

## ANALISIS PENYEBAB KEKALAHAN DJP PADA SENGKETA PAJAK SEHUBUNGAN DENGAN PENETAPAN SECARA JABATAN

Johannes Aritonang

Pusdiklat Pajak, Jalan Sakti Raya Nomor 1, Kemanggisan Slipi, Jakarta 11480

Email: [joartbdk@gmail.com](mailto:joartbdk@gmail.com)

---

### ABSTRAK

*TAX CALCULATION BY ACCOUNT IN TAX DISPUTES IN THE TAX COURT. One of the arguments is the provision for loans of books, records, documents, data, information, and other information that taxpayers must comply with within one month of filing a request, in accordance with regulations Article 29A paragraph 3 of the KUP Law is one of the arguments used by examiners when assessing taxes in a formal audit. However, this argument was rejected by the Panel of Judges regarding the taxpayer's action in the Tax Court. The purpose of this article is to see the causes of DGT failure in tax litigation and what DGT can do to minimize the loss of tax-related disputes, appointment of taxes in the Tax Court. The research methodology uses a qualitative approach to data collection methods in the form of literature study, questionnaires, interviews and discussions. As a result of the research, there is a difference in perception between the DGT and the Panel of Judges regarding the interpretation of Article 29A(3) and Article 26A(4) of the KUP Act. Tax law improvements are an attempt to help DGTs resolve tax disputes in Tax Courts.*

*KEYWORD: examination, tax determination, position, tax dispute, DGT efforts.*

Ketentuan peminjaman buku, catatan, dokumen, dan keterangan lain yang wajib dipenuhi oleh Wajib Pajak paling lama satu bulan sejak permintaan disampaikan sesuai pasal 29A ayat 3 Undang-Undang KUP, merupakan salah satu argumen yang digunakan pemeriksa dalam penepatan pajak secara jabatan dalam pemeriksaan. Namun argumen tersebut dibantah Majelis Hakim dalam penyelesaian upaya banding Wajib Pajak di Pengadilan Pajak. Tujuan penulisan untuk melihat penyebab kekalahan DJP dalam sengketa pajak, serta upaya yang dapat dilakukan DJP untuk meminimalisir kekalahan sengketa pajak penepatan pajak secara jabatan di Pengadilan Pajak. Metodologi penelitian menggunakan pendekatan kualitatif dengan teknik pengumpulan data berupa studi kepustakaan, pemberian kuesioner, wawancara dan diskusi. Hasil penelitian adalah adanya perbedaan persepsi antara DJP dan Majelis Hakim menyangkut penafsiran Pasal 29A ayat 3 dan Pasal 26A ayat 4 Undang-Undang KUP. Memperbaiki aturan perpajakan merupakan salah satu upaya agar DJP dapat memenangkan sengketa pajak di Pengadilan Pajak.

**KATA KUNCI:** pemeriksaan, penetapan pajak, jabatan, sengketa pajak, upaya DJP

---

## 1. PENDAHULUAN

### 1.1. Latar Belakang

Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat (sesuai Pasal 1 Undang-Undang No. 28 tahun 2007 juncto Undang-Undang No.16 tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (selanjutnya disebut Undang-Undang KUP).

Pemungutan pajak mempunyai rambu-rambu yang harus diperhatikan diantaranya seperti yang dinyatakan oleh Adam Smith (1723-1790) dalam bukunya *Wealth of Nations* (Mustaqiem 2014: 34). Adam Smith menjelaskan azas pemungutan pajak yang dinamainya "The Four Maxim" membaginya atas 4 azas yaitu: azas

equality (tidak diperbolehkan perlakuan diskriminasi diantara sesama Wajib Pajak (selanjutnya disebut WP)), asas certainty (kepastian hukum), asas convenience of payment (pajak dipungut pada saat yang terbaik bagi WP), dan asas efisiensi (pemungutan pajak dilakukan sehemat – hematnya).

Dalam hal pemungutan pajak, Direktorat Jenderal Pajak (selanjutnya disebut DJP) ditugaskan oleh Menteri Keuangan untuk menyelenggarakan perumusan dan pelaksanaan kebijakan di bidang pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan (pasal 380-PMK234/PMK.01/2015 tentang Susunan Organisasi Kementerian Keuangan) dan tugas ini dituangkan dalam Visi DJP untuk menjadi institusi penghimpun penerimaan negara yang terbaik demi menjamin kedaulatan dan kemandirian negara. Meningkatnya pengeluaran dan pembiayaan negara menyebabkan meningkat juga target penerimaan pajak, hal ini terlihat dari jumlah APBN yang terus meningkat. Porsi penerimaan perpajakan pada APBN sejak tahun 2014 sampai dengan tahun 2019 terus meningkat seperti yang tertera pada tabel 1.1.

Tabel 1.1. Porsi Penerimaan Perpajakan pada APBN  
(sumber: Laporan Kinerja DJP 2019)

Tahun pajak	% tase Porsi Penerimaan Perpajakan pada APBN
2014	74%
2015	82,3%
2016	82,6%
2017	80,6%
2018	81,4%
2019	82,5%

Untuk mencapai target penerimaan pajak, DJP terus meningkatkan jumlah WP. Berdasarkan informasi yang disampaikan pemerintah dalam Nota Keuangan beserta RAPBN 2020, jumlah WP pada tahun 2015 sebanyak 30 juta meningkat menjadi 42 juta WP pada tahun 2019. DJP melakukan pengawasan terhadap kepatuhan WP. Beberapa penelitian menyebutkan bahwa motivasi terbesar kepatuhan wajib pajak ditentukan oleh pemeriksaan pajak dan denda pajak (misalnya Witte dan Woodbury 1985).

Melalui pasal 29 Undang-Undang KUP, negara memberikan wewenang kepada DJP untuk melakukan pemeriksaan dalam rangka menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan WP dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Pelaksanaan wewenang ini dilakukan dengan berpedoman peraturan perundang-undangan. Wewenang DJP dalam pemeriksaan juga diatur pada penjelasan pasal 13 ayat (1) paragraf 8 Undang-Undang KUP yaitu "*Direktur Jenderal Pajak berwenang menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dengan penghitungan secara jabatan, yaitu penghitungan pajak didasarkan pada data yang tidak hanya diperoleh dari Wajib Pajak saja*". Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (selanjutnya disebut SKPKB) yang ditetapkan secara jabatan dapat tidak disetujui oleh WP saat Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan, dan WP dapat menempuh upaya hukum melalui pengajuan keberatan kepada DJP dan dilanjutkan dengan pengajuan banding ke Pengadilan Pajak (selanjutnya disebut PP). Menurut (Warsa dan Noviani 2015: 196), upaya hukum dengan pengajuan banding ke

PP disebut dengan “sengketa pajak” merupakan suatu pengujian substantif lanjutan dari pemeriksaan pajak. Praktik sengketa pajak harus dapat menjadi contoh bagi masyarakat luas tentang bagaimana kepercayaan (trust) perpajakan terhadap pemerintah harus dibangun dalam rangka menjunjung tinggi asas keadilan. Jika keadilan diterapkan dengan tegas maka setiap warga negara Indonesia akan senantiasa diarahkan berada dalam koridor kepatuhan pajak (Warsa dan Noviari 2015: 201). Cahyonowati dkk. 2012 menyatakan variabel pemeriksaan dan denda pajak beserta interaksinya tidak cukup untuk meningkatkan kepatuhan pajak. Dibawah ini adalah Indikator Kinerja Utama DJP (IKU DJP) sehubungan di sengketa yang dimenangkan oleh DJP.

Tabel.1.2 IKU DJP – Menang Sengketa Banding di Pengadilan Pajak  
(sumber: Laporan Kinerja DJP 2019)

Uraian	2017	2018	2019
Jumlah Putusan	7.088	6.034	6.763
Target	38%	40%	41%
Realisasi	51%	43,54%	40,54%

Target IKU DJP pada tahun 2019 sebesar 41% dan realisasinya 40,54%. Artinya pada tahun 2019, DJP hanya memenangkan 40,54% sengketa banding di PP, atau 59,46% merupakan kekalahan DJP atau kemenangan WP. Namun kekalahan DJP di PP bukanlah merupakan suatu kerugian negara sepanjang tidak ada indikasi terjadinya perbuatan melawan hukum (Riyana Ridwan, 2010: 113). Dalam pemeriksaan pajak, asas kepastian hukum dan asas keadilan seharusnya menjadi prioritas yang dijamin oleh undang-undang dan aturan turunannya.

Salah satu contoh kekalahan DJP di PP adalah putusan PP Nomor: PUT-111087.15/2013/PP/M.XIIB tahun 2018 dan sengketa pajak ini berhubungan dengan penetapan pajak secara jabatan dalam pemeriksaan. Putusan PP atas sengketa ini, mengabulkan seluruh permohonan Pemohon Banding (WP). Besarnya perbedaan antara tingkat kemenangan dan kekalahan DJP di PP mengindikasikan adanya kesenjangan (gap) antara kewenangan pemeriksaan yang dimiliki DJP dengan kekalahan DJP dalam sengketa pajak di PP.

Berdasarkan latar belakang di atas, maka pertanyaan penelitian ini adalah:

1. apa penyebab kekalahan DJP pada sengketa pajak sehubungan dengan penetapan pajak secara jabatan di PP.
2. apa upaya-upaya yang dapat dilakukan DJP untuk meminimalisir kekalahan DJP pada sengketa pajak sehubungan dengan penetapan pajak secara jabatan di PP.

Sesuai dengan pertanyaan masalah tersebut, maka penelitian ini memiliki tujuan sebagai berikut:

1. mengkaji penyebab kekalahan djp pada sengketa pajak di pp sehubungan dengan penetapan pajak secara jabatan
2. mengkaji upaya-upaya yang dapat dilakukan DJP untuk meminimalisir kekalahan dalam sengketa pajak di PP sehubungan dengan penetapan pajak secara jabatan.

Signifikansi penelitian yang diharapkan dapat dicapai ada dua macam, yaitu:

1. Signifikansi Akademis

Dari penelitian ini diharapkan dapat menambah wawasan bagi para akademisi yang mendalami bidang perpajakan mengenai penyebab kekalahan DJP dalam sengketa pajak di PP, dan upaya-upaya DJP untuk meminimalkan kekalahan dalam sengketa pajak di PP, sehingga dapat memahami secara jelas apakah suatu putusan PP tersebut sudah memenuhi asas kepastian hukum dan memenuhi rasa keadilan bagi masing-masing pihak yang bersengketa.

## 2. Signifikansi Praktis

Penelitian ini diharapkan dapat menjadi masukan bagi DJP untuk mengevaluasi peraturan pemeriksaan, hasil proses pemeriksaan dan hasil proses banding di PP sehingga dapat meminimalkan kekalahan DJP dalam sengketa pajak di PP.

## 2. KERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Sengketa pajak atau perbedaan antara WP dan fiskus (Barata 2003: 4) disebabkan oleh: a) beda persepsi dalam memahami ketentuan UU; b) keterbatasan waktu petugas pajak dalam menginterpretasikan pola bisnis dan sistem akuntansi yang dianut WP; c) keterbatasan fiskus dalam memahami peristilahan aktivitas bisnis dan penamaan akun/rekening pembukuan karena WP tidak mengkomunikasikannya dengan benar; d) ketidaktahuan dan ketidakmampuan WP dalam memahami peraturan perundang-undangan; e) ketidaktahuan dan ketidakmampuan WP dalam membedakan laporan keuangan komersial dengan laporan keuangan fiskal; f) perbedaan pendapat dalam pengakuan bukti pendukung/dokumen suatu transaksi. Berdasarkan website Sekretariat PP, dapat dilihat bahwa sengketa pajak dari tahun ke tahun semakin meningkat, baik itu sengketa karena prosedur berupa gugatan, maupun sengketa karena materi/objek pajak. Sengketa pajak dapat diakibatkan hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh DJP.

Kewenangan yang dimiliki oleh DJP untuk melakukan pemeriksaan pajak (pasal 29 Undang-Undang KUP) juga diikuti dengan kewenangan untuk menerbitkan surat ketetapan pajak berupa SKPKB dalam jangka waktu lima tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak (pasal 13 ayat 1 Undang-Undang KUP). SKPKB dapat diterbitkan dalam hal-hal sbb:

- a. apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar;
- b. apabila Surat Pemberitahuan tidak disampaikan dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (3) Undang-Undang KUP dan setelah ditegur secara tertulis tidak disampaikan pada waktunya sebagaimana ditentukan dalam Surat Teguran;
- c. apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain mengenai PPN dan PPnBM ternyata tidak seharusnya dikompensasikan selisih lebih pajak atau tidak seharusnya dikenai tarif 0%;
- d. apabila kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 atau Pasal 29 tidak dipenuhi sehingga tidak dapat diketahui besarnya pajak yang terutang; atau
- e. apabila kepada WP diterbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak secara jabatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (4a).

Dirjen Pajak juga memiliki kewenangan untuk menerbitkan SKPKB dengan penghitungan secara jabatan, yaitu penghitungan pajak didasarkan pada data yang

tidak hanya diperoleh dari WP saja, jika WP yang diperiksa ternyata tidak menyelenggarakan pembukuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 Undang-Undang KUP atau pada saat diperiksa tidak memenuhi permintaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29 Undang-Undang KUP sehingga DJP tidak dapat menghitung jumlah pajak yang seharusnya terutang sebagaimana dimaksud pada pasal 13 ayat (1) huruf d Undang-Undang KUP dan pembuktian atas uraian penghitungan yang dijadikan dasar penghitungan secara jabatan oleh DJP dibebankan kepada WP (penjelasan pasal 13 ayat 1 Undang-Undang KUP). Terhadap WP yang wajib menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan dan/atau wajib menyelenggarakan pencatatan dan/atau dianggap memilih menyelenggarakan pembukuan, tetapi:

- a. tidak atau tidak sepenuhnya menyelenggarakan kewajiban pencatatan atau pembukuan;
- b. tidak bersedia memperlihatkan pembukuan atau pencatatan atau bukti-bukti pendukungnya pada waktu dilakukan pemeriksaan;

sehingga mengakibatkan peredaran bruto dan penghasilan neto yang sebenarnya tidak diketahui maka peredaran bruto WP tersebut dihitung dengan cara lain yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan, dan penghasilan netonya dihitung dengan menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto (penjelasan Pasal 14 ayat 5 Undang-Undang PPh).

Salah satu penyebab sengketa pajak adalah perbedaan dalam alat bukti ataupun perbedaan dalam menganalisis alat bukti yang sama. Pentingnya alat bukti dalam penghitungan pajak, dinyatakan pada pasal 12 ayat (3) Undang-Undang KUP yaitu: Apabila Dirjen Pajak mendapatkan bukti jumlah pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan tidak benar, Dirjen Pajak menetapkan jumlah pajak yang terutang. Alat bukti tersebut merupakan bukti kompeten yang cukup. Bukti harus valid dan relevan. Bukti valid adalah bukti dapat diandalkan, sedangkan bukti relevan adalah bukti yang sesuai dengan tujuan pemeriksaan (PMK 184/PMK.03/2015 pasal 8 huruf (c)). Dalam sengketa pajak keberadaan alat bukti sangat penting untuk memenangkan suatu sengketa. Jenis alat bukti menurut Undang-Undang PP No 14 tahun 2002 terdiri dari: (i) surat atau tulisan misalnya akta autentik, akta di bawah tangan, surat keputusan atau surat ketetapan; (ii) keterangan ahli yaitu pendapat orang yang diberikan di bawah sumpah dalam persidangan tentang hal yang ia ketahui menurut pengalaman dan pengetahuannya; (iii) keterangan para saksi sebagai alat bukti apabila keterangan itu berkenaan dengan hal yang dialami, dilihat, atau didengar sendiri oleh saksi; (iv) pengakuan para pihak; (v) pengetahuan hakim. Untuk sahnya pembuktian diperlukan paling sedikit 2 (dua) alat bukti sebagaimana dimaksud dalam Pasal 69 ayat (1) Undang-Undang PP, sedangkan keadaan yang telah diketahui oleh umum tidak perlu dibuktikan.

Kewenangan DJP untuk melakukan pemeriksaan dan menerbitkan surat ketetapan pajak, bukanlah merupakan keputusan akhir yang harus langsung disetujui oleh WP. WP mempunyai hak untuk menyetujui atau tidak menyetujui SKPKB (disebut sengketa pajak). Upaya hukum yang dapat dilakukan WP terhadap sengketa pajak tersebut berupa keberatan, banding ke Pengadilan Pajak ataupun Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung. Dari puluhan ribu putusan PP yang dapat diakses pada website sekretariat PP, terdapat satu putusan yang *terkait dengan penetapan pajak secara jabatan*. Sengketa pajak tersebut diputuskan dalam putusan nomor PUT-111087.15/2013/PP/M.XIIB Tahun 2018. Jenis pajak yang disengketakan adalah PPh Badan, tahun pajak 2013. Pokok sengketa berdasarkan hasil pemeriksaan pajak terdiri dari koreksi: 1) Harga Pokok Penjualan \$US6,168,059.35; 2) Biaya dari Luar

Usaha \$US199,691.78; 3)Penyesuaian Fiskal Positif \$US 1,616,096.67; 4)Penyesuaian Fiskal Negatif \$US421.97. Penetapan secara jabatan dilakukan karena WP tidak menyerahkan data/dokumen yang dibutuhkan dalam pemeriksaan sesuai jangka waktu satu bulan sejak peminjaman (pasal 29 ayat 3a Undang-Undang KUP), walaupun pemeriksa telah memberikan surat peringatan pertama dan kedua kepada WP. Semua koreksi pemeriksaan *tidak disetujui* oleh WP dengan alasan: a)WP badan tidak dapat ditetapkan pajak secara jabatan, karena tidak diatur dalam Undang-Undang KUP; b)WP telah meminjamkan data/buku/catatan/dokumen saat proses pemeriksaan; c) WP juga menyerahkan data/buku/catatan/dokumen saat memberikan sanggahan Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (selanjutnya disebut SPHP), namun data/buku/catatan/dokumen tersebut tidak dipertimbangkan pemeriksa dengan alasan sudah melewati jangka waktu satu bulan sejak permintaan data/buku/catatan/dokumen. Putusan PP atas sengketa pajak tersebut adalah:

- 1) Faktor waktu satu bulan penyerahan data/buku/catatan/dokumen yang menjadi penentu Pemohon Banding ditetapkan pajak secara jabatan, tidak diatur dalam dan melampui pengaturan dalam Undang-Undang KUP oleh *karena itu koreksi harus dibatalkan.*
- 2) Berdasarkan pada pendapat Majelis dalam pembahasan sengketa yuridis, maka Majelis tidak membahas lebih lanjut atas sengketa materiil.
- 3) Putusan Majelis Hakim:  
Mengabulkan seluruhnya banding Pemohon Banding terhadap keputusan Terbanding Nomor: KEP-00271/KEB/WPJ.22/2016 tanggal 1 Desember 2016, tentang Keberatan atas SKPKB Pajak Penghasilan Nomor: 00027/206/13/431/15 tanggal 14 September 2015 Tahun Pajak 2013, yang terdaftar dalam berkas sengketa Nomor: 111087.15/2013/PP, atas nama Pemohon Banding, sehingga jumlah Pajak Penghasilan Badan Tahun Pajak 2013 yang lebih dibayar menjadi:

Uraian	Jumlah (USD)
Jumlah Penghasilan Neto	(362.671,01)
Kompensasi Kerugian	-
Penghasilan Kena Pajak	(362.671,01)
PPh Terutang (Tarif x 14) atau NIHIL	-
Kredit Pajak	429.049,87
Pajak yang kurang/(lebih) dibayar	(429.049,87)

Apa saja pertimbangan-pertimbangan yang diambil Majelis dalam memutuskan sengketa ini akan dijelaskan pada bagian pembahasan.

### 3. METODOLOGI PENELITIAN

#### 3.1. Pendekatan yang digunakan

Pendekatan kualitatif sebagai prosedur penelitian yang menghasilkan data deskriptif berupa kata-kata tertulis atau lisan dari orang-orang yang diamati. Pendekatan kualitatif dengan menguraikan dan menganalisis secara mendalam faktor-faktor penyebab kekalahan DJP dalam sengketa pajak di PP, serta menjelaskan upaya-upaya yang dilakukan DJP untuk memenangkannya. Analisis secara mendalam dengan menghubungkannya dengan teori-teori dan hasil penelitian sebelumnya.

### 3.2. Variabel dimensi dan indikator penelitian

- a. Dasar hukum atas tahapan/prosedur yang dilakukan oleh pemeriksa.
- b. Alat pembuktian apa yang digunakan.
- c. Dasar hukum dalam pengambilan keputusan akhir.
- d. Keadaan/pertimbangan WP dalam pemeriksaan. Misalnya tidak dapat menyerahkan dokumen karena semua dokumen terbakar, hilang, rusak, dll.

### 3.3. Teknik Pengumpulan Data

- a. Studi kepustakaan.  
Studi kepustakaan ditinjau dari studi literatur terhadap penelitian-penelitian sebelumnya, studi terhadap teori-teori yang berhubungan dengan topik penelitian, putusan PP yang berhubungan dengan penetapan pajak secara jabatan dalam pemeriksaan pajak, khususnya putusan PP atas kasus pajak penghasilan badan yang dapat dilihat pada website sekretariat PP. Pemilihan satu putusan PP yang akan dibahas dalam penelitian dilakukan secara acak. Putusan PP yang terpilih adalah putusan nomor PUT-111087.15/2013/PP/M.XIIB Tahun 2018.
- b. Pemberian kuesioner terhadap narasumber.  
Kuesioner dibagikan kepada para narasumber melalui email atau whatsapp yang berisi poin-poin yang akan didiskusikan di kelas melalui pelatihan jarak jauh menggunakan "zoom online". Narasumber yang dipilih yang dalam pekerjaannya berkaitan langsung dengan penetapan pajak secara jabatan, yaitu pemeriksa pajak dan penelaah keberatan. Sebagian besar narasumber adalah peserta pelatihan jarak jauh tentang pemeriksaan pajak ataupun peserta pelatihan jarak jauh tentang penelaah keberatan yang diadakan oleh Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pajak Jakarta. Narasumber Fungsional Pemeriksa Pajak (disebut pemeriksa) ini sudah menjabat minimal di atas lima tahun sebagai pemeriksa dan jumlah narasumber pemeriksa 25 orang dengan berbagai level jabatan mulai dari anggota tim, ketua tim dan ketua kelompok (supervisor) yang ada pada berbagai Kantor Pelayanan Pajak diseluruh Indonesia, juga yang berada di Direktorat Pemeriksaan Pajak - Kantor Pusat DJP. Narasumber Penelaah Keberatan (disebut penelaah) berasal dari Kantor Wilayah DJP seluruh Indonesia serta dari Direktorat Keberatan Banding pada Kantor Pusat DJP yang bertugas melakukan penelitian terhadap ketetapan pajak yang diterbitkan dalam pemeriksaan namun tidak disetujui WP serta mengajukan keberatan ke Kanwil DJP. Narasumber penelaah sebanyak 35 orang yang dibagi dalam 8 kelompok (satu kelompok terdiri dari 4-5 orang). Kuesioner dibagikan melalui email, whatsapp, atau saat pelaksanaan pelatihan jarak jauh berlangsung.
- c. Wawancara mendalam.  
Selain memberikan kuesioner kepada narasumber, untuk narasumber tertentu juga dilakukan wawancara mendalam melalui telepon. Poin-poin wawancara sama dengan yang ada pada kuesioner.
- d. Diskusi bersama terhadap narasumber.  
Diskusi terhadap poin-poin kuesioner dilakukan pada kelas pembelajaran jarak jauh, dimana para narasumber sebagai pesertanya.

## 4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Perlunya mengetahui penyebab kekalahan Terbanding (DJP) dalam sengketa pajak agar DJP dapat mengantisipasi sengketa pajak yang muncul dimasa berikutnya. Juga perlu diketahui apa saja yang dilakukan oleh Majelis dalam memutuskan suatu sengketa pajak. Dalam penyelesaian sengketa pajak yang telah diputus Majelis dengan putusan nomor PUT-111087.15/ 2013/PP/M.XIIB Tahun 2018, Majelis membuat beberapa pertanyaan yang harus dijawab untuk dijadikan dasar pertimbangan dalam memutuskan sengketa. Pertanyaan tersebut adalah: *Pertama*, WP apa saja yang dapat ditetapkan pajaknya secara jabatan. *Kedua*, objek pajak apa saja yang dapat ditetapkan pajaknya secara jabatan. *Ketiga*, dasar jangka waktu pemenuhan buku, catatan, dokumen dalam penetapan pajak secara jabatan. *Keempat*, bagaimana cara penghitungan penghasilan kena pajak secara jabatan. *Kelima*, siapa yang dibebani pembuktian dan apa forum/medianya pembuktiannya. Pertanyaan tersebut akan dibahas dengan cara membandingkan pendapat Majelis dengan pendapat dari narasumber (pemeriksa dan penelaah).

#### **4.1. Wajib Pajak Apa Saja yang Dapat Ditetapkan Pajaknya Secara Jabatan**

Menurut Majelis, WP yang dapat ditetapkan pajaknya secara jabatan adalah WP orang pribadi dan WP badan. Walaupun pengaturan secara gramatikal tentang penetapan SKPKB secara jabatan untuk WP badan dalam Undang-Undang KUP tidak secara nyata tertuang dalam rumusan pasal-pasal atau dalam ayat-ayatnya. Pengaturan ini diatur dalam Pasal 14 ayat (5) Undang-Undang PPh (selanjutnya disebut Undang-Undang PPh) yang juga merujuk pada hal yang sama sebagaimana diatur dalam Pasal 13 ayat (1), Pasal 29 ayat (3b), dan Pasal 31 ayat (3) Undang-Undang KUP, dalam hal ini *terkait dengan penetapan pajak kurang bayar secara jabatan, antara lain terkait dengan pajak penghasilan dari WP badan atau WP orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha dan atau pekerjaan bebas*. Pasal 11 ayat (4) PP 74 mengatur tentang WP badan dan WP orang pribadi sebagai subyek penetapan SKPKB secara jabatan adalah *dapat diterima* dan hal ini sesuai dengan ketentuan pasal 48 Undang-Undang KUP yang mengatur sebagai berikut: "*Hal-hal yang belum cukup diatur dalam undang-undang ini, diatur lebih lanjut dengan Peraturan Pemerintah*". Artinya tidak ada secara gramatikal pada Undang-Undang KUP dan Undang-Undang PPh, bahwa WP badan termasuk yang dapat ditetapkan pajaknya secara jabatan, namun dinyatakan secara gramatikal pada pasal 11 PP 74.

Pemahaman para pemeriksa dan penelaah terhadap hal ini, dapat dilihat dari jawaban kuesioner yang disampaikan para narasumber. Sebanyak 80% pemeriksa dan seluruh penelaah (100%) memberi penjelasan bahwa WP dapat ditetapkan pajaknya secara jabatan dalam pemeriksaan, namun para narasumber tidak menyebutkan *pasal mana* pada Undang-Undang KUP dan Undang-Undang PPh yang menyatakan bahwa WP badan dapat ditetapkan pajaknya secara jabatan, karena memang secara gramatikal tidak dinyatakan pada Undang-Undang KUP dan Undang-Undang PPh. Para narasumber juga tidak menjelaskan aturan pada PP 74. Dalam sengketa pajak di atas Pemohon Banding meminta agar Majelis membatalkan ketetapan yang ditetapkan DJP dengan alasan WP badan tidak termasuk WP yang dapat ditetapkan secara jabatan.

Tabel 4.1. Wajib Pajak Apa Saja yang Dapat Ditetapkan Pajaknya Secara Jabatan Dalam Pemeriksaan Pajak

No.	Jawaban	Pemeriksa	%	Penelaah Keberatan	%
1	"tahu" tanpa memberikan penjelasan	5	20%	0	0%
2	memberi penjelasan tidak menyebutkan secara spesifik WP tersebut adalah WP orang pribadi dan WP badan.	20	80%	8	100%

#### 4.2. Objek Pajak Apa Saja Yang Dapat Ditetapkan Secara Jabatan Dalam Pemeriksaan Pajak.

Majelis mengacu pada aturan pasal 13 ayat (1) huruf (d) yang dikaitkan dengan pasal 13 ayat (3) Undang-Undang KUP yang mengatur tentang sanksi administrasi atas penerbitan SKPKB. Pasal 13 ayat (3) Undang-Undang KUP mengatur: *"Jumlah pajak dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar sebagaimana dimaksud pada Pasal 13 ayat (1) huruf b, huruf c, dan huruf d ditambah dengan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar: a) 50% dari Pajak Penghasilan yang tidak atau kurang dibayar dalam satu Tahun Pajak; b) 100% dari Pajak Penghasilan yang tidak atau kurang dipotong, tidak atau kurang dipungut, tidak atau kurang disetor, dan dipotong atau dipungut tetapi tidak atau kurang disetor; atau c) 100% dari Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah yang tidak atau kurang dibayar"*. Majelis berkesimpulan bahwa obyek pajak yang dapat ditetapkan secara jabatan meliputi Pajak Penghasilan (PPh) untuk WP badan dan WP orang pribadi, PPh untuk wajib pungut, PPh untuk wajib potong, serta Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPN BM). Pendapat Majelis ini diperoleh berdasarkan kesimpulan Majelis dalam membaca aturan Undang-Undang KUP.

Jawaban kuesioner dari narasumber terhadap "Objek Pajak Apa Saja Yang Dapat Ditetapkan Secara Jabatan", seluruh pemeriksa dan seluruh penelaah *tidak mengetahui* secara tepat objek pajak apa saja yang dapat ditetapkan pajak secara jabatan dalam pemeriksaan, dengan alasan tidak ada tercantum secara jelas dalam Undang-Undang KUP. Hanya 2 narasumber dari pemeriksa (8%) serta 3 narasumber dari penelaah (38%) saat menjawab pertanyaan diatas menghubungkannya dengan pasal 13 ayat 1 huruf (d) dengan sanksi administrasi pasal 13 ayat (3) Undang-Undang KUP, namun tidak menyebutkan objek pajak apa saja yang dapat dihitung secara jabatan. Kesimpulannya adalah, baik pada Undang-Undang KUP, Undang-Undang PPh dan PP 74 tidak dinyatakan secara gramatikal objek pajak apa saja yang dapat ditetapkan pajaknya secara jabatan.

Tabel 4.2. Pemahaman Objek Pajak Apa Saja Yang Dapat Ditetapkan Secara Jabatan Dalam Pemeriksaan Pajak

No.	Jawaban	Pemeriksa	%	Penelaah Keberatan	%
-----	---------	-----------	---	--------------------	---

1	menghubungkan pasal 13 ayat 1 huruf (d) dengan sanksi administrasi pasal 13 ayat (3) Undang-Undang KUP, namun tdk menyebutkan objek pajak apa saja yang dapat dihitung secara jabatan.	2	8%	3	38%
2	tidak tahu	23	92%	5	63%

#### 4.3. Tentang Jangka Waktu Pemenuhan Buku, Catatan, Dokumen Dalam Dalam Penetapan Surat Ketetapan Kurang Bayar Secara Jabatan.

Menurut Majelis, pengaturan Pasal 13 ayat (1) huruf d, Pasal 26A ayat (4), pasal 29, dan pasal 31 Undang-Undang KUP merupakan satu paket pengaturan yang harus sinkron dari sisi substansi dan pengaturannya. Jangka waktu pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam pasal 31 Undang-Undang KUP yang diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan menjadi pengaturan batas pengungkapan pembukuan, catatan, data, informasi atau keterangan lain yang tidak akan dipertimbangkan dalam penyelesaian keberatan “bila tidak disampaikan dalam waktu pemeriksaan” sebagaimana dimaksud pada Pasal 26A Undang-Undang KUP, dan menjadi ketentuan mengenai jangka waktu pemeriksaan yang mengikat. Pasal 15 PMK Nomor 17/PMK.03/2013 Tentang Tata Cara Pemeriksaan (selanjutnya PMK Nomor 17/2013) mengatur jangka waktu pengujian kantor adalah empat bulan, jangka waktu pengujian lapangan adalah enam bulan sejak Surat Pemberitahuan Pemeriksaan disampaikan kepada WP sampai dengan saat Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP) disampaikan kepada WP. Aturan pada pasal 15 PMK Nomor 17/2013 dapat dimaknai bahwa “WP mempunyai kesempatan untuk menyampaikan pembukuan, catatan, data, informasi atau keterangan lain dalam waktu empat bulan dalam hal dilakukan pengujian kantor dan enam bulan dalam hal dilakukan pengujian lapangan”. Dengan pengaturan jangka waktu pemeriksaan pada pasal 31 ayat (2), ketentuan Pasal 26A Undang-Undang KUP dan Pasal 15 PMK Nomor 17/2013 dapat dimaknai bahwa WP mempunyai kesempatan untuk menyampaikan pembukuan, catatan, data, informasi atau keterangan lain dalam waktu empat bulan dalam hal dilakukan pengujian kantor dan enam bulan dalam hal dilakukan pengujian lapangan.

Menurut Majelis, dalam hal WP tidak dapat memenuhi ketentuan pasal 29 ayat (3) Undang-Undang KUP sampai dengan jangka waktu pemeriksaan (empat bulan untuk pemeriksaan kantor atau enam bulan untuk pemeriksaan lapangan) dan pemeriksa tidak dapat menentukan besarnya pajak yang sebenarnya terhutang berdasarkan dokumen dan data yang telah diperoleh dari WP, maka penghasilan kena pajak dihitung secara jabatan.

Menurut Majelis berdasarkan Pasal 11 ayat (1), ayat (2), ayat (3) dan ayat (4) PP 74 dapat disimpulkan bahwa WP yang tidak memenuhi ketentuan Pasal 29 ayat (3) dan ayat (3a) Undang-Undang KUP, baik WP Badan maupun WP Orang Pribadi, sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak maka penghasilan kena pajaknya dapat dihitung secara jabatan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Waktu satu bulan bagi WP untuk menyerahkan/meminjamkan dokumen pembukuan atau catatan atau data lainnya menjadi faktor yang menentukan untuk menjadikan WP dilakukan penghitungan penghasilan kena pajak secara jabatan. Menurut Majelis, pengaturan waktu penyerahan dokumen yang dikaitkan dengan perhitungan penghasilan kena pajak secara jabatan yang membawa konsekuensi pada pemberlakuan sanksi pada Pasal 13

Ayat (3) Undang-Undang KUP, yang diatur dalam PP Nomor 74 Tahun 2011 adalah *melampaui pengaturan* Undang-Undang KUP. Menurut Majelis, faktor waktu satu bulan penyerahan buku atau catatan dan dokumen lainnya yang menjadi penentu Pemohon Banding dikenakan perhitungan penghasilan kena pajak secara jabatan adalah *tidak diatur* dalam dan melampaui pengaturan dalam Undang-Undang KUP oleh karena itu Majelis berpendapat "*koreksi Terbanding harus dibatalkan*". Pendapat Majelis dalam pembahasan sengketa yuridis ini akan mempengaruhi dalam pembahasan sengketa materiil.

Pemahaman para pemeriksa dan para penelaah terhadap "jangka waktu pemenuhan buku, catatan, dokumen dalam dalam penetapan SKPKB secara jabatan" yang diperoleh melalui diskusi online menyimpulkan bahwa seluruh pemeriksa (100%) dan seluruh penelaah (100%) mengacu pada aturan pasal 29 ayat (3a) Undang-Undang KUP yang mengatur jangka waktu peminjaman buku, catatan, dan dokumen, serta data, informasi, dan keterangan lain sebagaimana dimaksud pada pasal 29 ayat (3) Undang-Undang KUP, *wajib dipenuhi oleh WP paling lama 1 bulan* sejak permintaan disampaikan.

Tabel 4.3. Tentang Jangka Waktu Pemenuhan Buku, Catatan, Dokumen Dalam Penetapan Surat Ketetapan Kurang Bayar Secara Jabatan.

No	Jawaban	Pemeriksa	%	Penelaah Keberatan	%
1	mengacu pasal 29 ayat (3a) Undang-Undang KUP yang mengatur jangka waktu peminjaman buku, catatan, dan dokumen, serta data, informasi, dan keterangan lain wajib dipenuhi oleh WP paling lama 1 bulan sejak permintaan disampaikan.	25	100%	8	100%

#### 4.4. Cara Penghitungan Penghasilan Kena Pajak Dalam Penetapan Pajak Secara Jabatan.

Menurut Majelis perhitungan penghasilan kena pajak dapat dilakukan dengan perhitungan *cara biasa* dan dengan menggunakan *norma penghitungan*. Perhitungan dengan *cara biasa* diatur pada Pasal 16 ayat (1) Undang-Undang PPh yaitu penghasilan kena pajak dihitung dengan cara mengurangkan dari penghasilan menurut Pasal 4 ayat (1) pengurangan sesuai Pasal 6 ayat (1) dan (2), Pasal 7 ayat (1), serta Pasal 9 ayat (1) huruf c, d, e, dan g Undang-Undang PPh. Sedangkan perhitungan dengan menggunakan norma penghitungan diatur pada Pasal 16 Ayat (2) Undang-Undang PPh yaitu penghasilan kena pajak bagi WP orang pribadi dan badan diperoleh dengan cara mengalikan peredaran bruto dengan tarif norma penghitungan apenghasilan neto (NPPN) sebagaimana dimaksud Pasal 14 Undang-Undang PPh dan untuk WP orang pribadi masih dikurangi dengan Penghasilan Tidak Kena Pajak sebagaimana dimaksud Pasal 7 ayat (1) Undang-Undang PPh. Karena WP tidak menyerahkan data, buku, dokumen dalam pemeriksaan, *maka peredaran brutonya dihitung dengan cara lain* yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan (selanjutnya PMK) (pasal 14 ayat 7 Undang-Undang PPh). Aturan tentang *peredaran bruto ditetapkan dengan cara lain* diatur pada PMK 15/PMK.03/2018. Sebelum keluarnya aturan PMK 15/PMK.03/2018 ini, belum

pernah ada aturan PMK yang dikeluarkan untuk penghitungan peredaran bruto dengan cara lain seperti yang diamanatkan oleh pasal 14 ayat (7) Undang-Undang PPh. Berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak nomor: KEP-536/PJ./2000 tentang NPPN bagi WP yang dapat menghitung penghasilan neto dengan menggunakan norma penghitungan, KEP-536/PJ./2000 hanya mengatur besaran NPPN untuk WP orang pribadi dan tidak mengatur untuk WP badan. Keputusan ini berlaku untuk tahun pajak 2001 sampai dengan dikeluarkannya Per-dirjen No.17/PJ/2015. Sejak berlakunya Perdirjen No.17/PJ/2015 penetapan penghasilan neto secara jabatan dapat diterapkan bagi WP badan dan WP orang pribadi sejak tahun pajak 2015.

Menurut Majelis, karena yang disengketakan adalah PPh badan tahun 2013, maka Majelis tidak dapat menggunakan aturan PMK-15/PMK.03/2018 dan aturan Per No.17/PJ/2015 dalam penyelesaian sengketa ini karena tidak terdapat ketentuan yang berlaku mengenai NPPN untuk Wajib Pajak Badan tahun 2013.

Menurut Majelis, proses penghitungan penghasilan kena pajak secara jabatan yang dilakukan oleh Terbanding adalah *relatifsama* dengan proses pemeriksaan yang berjalan normal. Terbanding melakukan perhitungan penghasilan kena pajak secara jabatan dengan melakukan koreksi pada perkiraan Pembelian Barang Dagangan, Biaya dari Luar Usaha, Penyesuaian Fiskal Positif, dan Penyesuaian Fiskal Negatif. Koreksi positif disebabkan WP tidak menyerahkan dokumen atas perkiraan di atas sesuai jangka waktu peminjaman dokumen, namun menyerahkan dokumennya pada saat WP memberikan tanggapan SPHP. Terbanding tidak melakukan koreksi fiskal terhadap “peredaran usaha” dan perkiraan “biaya pengurang penghasilan bruto/biaya usaha (perkiraan upah, gaji, bonus, upah dan THR) karena perkiraan tersebut sesuai dengan dokumen yang disampaikan saat pemeriksaan.

Menurut Majelis, proses penetapan penghasilan kena pajak secara jabatan yang dilakukan oleh Terbanding *tidak tepat* karena Terbanding melakukan perhitungan penghasilan kena pajak secara jabatan *secara sepotong-sepotong*. Terhadap perkiraan penghasilan atau biaya yang dokumen/datanya diserahkan sesuai jangka waktu peminjaman, koreksi yang dilakukan berdasarkan dokumen/data yang dipinjamkan WP, namun terhadap biaya-biaya yang bukti data/dokumennya yang tidak diserahkan sesuai jangka waktu peminjaman, dikoreksi positif seluruhnya. Walaupun data tersebut diserahkan bersamaan dengan tanggapan SPHP (sesuai Pasal 11 ayat (6) dan (7) PP 74). Perlakuan koreksi yang demikian menghasilkan penghasilan kena pajak yang *tidak rasional dan tidak wajar*.

Berdasarkan pada pendapat Majelis dalam pembahasan sengketa yuridis, maka Majelis tidak membahas lebih lanjut atas sengketa materiil. Majelis berkesimpulan untuk tidak mempertahankan koreksi positif Harga Pokok Penjualan, Biaya dari Luar Usaha, Penyesuaian Fiskal Positif dan Penyesuaian Fiskal Negatif.

Dibawah ini adalah data pada SPT Badan (Pemohon Banding), jumlah menurut Terbanding, dan jumlah menurut Majelis serta koreksi yang dibatalkan Majelis.

Uraian	Jumlah Menurut (USD)			
	Pemohon Banding	Terbanding	Majelis	Koreksi Dikabulkan Majelis
Peredaran Usaha	23.214.190,60	23.214.190,60	23.214.190,60	
Harga Pokok Penjualan	(19.260.370,28)	(13.092.310,93)	(19.260.370,28)	<b>6.168.059,35</b>
Penghasilan Bruto	3.953.820,32	10.121.879,67	3.953.820,32	
Pengurang Penghasilan Bruto/Biaya Usaha	(4.131.040,62)	(4.131.040,62)	(4.131.040,62)	
Laba/(Rugi) Neto Dalam Negeri	(177.220,30)	5.990.839,05	(177.220,30)	
- Penghasilan/(beban) dari Luar Usaha	(779.259,69)	(579.567,91)	(779.259,69)	<b>199.691,78</b>
- Penyesuaian Fiskal Positif	715.531,75	2.331.628,42	715.531,75	<b>1.616.096,67</b>
- Penyesuaian Fiskal Negatif	(121.722,77)	(121.300,80)	(121.722,77)	<b>421,97</b>
Penghasilan Neto	(362.671,01)	7.621.598,76	(362.671,01)	
Kompensasi Kerugian	-	(2.611.730,14)	-	
Penghasilan Kena Pajak	(362.671,01)	5.009.868,62	(362.671,01)	
PPh Terutang	-	1.252.467,15	-	
Pengembalian PPh Pasal 24 yang telah diperhitungkan tahun lalu	-	-	-	
Jumlah PPh Terutang	-	1.252.467,15	-	
Kredit Pajak:				
a. PPh ditanggung pemerintah	-	-	-	
b. Dipotong/dipungut oleh pihak lain	-	-	-	
c. Dibayar sendiri:				
c.1. Pajak Penghasilan Pasal 22	429.049,87	429.049,87	429.049,87	
c.2. Pajak Penghasilan Pasal 25	-	-	-	
c.3. Pajak Penghasilan Pasal 29	-	-	-	
c.4. STP (pokok kurang bayar)	-	-	-	
c.5. Fiskal luar negeri	-	-	-	
c.6. Lain-lain	-	-	-	
c.7. Jumlah	429.049,87	429.049,87	429.049,87	
d. Diperhitungkan:				
d.1. SKPPKP	-	-	-	
e. Jumlah pajak yang dapat dikreditkan	429.049,87	429.049,87	429.049,87	
Pajak yang kurang/(lebih) dibayar	(429.049,87)	823.417,28	(429.049,87)	
Sanksi Administrasi:				
a. Bunga Pasal 13 (2) KUP	-	-	-	
b. Kenaikan Pasal 13 (3) KUP	-	411.708,64	-	<b>411.708,64</b>
c. Bunga Pasal 13 (5) KUP	-	-	-	
d. Kenaikan Pasal 13A KUP	-	-	-	
e. Kenaikan Pasal 17C (5) KUP	-	-	-	
f. Kenaikan Pasal 17D (5) KUP	-	-	-	
g. Jumlah sanksi administrasi	-	411.708,64	-	
Jumlah PPh yang kurang/(lebih) dibayar	(429.049,87)	1.235.125,92	(429.049,87)	

Pemahaman para pemeriksa dan penelaah terhadap “Cara Penghitungan Penghasilan Kena Pajak Dalam Penetapan Pajak Secara Jabatan” yang dilakukan melalui diskusi menggunakan “zoom online”. Seluruh pemeriksa (100%) dan seluruh penelaah (100%) menyatakan penghitungan penghasilan kena pajak secara jabatan hanya dihitung dengan cara menghitung peredaran bruto dikalikan dengan tarif NPPN sesuai Perdirjen No.17/PJ/2015.

Tabel 4.4. Pemahaman Cara Penghitungan Penghasilan Kena Pajak Dalam Penetapan Pajak Secara Jabatan

No	Jawaban	Pemeriksa	%	Penelaah Keberatan	%
1	Penghitungan penghasilan kena pajak secara jabatan dihitung dengan cara menghitung Peredaran Usaha dikalikan dengan tarif NPPN Perdirjen No.17/PJ/2015.	25	100%	8	100%

#### 4.5. Tentang Beban Pembuktian Dan Forum/Media Beban Pembuktian Pada Perhitungan Penghasilan Kena Pajak Secara Jabatan.

Menurut Majelis, WP orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas yang dikenakan penghitungan penghasilan kena pajak secara jabatan adalah WP yang tidak dapat memenuhi kewajiban pada pasal 29 ayat (3), dan tidak merujuk pada pemenuhan kewajiban pada pasal 29 ayat (3a) Undang-Undang KUP yaitu jangka waktu satu bulan untuk menyerahkan/meminjamkan dokumen pembukuan atau catatan dan data lainnya. Dengan demikian pengaturan dalam Undang-Undang KUP *tidak mengkaitkan* jangka waktu pemenuhan kewajiban pemenuhan dokumen, pembukuan atau catatan dan data lainnya dalam satu bulan dengan penghitungan penghasilan kena pajak secara jabatan. Menurut Majelis, Undang-Undang Dasar Tahun 1945 Pasal (23A) telah menyatakan bahwa: "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang". Bahwa pengenaan sanksi tidak dapat memenuhi sesuai pasal 29 ayat (3a) Undang-Undang KUP *tidak diatur dalam dan melampaui pengaturan dalam* Undang-Undang KUP.

Berdasar sengketa pajak diatas diketahui bahwa Terbanding telah melakukan peminjaman buku atau catatan dan dokumen kepada Pemohon Banding melalui surat Permintaan Peminjaman Buku atau catatan dan dokumen; Surat Peringatan I dan surat Peringatan II. Namun sebagian buku, catatan dan/atau dokumen sebagaimana dimaksud dalam surat permintaan peminjaman buku, catatan dan dokumen tidak dipenuhi oleh Pemohon Banding. Sesuai aturan PMK 17/2013 tentang Tatacara Pemeriksaan, Terbanding telah membuat Berita Acara Tidak Dipenuhinya Peminjaman Buku, Catatan, dan Dokumen. Data - data tersebut kemudian diserahkan WP pada saat WP menanggapi SPHP (sebagai lampiran surat tanggapan SPHP). Data/dokumen tersebut tidak dipertimbangkan Terbanding karena dokumen tersebut diserahkan setelah melewati masa satu bulan sejak permintaan.

Menurut Majelis, apabila WP tidak diberikan kesempatan untuk memberikan dokumen pembuktian *dalam waktu pemeriksaan dan pembahasan hasil akhir pemeriksaan*, karena penghasilan kena pajak ditetapkan secara jabatan dengan mendasarkan pada Pasal 11 ayat (6) dan ayat (7) PP 74, maka WP *tidak memiliki forum dan media untuk melakukan pembuktian* pada saat pemeriksaan.

Pendapat Majelis terhadap Peneliti Keberatan, apabila Peneliti Keberatan tidak mempertimbangkan dokumen yang disampaikan oleh WP pada waktu pemeriksaan (masa empat atau enam bulan), meski telah melewati jangka waktu satu bulan setelah permintaan disampaikan, dengan dalil tidak termasuk dalam dokumen yang telah disampaikan dalam waktu pemeriksaan sehingga dikenakan pasal 26A ayat (4) Undang-Undang KUP dan mendasarkan pada pasal 11 ayat (6) dan ayat (7) PP 74, maka WP tidak memiliki forum dan media untuk melakukan pembuktian pada saat keberatan. Apabila mengacu pasal 31 ayat (2) Undang-Undang KUP, bahwa jangka waktu pemeriksaan diatur dengan atau berdasarkan PMK, maka dokumen, pembukuan atau catatan dan data lainnya yang *disampaikan dalam masa pemeriksaan*, namun melewati masa satu bulan setelah permintaan disampaikan, seharusnya dapat dipertimbangkan oleh Peneliti Keberatan sesuai dengan ketentuan pasal 26A ayat (4) Undang-Undang KUP dan menjadikan forum keberatan adalah sebagai forum untuk menerapkan ketentuan pembuktian dibebankan oleh WP, sebagaimana dalam penjelasan pasal 13 ayat (1) Undang-Undang KUP.

Pendapat para pemeriksa dan penelaah terhadap poin “Beban Pembuktian Dan Forum/Media Beban Pembuktian Pada Perhitungan Penghasilan Kena Pajak Secara Jabatan” cukup beragam. Pada tabel 4.5. dapat dilihat bahwa pemahaman pemeriksa yang paling menonjol adalah pemeriksa tetap mengacu pada pasal 26 A ayat 4 Undang-Undang KUP yang dibuktikan dengan Berita Acara Peminjaman Dokumen sebanyak 16 orang (64%). Sebagian besar pemeriksa memahami bahwa WP yang mengungkapkan pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain dalam proses keberatan yang tidak diberikan pada saat pemeriksaan, selain data dan informasi yang pada saat pemeriksaan belum diperoleh WP dari pihak ketiga, pembukuan, catatan, data, informasi, atau keterangan lain dimaksud tidak dipertimbangkan dalam penyelesaian keberatannya, juga seharusnya tidak dipertimbangkan di PP. Sedangkan sebanyak 24% pemeriksa berpendapat agar salah satu undang-undang (Undang-Undang PP atau Undang-Undang KUP) disesuaikan atau dibuatkan aturan baru yang bisa memberi kepastian hukum bagi pemeriksa.

Pendapat para penelaah sebagian besar bertolak belakang dengan pendapat para pemeriksa, dimana para penelaah berpendapat menyerahkan putusan sengketa pada wewenang Majelis Hakim (38%) atau meminta kebijaksanaan dari Hakim melalui catatan yang diberikan pada panitera pengadilan (50%). Secara total (88%) penelaah menyerahkan sepenuhnya keputusan pada putusan Hakim.

Tabel 4.5. Tentang Beban Pembuktian Dan Forum/Media Beban Pembuktian Pada Perhitungan Penghasilan Kena Pajak Secara Jabatan.

No	Jawaban	Pemeriksa	%	Penelaah Keberatan	%
1	agar salah satu Undang-Undang (UU PP atau UU KUP) disesuaikan atau dibuatkan aturan baru yang bisa memberi kepastian hukum bagi pemeriksa	6	24%		
2	tetap mengacu pada Pasal 26 A ayat 4 KUP yang dibuktikan dengan Berita Acara Peminjaman Dokumen, tidak menerima bukti di PP	16	64%	1	13%
3	keputusan akhir tergantung pada wewenang hakim	2	8%	3	38%
4	menjadi celah kekuatan WP	1	4%		
5	meminta kebijaksanaan hakim atau memberi catatan pada panitera			4	50%

Dalam pembahasan, selain menjelaskan pertanyaan dan pendapat Majelis yang dijadikan Majelis sebagai dasar memutuskan sengketa pajak, juga akan dibahas bagaimana reaksi/tindakan para narasumber (pemeriksa dan penelaah) jika dalam pekerjaannya mengalami situasi pekerjaan dengan kondisi WP seperti pada sengketa pajak ini. Apakah akan bertindak seperti yang terjadi pada sengketa pajak ini atau tidak. Butir-butir dalam kuesioner dibawah ini beserta jawabannya akan memberi gambaran bagaimana reaksi para narasumber tersebut.

**4.6. Apa yang seharusnya dilakukan oleh pemeriksa pajak, jika wajib pajak tidak meminjamkan data, buku, dokumen, catatan yang dibutuhkan dalam pemeriksaan walaupun pemeriksa telah diberikan surat peringatan.**

Terhadap poin ini, jawaban para pemeriksa sebanyak 44% (paling dominan) berpendapat agar pemeriksa melengkapi data, buku, dokumen, catatan yang dibutuhkan dengan mencari data dari luar dahulu, sebanyak 36% pemeriksa mengusulkan dilakukan pemeriksaan bukti permulaan. Sebanyak 32% pemeriksa yang menyatakan akan langsung melakukan penghitungan pajak secara jabatan.

Pendapat para penelaah agar para pemeriksa sebelum menghitung pajak, melengkapi dengan mencari data dari luar dahulu (88%), dan hanya 25% yang berpendapat pajak dapat dihitung secara jabatan. Terdapat juga narasumber yang memberikan pendapat lebih dari satu, yaitu agar pemeriksa mencari data dari luar dahulu, baru kemudian menetapkan pajaknya secara jabatan atau mengusulkan dilakukan pemeriksaan bukti permulaan.

Jawaban para pemeriksa (44%) dan penelaah (88%) agar mencari data dari luar dahulu, sesuai dengan alinea ke 8 penjelasan pasal 13 ayat 1 Undang-Undang KUP, bahwa penghitungan SKPKB dengan penghitungan secara jabatan, tidak hanya didasarkan dari data diperoleh dari WP saja. Jawaban pemeriksa (36%) agar ditindaklanjuti dengan mengusulkan pemeriksaan bukti permulaan, sesuai pasal 38 ayat 7 PMK No.17/PMK.03/2013 yang memberi pilihan pada pemeriksa untuk dapat melakukan penetapan pajak secara jabatan atau mengusulkan pemeriksaan Bukti Permulaan.

Tabel 4.6. Yang akan dilakukan pemeriksa pajak, jika WP tidak meminjamkan data, buku, dokumen.

No.	Jawaban	Pemeriksa	%	Penelaah Keberatan	%
1	Mencari data dari luar	11	44%	7	88%
2	Menghitung dari data yang ada secara jabatan	8	32%	2	25%
3	kalau tidak ada data lagi - pemeriksa menerbitkan SKP Nihil	1	4%		
4	dapat diusulkan pemeriksaan bukti permulaan	9	36%		
5	menyegel tempat yang berisi data di lokasi WP	1	4%		
		30		9	

**4.7. Apakah aturan perpajakan yang ada khususnya yang mengatur tentang pemeriksaan pajak sudah mampu membantu pemeriksa pajak dalam melaksanakan tugasnya, terutama jika wajib pajak tidak menyerahkan data, buku, dokumen, catatan yang dibutuhkan dalam pemeriksaan walaupun pemeriksa telah memberikan surat peringatan kepada wajib pajak?**

Aturan hukum pemeriksaan yang ada saat ini diantaranya Undang-Undang KUP, Undang-Undang PPh, PP 74 tahun 2011, PMK-184/PMK/2015 tentang Tata Cara Pemeriksaan, PMK-15/PMK/2018 tentang Cara Lain menghitung Peredaran Bruto,

Per-17/PJ/2015 tentang Norma Penghitungan, SE-65/PJ/2013 tentang Metode Teknik Pemeriksaan, dan aturan lainnya. Apakah aturan tersebut mampu membantu pemeriksa dalam melaksanakan tugasnya khususnya saat pajak terutang harus ditetapkan secara jabatan? Beberapa narasumber memberi jawaban lebih dari satu. Sebanyak 68% pemeriksa dan 78% penelaah mengatakan aturan yang ada sudah membantu, asalkan penerapannya dilaksanakan dengan benar. Sebanyak 88% penelaah dan 12% pemeriksa berpendapat aturan yang ada sudah membantu pemeriksa namun masih perlu adanya aturan lain agar pemeriksa dapat menang dalam sengketa pajak. Dan hanya 8% pemeriksa menyatakan aturan yang ada belum sepenuhnya membantu, karena data internal DJP untuk menghitung pajak secara jabatan terkadang juga tidak tersedia.

Pendapat pemeriksa dan penelaah yang menyatakan masih perlu adanya aturan lain agar pemeriksa dapat menang dalam sengketa pajak, hal ini didasarkan pada contoh perbedaan pendapat Majelis dengan Terbanding (DJP) dalam penyelesaian sengketa pajak penetapan secara jabatan khususnya mengenai pemahaman pasal 26A ayat 4 Undang-Undang KUP.

Tabel 4.7. Pendapat Apakah Keberadaan Aturan Perpajakan Yang Ada Khususnya Yang Mengatur Tentang Penetapan Pajak Secara Jabatan? Sudah Mampu Membantu Pemeriksa Pajak Dalam Melaksanakan Tugasnya?

No.	Jawaban	Pemeriksa	%	Penelaah Keberatan	%
1	Sudah membantu, asalkan teknik pemeriksaan dilakukan dengan benar	17	68%	7	88%
2	Sudah membantu, namun perlu aturan lain yang lebih baik agar menang dalam sengketa pajak	3	12%	7	88%
3	Belum mampu khususnya saat sengketa di PP	3	12%		
4	Belum sepenuhnya membantu, karena data internal DJP untuk menghitung pajak secara jabatan terkadang juga tidak tersedia	2	8%		
		25		14	

#### 4.8. Upaya-upaya apa yang seharusnya dilakukan oleh DJP agar upaya hukum banding di Pengadilan Pajak dapat dimenangkan oleh DJP

Berdasarkan hasil kuesioner serta diskusi dengan para narasumber, diperoleh beberapa hal yang dapat membantu DJP agar upaya banding yang dilakukan di PP dapat dimenangkan (lihat tabel 4.9). Beberapa usulan yang menonjol adalah:

- 1) Analisis putusan banding untuk perbaikan aturan pemeriksaan ke depan (48%).
- 2) Para pemeriksa diedukasi berkelanjutan serta dipantau tindaklanjutnya (36%).
- 3) Koreksi pajak harus dilengkapi bukti pendukung yang kuat (20%).
- 4) Dilakukan evaluasi aturan perpajakan yang multi tafsir untuk dilakukan perbaikan (16%).
- 5) Memperkuat dasar hukum pemeriksaan dan dasar hukum pada tingkat keberatan (12%).

6) Melakukan pemeriksaan sesuai SOP dan membuat Berita Acara (12%).

Tabel 4.8. Upaya-upaya apa yang seharusnya dilakukan oleh DJP agar upaya hukum banding di Pengadilan Pajak dapat dimenangkan oleh DJP

No	Jawaban	Pemeriksa	%	Penelaah Keberatan	%
1	Pemeriksa terus diedukasi dan dipantau.	9	36%	2	8%
2	Agar disebutkan secara detail data/buku/dokumen yang akan dipinjam.	2	8%		
3	Lakukan pemeriksaan sesuai SOP, buat Berita Acara	3	12%	3	12%
4	Evaluasi aturan yang multi tafsir	4	16%	1	4%
5	Analisis Putusan Banding untuk perbaikan aturan	12	48%	3	12%
6	Membuat daftar sasaran prioritas WP yang akan diperiksa.	1	0.04		
7	Membatasi jumlah Surat Perintah Pemeriksaan	1	0.04		
8	Melakukan koordinasi dengan pimpinan Pengadilan Pajak terkait aturan yang belum berjalan selaras.	5	0.2		
9	Temuan koreksi harus dilengkapi bukti pendukung yang kuat.	1	4%	5	20%
10	Data diberikan pada pemeriksa terkait	1	4%		
11	Adanya review rutin oleh Kanwil ataupun Kantor Pusat	1	4%	3	12%
12	Maksimalkan peran pengawasan Supervisor dan Kepala KPP	1	4%		
13	Optimalkan Tim QA	1	4%	1	4%
14	Penelaah Keberatan harus berani mengambil keputusan	1	4%		
15	DJP membentuk Tim/Direktorat Khusus yang berkonsentrasi pada upaya hukum DJP	1	4%		
16	Memeriksa Hakim dan Konsultan Pajak	2	8%		
18	Perkuat dasar hukum pemeriksaan, keberatan			3	12%
		46		21	

## 5. KESIMPULAN

Berdasarkan pembahasan sengketa pajak sehubungan dengan penetapan pajak secara jabatan, dapat disimpulkan penyebab kekalahan Terbanding (DJP) yaitu: *Pertama*, tentang jangka waktu peminjaman satu bulan (ketentuan yuridis). Menurut Majelis, pengaturan jangka waktu pemeriksaan pada pasal 31 ayat (2), ketentuan pasal 26A Undang-Undang KUP dan pasal 15 PMK Nomor 17/PMK.03/2013 dapat dimaknai bahwa WP mempunyai kesempatan untuk menyampaikan pembukuan/catatan/data/buku/informasi/keterangan lain dalam waktu empat bulan dalam hal dilakukan pengujian kantor dan enam bulan dalam hal dilakukan pengujian lapangan. Dalam hal WP tidak dapat memenuhi ketentuan pasal 29 ayat (3) Undang-Undang KUP sampai dengan jangka waktu pemeriksaan tersebut dan pemeriksa tidak dapat menentukan besarnya pajak terhutang, maka penghasilan kena pajak dihitung secara jabatan. Pengaturan waktu penyerahan data/buku/catatan/dokumen dalam PP 74 Tahun 2011 menurut Majelis *melampaui pengaturan* Undang-Undang KUP. Faktor waktu satu bulan penyerahan data/buku/catatan/dokumen yang menjadi penentu Pemohon Banding dikenakan perhitungan penghasilan kena pajak secara jabatan menurut Majelis tidak diatur dalam dan melampaui pengaturan dalam Undang-Undang KUP, sehingga koreksi Terbanding *harus dibatalkan*. Pendapat Majelis dalam pembahasan sengketa yuridis ini akan mempengaruhi dalam pembahasan sengketa materiil. Pendapat Majelis ini berbeda dengan pendapat dari narasumber pemeriksa dan penelaah berdasarkan kuesioner yang disampaikan. Seluruh pemeriksa (100%) dan seluruh penelaah (100%) akan bertindak sesuai aturan pasal 29 ayat (3a) Undang-Undang KUP bahwa buku/catatan/dokumen/data/informasi/keterangan *wajib dipenuhi oleh WP paling lama 1 bulan* sejak permintaan disampaikan.

*Kedua*, tentang cara penghitungan penghasilan kena pajak. Berdasarkan Kep Dirjen Pajak nomor: KEP-536/PJ./2000 tentang NPPN, WP yang dapat menghitung penghasilan neto dengan menggunakan NPPN hanya untuk WP orang pribadi dan tidak mengatur untuk WP badan. Keputusan ini berlaku sejak tahun pajak 2001 sampai dikeluarkannya Per-Dirjen No.17/PJ/2015. Karena yang disengketakan adalah WP badan tahun 2013, dalam penyelesaian ini *tidak dapat menggunakan aturan NPPN*. Proses penghitungan penghasilan kena pajak secara jabatan yang dilakukan oleh Terbanding adalah *relatif sama* dengan proses pemeriksaan yang berjalan normal. Proses penetapan penghasilan kena pajak secara jabatan yang dilakukan Terbanding *tidak tepat* karena perhitungan penghasilan kena pajak secara jabatan dilakukan *secara sepotong-sepotong dan* menghasilkan penghasilan kena pajak yang *tidak rasional dan tidak wajar*. Terhadap perkiraan penghasilan atau biaya dikoreksi positif berdasarkan dokumen/data yang dipinjamkan WP sesuai jangka waktu peminjaman, namun terhadap biaya-biaya yang bukti/data/dokumennya tidak diserahkan sesuai jangka waktu peminjaman, dikoreksi positif seluruhnya. Walaupun data tersebut diserahkan bersamaan dengan tanggapan SPHP. Berdasarkan pendapat Majelis dalam pembahasan sengketa yuridis, maka Majelis tidak membahas lebih lanjut atas sengketa materiil. Majelis berkesimpulan untuk tidak mempertahankan koreksi positif Harga Pokok Penjualan, Biaya dari Luar Usaha, Penyesuaian Fiskal Positif dan Penyesuaian Fiskal Negatif. Seluruh narasumber pemeriksa (100%) dan narasumber penelaah(100%) berpendapat bahwa cara penghitungan penghasilan kena pajak dalam penetapan pajak secara jabatan dihitung dengan cara menghitung peredaran bruto dikalikan dengan tarif NPPN sesuai Perdirjen No.17/PJ/2015.

*Ketiga*, tentang saat pembuktian penghasilan kena pajak ditetapkan secara jabatan. Apabila WP tidak diberikan kesempatan untuk memberikan dokumen pembuktian *dalam waktu pemeriksaan dan pembahasan hasil akhir pemeriksaan*, karena penghasilan kena pajak ditetapkan secara jabatan, maka WP *tidak memiliki forum dan media untuk melakukan pembuktian* pada saat pemeriksaan. Apabila Peneliti Keberatan tidak mempertimbangkan dokumen yang disampaikan oleh WP pada waktu pemeriksaan (masa empat atau enam bulan), meski telah melewati jangka waktu satu bulan setelah permintaan disampaikan, dengan dalil tidak termasuk dalam dokumen yang telah disampaikan dalam waktu pemeriksaan sehingga dikenakan pasal 26A ayat (4) Undang-Undang KUP, maka WP *tidak memiliki forum dan media* untuk melakukan pembuktian pada saat keberatan. Berdasarkan hasil kuesioner, narasumber penelaah (38%) berpendapat menyerahkan putusan sengketa pada wewenang Majelis, dan sebanyak 50% meminta kebijakan dari Hakim. Sedangkan pendapat narasumber pemeriksa (88%) menyatakan tetap mengacu pada Pasal 26 A ayat 4 KUP yang dibuktikan dengan Berita Acara Peminjaman Dokumen, agar Majelis tidak menerima pembuktian di PP.

Jika melihat tiga penyebab kekalahan DJP dalam sengketa pajak ini, dan berdasarkan jawaban kuesioner dari narasumber dapat disimpulkan bahwa seluruh pemeriksa dan seluruh penelaah berbeda pandangannya dengan pendapat Majelis.

Upaya-upaya yang dilakukan DJP agar upaya hukum banding di PP dapat dimenangkan diantaranya adalah: *Pertama*, perlunya melakukan edukasi pemeriksa secara berkelanjutan serta memantau hasil dari edukasi tersebut; *Kedua*, dilakukan analisis putusan banding untuk perbaikan aturan pemeriksaan ke depan; *Ketiga*, agar pemeriksa melengkapi temuan pemeriksaan dengan bukti pendukung yang valid dan relevan; *Keempat*, agar DJP melakukan perbaikan aturan pemeriksaan supaya sejalan dengan Undang-Undang KUP dan Undang-Undang PP. *Kelima*, agar DJP memperkuat dasar hukum pemeriksaan dan dasar hukum penyelesaian pada tingkat keberatan.

## 6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Banyaknya putusan PP yang dapat dilihat pada website sekretariat PP, namun penelitian ini hanya menganalisis satu putusan PP. Hal ini dapat menyebabkan kurangnya objektivitas dalam penelitian yang disebabkan pendapat Majelis, pendapat Terbanding, pendapat Pemohon Banding bisa saja berbeda untuk sengketa pajak sengketa penetapan pajak secara jabatan.

Jumlah narasumber sebanyak 25 orang pemeriksa dan 35 orang penelaah keberatan, masih sangat terbatas. Dengan semakin banyaknya narasumber dapat memberikan pendapat yang beragam terhadap upaya-upaya yang dilakukan DJP agar upaya hukum banding di PP dapat dimenangkan.

### Penghargaan

Terima Kasih kami ucapkan kepada:

1. Bapak Haryo Damar selaku Kepala Pusdiklat Pajak yang memberi kesempatan untuk menyelesaikan jurnal ini.
2. Bapak Maximilian Tri Sambodo selaku pembimbing materi dari LIPI untuk semua ilmu, koreksi serta motivasi bagi saya dalam menyelesaikan jurnal ini.
3. Semua narasumber atas masukannya melalui jawaban kuesioner yang diberikan.

## DAFTAR PUSTAKA

- Barata, Atep Adya.2003, *Meminimalisasi Dan Menghindari Sengketa Pajak & Bea Cukai: Memahami Pengadilan Pajak*, Elex Media Komputindo.
- Cahyonowati, Nur., D Ratmono dan Faisal, 2012. Peranan Etika, Pemeriksaan, Dan Denda Pajak Untuk Meningkatkan Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Desember 2012, Vol. 9, No. 2, hal 136 – 153.
- I Putu Prasetya Jaya Warsa dan Naniek Noviari, 2015, *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*,10.3 (2015): 810-824.
- Mustaqiem, Dr., SH., M.Si, Juni 2014, *Perpajakan Dalam Konteks Teori Dan Hukum Pajak Di Indonesia*, Cetakan Pertama, Yogyakarta, Buku Litera hlm.37
- Riyana Ridwan, S.H., Juni 2010, *Tinjauan Yuridis Tentang Putusan Pengadilan Pajak Yang Mengalahkan Direktorat Jenderal Pajak Yang Dianggap Merugikan Negara*, Depok, Universitas Indonesia
- Witte, D.A., and D. Woodbury. 1985. The Effects of Tax Law and Tax Administration on Tax Compliance. *National Tax Journal*, 38, 1-13.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 *tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.*
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 *Tentang Pengadilan Pajak*
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 184/PMK.03/2015 *Tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 Tentang Tata Cara Pemeriksaan*
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor: 234/PMK.01/2015 *tentang Susunan Organisasi Kementerian Keuangan*
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 15/PMK.03/2018 *Tentang Cara Lain Untuk Menghitung Peredaran Bruto*
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 74 Tahun 2011 *Tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak Dan Pemenuhan Kewajiban*
- Kompas.com, 19/11/2019, *Kalah di Pengadilan, Pemerintah Harus Kembalikan Pajak Rp 22 Triliun*
- Website Sekretariat Pengadilan Pajak (<http://www.setpp.kemenkeu.go.id/>)
- Website Sekretariat Pengadilan Pajak, *Putusan Nomor: PUT-111087.15/2013/PP/M. XIIB Tahun 2018.*