

# PEMBUKTIAN TEMUAN HASIL PEMERIKSAAAN ATAS SPT WP DALAM RANGKA PEMERIKSAAN PAJAK

Maulia Githa Ustadztama  
Pusdiklat Pajak, Tangerang Selatan, Indonesia Email: [mauliagitha@gmail.com](mailto:mauliagitha@gmail.com)

## Abstrak

*The results of the tax audit are in the form of audit findings which are communicated to the taxpayer and will be the source of the taxpayer's subsequent legal remedies, namely objections or lawsuits, and appeal of tax disputes. Data from the results of tax court decisions show that there are still more losses of tax institutions than taxpayers during tax disputes. For this reason, the findings must be well proven from all related aspects. This research is expected to be able to answer the question whether the Audit Evidence according to the Tax Auditor is in accordance with the meaning used in court? How to prove the examination findings that should be? The purpose of writing is so that the Tax Auditor is able to make evidences on the findings of the audit results that can defend the results of the examination during tax disputes in the tax court. The research method used a qualitative descriptive approach by collecting data on the results of the decision on tax dispute appeal, related Tax law or regulations, theory used and interviews with informants. The analysis is carried out with a qualitative analysis approach and draws conclusions from general facts to be specific. The results of the study revealed that the tax auditor had understood the evidence according to the tax court law. The evidence prepared by the tax auditor still needs to be completed. Become an input for improving regulations related to audit techniques for tax auditors*

Hasil dari pemeriksaan pajak berupa temuan pemeriksaan yang dikomunikasikan kepada wajib pajak dan akan menjadi sumber dalam upaya hukum berikutnya dari wajib pajak, yaitu keberatan atau gugatan, dan banding sengketa pajak. Data dari hasil putusan pengadilan pajak menunjukkan bahwa masih lebih banyak kekalahan institusi perpajakan dari wajib pajak saat sengketa pajak. Untuk itu temuan harus dapat dibuktikan dengan baik dilihat dari semua aspek yang terkait. Penelitian ini diharapkan dapat menjawab pertanyaan apakah Bukti Audit menurut Pemeriksa pajak sesuai dengan pengertian yang digunakan dalam pengadilan? Bagaimanakah pembuktian temuan pemeriksaan yang seharusnya? Tujuan penulisan adalah agar Pemeriksa mampu membuat pembuktian atas temuan hasil pemeriksaan yang dapat mempertahankan hasil pemeriksaan saat sengketa pajak di pengadilan pajak. Metode penelitian menggunakan pendekatan deskriptif kualitatif dengan pengumpulan data hasil putusan banding sengketa pajak, peraturan hukum terkait, teori yang digunakan, serta wawancara dengan narasumber. Analisis dilakukan dengan pendekatan analisis kualitatif dan melakukan penarikan kesimpulan dari fakta-fakta umum menjadi bersifat khusus. Hasil penelitian mengungkap bahwa pemeriksa telah memahami alat bukti sesuai undang-undang pengadilan pajak. Pembuktian yang disusun oleh pemeriksa masih perlu dilengkapi. Menjadi masukan bagi penyempurnaan peraturan yang terkait dengan teknik pemeriksaan bagi pemeriksa pajak.

KATA KUNCI : Sengketa pajak, pemeriksaan, bukti

## 1. Pendahuluan

### 1.1.Latar Belakang

Pemeriksaan Pajak merupakan salah satu pelaksanaan fungsi pemerintah yang dilaksanakan secara operasional oleh Direktorat Jenderal Pajak. Undang-Undang KUP telah mengatur mekanisme dan prosedur pemeriksaan pajak yang dilakukan terhadap wajib pajak. Dengan demikian

pemeriksaan pajak harus mengikuti prosedur yang berlaku tersebut. Hasil pemeriksaan pun harus dapat dipertanggungjawabkan dengan baik dan benar sesuai ketentuan yang mengatur dalam Undang-undang dan peraturan turunannya terkait dengan pemeriksaan pajak tersebut. Hal ini disebabkan karena wajib pajak memiliki hak sehubungan dengan proses pemeriksaan.

Pemeriksaan akan menghasilkan temuan atas pengujian yang dilakukan terhadap isi Surat Pemberitahuan (SPT) Pajak Penghasilan (PPh) serta PPN dan PPnBM. Pengujian dilakukan untuk membandingkan Laporan SPT yang disampaikan Wajib Pajak (termasuk juga yang tidak menyampaikan laporan SPT) dengan data, keterangan dan/atau bukti yang menjadi dasar pelaporan wajib pajak atau hasil kegiatan usaha wajib pajak. Maka temuan pemeriksaan setelah pemeriksa melakukan pengujian adalah ada atau tidak nya penyimpangan yang dilakukan oleh wajib pajak dalam melaporkan SPT. Sederhananya adalah temuan pemeriksaan bisa mendapat nilai penyimpangan atau laporan wajib pajak sudah sesuai dengan data, keterangan dan/atau bukti. Adanya nilai temuan pada laporan SPT yang terjadi penyimpangan, akan berimbas penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar bagi wajib pajak. Apabila temuannya adalah wajib pajak telah sesuai melaporkan kewajiban perpajakannya, maka dapat terbit Surat Ketetapan Pajak Nihil atau Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar. Berikut ilustrasi penerbitan surat Ketetapan Pajak berdasarkan Status SPT Wajib pajak yang diperiksa:

Tabel 1. Matriks Hasil Pemeriksaan Berdasar Status Pelaporan SPT Tahunan  
Sumber: Penulis

Status SPT	Temuan Pemeriksaan	Penerbitan SKP
1. SPT Nihil	Ada Penyimpangan	SKPKB
	Tidak ada Penyimpangan	SKPN
2. SPT Kurang Bayar	Ada Penyimpangan	SKPKB
	Tidak ada Penyimpangan	SKPN
3. SPT Lebih Bayar	Ada Penyimpangan	SKPKB, SKPN
	Tidak ada Penyimpangan	SKPLB

Surat ketetapan pajak yang diterbitkan sesuai hasil pemeriksaan ini, dapat diajukan upaya hukum oleh wajib pajak. Sengketa pajak ini diatur dengan UU KUP dan UU Pengadilan Pajak. Upaya hukum diawali dengan proses Keberatan. Jika dalam proses Keberatan wajib pajak masih belum menerima hasilnya, dapat mengajukan proses Banding, serta upaya hukum terakhir yang merupakan upaya hukum Luar Biasa yaitu proses Peninjauan Kembali. Proses upaya hukum dalam sengketa pajak akan membandingkan dasar hukum yang digunakan oleh pemeriksa setelah membuat keputusan tentang temuan pemeriksaan ada penyimpangan dalam pengisian pelaporan SPT wajib pajak dengan argumentasi dasar hukum yang digunakan wajib pajak untuk membela diri. Dari upaya hukum yang ada yaitu Keberatan, Banding dan Peninjauan Kembali, upaya hukum Banding merupakan upaya hukum tingkat pertama dan terakhir dalam peradilan pajak di Indonesia. Berbeda dengan upaya hukum Keberatan yang masih diajukan ke pihak DJP, Banding diajukan kepada Pengadilan Pajak, Lembaga Peradilan Pajak yang berada di luar DJP.

Data pada laman resmi Pengadilan Pajak per 3 Maret 2020, penyelesaian sengketa pajak pada tahun 2013 -2019, bahwa sebesar 45,77%, upaya hukum wajib pajak dikabulkan seluruhnya. Data tersebut sebagai informasi awal, dengan asumsi bahwa sengketa pajak merupakan dampak dari hasil pemeriksaan dan masih harus dibedakan apakah sengketa berasal dari materi perpajakan pusat atau daerah. Meskipun demikian, informasi tersebut dapat menjadi peringatan bagi pemeriksa pajak

untuk perpajakan pusat khususnya (dalam hal ini diwakili instansi Direktorat Jenderal Pajak) agar dapat lebih meningkatkan kualitas pembuktian dalam menghadapi sengketa pajak hasil pemeriksaan.

Tabel 2. Penyelesaian Sengketa Pajak Tahun 2013-2019  
Sumber: Website Pengadilan Pajak per 03/03/2020

No	Hasil Putusan	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Total	%
1	Pencabutan	81	95	174	1,350	1,524	250	240	3,714	5.34%
2	Tidak Dapat Diterima	1,013	859	1,187	1,782	701	1,053	621	7,216	10.38%
3	Menolak	1,929	2,454	2,294	2,900	2,600	1,997	2,388	16,562	23.82%
4	Menambah Pajak yang Harus Dibayar	2	1	13	8	1	9	1	35	0.05%
5	Mengabulkan Sebagian	1,003	1,440	1,217	1,353	1,373	1,389	1,903	9,678	13.92%
6	Mengabulkan Seluruhnya	3,276	4,014	4,049	5,332	4,982	5,228	4,937	31,818	45.77%
7	Membatalkan	73	37	94	128	50	37	76	495	0.71%
	<b>Total</b>	<b>7,377</b>	<b>8,900</b>	<b>9,028</b>	<b>12,853</b>	<b>11,231</b>	<b>9,963</b>	<b>10,166</b>	<b>69,518</b>	<b>100.00%</b>

Tabel 3. Jumlah Berkas Sengketa Tahun 2013-2019  
Sumber: Website Pengadilan Pajak per 03/03/2020

No	Terbanding/Tergugat	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Total	%
1	Dirjen Pajak	5,217	7,386	7,669	7,109	5,553	7,813	12,882	53,629	68.65%
2	Dirjen Bea dan Cukai	2,749	3,017	4,069	3,024	3,994	3,574	2,142	22,569	28.89%
3	Pemda	433	466	891	21	32	49	24	1,916	2.45%
	<b>Total</b>	<b>8,399</b>	<b>10,869</b>	<b>12,629</b>	<b>10,154</b>	<b>9,579</b>	<b>11,436</b>	<b>15,048</b>	<b>78,114</b>	<b>100.00%</b>

Dari total 69.518 kasus Banding dan Gugatan yang telah diselesaikan sebesar 31.818 kasus di kabulkan seluruhnya atau sebesar 45,77%. Jika dibandingkan dengan Banding atau Gugatan yang dimenangkan pihak pemerintah (ada DJP, DJBC dan Pemda selaku terbanding atau tergugat) hanya 16.562 kasus atau sebesar 23,82%. DJP menyumbang 53.629 kasus banding atau gugatan (68,65%) dari total 78.114 kasus yang ada, dimana 69.518 kasus telah diputuskan (89%).

Dalam persidangan pada pengadilan pajak, keputusan diambil oleh hakim yang juga menentukan apa yang harus dibuktikan. Pasal 76 UU Pengadilan Pajak berbunyi :

*"Hakim menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian beserta penilaian pembuktian dan untuk sahnya pembuktian diperlukan paling sedikit 2 (dua) alat bukti sebagaimana dimaksud dalam Pasal 69 ayat (1)."*

Kasus sengketa pajak (Banding dan Gugatan) timbul karena adanya produk hukum perpajakan yang berasal dari pelaporan wajib pajak. Dimana dalam pajak pusat, pelaporan wajib pajak berdasar pada laporan keuangan yang merupakan hasil dari pembukuan. Pembukuan dalam hal ini identik dengan disiplin ilmu akuntansi. Sebagai hasil dari pembukuan adalah berupa data, keterangan dan/atau bukti terkait dengan penghasilan atau penyerahan barang dan jasa, yang menjadi objek pajak dalam UU perpajakan. Munculnya perbedaan antara pemeriksa pajak dan wajib pajak atas temuan hasil pemeriksaan apabila terjadi perbedaan pengakuan data, keterangan dan/atau bukti

yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan. Perbedaan pengakuan itu sendiri terjadi meskipun kedua pihak menggunakan prinsip yang sama yaitu standar pembukuan yang berlaku umum berupa PSAK dan selanjutnya dilakukan rekonsiliasi atau penyesuaian fiskal sesuai ketentuan UU perpajakan. Prinsip ini sama-sama diikuti oleh kedua belah pihak, namun terkadang masih terdapat perbedaan penafsiran atau pendapat. Maka Pengadilan Pajak sebagai pihak penengah yang memutuskan. Pengadilan Pajak akan melihat bukti dari temuan yang ditetapkan oleh pemeriksa juga argumentasi atau pembelaan menurut wajib pajak. Kemudian Pengadilan Pajak mengambil keputusan. Menurut data yang ada, bahwa persentase Banding yang dikabulkan cukup tinggi.

Penulisan sebelumnya, berupa analisis penyebab kekalahan DJP dalam sengketa pajak di pengadilan Pajak (Sultony dan Githa, 2016), memberikan hasil berupa penyebab kekalahan dalam hal mempersiapkan alat bukti dalam sengketa di pengadilan pajak. Penulisan ini dilakukan untuk menindaklanjuti penulisan sebelumnya dengan harapan setelah diketahui penyebab kekalahannya maka diupayakan untuk dapat menghilangkan penyebab kekalahan tersebut dengan menghasilkan pembuktian yang sesuai ketentuan sehingga dapat mendukung alat bukti untuk menguatkan DJP dalam menghadapi sengketa di pengadilan pajak.

Harapan dari penulisan yang akan dilakukan ini adalah untuk dapat memberikan pengetahuan tentang pembuktian atas temuan pemeriksaan untuk menghadapi sengketa pajak kepada pemeriksa pajak dari DJP. Bahkan diharapkan pengetahuan ini akan dapat dijadikan dasar untuk pembuatan norma hukum tertulis yang dapat dijadikan dasar pedoman bagi pemeriksa dalam melaksanakan tugas. Peraturan terkait syarat pembuktian atas temuan pemeriksaan hanya ditemukan dalam standar pemeriksaan yang diatur dengan PER-23/PJ/2013 tentang Standar Pemeriksaan, dan bersifat umum. Pasal 4 huruf c PER-23/PJ/2013 berbunyi:

*“Temuan hasil Pemeriksaan harus didasarkan pada bukti kompeten yang cukup dan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.*

- 1) *Bukti kompeten adalah bukti yang valid dan relevan dengan tetap mempertimbangkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atas transaksi Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa.*
  - (a) *Valid berarti bukti dapat diandalkan untuk menyimpulkan suatu fakta. Tingkat validitas bukti dipengaruhi oleh 3 (tiga) hal sebagai berikut:*
    - i) *Independensi dan kualifikasi sumber diperolehnya bukti.*  
*Bukti yang diperoleh dari pihak yang independen tingkat validitasnya lebih tinggi dibandingkan bukti yang diperoleh dari pihak yang tidak independen. Selain independensi, perlu juga memperhatikan hubungan pihak yang memberikan bukti dengan bukti yang diberikan.*
    - ii) *Kondisi bukti diperoleh.*  
*Tingkat kesulitan mendapatkan bukti yang dipengaruhi situasi dan/atau kondisi dapat menjadi bahan pertimbangan dalam menentukan tingkat validitas bukti.*
    - iii) *Cara bukti diperoleh.*  
*Bukti yang diperoleh secara langsung oleh Pemeriksa Pajak (misalnya observasi) tingkat validitasnya lebih tinggi dibandingkan bukti yang diperoleh secara tidak langsung (misalnya bukti yang disediakan oleh Wajib Pajak). Cara memperoleh bukti juga harus memperhatikan legalitas cara perolehan bukti.*
  - b) *Relevan berarti bahwa bukti harus berkaitan dengan pos-pos yang akan diperiksa sebagaimana tercantum dalam Program Pemeriksaan.*
- 2) *Bukti yang cukup adalah bukti yang memadai untuk mendukung temuan hasil Pemeriksaan. Kecukupan terkait dengan pertimbangan profesional (professional judgement) Pemeriksa Pajak.”*

Meskipun telah dijelaskan syarat sebuah temuan dalam pemeriksaan sesuai peraturan Direktur Jenderal Pajak, namun syarat tersebut belum menjelaskan hubungan antara syarat temuan menurut pemeriksaan dengan pembuktian dalam sengketa pajak menurut UU Pengadilan Pajak.

## 1.2.Masalah Penulisan

Pemeriksaan pajak dilakukan mengikuti standar pemeriksaan yang secara formal telah menjadi peraturan perundang-undangan yang harus ditaati oleh pemeriksa. Tujuan dari standar pemeriksaan adalah agar kualitas hasil pemeriksaan tetap terjaga. Maka hasil pemeriksaan yang secara normatif dijamin telah sesuai standar, tidak mengalami kesalahan prosedur dan memiliki kualitas hasil pemeriksaan yang tinggi. Namun ketika temuan pemeriksaan yang diterbitkan SKP nya dilakukan upaya hukum oleh wajib pajak, hasilnya adalah masih ada sebagian upaya hukum wajib pajak yang dikabulkan. Jika dilihat kembali proses pemeriksaan pajak, dimana pengujian dilakukan terhadap data, keterangan dan/atau bukti yang dimiliki oleh wajib pajak sebagai dasar pelaporan SPT, maka hal ini terkait erat dengan Laporan Keuangan Wajib Pajak. UU perpajakan juga telah mengatur bahwa wajib pajak memiliki kewajiban menyelenggarakan pembukuan yang menjadi dasar laporan keuangan kecuali wajib pajak tertentu yang memenuhi kriteria dapat melakukan pencatatan.

Dengan dasar hukum tersebut, maka temuan pemeriksa ditentukan pembuktiannya oleh hakim pengadilan pajak dan harus bisa memenuhi 2 alat bukti untuk diambil keputusan. Baranjak dari data statistik pada kasus banding/gugatan yang telah diputuskan dengan pihak wajib pajak yang banyak dimenangkan, pertanyaan pokok yang ingin dijawab dalam penulisan ini adalah sebagai berikut:

1. Sejauh mana pengertian Bukti Audit menurut Pemeriksa pajak sesuai dengan yang digunakan dalam pembuktian atas sengketa pajak dalam pengadilan pajak?
2. Sejauh mana pembuktian temuan pemeriksaan yang seharusnya disiapkan oleh pemeriksa?

## 1.3.Tujuan dan Manfaat

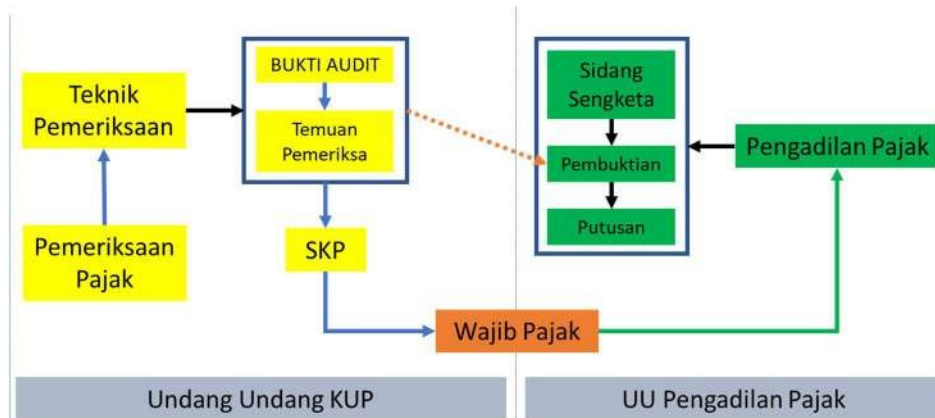
Penulisan ini bertujuan untuk menganalisis kesesuaian antara bukti Audit menurut Pemeriksa pajak dengan pengertian yang digunakan dalam pembuktian atas sengketa pajak dalam pengadilan pajak beserta faktor-faktor yang mempengaruhinya. Tujuan berikutnya adalah merumuskan langkah-langkah yang penting disiapkan oleh pemeriksa untuk membuktikan temuan pemeriksaannya. Hasil penulisan ini dapat dimanfaatkan oleh pemeriksa untuk mempersiapkan Bukti Audit atas temuan pemeriksaan agar menjadi pembuktian temuan hasil pemeriksaan yang kuat saat menghadapi sengketa pajak dalam sidang Banding di Pengadilan Pajak. Dengan demikian ke depan pemeriksa pajak dapat langsung memahami bagaimana cara menyiapkan bukti kompeten yang cukup sebagai dasar temuan pemeriksaan pajak, yang dapat langsung menjadi pembuktian yang sesuai dengan persyaratan dalam UU Pengadilan Pajak.

Hasil penulisan ini akan diterjemahkan lebih lanjut menjadi rumusan petunjuk praktis atau pedoman dan penerapan secara langsung bagi pemeriksa dalam mempersiapkan temuan agar dapat menjadi pembuktian yang baik apabila hasil pemeriksaan nanti diajukan sengketa pajak oleh wajib pajak. Di masa yang akan datang diharapkan adanya sebuah peraturan internal berupa kebijakan Direktur Jenderal Pajak yang diterbitkan untuk menjadi payung hukum dan menjadi standar

pelaksanaan pemeriksaan, sehingga hasil sengketa pajak atas hasil temuan pemeriksaan dapat dimenangkan oleh pemeriksa.

## 2. Kerangka Konseptual

Dengan uraian teori dan peraturan sebelumnya penulis Menyusun kerangka konseptual dalam penulisan ini yang dapat dilihat seperti gambar berikut:



Gambar 1. Kerangka Konseptual

Sumber : Penulis

Penulisan ini membahas Pembuktian saat terjadi sidang sengketa pada Pengadilan Pajak. Pembuktian itu sendiri bagi pemeriksa diperoleh dari kegiatan pemeriksaan pajak dalam bentuk Bukti Audit, sesuai standar pemeriksaan sebagai hasil dari pelaksanaan teknik pemeriksaan. Bukti Audit akan menjadi dasar pembuktian oleh hakim dalam sidang sengketa pajak yang didasari oleh ketentuan Undang-Undang Pengadilan Pajak. Maka dapat dipahami jika menyediakan Bukti Audit dalam pemeriksaan pajak agar sesuai dengan kriteria Pembuktian dalam pengadilan pajak menjadi hal yang penting bagi pemeriksa pajak.

### 2.1. Teknik Pemeriksaan Pajak

Dalam pelaksanaan pemeriksaan yang hasilnya dapat diajukan sengketa Banding dalam pengadilan pajak oleh wajib pajak, Pemeriksa harus dapat menyediakan Bukti Audit (bukti pemeriksaan) yang kompeten dan cukup. Bukti audit dihasilkan dari cara-cara pengumpulan bukti, pengujian, dan/atau pembuktian yang dikembangkan oleh Pemeriksa Pajak untuk meyakini kebenaran pos-pos yang diperiksa yang biasa disebut Teknik Pemeriksaan. Pemeriksa pajak telah memiliki panduan secara institusi dari DJP berupa Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-65/PJ/2013 tentang Pedoman Penggunaan Penggunaan Metode dan Teknik Pemeriksaan. Rincian dari teknik pemeriksaan yang dimaksud, disebutkan dalam SE tersebut, poin huruf F tentang materi Nomor 3 yaitu Teknik Pemeriksaan. Dalam lampiran SE-65/PJ/2013 dijelaskan tentang Teknik Pemeriksaan sebagai berikut:

1. Pemanfaatan Informasi Internal dan/atau Eksternal Direktorat Jenderal Pajak  
Informasi internal Direktorat Jenderal Pajak (DJP) adalah informasi yang berasal dari dalam DJP, sedangkan informasi eksternal DJP adalah informasi yang berasal dari luar DJP. Informasi yang diperoleh dari berbagai pihak sangat bermanfaat dalam pemeriksaan.
2. Pengujian Keabsahan Dokumen  
Pengujian keabsahan dokumen adalah pengujian yang dilakukan untuk meyakini keabsahan suatu dokumen yang akan digunakan dalam pemeriksaan.
3. Evaluasi  
Evaluasi adalah proses penilaian atas dokumen, kegiatan, sistem, dan sejenisnya berdasarkan kriteria tertentu. Evaluasi dapat dilakukan dalam 2 (dua) tahap, yaitu sebelum (*pretest*) dan sesudah (*posttest*) proses pemeriksaan. Evaluasi yang dilakukan sebelum proses pemeriksaan berguna untuk mengukur tingkat kepatuhan Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan dan sebagai cara untuk mengukur keefektifan rencana pemeriksaan yang telah disusun sebelumnya.
4. Analisis Angka-Angka  
Analisis angka-angka adalah penelaahan dan penguraian atas angka-angka dan bagianbagiannya serta hubungannya dengan angka pada pos lain untuk mengetahui kewajaran jumlah suatu pos. Analisis angka-angka dilakukan dengan menelaah keterkaitan angka yang terdapat pada suatu pos dengan angka dalam pos lainnya yang berhubungan.
5. Penelusuran Angka-Angka  
Penelusuran angka-angka adalah penelaahan secara mundur untuk mentrasir angkaangka dalam suatu pos sesuai dengan rekam jejak pemeriksaan (*audit trail*).
6. Penelusuran Bukti  
Penelusuran bukti adalah pemeriksaan bukti yang mendukung suatu transaksi yang telah dicatat (*vouching*) atau yang seharusnya dicatat (*tracing*).  
Tujuannya yaitu untuk menguji apakah suatu transaksi yang telah dilaporkan didukung oleh bukti kompeten yang cukup (*vouching*) atau apakah bukti kompeten yang cukup tersebut telah dicatat dan dilaporkan (*tracing*) oleh Wajib Pajak.
7. Pengujian Keterkaitan  
Pengujian keterkaitan adalah pengujian yang dilakukan untuk meyakini suatu transaksi berdasarkan pengujian atas mutasi pos-pos lain yang terkait atau berhubungan dengan transaksi tersebut. Hasil pengujian keterkaitan tidak serta-merta merupakan koreksi atas pos yang diperiksa, misalnya:
  - a. Apabila terdapat selisih dari hasil penghitungan dengan pengujian keterkaitan atas penghasilan bruto, tidak serta-merta dapat disimpulkan sebagai penjualan/peredaran usaha. Sehingga perlu dipastikan berdasarkan bukti yang diperoleh apakah selisih tersebut merupakan penjualan/peredaran usaha, penghasilan bruto luar usaha, atau tambahan kemampuan ekonomis lainnya sebagaimana dimaksud pada Pasal 4 UU PPh.
  - b. Apabila terdapat selisih dari pengujian keterkaitan atas penyerahan kena pajak, tidak serta-merta dapat disimpulkan sebagai penyerahan kena pajak. Sehingga perlu dipastikan berdasarkan bukti yang diperoleh apakah selisih tersebut merupakan penyerahan kena pajak atau tidak kena pajak.
8. Ekualisasi atau Rekonsiliasi  
Ekualisasi atau rekonsiliasi adalah pencocokan saldo 2 (dua) atau lebih angka yang mempunyai hubungan satu dengan yang lainnya. Apabila hasilnya terdapat perbedaan, maka perbedaan tersebut harus dapat dijelaskan.

#### 9. Permintaan Keterangan atau Bukti

Permintaan Keterangan atau Bukti adalah kegiatan untuk meminta keterangan atau bukti kepada pihak ketiga yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak secara tertulis.

Dalam pelaksanaan pemeriksaan diperlukan keterangan atau bukti dari bank, akuntan publik, notaris, konsultan pajak, kantor administrasi, dan/atau pihak ketiga lainnya. Pemeriksa Pajak melalui Kepala Unit Pelaksana Pemeriksaan, dapat meminta keterangan dan/atau bukti yang berkaitan dengan pemeriksaan yang sedang dilakukan.

Hasil permintaan keterangan atau bukti dapat berupa:

- a. surat jawaban permintaan keterangan atau bukti;
- b. berita acara pemberian keterangan atau bukti; dan/atau
- c. surat pernyataan/keterangan.

#### 10. Konfirmasi

Konfirmasi adalah kegiatan untuk memperoleh penegasan atas kebenaran dan kelengkapan data dan/atau informasi yang telah dimiliki kepada pihak lain terkait suatu transaksi yang dilakukan Wajib Pajak.

Konfirmasi yang digunakan dalam pemeriksaan dilakukan dengan meminta pihak lain tersebut untuk menjawab pertanyaan yang diajukan, baik ada ataupun tidak ada. Konfirmasi ini dapat dilakukan dengan mencantumkan maupun mengosongkan data dan/atau informasi yang dikonfirmasi.

#### 11. Inspeksi

Inspeksi adalah kegiatan peninjauan secara langsung ke tempat kedudukan, tempat kegiatan usaha atau pekerjaan bebas, tempat tinggal Wajib Pajak, dan/atau tempat lainnya.

#### 12. Pengujian Kebenaran Fisik

Pengujian kebenaran fisik adalah pengujian yang dilakukan untuk meyakini keberadaan, kuantitas, dan kondisi aktiva yang dilaporkan Wajib Pajak, misalnya persediaan dan aktiva tetap.

#### 13. Pengujian Kebenaran Penghitungan Matematis

Pengujian kebenaran penghitungan matematis adalah pengujian yang dilakukan untuk meyakini kebenaran penghitungan matematis, seperti penjumlahan, pengurangan, perkalian, dan pembagian atas objek yang diperiksa.

#### 14. Wawancara

Wawancara adalah proses tanya jawab yang dilakukan untuk memperoleh keterangan yang lebih lengkap mengenai hal-hal terkait dengan pos-pos yang diperiksa dan/atau untuk mengumpulkan data dan/atau informasi lain yang diperlukan dalam pemeriksaan baik dengan Wajib Pajak maupun dengan pihak lain.

#### 15. Uji Petik (*Sampling*)

Uji petik (*sampling*) menurut ketentuan ini adalah suatu Teknik Pemeriksaan yang dilakukan dengan cara menguji sebagian bukti atau transaksi, yang dipilih berdasarkan metode statistik tertentu, yang tujuannya bukan untuk mendapatkan koreksi namun untuk memperoleh keyakinan atas pos-pos SPT dan/atau pos-pos turunannya.

#### 16. Teknik Audit Berbantuan Komputer (TABK)

Teknik Audit Berbantuan Komputer (TABK) adalah Teknik Pemeriksaan yang memanfaatkan aplikasi-aplikasi pada suatu komputer maupun suatu sistem informasi untuk mendapatkan keyakinan terhadap kebenaran suatu transaksi yang dicatat/diolah/dibukukan dengan menggunakan suatu aplikasi tertentu.

#### 17. Teknik-teknik Pemeriksaan lainnya.

Teknik-teknik Pemeriksaan dalam rangka meyakini kebenaran suatu transaksi tidak dibatasi hanya sebagaimana yang telah diuraikan sebelumnya, namun Pemeriksa Pajak dapat mengembangkan dan/atau menggunakan teknik lainnya yang berlaku umum. Pemeriksa Pajak harus mengungkapkan secara jelas Teknik Pemeriksaan yang digunakan beserta alasannya, sehingga pemeriksaan tetap dapat dipertanggungjawabkan berdasarkan bukti kompeten yang cukup.

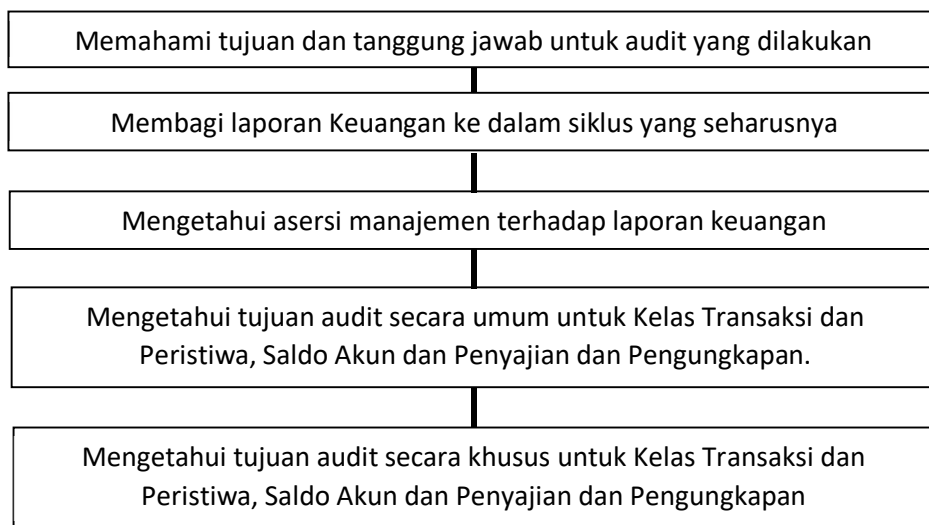
## 2.2. Bukti Audit dalam teori akuntansi – Audit

Menurut Aarens, Elder dan Beasley dalam *Auditing And Assurance Services An Integrated Approach* (Arens et al, 2005), mengungkapkan pengertian tentang bukti yaitu, "Evidence was defined as any information used by the auditor to determine whether the information being audited is stated in accordance with the established criteria". Penjelasan tersebut dapat dimaknai bahwa bukti diartikan sebagai segala informasi yang digunakan oleh auditor untuk menentukan apakah informasi yang sedang diuji telah dinyatakan sesuai dengan kriteria yang ditentukan. Pemeriksa menghadapi tugas audit dengan tantangan utama yaitu pengambilan keputusan terkait bukti audit yang dibutuhkan. Terdapat empat pertimbangan tentang pengumpulan bukti dan seberapa banyak bukti harus dikumpulkan yaitu :

1. Prosedur Audit yang akan digunakan?
2. Berapa sampel atau contoh yang diperlukan untuk prosedur tersebut?
3. Uraian apa saja dari populasi yang harus dipilih?
4. Kapan saat pelaksanaan prosedur pemeriksaan?

Pertimbangan tersebut menuntun pemeriksa untuk mengambil keputusan terkait bukti audit yang diperlukan.

Dalam hal pertimbangan pengambilan keputusan yang diperlukan tersebut disimpulkan bahwa bagian dari prosedur audit atau prosedur pemeriksaan berperan penting dalam pelaksanaan audit itu sendiri. Sementara prosedur audit dalam penyusunannya sangat bergantung pada tujuan audit. Untuk itu perlu di tentukan tujuan audit terlebih dahulu. Tujuan audit dapat dicapai dengan melakukan beberapa Langkah seperti yang tertuang dalam gambar berikut.



Gambar 2. Langkah-langkah Mencapai Tujuan Audit,  
Sumber: Auditing and Assurance Services (Arens et al, 2005)

Sehingga dalam menentukan prosedur audit yang diperlukan, pemeriksa/auditor terlebih dahulu menentukan tujuan audit dimana penentuan tujuan tersebut dibagi menjadi 3 kelompok sesuai asersi manajemen, yaitu kelompok Kelas Transaksi dan Peristiwa, kelompok Saldo Akun dan kelompok Penyajian dan Pengungkapan. Jenis tujuan terkait masing-masing kelompok adalah sebagai berikut.

1. Tujuan audit Kelas Transaksi dan Peristiwa.

Dimaksudkan sebagai kerangka kerja bagi auditor dalam mengumpulkan bahan bukti kompeten yang cukup dibutuhkan oleh standar pekerjaan lapangan dan memutuskan bahan bukti yang sesuai untuk dikumpulkan sesuai dengan tugas. Ada 5 tujuan audit yaitu:

1. Eksistensi, yakni berkenaan dengan apakah transaksi yang tercatat memang secara aktual terjadi.
2. Kelengkapan, yaitu mengenai apakah seluruh transaksi yang seharusnya ada dalam jurnal entries secara aktual telah dimasukkan.
3. Akurasi, yaitu tentang keakuratan informasi untuk transaksi akuntansi tercatat dengan nilai yang benar.
4. Pisah batas, yaitu untuk mencatat transaksi ke dalam periode akuntansi yang benar.
5. Klasifikasi, yaitu untuk mencatat semua transaksi sesuai dengan kelompok dan golongan yang tepat.

2. Tujuan audit Saldo Akun

Tujuan dari audit berkait saldo diterapkan kepada saldo akun, sedangkan tujuan audit berkait transaksi diterapkan kepada jenis atau golongan transaksi. Tujuan audit Saldo Akun terbagi menjadi:

1. Eksistensi, apakah angka-angka yang dimasukkan dalam laporan keuangan memang seharusnya dimasukkan.
2. Kelengkapan, apakah semua angka-angka yang seharusnya dimasukkan memang diikutsertakan secara lengkap.
3. Hak dan Kewajiban, apakah aktiva harus dimiliki sebelum dapat diterima untuk dicantumkan dalam laporan keuangan, demikian pula dengan kewajiban harus menjadi milik suatu entitas. Hak biasanya berhubungan dengan aktiva dan kewajiban dengan hutang.
4. Penilaian atau alokasi, apakah pengklasifikasian dan penilaian terhadap pos-pos sesuai dengan alokasi yang tercatat secara akurat sesuai dengan pisah batas dan realisasi.

3. Tujuan audit Penyajian dan Pengungkapan

Tujuan ini terbagi menjadi:

1. Eksistensi dan Hak & Kewajiban.
2. Kelengkapan
3. Klasifikasi dan dapat dimengerti.
4. Akurasi dan Penilaian.

Setelah tujuan ditetapkan dan prosedur audit telah disusun, maka kemudian auditor akan mengambil keputusan terkait bukti audit yang akan dikumpulkan tersebut. Selanjutnya auditor akan menentukan pendekatan audit yang dilakukan terkait perolehan bukti, yaitu pendekatan Kesesuaian bukti (*Appropriatenes*) dan Kecukupan bukti (*Sufficiency*). Pendekatan audit dan pengambilan keputusan oleh pemeriksa terkait bukti audit tersebut dapat digambarkan dengan tabel matriks sebagai berikut:

Tabel 4. Pengambilan Keputusan Dalam Audit  
Sumber: Terjemah Auditing and Assurance Services (Arens, Elder, Beasley, 2005)

Pengambilan keputusan dalam Audit	Kriteria yang mempengaruhi Pendekatan Audit
Prosedur dan Saat Pelaksanaan Audit	Kesesuaian * Relevansi * Keandalan > Independensi asal bukti > Pengendalian internal yang efektif > Pengetahuan Spesifik Pemeriksa > Kualifikasi asal bukti > Obyektivitas Bukti > Waktu - Prosedur yang dijalankan dengan baik - Bagian dari periode yang diperiksa
Jumlah Sampel dan item yang dipilih	Kecukupan * Jumlah sampel audit yang memadai * Pemilihan dari populasi item yang sesuai

Setelah menentukan pendekatan audit yang akan dilaksanakan, barulah kemudian pemeriksa mengenal jenis-jenis bukti yang dihadapi. Jenis bukti audit menurut Arens, Elder dan Beasley adalah seperti pada tabel berikut:

Tabel 5. Kriteria Jenis Bukti Audit  
 Sumber: Terjemahan Auditing and Assurance Services (Arens, Elder, Beasley, 2015)

Jenis Bukti	Kriteria untuk menentukan kesesuaian				
	Independensi asal bukti	Pengendalian internal yang efektif	Pengetahuan Spesifik Pemeriksa	Kualifikasi asal bukti	Obyektivitas Bukti
Pengujian Fisik	Tinggi (Auditor)	Tidak aplikatif	Rendah	Cenderung Tinggi (Auditor)	Tinggi
Konfirmasi	Tinggi	Tidak aplikatif	Rendah	Bervariasi - cenderung Tinggi	Tinggi
Dokumentasi	Tinggi	Bervariasi	Rendah	Bervariasi	Tinggi
Prosedur Analitis	Bervariasi (eksternal lebih independen dari)	Bervariasi	Rendah	Cenderung Tinggi (Auditor/oleh Klien)	Bervariasi - Cenderung Rendah
Wawancara dengan klien	Rendah (Oleh klien)	Tidak aplikatif	Rendah	Bervariasi	Bervariasi - Rendah ke Tinggi
Penhitungan Ulang	Tinggi (Auditor)	Bervariasi	Tinggi	Tinggi (Auditor)	Tinggi
Pelaksanaan Ulang	Tinggi (Auditor)	Bervariasi	Tinggi	Tinggi (Auditor)	Tinggi
Observasi	Tinggi (Auditor)	Bervariasi	Tinggi	Cenderung Tinggi (Auditor)	Menengah

Dari gambar tersebut dapat dilihat bahwa jenis-jenis bukti audit adalah:

1. Pemeriksaan fisik (*physical examination*)
2. Konfirmasi (*confirmation*)
3. Dokumentasi (*documentation*)
4. Prosedur analitis (*analytical procedures*)
5. Wawancara dengan klien (*inquiries of the client*)
6. Penghitungan kembali (*recalculation*)
7. Pelaksanaan ulang (*Reperformance*)
8. Observasi (*observation*)

### 2.3. Temuan dalam Pemeriksaan Pajak

Pemeriksaan pajak sesuai dengan dasar hukum dalam Undang-undang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan adalah merupakan kewenangan Direktur Jenderal Pajak. Dasar hukum yang terkait adalah:

#### Pasal 12 Ayat (3) UU KUP

*“Apabila Direktur Jenderal Pajak mendapatkan bukti jumlah pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) tidak benar, Direktur Jenderal Pajak menetapkan jumlah pajak yang terutang.”*

Dalam ketentuan ini telah disebutkan istilah bukti terkait jumlah pajak terutang. Bukti tersebut ditemukan dalam kegiatan pemeriksaan atau kegiatan lain (penjelasan pasal 12 ayat (3) UU KUP), sehingga pemeriksa yang menjalankan kewenangan Dirjen Pajak, harus menyediakan bukti

apabila temuan pemeriksaan menjadi ketetapan pajak dalam menetapkan pajak terhutang. Ditambahkan dalam penjelasan UU KUP, bahwa

Pasal 31 ayat (1) UU KUP

“Tata cara pemeriksaan diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan”

Dalam hal ini telah terbit PMK dengan nomor PMK-13/PJ/2013 tentang Tatacara Pemeriksaan Pajak.

Pasal 4 huruf c PER-23/PJ/2013

*“Temuan hasil Pemeriksaan harus didasarkan pada bukti kompeten yang cukup dan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.*

2) *Bukti kompeten adalah bukti yang valid dan relevan dengan tetap mempertimbangkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atas transaksi Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa.*

(a) *Valid berarti bukti dapat diandalkan untuk menyimpulkan suatu fakta. Tingkat validitas bukti dipengaruhi oleh 3 (tiga) hal sebagai berikut:*

iv) *Independensi dan kualifikasi sumber diperolehnya bukti.*

*Bukti yang diperoleh dari pihak yang independen tingkat validitasnya lebih tinggi dibandingkan bukti yang diperoleh dari pihak yang tidak independen. Selain independensi, perlu juga memperhatikan hubungan pihak yang memberikan bukti dengan bukti yang diberikan.*

v) *Kondisi bukti diperoleh.*

*Tingkat kesulitan mendapatkan bukti yang dipengaruhi situasi dan/atau kondisi dapat menjadi bahan pertimbangan dalam menentukan tingkat validitas bukti.*

vi) *Cara bukti diperoleh.*

*Bukti yang diperoleh secara langsung oleh Pemeriksa Pajak (misalnya observasi) tingkat validitasnya lebih tinggi dibandingkan bukti yang diperoleh secara tidak langsung (misalnya bukti yang disediakan oleh Wajib Pajak). Cara memperoleh bukti juga harus memperhatikan legalitas cara perolehan bukti.*

b) *Relevan berarti bahwa bukti harus berkaitan dengan pos-pos yang akan diperiksa sebagaimana tercantum dalam Program Pemeriksaan.*

2) *Bukti yang cukup adalah bukti yang memadai untuk mendukung temuan hasil Pemeriksaan. Kecukupan terkait dengan pertimbangan profesional (professional judgement) Pemeriksa Pajak.”*

Isi dari pasal tersebut menyatakan tentang syarat temuan yang harus berdasarkan bukti kompeten yang cukup menurut peraturan perundang-undangan perpajakan.

## 2.4. Pembuktian dalam Sengketa Pajak

Menurut Undang-Undang Pengadilan Pajak, Bagian ketujuh tentang Pembuktian, pasal 69 ayat (1) yang dapat menjadi alat bukti dalam sidang adalah:

- a. Surat atau Tulisan
- b. Keterangan Ahli
- c. Keterangan para saksi
- d. Pengakuan para pihak
- e. Pengetahuan Hakim

Dari hal tersebut sudah diketahui ada perbedaan dengan konsep pembuktian yang ada dalam perundang-undangan peradilan pajak. Dalam Penjelasan pasal 69 ayat (1) tersebut menyatakan bahwa,

*“Pengadilan Pajak menganut prinsip pembuktian bebas. Majelis atau Hakim Tunggal sedapat mungkin mengusahakan bukti berupa surat atau tulisan sebelum menggunakan alat bukti lain.”*

## 3. Metodologi Penelitian

Metode penulisan yang digunakan mengarah pada metode penulisan kebijakan. Penulisan kebijakan publik (Danim, 2005) pada dasarnya dimaksudkan menguraikan tindakan-tindakan yang dilakukan pemerintah, mengapa tindakan itu dilakukan, dengan cara apa dan mekanisme apa dilakukan, untuk kepentingan siapa, dan bagaimana hasil, akibat, dan dampaknya.

Penulisan ini akan fokus terhadap bagaimana pemeriksa pajak menyediakan bukti audit sesuai kaidah teori Audit dengan mengacu kepada ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang ada. Penulisan akan menggunakan pendekatan kualitatif dengan ciri bersifat alami, deskriptif menekankan pada proses dan memberi perhatian pada makna.

### 3.1. Data dan Sumbernya

Data yang akan digunakan adalah data sekunder berupa putusan banding, literatur yang terkait dan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Selain itu juga akan dilakukan pengumpulan data primer dengan narasumber pemeriksa pajak dan hakim pada pengadilan pajak.

### 3.2. Teknik Pengumpulan Data

Pengumpulan data akan dilakukan dengan:

1. Studi literatur, yaitu mengumpulkan dokumen terkait dengan pembahasan untuk ditelaah. Dokumen yang akan dikumpulkan berupa :
  - a. Teknik Pemeriksaan

Dokumen ini dapat diperoleh melalui situs resmi bagian hukum kementerian keuangan atau dari situs resmi Direktorat Jenderal Pajak

- b. Teori Akuntansi terkait audit khususnya Bukti Audit  
Teori akan diambil melalui buku karangan Aarens, Elder dan Beasley dalam *Auditing And Assurance Services An Integrated Approach* yang sudah menjadi literatur umum secara internasional.
  - c. Hasil penulisan sebelumnya  
Hasil penulisan sebelumnya akan diperkuat dari pencarian situs jurnal maupun karya tulis ilmiah yang sudah tersedia secara publik di internet selain perpustakaan di pusdiklat pajak.
  - d. Peraturan hukum terkait Pemeriksaan Pajak dan Pengadilan Pajak  
Dokumen ini dapat ditemukan dari situs resmi instansi terkait seperti Kementerian Keuangan, Direktorat Jenderal Pajak dan Badan Peradilan Pajak.
  - e. Putusan Banding dalam sidang sengketa Pajak  
Data ini akan dihimpun dari tulisan yang telah ada sebelumnya yang bersumber juga dari situs resmi pengadilan pajak yang telah tersedia secara umum.
2. Teknik Wawancara, mengajukan pertanyaan terstruktur terkait permasalahan yang diteliti yaitu pembuktian dalam sidang sengketa pajak terhadap narasumber terkait penulisan. Instrumen yang akan digunakan adalah panduan wawancara terstruktur. Narasumber direncanakan sebagai berikut:
- a. Hakim di Pengadilan Pajak.  
Peran hakim dalam menilai pembuktian untuk menetapkan Putusan sangat penting, sehingga perlu digali bagaimana penilaian pembuktian dalam pelaksanaan tugas hakim dalam menetapkan Putusan Banding sengketa pajak dalam persidangan. Pemilihan narasumber dilakukan dengan *purposive sampling* disebabkan keterbatasan waktu dan sumberdaya, namun diharapkan dapat menemukan sudut pandang hakim yang mempunyai latar belakang disiplin ilmu yang berbeda, yaitu ilmu akuntansi dan ilmu hukum. Diharapkan dari hasil wawancara dapat disimpulkan garis besar persamaan hakim dalam mengambil keputusan.
  - b. Pemeriksa Pajak  
Wawancara dari sudut pandang pemeriksa pajak untuk mendapatkan gambaran mengenai kompetensi pembuktian itu sendiri dalam pelaksanaan tugas pemeriksaan pajak. Narasumber akan dilakukan secara *purposive sampling* dari populasi pemeriksa yang ada di seluruh Indonesia. Dengan Batasan waktu dan sumber daya, kriteria pemeriksa pajak yang menjadi narasumber adalah yang sudah memiliki pengalaman sebagai pemeriksa selama lebih dari 3 tahun dan memiliki pengalaman sengketa Banding atas penugasan pemeriksaan yang pernah dilakukan.

### 3.3. Teknik Analisis Data

Setelah data terkumpul, maka dilakukan analisis untuk menarik kesimpulan hasil penulisan data primer (hasil wawancara langsung dengan narasumber) dan data sekunder berupa hasil putusan banding dan dokumentasi peraturan perpajakan serta teori alat bukti audit dalam

akuntansi dan pedoman pelaksanaan teknik pemeriksaan. Hasil kesimpulan adalah berupa petunjuk teknis bagaimana mempersiapkan pembuktian yang dapat mempertahankan temuan hasil pemeriksaan dalam sidang sengketa pajak di pengadilan pajak.

#### 4. Hasil dan Pembahasan

Dari data Putusan Banding yang sudah ada (Sultony dan Ustadztama, 2016) beserta hasil pembahasan dalam tulisan tersebut, penulis menyusun matriks analisis putusan Banding dengan mengeliminasi putusan yang sejenis, dapat dilihat dalam tabel 6. Apabila melihat isi dari data di tabel tersebut pada kolom pertimbangan hakim, dapat disimpulkan bahwa alat bukti yang diajukan atas sengketa tersebut, berasal dari temuan pemeriksa pajak pada saat pemeriksaan pajak yang diperoleh dari pelaksanaan teknik pemeriksaan sebagai kegiatan yang menghasilkan bukti pemeriksaan. Namun hasil dari penyediaan bukti pemeriksaan masih kurang untuk dijadikan alat bukti yang dapat diterima oleh majelis hakim. Dari 5 contoh putusan banding pada tabel 6 di atas jika disimpulkan adalah sebagai berikut:

1. Contoh Putusan no 1 dari tabel 6, bukti pemeriksaan masih kurang untuk menambah alat bukti.
2. Contoh Putusan no 2 dari tabel 6, terdapat dokumen yang belum dijadikan sebagai bukti pemeriksaan, sehingga alat bukti masih kurang.
3. Contoh Putusan no 3 dari tabel 6, tidak ada bukti pemeriksaan yang dihadirkan untuk mendukung kecukupan alat bukti.
4. Contoh Putusan no 4 dari tabel 6, bukti pemeriksaan masih kurang untuk menambah alat bukti.
5. Contoh Putusan no 5 dari tabel 6, tidak ada bukti pemeriksaan yang dihadirkan untuk mendukung kecukupan alat bukti.

Dari kesimpulan terhadap 5 contoh putusan di atas, dapat diketahui bahwa bukti pemeriksaan yang sudah dihadirkan pemeriksa, masih dinilai belum cukup untuk menjadi alat bukti yang dipertimbangkan dalam mengambil keputusan oleh hakim, karena hakimlah yang menentukan.

Saat pelaksanaan pemeriksaan, pemeriksa menganggap telah mendapatkan bukti pemeriksaan yang cukup sebagai dasar temuan pemeriksaan. Apabila anggapan tersebut terjadi atas pemeriksaan yang tidak berlanjut sengketa pajak, maka penilaian bukti pemeriksaan yang telah dianggap cukup oleh pemeriksa tidak menimbulkan dampak lainnya. Namun jika pemeriksaan berlanjut sengketa pajak di pengadilan pajak yaitu gugatan dan atau banding, maka penilaian bukti pemeriksaan cukup atau tidak berada pada hakim pengadilan pajak sesuai ketentuan Undang-Undang Pengadilan Pajak. Ini hendaknya dapat dipahami oleh pemeriksa.

Tabel 6. Matriks Analisis Putusan Banding tahun 2015

Sumber: SulTony dan Ustadztama, 2016

No.	No Putusan	Temuan Pemeriksa	Alat Bukti Pemeriksa	Pertimbangan Hakim	Analisis
1	Put.60465/PP/M.XIB/15/2015	Koreksi Peredaran Usaha	Alat Bukti Surat (Buku Saku Dinas Perkebunan)	Dinilai tidak kuat karena bukan fakta, harus ada Bukti dokumen pendukung lain	Tidak menggambarkan keterangan, peristiwa atau hal-hal tertentu yang terkait Peredaran usaha.
2	Put-60510/PP/M.IIIB/15/2015	Koreksi Peredaran Usaha	Alat Bukti Surat (menguraikan Teknik Pengujian Arus Piutang dengan dokumen rekening koran, invoice, ledger penerimaan lainlain, sampel voucher penerimaan lain-lain, advance payment detail, sampel voucher advance payment dan audit report.)	Dinilai dokumen untuk teknik Pengujian Arus piutang kurang lengkap dibanding pengujian arus piutang milik pemohon banding	Masih terdapat dokumen yang belum diperhitungkan dalam arus piutang.
3	Put. 62988/PP/M.IB/15/2015	Koreksi Peredaran Usaha	alat bukti surat atau dokumen berupa rekening koran dan buku besar (ledger)	Dinilai dokumen untuk teknik Pengujian Arus piutang kurang lengkap karena tidak memperhitungkan bukti dokumen berupa Akte.	Belum melakukan pengujian keabsahan dokumen dengan bukti konfirmasi atau wawancara.
4	Put.63904/PP/M.VIIIA/15/2015	Koreksi Peredaran Usaha	alat bukti dokumen / surat berupa Laporan Produksi Estate dan Laporan Akuntan Publik.	Dinilai tidak kuat karena Laporan produksi estate merupakan rangkuman yang mencatat alat bukti dokumen lain yang tidak dijadikan bukti oleh pemeriksa.	Tidak memenuhi dokumen rincian dari laporan yang dimaksud majelis hakim
5	Put 64280/PP/M.IVB/15/2015	Koreksi Peredaran Usaha	alat bukti surat berupa SPT Tahunan PPhBadan, rincian penjualan, delivery order, invoice, kartu persediaan.	Dinilai tidak kuat karena tidak ada bukti melakukan pemeriksaan fisik atau bukti nyata lain seperti uang penjualan.	Tidak menyediakan dokumen yang menunjukkan fakta

#### 4.1. Pengertian Alat Bukti dalam persidangan pengadilan pajak menurut Pemeriksa

Hasil wawancara kepada narasumber yang menjabat sebagai pemeriksa pajak diperoleh keterangan sebagai berikut:

Tabel 7. Kesimpulan Hasil Wawancara  
Sumber : Pemeriksa Pajak (sampling)

Pertanyaan	Kesimpulan jawaban
Apa yang diketahui tentang Teknik Pemeriksaan	Teknik Pemeriksaan adalah cara-cara pengumpulan bukti, pengujian, dan/atau pembuktian yang dikembangkan oleh Pemeriksa Pajak untuk meyakini kebenaran pos-pos yang diperiksa.
Apakah Teknik Pemeriksaan erat kaitannya dengan Bukti Pemeriksaan?	Iya
Temuan Pemeriksa dalam pemeriksaan menguji kepatuhan selalu diperoleh bukti pemeriksaan?	Iya. Setiap temuan pemeriksaan selalu dilengkapi dengan argument dan bukti audit/pemeriksaan yang kuat dan dapat diandalkan
Apakah anda memahami Alat Bukti dalam Pengadilan Pajak?	Alat bukti dalam pengadilan dapat berupa surat/tulisan, keterangan ahli, keterangan saksi, dan pengakuan pihak terperiksa. Hal-hal tersebut harus tertuang dalam bukti audit/pemeriksaan yang kuat dan dapat diandalkan. Satu hal lagi yang berada di luar jangkauan pihak yang berperkara dalam pengadilan pajak adalah pengetahuan hakim.
Apakah Bukti Pemeriksaan yang anda sediakan dapat menjadi alat bukti dalam persidangan sengketa pajak?	Setiap bukti audit/pemeriksaan yang kuat dan dapat diandalkan dapat digunakan sebagai alat bukti dalam persidangan sengketa pajak yaitu alat bukti surat atau tulisan dan alat bukti keterangan saksi
Apa kendala dalam menyediakan bukti pemeriksaan yang dapat dijadikan alat bukti dalam pengadilan sengketa pajak?	Dokumentasi/pengarsipan kertas kerja dan <i>file softcopy</i> yang tidak baik

Pemeriksa Pajak telah memahami pengertian mengenai Bukti Pemeriksaan ketika menjalankan Teknik Pemeriksaan yang terdapat dalam SE-65/PJ/2013, juga telah dimengerti bahwa dalam pelaksanaan pemeriksaan, pemeriksa pajak hanya dapat menghasilkan 2 alat bukti yang sesuai dengan ketentuan dalam Undang-Undang pengadilan Pajak, yaitu alat bukti surat atau tulisan dan alat bukti keterangan saksi. Sedangkan alat bukti lainnya dapat dipersiapkan ketika terjadi sengketa di pengadilan pajak, berupa uraian yang ditampilkan dalam Kertas kerja Pemeriksaan (KKP) dan

Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yang dalam hal ini dapat menghadirkan alat bukti Keterangan Ahli dan dapat menjadi masukan dalam alat bukti Pengetahuan Hakim.

#### 4.2. Alat Bukti dalam Persidangan Pajak

Dalam menentukan alat bukti, majelis hakim akan berpegang terhadap alat bukti yang sudah dihadirkan dalam persidangan. Dari hasil wawancara terhadap narasumber hakim, diperoleh keterangan yaitu Alat Bukti yang dihadirkan dalam persidangan terkadang tidak tercukupi. Misalkan jika ada koreksi atas sebuah pos SPT yang ternyata ada 2 substansi temuan pemeriksa, namun dianggap sebagai satu kesatuan oleh pemeriksa sehingga alat bukti yang dihadirkan masih kurang. Contohnya adalah jika sengketa karena Peredaran Usaha ada 2 misal :

1. Penjualan yg belum dilaporkan sejumlah X ton harga XXXrb USD

2. Penjualan ke afiliasi yg harganya tidak wajar sejumlah X ton harga yg dipakai XXXrb USD seharusnya XXYrb USD, maka untuk temuan Nomor 1 harus ada 2 alat bukti dan yang no 2 juga harus tersedia 2 alat bukti. Kenyataan yang terjadi Pemeriksa menganggap bahwa karena Peredaran Usaha adalah satu pos dalam SPT Tahunan, yang disediakan hanya ada 2 alat bukti untuk temuan Nomor 1 dan 2. Hal lain adalah ketika teknik pemeriksaan yang menjadikan dokumen laporan sebagai bukti pemeriksaan menjadi alat bukti dalam persidangan. Padahal harus diperhatikan bahwa laporan merupakan tulisan rangkuman yang bukan merupakan bukti fakta terkait dengan temuan yang dihasilkan, sehingga atas temuan tersebut, masih harus menghadirkan lagi bukti pemeriksaan yang dapat dijadikan alat bukti untuk menentukan fakta atas temuan pemeriksaan. Ini juga dapat diartikan adanya kekurangan alat bukti seperti yang terlihat dalam tabel 6 di atas. Hal ini disebabkan karena alat bukti yang dirasa cukup bagi pemeriksa, ternyata masih kurang dalam pertimbangan majelis hakim.

Selain masalah bukti yang dinilai belum lengkap, dasar hukum atas temuan pemeriksa dapat dituliskan dengan lebih tepat atau sesuai dan didukung bukti pemeriksaan yang seususai juga. Hal ini supaya menghadirkan bukti pemeriksaan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan. Audit pajak merupakan audit khusus, terutama termasuk dalam audit ketaatan (Compliance Audit) yaitu ketaatan terhadap UU Pajak. Maka dalam menghadirkan bukti pemeriksaan pun harus menyesuaikan ketentuan peraturan perundang-undangan yang ada.

## 5. Simpulan

Dari data literatur dan Putusan Banding dapat dilihat penyebab kekalahan otoritas perpajakan dalam hal ini DJP, yaitu terkait adanya alat bukti yang dinilai kurang oleh majelis hakim. Namun dari hasil wawancara terhadap pemeriksa ternyata dapat disimpulkan bahwa pemeriksa memahami ketentuan perundang-undangan yang ada terkait dengan alat bukti yang digunakan dalam persidangan di pengadilan. Maka dapat disimpulkan bahwa ketentuan yang ada saat ini sudah dipahami dengan baik oleh pemeriksa dalam pelaksanaan pemeriksaan pajak.

Di sisi lain, majelis hakim menilai alat bukti yang dihadirkan pemeriksa masih kurang dan dasar hukum nya belum dipenuhi dengan baik. Alat bukti yang kurang ini disebabkan petugas banding dari DJP, sebagai representasi dari Dirjen Pajak yang pada saat pelaksanaan pemeriksaan pajak diwakili oleh pemeriksa pajak tidak menghadirkan bukti pemeriksaan. Sehingga atas keterbatasan tersebut pemeriksa dapat menyiapkan dengan baik bukti pemeriksaan yang cukup atas temuan yang akan dijadikan sengketa oleh wajib pajak. Ini dikarenakan tuntutan bagi pemeriksa agar mendapatkan bukti pemeriksaan untuk dapat diubah menjadi minimal 2 alat bukti yang cukup dalam sengketa

pajak di pengadilan pajak, bukan atas pos pemeriksaan, melainkan atas setiap substansi hasil pemeriksaan.

Pemeriksa dapat diberikan sebuah pedoman terkait penyediaan bukti pemeriksaan yang dapat memberikan pemahaman bahwa dengan bukti pemeriksaan tersebut, yang dihasilkan dari teknik pemeriksaan, dapat diterima oleh hakim untuk dijadikan sebagai alat bukti. Pedoman tersebut dapat disatukan dengan peraturan terkait metode dan teknik pemeriksaan, karena bukti pemeriksaan diperoleh dari teknik pemeriksaan. Surat Edaran Dirjen Pajak dalam SE-65/PJ./2013 hanya memberikan pengertian tentang teknik pemeriksaan pajak dan cara melakukannya secara umum. Akan lebih baik jika selain cara melakukan teknik pemeriksaan, juga diberikan uraian mengenai bagaimana sebuah teknik pemeriksaan menghasilkan kecukupan alat bukti yang diprediksi mendekati pertimbangan menurut hakim. Secara sederhana, pemeriksa pajak diharapkan juga dapat menggunakan sudut pandang seorang hakim dalam mempertimbangkan alat bukti yang dihasilkan bukti pemeriksaan.

## 6. Implikasi dan Keterbatasan

Penelitian ini diharapkan dapat menjadi tambahan referensi untuk dapat dijadikan sebagai topik dalam perbaikan peraturan pelaksanaan pemeriksaan khususnya terkait teknik pemeriksaan, dimana diharapkan setiap teknik pemeriksaan yang memperoleh bukti pemeriksaan dapat menjadi 2 alat bukti yang cukup, menilai materialitas sebuah temuan dan menggunakan penilaian dasar hukum yang sesuai atas setiap temuan, bukan hanya sekedar memberikan kriteria bukti kompeten yang cukup dan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah waktu dan masa pandemi yang terjadi di tahun 2020, sehingga data yang dikumpulkan, khususnya dengan teknik wawancara narasumber menjadi terbatas.

## Daftar Pustaka

Arens, Elder, Beasley, 2005, *Auditing and Assurance Services An Integrated Approach*, edisi 14, Amerika Serikat, PearsonPrentice Hall

Danim S, 2005, *Pengantar Studi Penelitian Kebijakan*, -, Jakarta, Bumi Aksara

Arief SulTony dan Maulia Githa Ustadztama, Analisis Penyebab kekalahan DJP dalam Sidang Banding di Pengadilan Pajak, 2016, *Seminar Kajian Kademis Pusdiklat Pajak*, Pusdiklat Pajak, 2016, Pusdiklat Pajak

Direktur Jenderal Pajak, 2013, *Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-65/PJ/2013 tentang Pedoman Penggunaan Metode dan Teknik Pemeriksaan*, -, Jakarta, Direktorat Jenderal Pajak

Menteri Keuangan Republik Indonesia, 2013, *Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor PMK-17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan*, -, Jakarta, Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2013 Nomor 47

Presiden Republik Indonesia, 2009, *Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan stdd Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009*, -, Jakarta, Lembaran Negara Republik Indonesia