pemerintah.

Diskresi (*discretion*) dari segi bahasa adalah kebijaksanaan, keleluasaan, penilaian, kebebasan untuk menentukan. *Discretionary* berarti kebebasan untuk menentukan atau memilih, terserah kepada kebijaksanaan seseorang (Ridwan, 2014:123). Menurut Fatimah Achyar (dalam Susilo, 2015:144) diskresi diartikan sebagai salah satu rumusan kekuasaan pemerintahan negara, yaitu memberikan ruang gerak kebebasan (memberikan *freies ermesen*) kepada pejabat publik yang diberi kekuasaan untuk menentukan sendiri, bagaimana mengartikan (menangkap maksud dan tujuan) dari kekuasaan dengan maksud menyelenggarakan pemerintahan yang dilimpahkan, dan menentukan sendiri apakah ia akan melaksanakan kekuasaannya itu, serta pejabat publik tersebut dapat menentukan sendiri kapan ia akan berbuat demikian dan bagaimana caranya menggunakan kekuasaan itu. Prajudi Atmosudirjo (dalam Susilo, 2015:144) mendefinisikan diskresi, *discretion* (Inggris), *discretionair* (Perancis), *freies ermesen* (Jerman) sebagai kebebasan bertindak atau mengambil keputusan dari para pejabat administrasi Negara yang berwenang dan berwajib menurut pendapat sendiri. Dalam hukum positif Indonesia, pengertian diskresi pemerintah telah diatur dalam Pasal 1 Angka 9 Undang-undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintah (UU AP) sebagai berikut “Diskresi adalah keputusan dan/atau tindakan yang

⁴Penjelasan Umum UU Nomor 30 Tahun 2014.

ditetapkan dan/atau dilakukan oleh pejabat pemerintahan untuk mengatasi persoalan konkret yang dihadapi dalam penyelenggaraan pemerintahan dalam hal peraturan perundang-undangan yang memberikan pilihan, tidak mengatur, tidak lengkap atau tidak jelas, dan/atau adanya stagnasi pemerintahan”.

Diskresi sebagai wewenang bebas tidak berarti sebebas-bebasnya. Setiap kewenangan dalam negara hukum tidak dikenal adanya wewenang yang sebebas-bebasnya. Wewenang selalu memiliki batasan yang diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan. Diskresi sebagai wewenang bebas pun tidak dapat dilakukan tanpa adanya kewenangan yang diberikan oleh peraturan perundang-undangan. Selain itu, asas-asas umum pemerintahan yang baik (AAUPB) menjadi norma perilaku bagi aparatur dalam melakukan tindakan pemerintahan. Dalam penyelenggaraan fungsi pemerintahan, tindakan pemerintahan harus didasarkan pada wewenang yang dimiliki dan bukan pada kekuasaan. Penggunaan diskresi harus didasarkan pada wewenang yang dimiliki oleh aparatur pemerintahan (Marthen, 2012). Berdasarkan Pasal 22 ayat (1) UU AP diskresi hanya dapat dilakukan oleh pejabat pemerintahan yang berwenang. Yang dimaksud Pejabat Pemerintah menurut Pasal 1 angka 3 adalah “Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan adalah unsur yang melaksanakan fungsi pemerintahan, baik di lingkungan pemerintah maupun penyelenggara negara lainnya.”

Diskresi diperlukan sebagai pelengkap dari asas legalitas bahwa setiap tindak atau perbuatan administrasi negara harus berdasarkan ketentuan undang-undang, akan tetapi tidak mungkin bagi Undang-Undang untuk mengatur segala praktek kehidupan sehari-hari. Oleh sebab itu perlu adanya kebebasan atau diskresi yang terdiri atas diskresi bebas dan diskresi terikat. Pada diskresi bebas, undang-undang hanya menetapkan batas-batas dan administrasi negara bebas mengambil keputusan apa saja asalkan tidak melampaui/melanggar batas-batas tersebut, sedangkan pada diskresi terikat, Undang-Undang menetapkan beberapa alternatif keputusan dan administrasi Negara bebas memilih salah satu alternatif keputusan yang disediakan oleh Undang-Undang. Pasal 23 UU AP memberikan batasan ruang lingkup diskresi sebagai berikut:

- a. pengambilan Keputusan dan/atau Tindakan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan yang memberikan suatu pilihan Keputusan dan/atau Tindakan;
- b. pengambilan Keputusan dan/atau Tindakan karena peraturan perundang-undangan tidak mengatur;
- c. pengambilan Keputusan dan/atau Tindakan karena peraturan perundang-undangan tidak lengkap atau tidak jelas; dan
- d. pengambilan Keputusan dan/atau Tindakan karena adanya stagnasi pemerintahan guna kepentingan yang lebih luas.

Pembatasan kewenangan diskresi dimaksudkan agar tidak bias dari tujuannya. Kuntjoro Purbopranoto (dalam Amrie, 2018:54) mengartikannya sebagai *doelmatig* (menuju sasaran yang tepat), tindakan-tindakan pemerintahan haruslah langsung terarah kepada sasaran, sesuai dengan tujuan yang seharusnya hendak dicapai. Untuk itu, Pasal 24 UU AP telah membatasi penggunaan diskresi bahwa penggunaan diskresi harus memenuhi syarat: a. sesuai dengan tujuan diskresi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 22 ayat (2); b. tidak bertentangan dengan ketentuan peraturan perundang-undangan; c. sesuai dengan asas umum pemerintahan yang baik (AUPB); d. berdasarkan alasan-alasan yang objektif; e. Tidak menimbulkan konflik kepentingan; dan f. dilakukan dengan iktikad baik. Sedangkan tujuan diskresi menurut Pasal 22 ayat (2) UU-AP adalah sebagai berikut :

- a. melancarkan penyelenggaraan pemerintahan;
- b. mengisi kekosongan hukum;
- c. memberikan kepastian hukum; dan

- d. mengatasi stagnasi pemerintahan dalam keadaan tertentu guna kemanfaatan dan kepentingan umum.

Dalam kewenangan selalu terdapat pertanggungjawaban, baik pertanggungjawaban hukum maupun moral dalam rangka mewujudkan *good governance*. Prinsip dari negara hukum adalah asas legalitas yang mengandung pengertian bahwa setiap tindakan hukum pemerintah harus berdasarkan pada peraturan perundang-undangan yang berlaku atau setiap tindakan hukum pemerintahan harus berdasarkan kewenangan yang diberikan oleh perundang-undangan (Tumengkol, 2015:112).

Bagian Keempat UU AP memberikan pedoman prosedur penggunaan diskresi agar dapat dipertanggungjawabkan dan tidak dikategorikan melampaui wewenang dan mencampuradukan wewenang. Pada Pasal 26 UU AP dijelaskan penggunaan diskresi yang berpotensi mengubah alokasi anggaran dan penggunaan diskresi dalam lingkup :

- berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan yang memberikan suatu pilihan Keputusan dan/atau Tindakan;
- karena peraturan perundang-undangan tidak mengatur;
- karena peraturan perundang-undangan tidak lengkap atau tidak jelas

serta menimbulkan akibat hukum yang berpotensi membebani keuangan negara, wajib menguraikan maksud, tujuan, substansi, serta dampak administrasi dan keuangan. Pejabat yang menggunakan diskresi wajib menyampaikan permohonan persetujuan secara tertulis kepada Atasan Pejabat. Dalam waktu 5 (lima) hari kerja setelah berkas permohonan diterima, Atasan Pejabat menetapkan persetujuan, petunjuk perbaikan, atau penolakan. Apabila Atasan Pejabat melakukan penolakan, Atasan Pejabat tersebut harus memberikan alasan penolakan secara tertulis

2.2. Pemeriksaan Pajak.

Pemeriksaan sebagaimana dirumuskan dalam Pasal 1 angka 25 UU KUP adalah: "serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan." Kewenangan pemeriksaan diamanatkan kepada Direktur Jenderal Pajak oleh UU KUP dalam Pasal 29 ayat (1) UU KUP sebagai berikut: "Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan". Dalam pelaksanaannya pemeriksaan dilakukan oleh pemeriksa pajak, yaitu Pegawai Negeri Sipil di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak atau tenaga ahli yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak, yang diberi tugas, wewenang, dan tanggung jawab untuk melaksanakan Pemeriksaan

Dari rumusan tersebut dapat diketahui terdapat dua tujuan pemeriksaan yaitu menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dan yang termasuk dalam penegakan hukum administrasi adalah pemeriksaan dengan tujuan menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dengan instrumen yuridis sanksi administrasi. Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan sesuai Pasal 5 ayat (1) UU KUP dilakukan dengan jenis Pemeriksaan Lapangan atau Pemeriksaan Kantor. Pemeriksaan Lapangan dilakukan di tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak, tempat kegiatan usaha atau pekerjaan bebas Wajib Pajak, dan/atau tempat lain yang dianggap perlu oleh

Pemeriksa, sedangkan Pemeriksaan Kantor hanya dilakukan di kantor Direktorat Jenderal Pajak.

Baik pemeriksaan lapangan maupun pemeriksaan kantor dilakukan dengan tahap-tahap sebagai berikut: persiapan, pelaksanaan dan penyelesaian atau pelaporan. Tahap persiapan adalah kegiatan yang dilakukan oleh pemeriksa pajak sebelum pemeriksa tersebut melaksanakan pemeriksaan lapangan. Tahap pelaksanaan pemeriksaan adalah kegiatan yang dilakukan oleh pemeriksa sejak disampaikannya Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Lapangan atau Surat Panggilan Pemeriksaan kantor kepada Wajib Pajak sampai dengan pembahasan akhir hasil pemeriksaan dengan Wajib Pajak. Tahap ini terdiri dari kegiatan-kegiatan sebagai berikut:

- a. Pemeriksaan Lapangan:
 - 1) Penyampaian Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Lapangan dan Surat Panggilan Dalam Rangka Pemeriksaan kepada Wajib Pajak.
 - 2) Pertemuan dengan Wajib Pajak
 - 3) Pemeriksaan atau pengujian di tempat tinggal, tempat kegiatan usaha atau tempat lain yang dianggap perlu, melakukan peminjaman buku, catatan dan/atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan Wajib Pajak
 - 4) Menindak lanjuti hasil pemeriksaan atau pengujian yang telah dilakukan di tempat tinggal, tempat kegiatan usaha atau tempat lain yang dianggap perlu dan melakukan pemeriksaan buku, catatan dan dokumen Wajib Pajak.
 - 5) Melakukan pembahasan temuan sementara hasil pemeriksaan (internal)
 - 6) Pembahasan akhir hasil pemeriksaan dengan Wajib Pajak (*closing conference*).
- b. Pemeriksaan Kantor:
 - 1) Penyampaian Surat Panggilan Dalam Rangka Pemeriksaan Kantor kepada Wajib Pajak dan Surat Peminjaman Buku, Catatan dan/atau Dokumen
 - 2) Pertemuan dengan Wajib Pajak di Kantor Direktorat Jenderal Pajak.
 - 3) Melakukan pemeriksaan buku, catatan dan/atau dokumen Wajib Pajak.
 - 4) Melakukan pembahasan temuan sementara hasil pemeriksaan (internal)
 - 5) Pembahasan akhir hasil pemeriksaan dengan Wajib Pajak (*closing conference*).

Sepanjang proses pelaksanaan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan, Wajib Pajak dibebani kewajiban-kewajiban yang harus dipenuhi sebagaimana yang diatur dalam Pasal 15 PMK Nomor 17/PMK.03/2013 Stdd PMK No. 184/PMK.03/2015 (selanjutnya disebut PMK 17/PMK.03/2013). Kewajiban Wajib Pajak dalam pemeriksaan lapangan adalah sebagai berikut:

- a. memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak;
- b. memberikan kesempatan untuk mengakses dan/atau mengunduh data yang dikelola secara elektronik;
- c. memberikan kesempatan untuk memasuki dan memeriksa tempat atau ruang, barang bergerak dan/atau tidak bergerak yang diduga atau patut

- diduga digunakan untuk menyimpan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dokumen lain, uang, dan/atau barang yang dapat memberi petunjuk tentang penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak serta meminjamkannya kepada Pemeriksa Pajak;
- d. memberi bantuan guna kelancaran Pemeriksaan;
- e. menyampaikan tanggapan secara tertulis atas SPHP; dan
- f. memberikan keterangan lisan dan/atau tertulis yang diperlukan

Kewajiban Wajib Pajak untuk jenis pemeriksaan lapangan adalah sebagai berikut:

- a. memenuhi panggilan untuk datang menghadiri Pemeriksaan sesuai dengan waktu yang ditentukan;
- b. memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dan dokumen lain termasuk data yang dikelola secara elektronik, yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak;
- c. memberi bantuan guna kelancaran Pemeriksaan;
- d. menyampaikan tanggapan secara tertulis atas SPHP;
- e. meminjamkan KKP yang dibuat oleh akuntan publik; dan
- f. memberikan keterangan lisan dan/atau tertulis yang diperlukan.

Tahap penyelesaian dimulai setelah selesai proses pembahasan akhir dengan Wajib Pajak. Pada tahap ini pemeriksa menentukan tindak lanjut dari apa yang diperoleh sepanjang proses pemeriksaan kemudian menuangkan dalam Laporan Hasil Pemeriksa (LHP). Pemenuhan kewajiban Wajib Pajak dalam rangka pemeriksaan akan mempengaruhi keputusan pemeriksa dalam menyelesaikan tugas pemeriksaannya.

2.3. Penegakan Hukum Pidana di Bidang Perpajakan

Ancaman sanksi administrasi saja dipandang belum cukup agar Wajib Pajak memenuhi kewajiban perpajakannya sehingga dipandang perlu untuk merapkan ketentuan-ketentuan pidana di bidang perpajakan. Tindak Pidana di Bidang Perpajakan adalah perbuatan yang diancam sanksi pidana oleh undang-undang di bidang perpajakan yang meliputi Pasal 38, Pasal 39, Pasal 39A, Pasal 41, Pasal 41A, Pasal 41B, Pasal 41C, dan Pasal 43 Undang Undang KUP, Pasal 24 dan Pasal 25 Undang Undang PBB, Pasal 13 dan Pasal 14 Undang-Undang Bea Meterai, dan Pasal 41A Undang-Undang PPSP.

Penegakan hukum pidana di bidang perpajakan dilakukan berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan (IDL) yang diterima oleh DJP, kemudian dikembangkan dan dianalisis melalui kegiatan intelijen atau pengamatan selanjutnya dapat dilakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan.⁵ Salah satu unsur IDLP adalah laporan termasuk didalamnya adalah LHP. Apabila hasil pengembangan dan analisis IDLP diketahui terdapat indikasi kuat terjadinya tindak pidana perpajakan maka selanjutnya dilakukan usul untuk dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan.

Pemeriksaan Bukti Permulaan adalah pemeriksaan yang dilakukan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi Tindak Pidana di

⁵ Pasal 43A Ayat (1) UU KUP

Bidang Perpajakan.⁶ Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan bukti permulaan diperoleh bukti permulaan yang cukup, maka pemeriksaan bukti permulaan akan ditingkatkan menjadi penyidikan. Tindakan penyidikan tidak dilakukan apabila Wajib Pajak dengan kemauan sendiri mengungkapkan ketidakbenaran perbuatannya tersebut dengan disertai pelunasan kekurangan pembayaran jumlah pajak yang sebenarnya terutang beserta sanksi administrasi berupa denda sebesar 150% (seratus lima puluh persen) dari jumlah pajak yang kurang dibayar.⁷

Tindakan penyidikan dilakukan dengan cara mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tentang pidana di bidang perpajakan yang terjadi serta menemukan tersangkanya.⁸ Hasil penyidikannya disampaikan kepada penuntut umum melalui penyidik pejabat POLRI sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam KUHAP.

2.4. Pertimbangan Profesional (*Professional Judgment*)

Pertimbangan profesional terdiri dari dua kata. Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia pertimbangan berarti pendapat (tentang baik dan buruk), sedangkan profesional berarti bersangkutan dengan profesi; memerlukan kepandaian khusus untuk menjalankannya. Jadi dari segi bahasa pertimbangan profesional berarti pendapat yang berdasarkan kepandaian khusus untuk menjalankannya.

Istilah pertimbangan profesional (*professional judgment*) banyak ditemukan dalam literatur akuntansi dan pemeriksaan (audit). ISA 200 mendefinisikan pertimbangan profesional sebagai berikut: *Professional Judgment The application of relevant training, knowledge and experience, within the context provided by auditing, accounting and ethical standards, in making informed decisions about the courses of action that are appropriate in the circumstances of the audit engagement* (International Accounting Standard on Auditing 200, 2009). Tuanakotta (dalam Kartikasari, 2013: 238) menerjemahkan pertimbangan profesional auditor sebagai penerapan pengetahuan dan pengalaman yang relevan dalam konteks audit, akuntansi, dan standar etika untuk mencapai keputusan yang tepat dalam situasi penugasan audit

3. METODOLOGI PENELITIAN

Jenis penelitian yang dilakukan adalah penelitian yuridis normatif yang bersifat kualitatif-deskriptif. Data yang dipergunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder yang terdiri dari bahan hukum primer yaitu peraturan perundang-undangan; bahan hukum sekunder yaitu bahan hukum yang berupa buku, jurnal dan literatur yang relevan. Pendekatan analisis yang dilakukan terhadap data yang diperoleh dilakukan dengan pendekatan kualitatif.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1. Pertimbangan Profesional dalam penentuan Tindak Lanjut Pemeriksaan Untuk Dilakukan Penegakan Hukum Pidana Perpajakan.

Dari hasil penelusuran terhadap peraturan-peraturan mengenai Pemeriksaan Pajak yang terdiri dari: UU Nomor 6 Tahun 1983 Stdd UU Nomor 16 Tahun 2009, PP Nomor 74 Tahun 2011, PMK Nomor 17/PMK.03/2013 Stdd PMK No.

⁶ Pasal 1 angka 9 Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 239/PMK.03/2014

⁷ Pasal 8 ayat (3) UU KUP

⁸ Pasal 1 angka 10 Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 239/PMK.03/2014

184/PMK.03/2015 dan Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-10/PJ/2017 sebagai referensi tambahan, terdapat keadaan Wajib Pajak yang mengharuskan Pemeriksa menggunakan pertimbangan profesional (*professional judgement*) untuk menentukan tindak lanjut hasil pemeriksaan, apakah akan melakukan tindakan administrasi dengan penetapan pajak atau mengusulkan untuk dilakukan pengakan hukum di bidang perpajakan dengan usul dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Keadaan Wajib Pajak yang diketahui dari hasil pemeriksaan tersebut adalah sebagai berikut:

- a. WP menolak dilakukan pemeriksaan.
- b. WP tidak memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasarnya, dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak
- c. ditemukan adanya indikasi tindak pidana di bidang perpajakan

Terjadinya keadaan-keadaan di atas akan diuraikan lebih lanjut di bawah ini.

a. Wajib Pajak Menolak Dilakukan Pemeriksaan.

Langkah pertama setelah selesai proses persiapan pemeriksaan adalah menyampaikan Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Lapangan dan Surat Panggilan untuk jenis pemeriksaan lapangan atau Surat Panggilan Dalam Rangka Pemeriksaan Kantor dan Surat Peminjaman Buku, catatan, dan/atau Dokumen untuk jenis pemeriksaan kantor. Ada kalanya proses awal pemeriksaan tidak berjalan sesuai yang dikehendaki, yaitu Wajib Pajak menolak untuk dilakukan pemeriksaan dengan secara tegas menolak menerima Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Lapangan untuk pemeriksaan lapangan atau menyatakan menolak untuk dilakukan Pemeriksaan kantor.

Penolakan pemeriksaan dapat juga terjadi walaupun Wajib Pajak Wajib tidak secara tegas menolak namun pada saat dilakukan pemeriksaan lapangan terjadi hal-hal sebagai berikut:

- 1) Pemeriksa tidak diberi kesempatan untuk memasuki tempat atau ruang serta memeriksa barang bergerak dan/atau tidak bergerak, yang diduga atau patut diduga digunakan untuk menyimpan buku atau catatan, dan/atau dokumen, termasuk hasil pengolahan data yang dikelola secara elektronik atau secara program aplikasi on-line atau menolak memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan.
- 2) pegawai atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak yang mempunyai kewenangan untuk bertindak selaku pihak yang mewakili Wajib Pajak menolak memberi bantuan guna kelancaran Pemeriksaan ketika pada saat pelaksanaan pemeriksaan lapangan Wajib Pajak, wakil, atau kuasanya tidak berada di tempat.
- 3) Wajib Pajak, Wakil, atau kuasanya tidak ada di tempat dan tidak ada pegawai atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak yang mempunyai kewenangan untuk bertindak selaku pihak yang mewakili Wajib Pajak.

Apabila terjadi salah satu dari keadaan di atas, Pemeriksa berwenang melakukan penyegelan untuk keperluan pengamanan. Selanjutnya dalam jangka waktu 7 (tujuh) hari setelah tanggal penyegelan atau jangka waktu lain dengan mempertimbangkan tujuan penyegelan, Wajib Pajak, wakil, atau kuasanya tetap tidak berada di tempat dan/atau tidak memberi izin kepada Pemeriksa., Wajib Pajak dianggap menolak dilakukan Pemeriksaan.

Pelaksanaan pemeriksaan kantor tidak memperbolehkan pemeriksa mendatangi tempat tinggal atau tempat kegiatan Wajib Pajak, sehingga panggilan pertemuan dengan Wajib Pajak dan permintaan buku, catatan dan/atau dokumen hanya dilakukan dengan surat menyurat.⁹ Apabila Wajib Pajak tidak memenuhi panggilan setelah lewat dari 1 (satu) bulan sejak surat panggilan disampaikan dan dipastikan surat telah diterima oleh Wajib Pajak dengan bukti bahwa surat tersebut tidak dikembalikan oleh pos atau jasa pengiriman lainnya atau telah dipastikan melalui konfirmasi telepon atau email, maka pemeriksa membuat berita acara tidak dipenuhinya panggilan pemeriksaan oleh Wajib Pajak yang ditandatangani oleh tim pemeriksa. Wajib Pajak tidak memenuhi panggilan pemeriksaan kantor tersebut pada hakikatnya sama dengan penolakan pemeriksaan.¹⁰

Tindak lanjut dalam hal Wajib Pajak menolak untuk dilakukan pemeriksaan diatur dengan dalam Pasal 38 PMK 17/PMK.03/2013 adalah Pemeriksa dapat melakukan penetapan pajak secara jabatan atau mengusulkan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Selanjutnya Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-10/PJ/2017 (selanjutnya disebut SE-10/PJ/2017) memberikan petunjuk untuk menentukan pilihan tindak lanjut apakah akan menghitung besarnya penghasilan kena pajak secara jabatan atau mengusulkan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebagai tindak lanjut pemeriksaan, Pemeriksa dan Kepala Unit Pelaksana Pemeriksa (UP2)¹¹ menggunakan pertimbangan profesional (*professional judgement*) yang dituangkan dalam kertas kerja pemeriksaan (KKP).

b. Wajib Pajak Tidak Meminjamkan atau Tidak Sepenuhnya Meminjamkan Buku, Catatan dan/atau Dokumen yang diminta Pemeriksa.

Untuk menguji kepatuhan material SPT Wajib Pajak, yaitu apakah SPT yang disampaikan sesuai dengan keadaan sebenarnya, Pemeriksa berwenang meminjam buku, catatan, dan/atau dokumen termasuk data elektronik untuk dilakukan pengujian. Peminjaman tersebut dalam rangka pemeriksaan lapangan dilakukan pada tiga tahap. Pertama, pada saat menyampaikan Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Lapangan dan Surat Panggilan kepada Wajib Pajak. Peminjaman

⁹ Pasal 1 angka 4 PMK Nomor 17/PMK.03/2013 Stdd PMK No. 184/PMK.03/2015 menyebutkan "Pemeriksaan Kantor adalah Pemeriksaan yang dilakukan di kantor Direktorat Jenderal Pajak". Kemudian dalam Pasal 12 ayat (2) disebutkan salah satu kewenangan Pemeriksa dalam jenis pemeriksaan kantor adalah memanggil Wajib Pajak untuk datang ke kantor Direktorat Jenderal Pajak dengan menggunakan Surat Panggilan Dalam Rangka Pemeriksaan Kantor. Hal ini berbeda dengan pemeriksaan lapangan sebagaimana disebutkan dalam Pasal 1 angka 3, yang dilakukan di tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak, tempat kegiatan usaha atau pekerjaan bebas Wajib Pajak, dan/atau tempat lain yang dianggap perlu.

¹⁰ Pasal 37 ayat (3) dan Pasal 38 huruf c. PMK Nomor 17/PMK.03/2013 Stdd PMK No. 184/PMK.03/2015

¹¹ Unit Pelaksana Pemeriksaan (UP2) adalah Kantor Pelayanan Pajak (KPP), Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak (Kanwil DJP), atau Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan (Direktorat P2) sebagai pelaksana kegiatan pemeriksaan. Tugas Kepala UP2 dalam pelaksanaan pemeriksaan adalah:

- Menerbitkan Surat Perintah Pemeriksaan dan Surat Pemberitahuan tentang Pemeriksaan Pajak. (KEP-146/PJ/2018)
- Menerbitkan Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan dan undangan pembahasan akhir hasil pemeriksaan (KEP-146/PJ/2018)
- melakukan pengawasan secara periodik terhadap progress pemeriksaan untuk meningkatkan produktivitas Pemeriksa Pajak. (SE DJP Nomor SE - 15/PJ/2018).
- Melakukan pembahasan draft temuan hasil pemeriksaan antara Tim Pemeriksa Pajak dengan Kepala UP2 dan tim yang dibentuk oleh Kepala UP2 sebelum SPHP disampaikan kepada Wajib Pajak (SE DJP Nomor SE - 15/PJ/2018)
- Menyetujui dan menandatangani LHP

dilakukan dengan cara melampirkan buku, catatan dan/atau dokumen yang diperlukan dalam surat panggilan. Kedua, pada saat pengujian di tempat Wajib Pajak, Pada tahap ini, buku, catatan dan/atau dokumen dipinjam saat ditemukan tanpa menggunakan surat peminjaman. Ketiga, pada tahap pelaksanaan pemeriksaan berikutnya, Pada tahap ini peminjaman dilakukan dengan menggunakan surat permintaan peminjaman.

Dalam jenis Pemeriksaan Kantor, peminjaman buku, catatan, dan/atau dokumen hanya dilakukan pada dua tahap. Pertama, ada saat penyampaian Surat Panggilan Dalam Rangka Pemeriksaan Kantor, peminjaman dilampirkan pada surat panggilan. Pada tahap berikutnya, peminjaman dilakukan dengan menggunakan surat permintaan peminjaman.

Buku, catatan, dan/atau dokumen yang diminta dipinjam dengan menggunakan surat permintaan peminjaman¹² wajib diserahkan kepada Pemeriksa paling lama satu bulan sejak surat permintaan dengan ketentuan Pemeriksa dapat menyampaikan peringatan secara tertulis paling banyak dua kali. Setelah jangka waktu satu bulan terlampaui, apabila Wajib Pajak telah meminjamkan seluruh yang diminta, Pemeriksa harus membuat berita acara pemenuhan seluruh peminjaman buku, catatan dan dokumen, apabila Wajib Pajak tidak atau tidak sepenuhnya meminjamkan, Pemeriksa harus membuat berita acara tidak dipenuhinya permintaan.

Tidak dipenuhinya peminjaman buku, catatan dan dokumen merupakan perbuatan pidana di bidang perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 39 ayat (1) UU KUP sebagai berikut:

Setiap orang yang dengan sengaja:

g. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;"

sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar

Namun demikian, apabila Wajib Pajak tidak memenuhi seluruh atau sebagian yang diminta untuk dipinjam tidak serta merta ditindaklanjuti dengan penyidikan. Hal ini dapat dilihat dalam beberapa ketentuan peraturan perpajakan sebagai berikut:

Ps 29 ayat (3b) UU KUP:

Dalam hal WP OP yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas tidak memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud pada ayat (3) sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak, penghasilan kena pajak tersebut dapat dihitung secara jabatan sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Pasal 29 UU KUP tidak mengatur bagaimana bila Wajib Pajak Badan yang tidak memenuhi seluruh atau sebagian buku, catatan, dan/atau dokumen yang diminta untuk dipinjam. Sepertinya UU KUP menghendaki apabila pelanggaran pemenuhan kewajiban pembukuan dilakukan WP Badan merupakan suatu perbuatan pidana yang akan ditindak lanjuti dengan pemeriksaan bukti permulaan. Pemeriksa seperti halnya tidak punya pilihan untuk Wajib Pajak Badan selain usul dilakukan

¹²Pasal 28 ayat (3) dan (6) PMK 17/PMK.03/2013

Pemeriksaan Bukti Permulaan. Akan tetapi apabila ditelusuri peraturan turunan dibawahnya, terdapat ketentuan-ketentuan yang memungkinkan Wajib Pajak Badan untuk diselesaikan secara administrasi.

Ketentuan-ketentuan yang memungkinkan Wajib Pajak Badan untuk diselesaikan secara administrasi dapat ditemukan Pasal 11 ayat (4) PP Nomor 74 Tahun 2011 dan Pasal 31 ayat (1) dan (2) PMK 17/PMK.03/2013. Kedua peraturan tersebut menyatakan bahwa dalam hal Wajib Pajak Badan yang diperiksa tidak memenuhi kewajiban peminjaman buku catatan, dan/atau dokumen dalam jangka waktu satu bulan, penghasilan kena pajak dapat dihitung secara jabatan. Baik PP 74 Tahun 2011 maupun PMK 17/PMK.03/2013 tersebut memberikan pilihan kepada Pemeriksa untuk dapat menindaklanjuti hasil pemeriksaan apabila Wajib Pajak Badan tidak memenuhi permintaan peminjaman buku, catatan dan/atau dokumen dengan tindakan administrasi berupa ketetapan jabatan.

Dalam ketentuan internal DJP yang diatur dengan SE-10/PJ/2017, pada huruf E. angka 5.J. butir 2) memberikan pedoman bahwa apabila setelah dilakukan Penyegehan Wajib Pajak tetap tidak kooperatif yang ditunjukkan dengan melakukan pembatasan pemeriksaan sehingga tidak memenuhi ketentuan mengenai kewajiban Pasal 29 ayat (3) dan ayat (4) UU KUP atau Wajib Pajak menyatakan menolak untuk dilakukan Pemeriksaan di tempat Wajib Pajak maka berdasarkan pertimbangan profesional (*professional judgement*) Pemeriksa Pajak dan Kepala UP2 harus menentukan apakah akan menghitung besarnya penghasilan kena pajak secara jabatan atau mengusulkan Pemeriksaan Bukti Permulaan sebagai tindak lanjut Pemeriksaan.

Dari apa yang telah diuraikan di atas, penulis menyimpulkan bahwa penetapan pajak secara jabatan adalah pilihan (opsi) lain selain dari usulan dilakukan pemeriksaan bukti permulaan. Pilihan tindak lanjut hasil pemeriksaan tersebut dilakukan berdasarkan pertimbangan profesional Pemeriksa bersama Kepala UP2.

c. Ditemukan Indikasi Tindak Pidana di Bidang Perpajakan.

Temuan atas pos-pos SPT yang diperiksa dikelompokkan dalam dua katagori. Pertama adalah koreksi fiskal yaitu koreksi karena Wajib Pajak salah penerapan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, namun transaksinya memang ada dan didukung bukti yang sah (*valid*). Contoh yang termasuk dalam koreksi fiskal: Wajib Pajak salah dalam menggunakan metode penyusutan aset tetap tidak sesuai dengan metode penyusutan yang diperkenankan oleh Pasal 11 UU PPh, Wajib Pajak belum mengkoreksi biaya-biaya yang tidak boleh dikurangkan berdasarkan Pasal 9 ayat (1) UU PPh. Kedua adalah koreksi yang bersifat material, yaitu koreksi yang terjadi karena diketahui SPT isinya tidak benar atau tidak berdasarkan keadaan yang sebenarnya, transaksinya tidak ada tapi dilaporkan dalam SPT atau transaksinya ada tapi tidak dilaporkan dalam SPT. Contoh koreksi yang bersifat material: Wajib Pajak tidak melaporkan seluruh penjualannya, Wajib Pajak membebankan biaya yang tidak pernah terjadi dan tidak ada bukti transaksinya (biaya fiktif).

Permasalahannya adalah temuan atau koreksi yang bersifat material termasuk dalam rumusan perbuatan pidana di bidang perpajakan baik yang bersifat alpa maupun sengaja sebagaimana dirumuskan dalam pasal 38 UU KUP "Setiap orang yang karena kealpaannya: b. menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar..." dan Pasal 39 ayat (1) UU KUP "Setiap orang yang dengan sengaja: d. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap."

Dalam praktiknya, banyak kasus temuan yang bersifat material tidak ditindaklanjuti dengan usulan Pemeriksaan Bukti Permulaan melainkan ditindaklanjuti dengan tindakan administrasi berupa penetapan. Di bawah ini contoh kasus temuan yang bersifat material dan fiskal, kedua-duanya ditindaklanjuti dengan penetapan.

- 1) LHP-002/WPJ.07/KP.OX0X/2001 (nomor disamarkan) tanggal 14 Maret 2012.
Temuan/koreksi:
Peredaran usaha yang belum dilaporkan sebesar Rp 4.652.011.447.
Ringkasan alasan temuan/koreksi:
Koreksi berdasarkan pengujian arus piutang yang bersumber dari rekening koran Bank dan bukti-bukti nota kreditnya, ditemukan peredaran usaha yang belum dilapor sebesar Rp 4.652.011.447.
- 2) LAP-003/WPJ.07/KP.OX0X/2012 (nomor disamarkan) tanggal 24 April 2012.
Temuan/koreksi:
Nilai Peredaran usaha kurang lapor Rp 49.423.471.247.
Ringkasan alasan temuan/koreksi
Koreksi disebabkan perbedaan penggunaan metode untuk menentukan *transfer pricing* antar Pemeriksa dengan Wajib Pajak. Wajib Pajak menggunakan *Resale Price Method*, sedangkan pemeriksa menggunakan TNMM.

Dari kasus nomor 1) dapat diketahui koreksi yang ditemukan pemeriksa adalah koreksi yang bersifat material, sedangkan kasus nomor 2) bersifat koreksi fiskal. Atas kedua kasus di atas pemeriksa melakukan tindak lanjut dengan menetapkan pajak terutang melalui penerbitan Surat Ketetapan Pajak. Kedua kasus di atas oleh masing-masing WP diajukan permohonan Banding ke Pengadilan Pajak, kedua kasus tersebut dimenangkan oleh Dirjen Pajak. Ini berarti bahwa temuan pemeriksa sangat kuat berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang tepat dan didukung oleh bukti kompeten yang cukup. Lalu, mengapa dalam kasus 1) tidak diusulkan dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan?

Menurut Pasal 12 ayat (1) PP 74 Tahun 2011 “Apabila pada saat pemeriksaan ditemukan adanya indikasi tindak pidana di bidang perpajakan, pemeriksaan ditindak lanjuti dengan Pemeriksaan Bukti Permulaan”. Secara gramatikal ketentuan ini dipahami tidak memberiksan pilihan bagi Pemeriksa bahwa apabila ditemukan adanya indikasi tindak pidana maka tindaklanjutnya adalah usul Pemeriksaan Bukti Permulaan. Sedangkan menurut Pasal 63 ayat (1) huruf a. PMK Nomor 17/PMK.03/2013, apabila pada saat pemeriksaan ditemukan adanya indikasi tindak pidana di bidang perpajakan, dapat diusulkan Pemeriksaan Bukti Permulaan secara terbuka.

Selanjutnya, SE-10/PJ/2107 yang merupakan petunjuk teknis pemeriksaan lapangan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan memberikan pedoman pada huruf E. angka 8. A. butir 3. bahwa “dalam jangka waktu paling lama satu bulan sejak selesainya pengujian di tempat Wajib Pajak, Pemeriksa Pajak harus memutuskan untuk menyampaikan kepada Wajib Pajak bahwa Wajib Pajak memiliki hak untuk mengungkapkan dalam laporan tersendiri tentang ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan yang telah disampaikan sebagaimana diatur dalam Pasal 8 ayat (4) Undang-Undang KUP atau mengusulkan Pemeriksaan Bukti Permulaan.

SE-10/PJ/2107 memberikan contoh hal-hal yang harus diperhatikan dalam memutuskan untuk menyampaikan kepada Wajib Pajak bahwa Wajib Pajak memiliki hak untuk mengungkapkan tentang ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan

yang telah disampaikan sebagaimana diatur dalam Pasal 8 ayat (4) UU KUP sebagai berikut: “Dalam hal Wajib Pajak terbukti tidak melaporkan peredaran usaha maupun biaya-biaya yang sebenarnya atau terdapat temuan-temuan yang bersifat material dalam Surat Pemberitahuan yang sedang dilakukan pemeriksaan, Pemeriksa Pajak dapat menyampaikan kepada Wajib Pajak bahwa Wajib Pajak memiliki hak untuk mengungkapkan dalam laporan tersendiri tentang ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan yang telah disampaikan sebagaimana diatur dalam Pasal 8 ayat (4) Undang-Undang KUP.”

Menurut penulis, contoh yang diberikan tersebut merupakan temuan SPT yang isinya tidak benar yang merupakan indikasi pelanggaran ketentuan pidana pada Pasal 38 huruf b. dan Pasal 39 ayat (1) huruf d. UU KUP. Dalam petunjuk teknis ini disebut sebagai temuan yang bersifat material.

Dalam Lampiran 1 Bab VI huruf A. angka 3 Peraturan Dirjen Pajak Nomor: PER-18/PJ/2014 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Pengembangan dan Analisis IDLP disebutkan unsur indikasi tindak pidana di bidang perpajakan meliputi: uraian perbuatan yang memenuhi pasal-pasal pidana di bidang perpajakan, modus operandi, potensi kerugian pada pendapatan negara, pihak yang bertanggung jawab, dan calon saksi. Pemeriksaan Pajak yang menghasilkan temuan yang bersifat material sudah memenuhi unsur-unsur indikasi tindak pidana tersebut. Penggelapan peredaran usaha dan penggelembungan biaya fiktif telah memenuhi unsur indikasi perbuatan menyampaikan SPT dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap. Modus operandi dilakukan dengan cara tidak melaporkan seluruh penghasilannya dan membebaskan biaya yang tidak ada transaksinya atau fiktif. Potensi kerugian pada pendapatan negara dapat dihitung dengan cara menghitung jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. Pihak yang bertanggungjawab dapat diidentifikasi untuk Wajib Pajak Orang Pribadi adalah Wajib Pajak itu sendiri dan untuk Wajib Pajak Badan paling tidak pengurus atau pihak yang menandatangani SPT, sedangkan siapa pelaku sebenarnya baru akan dibuktikan dalam penyidikan.

Apa seharusnya tindakan Pemeriksa apabila memperoleh temuan yang bersifat material? SE-10/PJ/2107 pada huruf E. Angka 8. b. butir 3 sampai dengan 5. memberikan pedoman sebagai berikut :

- 1) Dalam hal Wajib Pajak bermaksud untuk memanfaatkan Pasal 8 ayat (4) UU KUP, maka Wajib Pajak, wakil atau kuasa membuat Surat Pernyataan akan memanfaatkan Pasal 8 ayat (4) UU KUP.
- 2) Dalam hal Wajib Pajak tidak memanfaatkan Pasal 8 ayat (4) UU KUP, Pemeriksa Pajak dapat mengusulkan Pemeriksaan Bukti Permulaan.
- 3) Dalam hal Wajib Pajak tidak memanfaatkan Pasal 8 ayat (4) UU KUP dan tidak dilakukan pengusulan Pemeriksaan Bukti Permulaan, maka Pemeriksa Pajak menyelesaikan pemeriksaan dengan membuat Laporan Hasil Pemeriksaan sebagai dasar penerbitan surat ketetapan pajak dan/atau Surat Tagihan Pajak sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.”

Petunjuk penanganan tindak lanjut hasil pemeriksaan yang berupa temuan yang bersifat material yang menurut penulis merupakan indikasi tindak pidana di bidang perpajakan di atas, memberikan pedoman bagi Pemeriksa Pajak bahwa apabila terdapat indikasi tindak pidana di bidang perpajakan dalam temuan pemeriksaan, pilihan untuk menindaklanjuti dengan usul pemeriksaan bukti permulaan atau menetapkan pajak dilakukan berdasarkan pertimbangan profesional pemeriksa dan Kepala UP2.

4.2. Diskresi Pemeriksa Pajak Dalam Menentukan Pilihan Tindak Lanjut Pemeriksaan untuk Diusulkan Penegakan Hukum Pidana di Bidang Perpajakan.

Kasus-kasus penolakan pemeriksaan pajak, tidak dipenuhinya kewajiban peminjaman dokumen dan ditemukan indikasi tindak pidana di bidang perpajakan merupakan kejadian-kejadian kongkret yang sering terjadi dalam pelaksanaan pemeriksaan pajak. Keadaan-keadaan di atas tetap mengharuskan Pemeriksa untuk menindak lanjuti pemeriksaan. Ketentuan peraturan perpajakan sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, memberikan pilihan tindak lanjut berupa penetapan pajak atau mengusulkan dilakukan pemeriksaan bukti permulaan. Dalam menentukan pilihan tersebut, pemeriksa disyaratkan menggunakan pertimbangan profesionalnya. Dilihat dari prespektif diskresi, pada dasarnya pertimbangan profesional sangat berkaitan dengan beberapa persyaratan diskresi yang diatur dalam Pasal 24 UU AP. Penerapan pelatihan, pengetahuan, pengalaman dan wawasan akan membentuk kemampuan memenuhi syarat penggunaan diskresi sebagaimana tercantum dalam Pasal 24 tersebut. Pertimbangan profesional juga merupakan penerapan asas kecermatan dalam Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB). Dari hal-hal tersebut, pada prinsipnya pertimbangan profesional dalam pemilihan tindak lanjut berupa penetapan pajak atau mengusulkan dilakukan pemeriksaan bukti permulaan, tidak berbeda dengan diskresi.

Salah satu lingkup diskresi yang diatur oleh Pasal 23 UU AP adalah penggunaan diskresi dilakukan apabila peraturan perundang-undangan yang memberikan suatu pilihan keputusan dan/atau tindakan. Pengaturan atas tindak lanjut hasil pemeriksaan diatur dengan Undang-Undang, Peraturan Pemerintah dan Peraturan Menteri. Undang-undang dan Peraturan Pemerintah merupakan jenis peraturan perundang-undangan sebagaimana diatur dalam Pasal 7 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undang. Pengaturan dengan PMK tersebut merupakan perintah dari Pasal 31 ayat (1) UU KUP yang menyatakan "Tata cara pemeriksaan diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan". Hal ini berarti PMK Nomor 17/PMK.03/2013 juga termasuk jenis peraturan perundang-undangan sebagaimana diatur dalam pasal 8 ayat (1) dan (2) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011. Dengan demikian pilihan tindakan untuk menindaklanjuti hasil pemeriksaan termasuk dalam lingkup diskresi.

Rumusan ketentuan yang mengatur tindak lanjut hasil pemeriksaan atas penolakan dilakukan pemeriksaan dan tidak terpenuhinya seluruh atau sebagian dokumen yang diminta untuk dipinjam, semuanya menggunakan kata "dapat" untuk memilih tindak lanjut apakah dengan penetapan pajak secara jabatan atau mengusulkan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Penggunaan kata "dapat" dan adanya respon untuk melakukan pilihan tindakan merupakan ciri diskresi sebagaimana dijelaskan dalam penjelasan pasal 23 huruf a. UU AP yaitu: pilihan Keputusan dan/atau Tindakan Pejabat Pemerintahan dicirikan dengan kata dapat, boleh, atau diberikan kewenangan, berhak, seharusnya, diharapkan, dan kata-kata lain yang sejenis dalam ketentuan peraturan perundang-undangan. Sedangkan yang dimaksud pilihan Keputusan dan/atau Tindakan adalah respon atau sikap Pejabat Pemerintahan dalam melaksanakan atau tidak melaksanakan Administrasi Pemerintahan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Sesuai dengan Pasal 4 ayat (1) UU AP bahwa ruang lingkup pengaturan Administrasi Pemerintahan dalam UU ini meliputi semua aktivitas. Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan yang menyelenggarakan fungsi pemerintahan dalam

lingkup lembaga eksekutif. UU AP memberikan landasan dan pedoman bagi Badan dan/atau Pejabat Pemerintahan dalam menjalankan tugas penyelenggaraan pemerintahan. Pemeriksa Pajak sebagai aparatur pemerintah tentu terikat dengan ketentuan-ketentuan dalam UU AP termasuk dalam pelaksanaan kewenangan diskresi.

Diskresi yang diberikan kepada Pemeriksa dalam menindaklanjuti hasil pemeriksaan merupakan diskresi terikat dimana Undang-Undang menetapkan beberapa alternatif keputusan dan Pemeriksa bebas memilih salah satu alternatif keputusan yang disediakan oleh peraturan perundang-undangan yaitu penetapan pajak secara jabatan atau usul dilakukan pemeriksaan bukti permulaan dalam hal Pemeriksa menghadapi keadaan Wajib Pajak menolak dilakukan pemeriksaan atau Wajib Pajak tidak memenuhi seluruh atau sebagian buku, catatan dan/atau dokumen yang diminta untuk dipinjam. Dalam hal ditemukan adanya indikasi tindak pidana perpajakan, peraturan perundang-undangan memberikan pilihan tindak lanjut berupa penetapan (bukan secara jabatan) atau usul dilakukan pemeriksaan bukti permulaan. Pemeriksa tidak dapat mengambil tindakan di luar alternatif yang tersedia.

Dari sisi prosedur penggunaan diskresi, diskresi yang dimiliki Pemeriksa termasuk dalam jenis diskresi birokrasi. Diskresi birokrasi adalah tindakan diskresi yang berdasarkan atau berpedoman pada kebijakan-kebijakan pimpinan dalam organisasi dan hal tersebut telah dijadikan kesepakatan diantara mereka (Said, Abbas, 2009:149). Hal ini dapat dilihat dari ketentuan "...berdasarkan pertimbangan profesional Pemeriksa dan Kepala UP2, Pemeriksa Pajak harus menentukan tindak lanjut pemeriksaan, yang dituangkan di dalam Kertas Kerja Pemeriksaan dan didukung dengan Berita Acara Pemenuhan Dokumen, ...". Pemeriksa tidak diperkenankan menggunakan kewenangan diskresinya secara individual. Pengambilan keputusan dan/atau tindakan dilakukan bersama dengan Kepala Unit Pelaksana Pemeriksaan (UP2) sebagai atasan langsung, tindakan/keputusan yang dipilih menjadi kesepakatan diantara mereka.

Pelaksanaan kewenangan Diskresi dalam pelaksanaan Pemeriksaan Pajak dapat diringkas pada gambar 4.2.1.

4.3. Pertanggungjawaban Pemeriksa Pajak dalam Pelaksanaan Diskresi.

Dalam suatu kewenangan selalu terkait dengan pertanggungjawaban, diskresi sebagai wewenang bebas tidak berarti sebebas-bebasnya. Diskresi yang diberikan kepada Pemeriksa tidak disertai pedoman bagaimana melaksanakannya. Hal ini dapat menimbulkan berbagai risiko. Pertama, kebebasan tanpa batas memberi peluang terjadinya penyalahgunaan wewenang seperti terjadinya kolusi antara Wajib Pajak dengan Pemeriksa yang saling menguntungkan. Kedua, kebebasan tanpa batas dapat menimbulkan ketidakpastian hukum bagi Wajib Pajak. Ketiga, bagi Pemeriksa dilain pihak, kewenangan bebas tanpa pedoman justru akan menciptakan keraguan dalam pengambilan keputusan dan/atau melakukan tindakan.

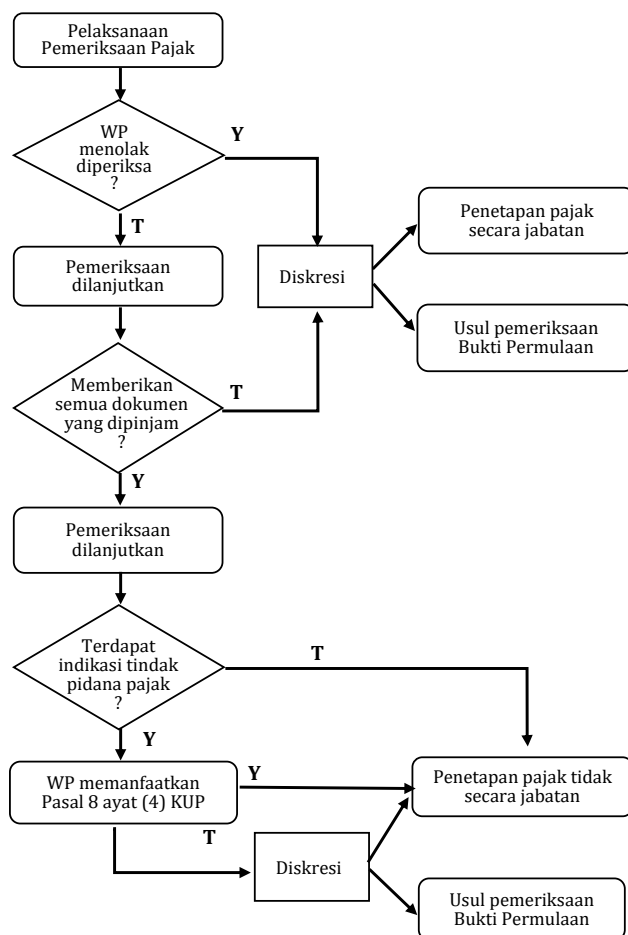
Untuk mengurangi berbagai risiko tersebut maka pelaksanaan kewenangan penentuan pilihan tindak lanjut hasil pemeriksaan harus memiliki suatu pedoman pelaksanaannya sehingga dapat dipertanggungjawabkan dan meminimalisir risiko-risiko tersebut. Pedoman dapat dibuat dengan menyusun kriteria yang menjadi dasar pertimbangan apakah hasil pemeriksaan akan diusulkan Pemeriksaan Bukti Permulaan dan prosedur pelaksanaannya. Penyusunan pedoman berupa kriteria temuan yang dapat ditindaklanjuti dengan usul pemeriksaan bukti permulaan akan meningkatkan kepastian hukum sebagaimana salah satu tujuan diskresi pada Pasal

22 ayat (2) UU-AP, yaitu memberikan kepastian hukum dan memenuhi salah satu asas kepastian hukum dalam AUPB.

Mengacu pada pedoman prosedur penggunaan diskresi pada Pasal 26 UU AP, prosedur penggunaan diskresi oleh Pemeriksa di atas belumlah lengkap. Menurut penulis prosedur yang seharusnya dilakukan adalah sebagai berikut. Pertama, Tim Pemeriksa melakukan pembahasan internal tim atas hasil pemeriksaan untuk menyepakati tindak lanjut yang akan dipilih. Hasil pembahasan dituangkan dalam kertas kerja pemerksaan. Kedua, Tim Pemeriksa menyampaikan permohonan persetujuan secara tertulis kepada Kepala UP2 dengan menguraikan maksud, tujuan, substansi, serta dampak administrasi dan keuangan, berdasarkan permohonan tersebut dilakukan pembahasan antara Tim Pemeriksa bersama Kepala UP2 atau dapat juga bersama dengan tim pembahas yang ditunjuk oleh Kepala UP2. Selanjutnya berdasarkan hasil pembahasan, Kepala UP2 menetapkan persetujuan, petunjuk perbaikan, atau penolakan. Apabila Kepala UP2 melakukan penolakan, Kepala UP2 harus memberikan alasan penolakan secara tertulis.

Gambar 4.2.1

Kewenangan Diskresi Dalam Pelaksanaan Pemeriksaan Pajak



Sumber: Rangkuman SE-10/PJ/2107

Dengan adanya pedoman penggunaan diskresi akan menghindari kesewenang-wenangan Pemeriksa dalam menentukan pilihan tindak lanjut dan dapat dipertanggungjawabkan. Prosedur penggunaan dan pertanggungjawaban diskresi ini mencerminkan asas transparansi dan akuntabilitas yang merupakan penerapan AUPB, selain itu akan memberikan perlindungan hukum bagi Pemeriksa dalam penggunaan diskresi.

5. KESIMPULAN

Terdapat tiga keadaan Wajib Pajak yang mengharuskan Pemeriksa Pajak menggunakan pertimbangan profesional (*professional judgement*) untuk menentukan tindak lanjut hasil pemeriksaan, apakah akan melakukan tindakan administrasi dengan penetapan pajak atau mengusulkan untuk dilakukan pengakuan hukum di bidang perpajakan dengan usul dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Keadaan Wajib Pajak yang diketahui dari hasil pemeriksaan tersebut adalah: Wajib Pajak menolak dilakukan pemeriksaan, Wajib Pajak tidak meminjamkan atau tidak sepenuhnya meminjamkan buku atau catatan, dan/atau dokumen yang diminta Pemeriksa, dan ditemukan adanya indikasi tindak pidana di bidang perpajakan.

Kewenangan menentukan apakah akan dilakukan tindakan administrasi atau usulan Pemeriksaan Bukti Permulaan yang dilakukan berdasarkan pertimbangan profesional telah memenuhi pengertian dan lingkup diskresi dalam UU AP. Ciri diskresi ini dapat dilihat dari penggunaan kata “dapat” atau menggunakan rumusan pilihan keputusan dan/atau tindakan. Rumusan pilihan ini merupakan lingkup diskresi dalam UU AP yaitu: “Pengambilan keputusan dan/atau tindakan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan yang memberikan suatu pilihan keputusan dan/atau tindakan.”

Diskresi yang diberikan kepada pemeriksa dalam menindaklanjuti hasil pemeriksaan merupakan diskresi terikat dimana Undang-Undang menetapkan beberapa alternatif keputusan dan Pemeriksa bebas memilih salah satu alternatif keputusan yang disediakan oleh peraturan perundang-undangan, akan tetapi diskresi sebagai wewenang bebas tidak berarti sebebas-bebasnya. Diperlukan adanya batasan-batasan dan prosedur penggunaan diskresi agar penggunaan diskresi dapat dipertanggungjawabkan.

Diskresi yang diberikan kepada Pemeriksa dalam menentukan tindak lanjut hasil pemeriksaan pajak tidak disertai pedoman pelaksanaannya. Pedoman ini berguna sebagai dasar pengambilan keputusan memilih tindak lanjut hasil pemeriksaan. Pedoman dapat dibuat dengan menyusun kriteria-kriteria yang menjadi dasar pertimbangan pengambilan keputusan dan/atau tindakan..

Dari sisi prosedur penggunaan diskresi, diskresi yang dimiliki Pemeriksa termasuk dalam jenis diskresi birokrasi dimana Pemeriksa tidak diperkenankan menggunakan kewenangan diskresinya secara individual. Pengambilan keputusan dan/atau tindakan dilakukan bersama dengan Kepala UP2 sebagai atasan langsung. Mengacu pada pedoman prosedur penggunaan diskresi pada Pasal 26 UU AP, peraturan perundang-undangan perpajakan yang ada, belum mengatur prosedur pelaksanaan diskresi. Prosedur pelaksanaan diskresi seharusnya mencakup kewajiban Pemeriksa menyampaikan permohonan persetujuan secara tertulis kepada Kepala UP2, pembahasan antara Tim Pemeriksa bersama Kepala dan penetapan persetujuan, petunjuk perbaikan, atau penolakan oleh Kepala UP2 berdasarkan hasil pembahasan.

6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Dari hasil penelitian ini, penulis menyarankan dilakukan penyempurnaan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 Stdd PMK No. 184/PMK.03/2015 dimana didalamnya memuat ketentuan mengenai pedoman dan prosedur penggunaan diskresi oleh Pemeriksa Pajak dalam menentukan tindak lanjut hasil pemeriksaan.

Penelitian dalam tulisan ini hanya menggunakan data-data sekunder dan tidak menggunakan data primer sehingga dari penelitian ini belum diketahui kesulitan Pemeriksa Pajak dalam mengambil keputusan dan/atau tindakan yang berdasarkan pertimbangan profesional atau dalam hasil penelitian ini termasuk dalam pengertian Diskresi.

DAFTAR PUSTAKA

Buku, Jurnal dan Makalah:

- Amrie, Andry Ilham, 2018, Kajian Yuridis Pelaksanaan Fries Eimerssen Ditinjau dari Pasal 10 UU No. 30 Tahun 2014 Tentang Administrasi Pemerintahan, *Lex Privatum*, Vol. VI/No. 1/Jan-Mar/2018, URL: <https://ejournal.unsrat.ac.id/index.php/lexprivatum/article/view/19435>
- International Accounting Standard on Auditing 200, 2009, *Overall Objectives of Independent Auditor and The Conduct of An Audit in Accordance with International Standards on Auditing*. URL: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>
- Kartikasari, Nungki, Bambang Subroto, Aulia Fuad Rahman, 2013, Perbedaan Tujuan Auditor atas Tingkat Overconfidence Pertimbangan Auditor, *Ekuitas: Jurnal Ekonomi dan Keuangan*, Volume 17, Nomor 2, Juni 2013, URL: <http://perpustakaan.unitomo.ac.id/repository/20140716007.pdf>
- Marthen, Nirahua Salmon Eliazer, 2012, Penggunaan Diskresi Dalam Tindakan Pemerintah, *Orasi Inaugurasi Pengukuhan Profesor/Guru Besar dalam bidang Ilmu Hukum pada Fakultas Hukum Universitas Patimura*, Fakultas Hukum Universitas Patimura, hal. 7. URL: <https://fhukum.unpatti.ac.id/htn-han/129-penggunaan-diskresi-dalam-tindakan-pemerintah>.
- Ridwan, 2014, *Diskresi & Tanggung Jawab Pemerintah*, Jakarta, FH UI Press,
- Said, Abbas, 2009, Tolak ukur Penilaian Penggunaan Diskresi oleh Polisi Dalam Penegakan Hukum Pidana, *Jurnal Hukum dan Peradilan*, Vol 1, Nomor 1. URL: <http://jurnalhukumdanperadilan.org/index.php/jurnalhukumperadilan/article/view/150>
- Susilo, Agus Budi, 2015, Makna dan Kriteria Diskresi Keputusan dan/atau Tindakan pejabat pemerintah Dalam Mewujudkan Tata Pemerintahan yang Baik, *Jurnal Hukum dan Peradilan*, Volume 4 Nomor 1, URL: <http://jurnalhukumdanperadilan.org/index.php/jurnalhukumperadilan/article/view/78>
- Tumengkol, Alent R., 2015, Kebijakan Pemerintah Dan Pertanggungjawabannya Dalam Rangka *Good Governance*, *Jurnal Lex Administratum*, Vol. III/No.1/Jan-Mar/2015. URL: <https://ejournal.unsrat.ac.id/index.php/administratum/article/view/7057>

Peraturan Perundang-undangan:

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Stdd Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintah.

Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 Stdd PMK No. 184/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Pemeriksaan.

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-10/PJ/2017 tentang Petunjuk Teknis Pemeriksaan Lapangan Dalam Rangka Pemeriksaan Untuk Menguji Kepatuhan Kewajiban Perpajakan.