

---

**PEMERIKSAAN PAJAK DAN PERANANNYA  
PADA KEPATUHAN WAJIB PAJAK DAN PETUGAS PAJAK**

**Whedy Prasetyo<sup>1</sup>**

***Abstract***

*Self assessment system is considered as effective, if the transparency and law enforcement are becoming essential issues. The law enforcement may be operated through the examination of tax. This examination represents an instrument to determine the compliance, formal or material, main goal of this examination is to investigate and to improve tax compliance. Taxpayers must realize that tax examination is not a form of threat, the understanding of tax regulation and voluntary compliance may reduce this sense of fear. Moreover, tax examination is such desirable assessment to acknowledge whether the tax obligation has been met appropriately and in punctual based on the tax regulations.*

*The objective of this article is to provide knowledge to the taxpayers such that the process or procedure, and also the type, of examination, can be well understood. Taxpayers can able to deal with the tax examination by showing appropriately cooperative attitude and giving the availability or willingness to be examined and to provide the data or particulars required in the tax examination. Indeed, tax examination is an interaction between tax examiner and taxpayers. Some important things should also be discussed during tax examination such as open-case management, re-examination and reconciliation of tax in the audit finance report, and the review of death and tax.*

*Keywords: Tax examination, self assessment, tax compliance, and law enforcement.*

## **1. LATAR BELAKANG**

Penyampaian Pokok-Pokok Kebijakan Fiskal (PPKF) Tahun 2011 dengan menunjukkan rasio pajak sebesar 12 % (persen) dari Produk Domestik Bruto (PDB) dan Data Penerimaan Pajak pada Rencana Anggaran Pendapatan Belanja Negara (RAPBN) Tahun 2011 sebesar Rp. 839.540,3 miliar dari total keseluruhan sebesar Rp. 1.082.630,1 miliar, dengan data perbandingan APBN dari tahun ke tahun sebagai berikut:

---

<sup>1</sup> Dosen Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Jember

**Tabel 1. Pendapatan Negara  
(Miliar Rupiah)**

Uraian	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
I. Penerimaan Dalam Negeri							
Penerimaan Perpajakan	347.031,1	409.203,0	490.988,6	658.700,8	619.922,2	743.325,9	839.540,3
Penerimaan Bukan Pajak	146.888,3	226.950,1	215.119,7	320.604,6	227.174,4	247.176,4	243.089,7
II. Hibah	1.304,8	1.834,1	1.697,7	2.304,0	1.66,6	1.896,5	3.739,5

Sumber: Kementerian Keuangan

Mendasarkan data tersebut di atas, kontribusi penerimaan pajak dalam penerimaan negara yang dicerminkan dalam APBN semakin penting, terlebih dalam kondisi ekonomi saat ini yang sering diklasifikasikan pada keadaan defisit, yaitu sampai tahun 2011 mencapai 1,7 % (persen) dari PDB dan adanya keinginan pemerintah untuk meningkatkan kemandirian Bangsa Indonesia dalam membiayai pembangunan dan pemerintah melalui partisipasi aktif masyarakat berupa pajak. Penerimaan negara makin bergantung pada perpajakan, untuk mencapai jumlah jumlah tersebut dibutuhkan pertumbuhan penerimaan pajak 17 % (persen) pertahun. Prosentase ini sudah termasuk pertumbuhan penerimaan pajak akibat peningkatan aktivitas ekonomi dan naiknya harga komoditas. Dengan demikian, kenaikan penerimaan pajak sudah memperhitungkan pertumbuhan ekonomi ditambah laju inflasi setiap tahun, yaitu pertumbuhan ekonomi 2011 sampai 2014 diproyeksikan 6,3 sampai 6,8 % (persen) per tahun, dan laju inflasi 4,8 sampai 5,6 % (persen) per tahun. Untuk itu, penerimaan pajak terus ditingkatkan dengan menaikkan basis pajak (*tax base*) dan kepatuhan pajak. Makelar-makelar kasus (markus) pajak dan mafia pajak terus diberantas dengan tegas dan dibutuhkan semangat kerja keras aparat Direktorat Jenderal (Ditjen) Pajak.

Untuk memenuhi harapan akan meningkatnya peranan pajak sebagai pendapatan negara tersebut, dari sisi internal Ditjen Pajak berupaya keras melaksanakan **intensifikasi** dan **ekstensifikasi** penggalian potensi pajak melalui insentif perpajakan. Insentif perpajakan dalam intensifikasi yaitu penurunan tarif Pajak Penghasilan (PPh) badan dan tarif sebanding (proporsional) dari 30 % (persen) menjadi 28 % (persen) pada tahun 2009 dan selanjutnya 25 % (persen) pada tahun 2010. Adapun tarif PPh Orang Pribadi dari 35 % (persen) menjadi 30 % (persen) sejak tahun 2009. Kebijakan lain, menaikkan batas penghasilan tidak kena pajak yaitu dari Rp. 13,2 juta pertahun menjadi Rp. 15,84 juta pertahun. Selain juga dimanfaatkannya fasilitas PPh Badan untuk perusahaan masuk bursa dengan tarif lebih rendah 5 % (persen) dibanding yang tidak masuk bursa. Langkah ekstensifikasi, yaitu dengan mendorong penambahan jumlah wajib pajak baru dengan berbagai program kemudahan dan keuntungan mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), dan obyek pajak baru.

Langkah intensifikasi dan ekstensifikasi tersebut diupayakan seoptimal mungkin dengan mengintegrasikan dan meningkatkan kegiatan penyuluhan, pelayanan dan penegakan hukum (*law enforcement*) sebagai wujud harmonisasi pelaksanaan. Namun sisi lain menurut Penulis yang sangat berpengaruh adalah peran wajib pajak (pelaku ekonomi) yang diwujudkan dalam pola pemenuhan kewajiban perpajakannya (*tax compliance*) di dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan Pajak (SPT). Sistem *self assessment* yang sejak tahun 1983 telah diterapkan sebagai sistem perpajakan kita mensyaratkan peranan positif wajib pajak dalam memenuhi semua kewajiban perpajakannya atas SPT. Esensi dari *self assessment* bahwa wajib pajak

dipercaya penuh untuk menghitung, memperhitungkan, menyeter dan melaporkan kewajiban perpajakannya yang tertuang dalam SPT.

Penyampaian SPT sebagai tolak ukur di dalam kepatuhan bagi wajib pajak sampai per 1 April 2011 meningkat 92,5 % (persen) dari seluruh wajib pajak dibandingkan tahun 2010, sebagai konsekuensinya Ditjen Pajak berkewajiban untuk mendukung upaya-upaya bagi lancarnya kegiatan wajib pajak yang diwujudkan dengan penyuluhan intensif dan pelayanan prima. Selanjutnya Ditjen Pajak berkewajiban pula untuk menegakkan hukum melalui pemeriksaan pajak agar proses dan pelaksanaan pemenuhan kewajiban perpajakan melalui SPT tersebut tetap berada pada aturannya, baik undang-undang maupun peraturan lainnya.

Dengan demikian pemeriksaan pajak tidak lain merupakan pagar penjaga agar wajib pajak tetap berada pada koridor peraturan perpajakan. Selain itu penegakan hukum ini menjadi upaya untuk menciptakan keadilan melalui penerapan peraturan perpajakan secara *fair*, konsisten dan konsekuen, nilai-nilai yang dituntut pada era masa depan. Sehingga tujuan utamanya adalah untuk menguji dan meningkatkan *tax compliance* seorang wajib pajak, berarti pemeriksaan merupakan interaksi antara pemeriksa dengan wajib pajak. Untuk itu, dibutuhkan sikap positif dari wajib pajak sehingga pelaksanaan pemeriksaan dapat lebih efektif (Prasetyo, 2010).

## 2. LANDASAN HUKUM PEMERIKSAAN PAJAK

Landasan hukum pemeriksaan pajak adalah Pasal 29 *juncto* Pasal 31 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 dan diubah lagi dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 dan Nomor 28 Tahun 2007 terakhir Nomor 16 Tahun 2009 (disingkat UU KUP). Pasal 29 ayat (1) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 menyatakan bahwa, *Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan*. Selanjutnya, Pasal 31 ayat (1) menyatakan bahwa, *Tata cara pemeriksaan diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan*. Selanjutnya ayat (2) menyatakan bahwa *Tata cara pemeriksaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1), di antaranya mengatur tentang pemeriksaan ulang, jangka waktu pemeriksaan, kewajiban menyampaikan surat pemberitahuan hasil pemeriksaan kepada Wajib Pajak, dan hak Wajib Pajak untuk hadir dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaa dalam batas waktu yang ditentukan*, artinya untuk lebih memberikan keseimbangan hak kepada wajib pajak dalam menanggapi temuan hasil pemeriksaan dalam tata cara pemeriksaan tersebut, antara lain mengatur kewajiban menyampaikan surat pemberitahuan hasil pemeriksaan kepada wajib pajak dan memberikan hak wajib pajak untuk hadir dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan dalam batas waktu yang ditentukan. Dalam hal wajib pajak tidak hadir dalam batas waktu yang ditentukan, hasil pemeriksaan ditindaklanjuti sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Untuk melaksanakan isi Pasal 31 UU KUP ini, Menteri Keuangan telah mengeluarkan keputusannya Nomor 625/KMK.04/1994 tanggal 27 Desember 1994 *jo* Nomor 199/PMK.03/2007 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak, dan Keputusan Menteri Keuangan (KMK) Nomor 10/KMK.03/2011 tertanggal 11 Januari 2011 tentang Pedoman Pelaksanaan Penanganan Pengenaan Saksi.

### 3. TUJUAN PEMERIKSAAN PAJAK

Penentuan sasaran pemeriksaan dirancang dengan seksama sebagai upaya mewujudkan tujuan pemeriksaan yang dinyatakan dalam Pasal 1 angka (25) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, yang selengkapnya berbunyi sebagai berikut:

*“Pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan”.*

Tujuan pemeriksaan tersebut ditegaskan kembali dalam penjelasan Pasal 29 ayat (1) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, dan Pasal 2 ayat (1) Keputusan dan atau Peraturan Menteri keuangan RI Nomor: 625/KMK.04/1994 jo Nomor 199/PMK.03/2007, yang menyatakan tujuan pemeriksaan adalah untuk:

- a. Menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan; dan/atau
- b. Tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Berdasarkan dasar hukum tersebut, bahwa pemeriksaan tidak lagi ditunjukkan untuk keperluan penetapan pajak yang terhutang, namun demikian tujuan utama pemeriksaan tidak lain adalah upaya untuk menguji dan mendorong wajib pajak agar memenuhi kewajiban perpajakannya (*tax compliance*) atau untuk pengawasan dan pembinaan terhadap wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Tujuan ini dilakukan berdasarkan prinsip bahwa tidak terdapat perbedaan pemeriksaan pada wajib pajak, karena secara yuridis Direktorat Jenderal Pajak harus memperlakukan hal yang sama (*equal treatment*) terhadap semua wajib pajak.

Pelaksanaan pemeriksaan dalam rangka menguji pemenuhan kewajiban perpajakan wajib pajak dilakukan dengan menelusuri kebenaran Surat Pemberitahuan (SPT), pembukuan atau pencatatan, dan pemenuhan kewajiban perpajakan lainnya dibandingkan dengan keadaan atau kegiatan usaha sebenarnya dari wajib pajak. Selain itu, pemeriksaan dapat juga dilakukan untuk tujuan lain, di antaranya:

- a. pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak secara jabatan;
- b. penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak;
- c. pengukuhan atau pencabutan pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
- d. Wajib Pajak mengajukan keberatan
- e. pengumpulan bahan guna penyusunan Norma Penghitungan Penghasilan Neto;
- f. pencocokan data dan/atau alat keterangan;
- g. penentuan Wajib Pajak berlokasi di daerah terpencil;
- h. penentuan satu atau lebih tempat terutang Pajak Pertambahan Nilai;
- i. pemeriksaan dalam rangka penagihan pajak;
- j. penentuan saat mulai berproduksi sehubungan dengan fasilitas perpajakan; dan/atau
- k. pemenuhan permintaan informasi dari negara mitra Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda.

Pemeriksaan dapat dilakukan di kantor (Pemeriksaan Kantor), atau tempat wajib pajak (Pemeriksaan Lapangan) yang ruang lingkup pemeriksaannya dapat meliputi satu jenis pajak, beberapa jenis pajak, atau seluruh jenis pajak, baik untuk tahun-tahun yang lalu maupun untuk tahun berjalan. Pemeriksaan dapat dilakukan terhadap wajib pajak, termasuk instansi pemerintah dan badan lain sebagai pemungut pajak atau pemotong pajak.

Berpokok pada amanat Undang-Undang dan Peraturan Menteri Keuangan, Direktorat Jenderal Pajak (Ditjen Pajak) menata (*manage*) kegiatan pemeriksaan untuk mewujudkan tujuan pemeriksaan dengan menerbitkan kebijakan-kebijakan agar pelaksanaan pemeriksaan menjadi selaras dan terarah. Kebijakan pemeriksaan yang digariskan mencakup penataan pelaksana dan mekanisme pemeriksaan termasuk sistem dan prosedur penentuan wajib pajak yang akan diperiksa, dan tata cara pelaksanaan pemeriksaannya. Dengan demikian, pemeriksaan ini adalah salah satu alat untuk menyukseskan sistem perpajakan *self assessment* (Prasetyo, 2010). Pemungutan pajak dengan dasar *self assessment system* menunjukkan adanya kemandirian wajib pajak untuk mengisi, menyetor, dan melaporkan pajak terutang sendiri tanpa intervensi dari petugas pajak (*fiscus*), artinya wewenang untuk menentukan besarnya pajak terutang melalui perhitungan, penyetoran dan pelaporannya ada pada wajib pajak sendiri dan *fiscus* tidak ikut campur dan hanya mengawasi. Jadi, interaksi wajib pajak dengan petugas pajak pada pelaksanaan *self assessment system* mungkin belum terjadi, karena pemberian wewenang kepada wajib pajak untuk menentukan sendiri besarnya pajak yang terutang. Namun, kala terjadi pemeriksaan pajak, mulai ada interaksi antara wajib pajak dengan petugas pajak.

#### 4. PELAKSANA PEMERIKSAAN PAJAK

Pemeriksaan pajak dilakukan oleh pegawai Direktorat Jenderal Pajak (Ditjen Pajak), yaitu Pegawai Negeri Sipil (PNS) yang telah memiliki keahlian sebagai pemeriksa pajak. Selain itu, pemeriksa pajak bisa merupakan tenaga ahli yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak dan diberi wewenang, tugas dan tanggungjawab sebagai pemeriksa pajak. Dari definisi tersebut dapat diketahui bahwa tidak semua petugas Direktorat Jenderal Pajak adalah pemeriksa pajak. Jadi hanya mereka yang diberi tugas, wewenang, dan tanggungjawab melaksanakan pemeriksaan yang dapat dikelompokkan sebagai pemeriksa pajak. Petugas pemeriksa harus telah mendapat pendidikan teknis yang cukup dan memiliki keterampilan sebagai pemeriksa pajak. Dalam menjalankan tugasnya, petugas pemeriksa harus bekerja dengan jujur, bertanggung jawab, penuh pengertian, sopan, dan objektif serta wajib menghindarkan diri dari perbuatan tercela. Wajib pajak harus dapat membedakan pegawai Direktorat Jenderal Pajak yang menjadi pemeriksa pajak, yaitu yang dilengkapi dengan Tanda Pengenal Pemeriksa dan dilengkapi dengan Surat Perintah Pemeriksaan serta memperlihatkannya kepada wajib pajak yang diperiksa (Pasal 29 ayat (2) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009), artinya pemeriksaan dilaksanakan oleh petugas pemeriksa yang jelas identitasnya dan harus mampu menjelaskan tujuan dilakukannya pemeriksaan kepada wajib pajak, sehingga wajib pajak berhak untuk menanyakan identitas orang tersebut dan mengkonfirmasi ke atasannya pada saat pemeriksaan, sehingga pemeriksaan tetap dijalankan oleh Direktorat Jenderal Pajak (Ditjen Pajak).

Tenaga ahli yang telah ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak adalah pegawai Badan Pemeriksa Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal Departemen Keuangan (Itjen Depkeu), pemeriksa dari Kantor Akuntan Publik (KAP).

## 5. PENATAAN PEMERIKSAAN

Penataan (manajemen) pemeriksaan dilakukan dengan menata tata cara pemeriksaan dan penentuan sasaran wajib pajak yang akan diperiksa. Tata cara pemeriksaan telah diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan RI Nomor 625/KMK.04/1994 *jo* Nomor 199/PMK.03/2007. Dalam ketentuan tersebut telah diatur tentang Ketentuan Umum, Tujuan Pemeriksaan, Ruang Lingkup Pemeriksaan, Norma Pemeriksaan, dan Pelaksanaan Pemeriksaan. Secara garis besar ketentuan tersebut telah menata prasyarat dilakukannya pemeriksaan. Ruang lingkup pemeriksaan (menurut Pasal 3) telah diklasifikasikan menjadi pemeriksaan lengkap dan sederhana, sebagai berikut:

- a. Pemeriksaan Lengkap yang dilakukan di tempat wajib pajak (lapangan) dan meliputi seluruh jenis pajak dan/atau untuk tujuan lain baik dan/atau tahun-tahun sebelumnya yang dilakukan dengan menerapkan teknik-teknik pemeriksaan yang lazim digunakan dalam pemeriksaan pada umumnya.
- b. Pemeriksaan Sederhana yang dapat dilakukan di:
  1. Lapangan (*field audit*), meliputi seluruh jenis pajak dan/atau untuk tujuan lain dan/atau tahun-tahun sebelumnya yang dilakukan dengan menerapkan teknik-teknik pemeriksaan dengan bobot dan kedalaman yang sederhana.
  2. Kantor (*room audit*), meliputi jenis pajak tertentu untuk tahun berjalan yang dilakukan dengan menerapkan teknik-teknik pemeriksaan dengan bobot dan kedalaman yang sederhana.

Terdapat perbedaan besar yang perlu dipahami wajib pajak atas kedua jenis pemeriksaan dimaksud. Sebagaimana terlihat dari definisinya, maka dapat diketahui beberapa unsur yang membedakan pemeriksaan lengkap dengan pemeriksaan sederhana yaitu:

1. Teknik pemeriksaan yang digunakan;
2. Pelaksana pemeriksaannya;
3. Tata cara pemeriksaannya;
4. Waktu penyelesaian.

Norma pemeriksaan mencakup norma pemeriksa, norma wajib pajak dan norma pemeriksaan. Dengan norma ini hak dan kewajiban pemeriksa dan wajib pajak serta prosedur pemeriksaan yang dilakukan harus dipahami, sehingga pada pelaksanaan pemeriksaan dapat dibangun komunikasi yang *positif* bagi lancarnya jalan pemeriksaan. Pentingnya norma ini tidak lain karena bila terjadi pengabaian norma, maka seringkali menimbulkan kesalahpahaman (*miscommunication*) antara pemeriksa dan wajib pajak (Prasetyo, 2010). Permasalahan yang sering muncul yaitu berkaitan dengan masalah ijin bagi pemeriksa untuk memasuki tempat atau ruangan usaha wajib pajak, ijin peminjaman buku, catatan, dan dokumen usaha wajib pajak, dan perdebatan atas hasil pemeriksaan. Jelas sekali bahwa diperlukan adanya pemahaman dan kesadaran diantara wajib pajak dan pemeriksa akan hak dan kewajiban didalam pelaksanaan pemeriksaan, hal ini sebagai upaya agar pemeriksaan dapat dilaksanakan dengan baik berdasarkan ketentuan-ketentuan yang berlaku bersifat transparan dan *fair*.

❖ Hak dan Kewajiban Wajib Pajak ❖

Hak-hak Wajib Pajak diatur secara umum oleh Undang-Undang dalam Pasal 31 Pasal (1) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), bahwa *Tata cara pemeriksaan diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan* dan diatur secara rinci dalam Peraturan Pelaksanaan yaitu Peraturan Menteri Keuangan Nomor 199/PMK.03/2007 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak. Hak-hak yang dimiliki wajib pajak dalam pemeriksaan pajak:

1. Meminta pemeriksa memperlihatkan Tanda Pengenal Pemeriksa Pajak (TP3) dan Surat Perintah Pemeriksaan Pajak (SP3),
2. Mendapatkan Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Pajak,
3. Mendapatkan Surat Panggilan apabila akan dilakukan Pemeriksaan Kantor,
4. Mendapatkan penjelasan dari pemeriksa pajak tentang maksud dan tujuan pemeriksaan,
5. Meminta Tanda Bukti Peminjaman Buku-buku, Catatan-catatan, dan Dokumen,
6. Mendapatkan pemberitahuan tertulis tentang hasil pemeriksaan,
7. Mendapatkan kembali buku-buku, catatan-catatan, dan dokumen yang dipinjam,
8. Mendapat panggilan untuk pembahasan akhir (*closing conference*) untuk pemeriksaan lengkap,

Adapun mengenai kewajiban wajib pajak yang berkenaan dengan pemeriksaan adalah sebagai berikut:

1. Menerima pemeriksa pajak yang bertugas melakukan Pemeriksaan Lapangan,
2. Memberikan kesempatan kepada pemeriksa pajak memasuki tempat atau ruangan yang dipandang perlu,
3. Memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku-buku, catatan-catatan, dokumen,
4. Memberikan keterangan yang diperlukan,
5. Menandatangani lembar pernyataan persetujuan hasil pemeriksaan,
6. Menandatangani Berita Acara Hasil Pemeriksaan, dan
7. Memenuhi Surat Panggilan dalam rangka Pemeriksaan Kantor.

Seperti halnya wajib pajak yang mempunyai hak-hak dan kewajiban dalam pemeriksaan pajak. Pemeriksa pajak juga mempunyai hak-hak dan kewenangan serta kewajiban. Hak-hak dan kewenangan serta kewajiban dimaksud sangat dibutuhkan untuk efektifitas fungsi pengawasan (pemeriksaan). Adapun hak dan wewenang yang dimilikinya meliputi:

1. Memanggil Wajib Pajak untuk datang ke kantor pemeriksa dalam rangka Pemeriksaan Kantor,
2. Meminta keterangan yang diperlukan sehubungan dengan pelaksanaan pemeriksaan kepada Wajib Pajak maupun kepada pihak lainnya yang informasinya diperlukan,
3. Menentukan teknik audit yang akan digunakan dan data yang diperlukan,
4. Meminta diperlihatkan dan/atau dipinjamkan buku-buku, catatan-catatan, dokumen yang diperlukan untuk keperluan pemeriksaan,
5. Meminta keterangan lisan atau tertulis dari Wajib Pajak,
6. Memasuki tempat atau ruangan yang diduga merupakan tempat penyimpanan uang, barang, dokumen yang dapat memberikan petunjuk usaha dan pekerjaan Wajib Pajak, dan
7. Melakukan penyegelan terhadap tempat atau ruangan tertentu yang diduga digunakan untuk menyimpan uang, dokumen, atau benda lain yang dapat

memberikan petunjuk usaha dan pekerjaan Wajib Pajak, apabila Wajib Pajak tidak mengizinkan pemeriksa memasuki tempat atau ruangan dimaksud.

Adapun kewajiban pemeriksa dalam melaksanakan pemeriksaan adalah sebagai berikut:

1. Memperlihatkan Kartu Tanda Pengenal Pemeriksa Pajak serta Surat Perintah Pemeriksaan Pajak kepada Wajib Pajak,
2. Memberikan Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Pajak kepada Wajib Pajak,
3. Menyampaikan surat panggilan kepada Wajib Pajak yang dilakukan Pemeriksaan Kantor,
4. Memberikan penjelasan tentang maksud dan tujuan pemeriksaan kepada Wajib Pajak,
5. Memberikan tanda bukti peminjaman buku-buku, catatan-catatan, dan dokumen kepada Wajib Pajak, apabila ada buku-buku, catatan-catatan, atau dokumen yang dipinjam,
6. Memberikan pemberitahuan kepada Wajib Pajak tentang hasil pemeriksaan dan memberikan penjelasan atas hal-hal yang berbeda antara hasil pemeriksaan dengan Surat Pemberitahuan (SPT),
7. Mengembalikan buku-buku, catatan-catatan, dan dokumen yang dipinjam dalam keadaan lengkap kepada Wajib Pajak sesuai dengan jumlah dan kondisi pada saat pertama kali dipinjam, dan
8. Merahasiakan kepada pihak lain yang tidak berhak tentang segala sesuatu yang diketahui atau diberitahukan kepadanya oleh Wajib Pajak dalam rangka pemeriksaan.

Sehingga wajib pajak selain harus mengetahui hak-hak dan kewajibannya dalam pemeriksaan pajak, juga harus mengetahui hak-hak atau wewenang dan kewajiban pemeriksa pajak berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Dengan mengetahui keadaan tersebut, akan terbentuk interaksi antara pemeriksa dengan wajib pajak yang diperiksa, sehingga dalam pelaksanaan pemeriksaan pajak terjadi pertukaran dan penerapan hak-hak dan kewajiban antara pemeriksa pajak dan wajib pajak. Hak-hak yang dimiliki wajib pajak menjadi kewajiban bagi pemeriksa pajak untuk memenuhinya. Sebaliknya, hak-hak dan wewenang yang dimiliki pemeriksa pajak menjadi kewajiban bagi wajib pajak untuk memenuhinya.

## 6. PENENTUAN SASARAN PEMERIKSAAN

Sasaran pemeriksaan ditentukan dengan terfokus pada tujuan pemeriksaan dan juga berlandaskan pada misi Direktorat Jenderal Pajak untuk selalu mengembangkan kebijakan pemeriksaan yang bertujuan untuk mendukung meningkatnya kepatuhan wajib pajak. Untuk melaksanakannya tujuan tersebut terdapat batasan (*constraint*) yang patut dipertimbangkan didalam pencapaiannya, yaitu mengenai struktur wajib pajak yang dapat dikelompokkan menurut volume atau *size* usahanya, tingkat kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya, dan masalah kemampuan pemeriksa. Berdasarkan ketiga batasan tersebut, penentuan wajib pajak yang diperiksa, selain yang SPT-nya lebih bayar dan rugi dengan kompensasi, ditentukan berdasarkan suatu kriteria yang diupayakan seefektif mungkin agar menghasilkan tingkat kepatuhan wajib pajak sebagaimana yang diharapkan. Untuk itu penentuannya disesuaikan dengan kondisi ekonomi dan penggarisan dari Direktur Jenderal Pajak.

Pada dasarnya setiap pemeriksaan mencakup semua jenis pajak (*all taxes*) untuk menghindari terjadinya pemeriksaan berulang-ulang untuk tahun pajak yang sama, yang pada akhirnya akan memberatkan bagi wajib pajak maupun administrasi pajak, sehingga berdasarkan sifat pemeriksaannya dapat berupa:

### 1. Pemeriksaan Rutin dan Pemeriksaan khusus

**Pemeriksaan Rutin**; dilakukan antara lain atas SPT Tahunan Pajak Penghasilan (PPh) menyatakan rugi, ada kompensasi kerugian atau lebih bayar, SPT yang menyalahi ketentuan penggunaan Norma Penghitungan Penghasilan Netto, Data Prioritas, pemeriksaan untuk bagian Tahun Pajak sebagai akibat persetujuan perubahan tahun buku, dan Wajib Pajak melakukan Kerja Sama Operasi (KSO), Melakukan *merger* dan sejenisnya dan **Pemeriksaan Khusus**; dilakukan antara lain atas adanya indikasi Wajib Pajak melakukan tindak pidana di bidang perpajakan, SPT yang disampaikan Wajib Pajak tidak benar, SPT tidak disampaikan selama dua tahun berturut-turut baik karena kembali pos atau tidak.

### 2. Pemeriksaan Lokasi

Pemeriksaan yang dilakukan terhadap Wajib Pajak yang mempunyai beberapa lokasi usaha yang terpisah-pisah, maka seluruh lokasi usaha dari Wajib Pajak harus ikut untuk diperiksa.

Untuk menjaga agar kualitas pemeriksaan rutin dan khusus tetap terjamin, maka secara uji petik (*sampling*) akan dilakukan *peer review* terhadap hasil pelaksanaan pemeriksaan pajak. *Peer review* dilakukan oleh unit pengawas pemeriksaan yang lebih tinggi terhadap hasil pemeriksaan yang lebih rendah. Jadi, apabila pelaksana pemeriksaan adalah Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama, maka akan ditelaah (*review*) oleh Direktorat Jenderal Pajak.

Sehingga pemeriksaan pajak tetap dijalankan oleh Direktorat Jenderal Pajak (Ditjen Pajak), namun untuk menjaga agar tidak terjadi penyelewengan pemeriksaan tersebut, Menteri Keuangan mengatur dengan Keputusan Menteri Keuangan (KMK) Nomor 10/KMK.03/2011 tertanggal 11 Januari 2011 tentang Pedoman Pelaksanaan Penanganan Pengenaan Sanksi, hal ini disesuaikan dengan peraturan Pasal 36A Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, yaitu ditegaskan bahwa petugas pajak yang lalai atau dengan sengaja menghitung atau menetapkan pajak tidak sesuai dengan peraturan perpajakan diancam sanksi kepegawaian. Pegawai pajak juga diancam Pasal 368 Kitab Undang-Undang Hukum Pidana dan Pasal 12 Undang-Undang Nomor 31 Tahun 1999 tentang Pemberantasan Tindak Pidana Korupsi dan Perubahannya.

## 7. LAPORAN PEMERIKSAAN PAJAK, PEMBAHASAN AKHIR HASIL PEMERIKSAAN, DAN PRODUK HUKUM PEMERIKSAAN PAJAK

Laporan Pemeriksaan Pajak (LPP), merupakan ikhtisar yang menggambarkan perbandingan antara Laporan wajib pajak (SPT) dengan hasil pemeriksaan dan penghitungan mengenai besarnya pajak-pajak yang terhutang. LPP harus menyatakan dengan jelas:

- ♦ Tujuan dan ruang lingkup pemeriksaan;
- ♦ Kesimpulan Pemeriksa Pajak yang didukung dengan bukti yang kuat tentang ada/tidak adanya hal yang berkaitan dengan penyimpangan atas perundang-undangan perpajakan;
- ♦ Informasi lain yang berkaitan dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan.

Sebagaimana telah ditetapkan oleh ketentuan tersebut, maka setiap kesimpulan pemeriksa harus didukung dengan bukti yang kuat. Upaya ini diwujudkan dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan yang lebih dikenal sebagai “*closing conference*”, yaitu pertemuan diskusi antara petugas pemeriksa pajak dengan wajib pajak. Forum ini memungkinkan bagi kedua belah pihak, wajib pajak dan pemeriksa pajak untuk mengemukakan dasar atau argumen penetapan perpajakan sebagaimana dikemukakan dalam Laporan Pemeriksaan Pajak (LPP) dan untuk menghindari agar petugas pemeriksa pajak tidak apriori terhadap wajib pajak.

Jangka waktu pemberian tanggapan atas hasil pemeriksaan dilakukan sesuai dengan jenis pemeriksaannya. Untuk pemeriksaan lengkap pemberian tanggapan atas hasil pemeriksaan dan pembahasan akhir hasil pemeriksaan diselesaikan dalam waktu 3 (tiga) minggu setelah pemeriksaan selesai dilakukan. Untuk pemeriksaan lapangan, pemberian tanggapan atas hasil pemeriksaan dilakukan dalam waktu 1 (satu) minggu setelah pemeriksaan selesai dilakukan, dan untuk pemeriksaan kantor, hasil pemeriksaan disampaikan kepada wajib pajak segera setelah pemeriksaan selesai dilakukan dan **tidak menunggu tanggapan wajib pajak**.

Perlu dijelaskan, bahwa wajib pajak memiliki hak untuk menyatakan keberatannya atas hasil pemeriksaan, namun yang paling penting dari proses pemeriksaan dan *closing conference* adalah tersedianya forum bagi wajib pajak untuk mengevaluasi pemenuhan kewajiban perpajakannya. wajib pajak yang mampu memperoleh masukan balik (*feed back*) secara tidak langsung akan mendorongnya meningkatkan kepatuhannya dengan melaksanakan peraturan perpajakan dengan benar.

LPP yang disusun akan digunakan petugas pajak (*fiscus*) sebagai dasar penerbitan produk hukum berupa:

- Surat Ketetapan Pajak (SKP); atau
- Surat Tagihan Pajak (STP); atau
- Tujuan lain dalam rangka pelaksanaan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Perbedaan penghitungan besarnya pajak terhutang menurut LPP dan SPT diberitahukan dan lazimnya telah dibahas dalam *closing conference*. Perlu dikemukakan bahwa pemberitahuan hasil pemeriksaan kepada wajib pajak tidak dilakukan apabila pemeriksaan ditindaklanjuti dengan penyidikan.

## 8. MANAJEMEN *OPEN-CASE* VERSUS PEMERIKSAAN ULANG

Sebagai upaya meningkatkan kualitas pemeriksaan, menurut Penulis perlunya manajemen *Open-Case* untuk diterapkan. Dengan manajemen pemeriksaan ini *peer review* diadakan dimana pemeriksaan yang sudah selesai akan ditelaah dan dikaji kembali oleh pihak lain. Apabila hasil kajian merekomendasikan perlunya diadakan pemeriksaan ulang, maka atas pemeriksaan yang direview tersebut akan dilakukan pemeriksaan kembali. Dengan demikian sistem pemeriksaan menerapkan pola manajemen *open-case*.

Perlu ditegaskan bahwa pemeriksaan ulang dapat dilakukan jika diperoleh indikasi yang kuat adanya tindak pidana di bidang perpajakan, atau terdapat data baru atau data yang semula belum terungkap, atau berdasarkan instruksi Direktorat Jenderal Pajak. Yang dimaksud dengan data baru, yaitu data yang belum dilaporkan oleh wajib pajak dalam SPTnya, sedangkan data yang semula belum terungkap, yaitu

data yang sudah dilaporkan oleh wajib pajak dalam SPTnya namun tidak diungkapkan secara jelas. Perlu pula ditegaskan, bahwa bagi wajib pajak yang telah diperiksa untuk satu jenis pajak tertentu saja, maka atas wajib pajak tersebut dapat dilakukan pemeriksaan terutama untuk jenis pajak yang belum diperiksa.

## 9. REKONSILIASI PAJAK PADA LAPORAN KEUANGAN AUDITAN

Adanya perbedaan pengakuan pendapatan-beban dan metode penilaian yang digunakan antara akuntansi keuangan/komersial dengan yuridis fiskal melahirkan perbedaan penghitungan penghasilan penentuan kewajiban perpajakan menurut akuntansi pajak dengan administrasi pajak (*fiscus*). Untuk menjembatani perbedaan tersebut pada saat ini sudah menjadi kelaziman disusunnya rekonsiliasi pajak atas laporan keuangan yang diaudit. Hasil rekonsiliasi tersebut merupakan upaya yang mencerminkan praktek untuk **taat asas** pada hukum dan aturan perpajakan.

Dengan demikian rekonsiliasi pajak yang disusun baik oleh Kantor Akuntan Publik (KAP), Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) ataupun institusi lainnya merupakan **upaya yang positif** membantu wajib pajak dalam menerapkan hukum dan aturan perpajakan. Namun perlu untuk dikemukakan, bahwa wajib pajak baik yang telah memiliki rekonsiliasi pajak maupun yang belum menyusunnya tetap dapat diuji mengenai kepatuhannya melalui **pemeriksaan pajak**. Secara logis, dapat diperkirakan bahwa wajib pajak yang telah diaudit dan memiliki rekonsiliasi pajak akan memiliki tingkat kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan yang lebih tinggi dibandingkan dengan tingkat kepatuhan wajib pajak yang tidak diaudit dan belum menyusun rekonsiliasi pajaknya.

## 10. MATI DAN PAJAK<sup>®</sup>

Tidak ada yang ditakuti oleh Don Vito Corleone, seorang pemimpin mafia di Amerika Serikat selain mati dan pajak. Dalam film *The Godfather* era tahun 1972 yang dibintangi Al Pacino, dikisahkan betapa berkuasanya keluarga Corleone dalam menguasai bisnis kasino dan bisnis ilegal lain, tetapi tidak berkutik ketika dijerat hukum karena pengelapan pajak. Entah karena terpaksa atau sukarela, seorang warga negara begitu patuh sehingga takut melanggar kewajiban membayar dan melaporkan pajaknya. Aparat hukum juga memegang teguh penegakan hukum sehingga dipatuhi oleh semua warga negara, baik wajib pajak maupun aparat penegak hukum.

Jika wajib pajak dituntut membayar pajak sesuai peraturan perpajakan, bagaimana dengan para penegak hukum, termasuk pejabat, pimpinan, dan staf Direktorat Jenderal Pajak? Apakah mereka juga sudah membayar pajak dan melaporkan pajak yang terutang? Salah satu indikator membayar Pajak Penghasilan (PPH) adalah adanya penghasilan. Berapa penghasilan para pejabat? Bersediakah mereka diaudit kekayaannya? Misalnya, berapa jumlah rumah, tanah, mobil, perhiasan, serta berapa harga pembeliannya dan rekeningnya, lalu bandingkan kekayaan dengan penghasilan yang diterima.

Slogan “lunasi pajaknya dan awasi penggunaannya” mengisyaratkan kepada masyarakat untuk mengawasi penggunaan uang pajak yang telah disetor oleh wajib pajak. Harapannya, tidak ada penyelewengan atas penggunaan uang pajak.

---

<sup>®</sup> Inspirasi Penulis atas Kajian Pemikiran Titi Muswati Putranti (Ketua Pusat Kajian dan Dosen Administrasi Pajak FISIP UI, 5 April 2010)

Pemunggutan pajak dengan dasar *self assessment system* menunjukkan adanya kemandirian wajib pajak untuk mengisi, menyetor dan melaporkan pajak terutang sendiri tanpa intervensi dari petugas pajak. Jadi, interaksi dengan petugas pajak mungkin belum terjadi. Namun, apabila terjadi pemeriksaan pajak, mulai ada interaksi dengan petugas pajak. Dalam kontak fisik tersebut, bisa terjadi perbedaan pendapat. Bisa karena lemahnya peraturan, kurangnya pemahaman pengetahuan pajak dari wajib pajak dan aparat pajak, serta kemampuan penafsiran (*lopehool*) yang terdapat pada peraturan perundang-undangan perpajakan sehingga akan menimbulkan “kesepakatan” dalam pemeriksaan pajak.

Jika dalam proses pemeriksaan tidak terjadi “kesepakatan”, dapat terjadi pemeriksaan pajak akan tetap pada pendiriannya untuk mengenakan pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan. Karena pengetahuan dan penerapan peraturan pajak yang sudah benar dari aparat pemeriksa pajak, tidak ada alasan bagi aparat pajak untuk melakukan kompromi. Walaupun wajib pajak masih tidak sepakat, dalam laporan pemeriksaan pajak tersebut masih mempunyai hak untuk mengajukan keberatan kepada Ditjen Pajak. Dalam proses keberatan ini, yang memutuskan adalah Ditjen Pajak. Dalam praktiknya, banyak keputusan keberatan konsisten dengan hasil pemeriksaan, artinya Ditjen Pajak, hal ini dapat dipahami karena dua pihak bersengketa, salah satu pihak yang memutuskan.

Jika wajib pajak tidak atau belum puas dengan keputusan yang diberikan atas pengajuan keberatan, masih dapat mengajukan banding kepada Badan Peradilan Pajak. Ironisnya, populasi hakim pajak saat ini didominasi dari alumni Ditjen Pajak. Jadi, jika kompromi belum bisa diloloskan di pengajuan keberatan, bisa jadi kompromi tersebut diperjuangkan di tingkat pengadilan pajak. Untuk dapat membersihkan kondisi yang memprihatinkan dari sebagian kecil contoh penyelewengan pajak, Ditjen Pajak harus dapat mengungkapkan kebenaran kepada publik, termasuk yang menyangkut “Gayus Tambunan”. Aparat Ditjen Pajak juga harus dapat memberikan keteladanan kepada publik. Sudahkan mereka melaporkan pajak yang terutang? Aparat Ditjen Pajak mungkin juga mempunyai penghasilan lain, misalnya dari usahanya membuka toko atau usaha istrinya membuka butik. Sudahkan aparat pemerintah lainnya yang bekerja untuk menyalurkan penggunaan uang pajak melaporkan pajak yang terutang?.

Dapatkah Ditjen Pajak melakukan pembuktian secara terbalik dengan memberikan fakta bahwa di seluruh jajaran kantor Ditjen Pajak tidak ada pelanggaran. Hal ini mungkin merupakan hal yang sangat sesuai dibuktikan oleh Ditjen Pajak. Namun tidak ada kata sulit jika terdapat kemauan. Hal ini disebabkan karena persoalan pajak merupakan masalah publik. Pajak menjadi andalan penerimaan negara. Usaha reformasi administrasi pajak memang sudah banyak membuahkan hasil. Namun, jika permasalahan di atas terus berlangsung, tidak heran kalau perbandingan penerimaan pajak tidak berbanding lurus dengan Produk Domestik Bruto (PDB).

Pajak diharapkan menjadi wujud kesadaran masyarakat (*voluntary compliance*) dalam memberikan kontribusi terhadap Negara. Manfaat pajak harus dapat dinikmati oleh pembayar pajak, terutama akses dari pemerintah, baik akses informasi maupun akses ekonomi, termasuk juga pajak harus digunakan secara transparan. Pemerintah harus dapat menunjukkan hasil pajak digunakan untuk membangun infrastruktur, subsidi pendidikan yang dapat dirasakan oleh masyarakat, dan sebagainya. Upaya untuk mewujudkan transparansi atas hasil pelaksanaan dan

pemanfaatan, hal ini merupakan pertanggungjawaban yang diberikan undang-undang kepada pemerintah untuk mengatur pengenaan pajak, sehingga diharapkan pemerintah dalam merumuskan kebijakan perpajakan melibatkan wajib pajak yang terkena dampak dari kebijakan tersebut dapat dimintai pendapat dan persetujuannya.

Ke depan, dalam mengukur kinerja Direktorat Jenderal Pajak hendaknya pencapaian target penerimaan pajak bukan menjadi ukuran utama. Dalam pelaksanaan, beban target penerimaan pajak menjadi beban psikologis bagi aparat pajak untuk dapat merealisasikannya. Ini lebih tidak realitis lagi apabila target penerimaan pajak tersebut kurang realitis. Oleh karena itu, kinerja Direktorat Jenderal Pajak sebaiknya ditentukan dari kualitas pelayanan yang diberikan kepada wajib pajak. Pelayanan yang baik diyakini akan meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Lebih lanjut menurut Bentley (1998:1), menjelaskan bahwa kepatuhan wajib pajak yang tinggi dengan sendirinya akan meningkatkan penerimaan pajak, karena hak wajib pajak sama pentingnya dengan Hak Asasi Manusia.

## 11. SIMPULAN

Berdasarkan sistem *self assessment* wajib pajak menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan kewajiban perpajakannya. Sebagai konsekuensi logis dari sistem tersebut, Direktorat Jenderal Pajak (Ditjen) melakukan pemeriksaan, dengan tujuan utama untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dalam rangka meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Untuk itu, pemeriksaan akan dilakukan terus dengan meningkatkan mutu atau kualitas pemeriksa pajak yang akan disertai dengan penyempurnaan ketentuan yang berlaku. Dari pihak wajib pajak sendiri dituntut peran serta yang positif agar pelaksanaan pemeriksaan dapat dilakukan secara efektif, yang memungkinkan diperolehnya umpan balik guna meningkatkan pemahamannya tentang penerapan peraturan perpajakan yang benar, yang pada akhirnya akan meningkatkan kesadaran wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya. Sedangkan bagi pihak petugas pajak (*fiscus*) yaitu untuk mampu melaksanakan efektifitas fungsi pengawasan (pemeriksaan) melalui Pemeriksaan Kantor dan Pemeriksaan Lapangan, sehingga akan terbentuk interaksi antara pemeriksa pajak dengan wajib pajak yang diperiksa, sehingga dalam pelaksanaan pemeriksaan pajak terjadi pertukaran dan penerapan hak-hak dan kewajiban antara pemeriksa pajak dan wajib pajak. Hak-hak yang dimiliki wajib pajak menjadi kewajiban bagi pemeriksa pajak untuk memenuhinya. Sebaliknya, hak-hak dan wewenang yang dimiliki pemeriksa pajak menjadi kewajiban bagi wajib pajak untuk memenuhinya.

Pelaksanaan pemeriksaan atas pemenuhan kewajiban perpajakan wajib pajak berupa Pemeriksaan Rutin dan Pemeriksaan khusus, serta Pemeriksaan Lokasi yaitu untuk memeriksa pemenuhan kewajiban perpajakan wajib pajak melalui pemenuhan kewajiban pengisian SPT, pembukuan atau pencatatan dan pemenuhan kewajiban perpajakan lainnya dibandingkan dengan keadaan atau kegiatan usaha sebenarnya dan untuk menghindari terjadinya pemeriksaan berulang-ulang untuk tahun pajak yang sama yang pada akhirnya akan memberatkan bagi wajib pajak maupun administrasi pajak. Dengan pelaksanaan pemeriksaan yang dijalankan tersebut kepatuhan antara wajib pajak dan petugas pajak (*fiscus*) dapat terjaga yang disesuaikan dengan tujuan untuk kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan tanpa ada kebijakan atau unsur yang lainnya.

**DAFTAR PUSTAKA**

- Bentley, Duncan. 1998. *Taxpayer's Rights*. John Wiley & Sons Ltd.
- Fitriandi, P., Y. Aryanto, dan A.P. Priyono. 2010. *Kompilasi Undang-Undang Perpajakan*. Penerbit Salemba Empat. Jakarta.
- Prasetyo, W. 2010. Perkembangan Politik Hukum Nasional dan Asas Kebebasan Bagi Pemerintah di Bidang Kebijakan Perpajakan. *Jurnal Ekonomi Akuntansi Dan Manajemen*. Volume IX. No. 3. Desember: 54-70. Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Jember.