

## PEMERIKSAAN PAJAK YANG (hampir selalu) MENIMBULKAN KONTROVERSI

Hanantha Bwoga  
Program D3 Akuntansi Perpajakan

### ABSTRAK

Pemeriksaan pajak sebagai wujud pengawasan dan pembinaan oleh Fiskus terhadap tingkat kepatuhan Wajib Pajak akan kewajibannya, dalam banyak hal, dapat menimbulkan "sengketa pajak", yaitu segala sesuatu yang bermuara kepada penghitungan pajak yang seharusnya dibayar oleh Wajib Pajak.

Perbedaan-perbedaan yang ada pada hakikatnya memang merupakan suatu yang (hampir) lazim terjadi setelah Wajib Pajak diperiksa, karena masing-masing pihak yang bersengketa, yaitu Wajib Pajak di satu pihak dan Fiskus di pihak yang lain, merujuk kepada prinsip yang berbeda, terutama dari perbedaan prinsip yang dianut oleh akuntansi komersial dan akuntansi fiskal.

Di samping itu masih ada perbedaan-perbedaan yang menyebabkan timbulnya sengketa tadi, baik yang bersifat pemahaman atas peraturan perundangan maupun perbedaan yang bersifat "non teknis".

Sarana atau upaya untuk mengatasi perbedaan-perbedaan tersebut pada tingkat yang paling awal adalah dilakukannya berbagai penyesuaian (rekonsiliasi) terhadap perbedaan prinsip yang dianut dalam sistem akuntansi, yaitu yang semula menganut prinsip akuntansi komersial dikonversi ke prinsip akuntansi fiskal.

Dalam hal sengketa dimaksud menjadi berlanjut, kesempatan memperoleh hak yang dituntut oleh Wajib Pajak, masih diapresiasi oleh peraturan perundang-undangan, melalui berbagai upaya hukum yang dimulai dari hak mengajukan keberatan, upaya banding dan bahkan sampai upaya peninjauan kembali ke Mahkamah Agung.

Dengan demikian harapan untuk mencapai tingkat keadilan yang hakiki bagi kedua belah pihak yang bersengketa, dapat terwujud.

### 1. Pendahuluan

Sistem pemungutan pajak di Indonesia yang diintrodusir sebagai "*self assessment system*" pada awal tahun 1984, yaitu sejak dimulainya "Tax Reform", Fiskus (Administrasi Pajak) berkewajiban untuk memberikan pelayanan, pengawasan dan pembinaan terhadap Wajib Pajak yang diberi kepercayaan untuk menghitung, memperhitungkan, menyetor dan melaporkan sendiri pajak-pajak yang menjadi kewajibannya.

Dalam rangka pelaksanaan sistem pemungutan pajak tersebut, diharapkan agar Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya tetap berada di dalam lingkup koridor peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Oleh karena itu sebagai konsekuensi logis dari pemberian kepercayaan tersebut, diperlukan tindakan pengawasan dan sekaligus pembinaan terhadap Wajib Pajak.

Tindakan pengawasan itu sendiri, tentunya harus dibarengi dengan upaya penegakan hukum sebagai pencerminan prinsip keadilan dalam sistem pemungutan pajak.

Sedangkan wujud dari tindakan pengawasan diimplementasikan dalam kegiatan yang disebut *pemeriksaan pajak*, sebagaimana telah diatur dalam salah satu ketentuan Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yaitu dalam Pasal 29 ayat (1):

*“Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan”.*

Berdasarkan ketentuan ini, tujuan utama tindakan pemeriksaan pajak adalah menguji tingkat kepatuhan Wajib Pajak dalam memenuhi kewajibannya. Apabila Wajib Pajak ternyata tidak/kurang patuh, tentunya pematrapan sanksi harus dilakukan sebagai perwujudan dari upaya penegakan hukum yang menyertainya, karena sudah sewajarnya perlakuan terhadap Wajib Pajak yang patuh harus berbeda dengan Wajib Pajak yang tidak / kurang patuh.

## 2.. Kerangka Teoritis

### 2.1. Surat Pemberitahuan (SPT)

Sebagai salah satu indikator pemenuhan kewajiban perpajakan, Wajib Pajak wajib mengisi dan melaporkan Surat Pemberitahuan (SPT), yang merupakan dokumen acuan untuk mengetahui sampai di mana tingkat kepatuhannya, karena SPT selain sebagai alat komunikasi antara Wajib Pajak dengan Fiskus, juga berfungsi sebagai Laporan yang mewujudkan pertanggungjawaban pelaksanaan kewajiban perpajakannya dengan baik dan benar, sesuai dengan ketentuannya.

Memang SPT bukanlah satu-satunya alat untuk mengukur tingkat kepatuhan Wajib Pajak, meskipun tindakan pemeriksaan pajak yang dilakukan oleh Fiskus akan bertumpu awal pada SPT yang disampaikan oleh Wajib Pajak tersebut.

SPT yang dimaksud dalam konteks tulisan ini khususnya adalah SPT Tahunan Pajak Penghasilan.

Sedang SPT tersebut tidaklah dapat berdiri sendiri sebagai sarana pengawasan, karena harus didukung selain dengan data yang tersedia pada Fiskus (Kantor Direktorat Jenderal Pajak) sendiri dan juga data dari pihak ketiga lainnya yang mempunyai hubungan transaksi dengan Wajib Pajak, sebagai data silang.

Untuk melakukan tindakan pemeriksaan pada dasarnya perlu diawali dengan penggunaan suatu sistem yang menjamin objektivitas dari mekanisme pemeriksaan itu sendiri, yaitu bagaimana menentukan kriteria bahwa Wajib Pajak tertentu yang harus diperiksa karena dianggap tidak/belum memenuhi tingkat kepatuhan yang baik.

Untuk keperluan ini, maka Direktorat Jenderal Pajak telah menyiapkan suatu sistem seleksi dan standar penilaian dengan berdasarkan kepada kriteria tertentu yang disusun dengan menggunakan variabel-variabel yang terukur dalam suatu program aplikasi komputer, yang dapat digunakan sebagai alat untuk menghitung skor risiko tertentu terhadap tingkat kepatuhan Wajib Pajak. Sistem penilaian ini disebut sebagai *Sistem Kriteria Seleksi*. Sejumlah variabel yang digunakan di antaranya adalah data yang terdiri dari elemen-elemen yang dilaporkan dalam SPT Wajib Pajak.

Dengan penggunaan sistem penentuan kriteria semacam ini, diharapkan pemilihan Wajib Pajak yang akan diperiksa menjadi lebih *reasonable* dan objektif.

Pada dasarnya semua Wajib Pajak yang sudah terdaftar, berpeluang yang sama untuk diperiksa, hanya kadar atau gradasi skor risikonya yang berbeda. Sedang dalam

pelaksanaan pemeriksaan tentunya harus memperhatikan asas prioritas karena sebab terbatasnya tenaga pemeriksa dan cakupan waktu yang digunakan untuk menyelesaikan pemeriksaan. Adalah merupakan suatu hal yang sulit diwujudkan apabila semua Wajib Pajak terdaftar dalam suatu wilayah Kantor Pelayanan Pajak harus diperiksa, meskipun hanya Wajib Pajak yang memenuhi kriteria tidak/kurang patuh saja.

### 2.2. Mengapa Wajib Pajak tidak/kurang Mematuhi Kewajiban Perpajakannya ?

Suatu pertanyaan yang sudah lazim dipertanyakan dari waktu ke waktu, karena memang saja selalu ada (bahkan bisa dikatakan masih terlalu banyak) Wajib Pajak yang tidak/kurang patuh dalam memenuhi kewajiban perpajakannya dengan berbagai sebab dan alasan. Salah satu penyebab yang mendasar dan klasik sifatnya, adalah berawal dari tingkat kesadaran Wajib Pajak. Karena kurang menyadari kewajibannya, tentunya mengakibatkan Wajib Pajak itu menjadi kurang memperhatikan apa yang seharusnya dilakukan untuk memenuhi kewajibannya sebagai Wajib Pajak.

Penyebab yang lain yang sampai sekarang masih saja merupakan gejala yang umum terjadi adalah kurang difahaminya peraturan perundang-undangan perpajakan. Tidak dapat disangkal memang, untuk memahami aspek-aspek perpajakan dari berbagai peraturan perundangan pajak yang cukup banyak, memerlukan tingkat pemahaman yang tidak mudah untuk dicapai. - Bagaimana mau mematuhi peraturan perpajakan, kalau tidak faham aturannya - ? Dengan demikian Wajib Pajak akan banyak membuat kesalahan atau bahkan melanggar aturan, sehingga dianggap tidak patuh.

Fenomena mendasar semacam itulah yang menggambarkan bahwa masih cukup banyak Wajib Pajak yang sebenarnya tidak / belum memahami peraturan perundangan pajak dengan cukup baik, yang berdampak kepada tingkat kepatuhannya. Tetapi di sisi lain, apabila diamati perkembangannya sejak dekade tahun 80-an sampai saat ini, tampak bahwa perlunya untuk memahami peraturan perundang-undangan perpajakan dengan lebih baik, sudah mulai dirasakan sebagai suatu kebutuhan bagi banyak kalangan Wajib Pajak.

Hal ini dapat diamati dari semakin banyaknya perusahaan (Wajib Pajak) yang mewajibkan para pegawainya, -- khususnya yang pekerjaan sehari-harinya banyak menyangkut pada hal-hal yang berhubungan dengan masalah perpajakan,-- untuk belajar memahami lebih baik peraturan perundangan perpajakan lewat pendidikan/kursus, seperti pendidikan untuk memperoleh Brevet Pajak tingkat A, B dan C, baik atas inisiatif sendiri pegawai yang bersangkutan, maupun bahkan yang khusus ditugaskan dan dibiayai oleh perusahaan di mana pegawai tersebut bekerja.

Sejalan dengan itu, tampak pula bahwa semakin banyak tumbuhnya kantor-kantor jasa Konsultan Pajak yang menangani secara profesional masalah-masalah perpajakan yang dihadapi oleh Wajib Pajak. Hal ini mengindikasikan bahwa jasa profesional seperti itu menjadi semakin dibutuhkan.

Adalah sebagai sesuatu yang menggembirakan sebenarnya apabila ternyata semakin banyak Wajib Pajak yang merasa perlu untuk memahami peraturan perpajakan dengan lebih baik, karena dampak yang lebih jauh akan dirasakan oleh Wajib Pajak dalam masa-masa mendatang, -- juga khususnya bagi Fiskus,-- akan semakin banyak Wajib Pajak yang patuh karena sudah lebih memahami Undang-undang perpajakan beserta aturan-aturan pelaksanaannya, dan tentunya lebih dari itu akan dapat meningkatkan penerimaan negara yang berasal dari sektor pajak.

Jauh pada masa yang akan datang, diharapkan akan semakin berkurang “komentar” Wajib Pajak yang mengatakan : *“memang susah untuk mengerti aturan pajak”* atau *“urusan pajak bikin pusing”* dan semacamnya.

Upaya-upaya untuk mengatasi masalah ketidak-fahaman Wajib Pajak untuk mengerti segala peraturan perpajakan sudah tidak kurang-kurang dilakukan oleh Fiskus, dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak, melalui berbagai media penyuluhan dan sosialisasi, baik dalam bentuk seminar-seminar, loka karya, work-shop, diskusi panel dan semacamnya atau apapun namanya.

Meskipun Undang-undang Perpajakan Nasional yang berlaku sekarang, yang nota bene “buatan” anak negeri ini sendiri, “sudah” berumur kurang lebih 20 tahun-an, yang apabila dihitung dengan jari rasanya merupakan rentang waktu yang relatif cukup lama, tetapi toh masih belum cukup untuk mencapai suatu tingkat pemahaman yang memadai bagi masyarakat, khususnya masyarakat Wajib Pajak. Apalagi Undang-undangnya sendiri masih sering mengalami perubahan, termasuk aturan pelaksanaannya, karena memang sejalan dengan tuntutan perkembangan dunia usaha, Undang-undangpun harus menyesuaikan dengan perkembangan tersebut. Merupakan suatu alasan pemaaf apabila anak negerinya masih banyak yang belum memahami peraturan perpajakan dengan baik.

Di samping itu pula upaya dari berbagai pihak, misalnya dari kalangan para akademisi dan para praktisi di bidang perpajakan, bahkan dari kalangan perguruan tinggi, yang sudah banyak menulis buku-buku referensi dan literatur perpajakan yang dijual bebas di toko-toko buku, tentunya merupakan kontribusi yang sangat berarti bagi proses pembelajaran masyarakat dalam memahami peraturan perpajakan.

Memang ternyata segala sesuatu masih memerlukan waktu, seperti kata orang bijak bahwa “*Time rippen all things. No man born wise*”.

### 3. Analisis dan Pembahasan

Sebagaimana telah diuraikan di atas bahwa pemeriksaan pajak merupakan suatu tindakan pengawasan oleh Fiskus terhadap pelaksanaan peraturan perundang-undangan perpajakan, yang tujuannya untuk menguji tingkat kepatuhan Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Adapun mengenai metode, teknik dan tata cara pemeriksaan pajak tidak dibicarakan di sini. Tetapi yang menjadi topik permasalahan yang akan diuraikan dalam tulisan ini adalah mengenai penyebab dilakukannya pemeriksaan beserta dampak atau akibat yang ditimbulkan dari tindakan pemeriksaan itu sendiri.

Pada dasarnya tindakan pemeriksaan pajak secara faktual adalah lebih bersifat melakukan pengujian terhadap keadaan yang sebenarnya dari Wajib Pajak yang diperiksa, baik melalui pengumpulan dan pengolahan data yang tersaji dalam SPT Wajib Pajak beserta Laporan Keuangan yang disusunnya, maupun data pembanding yang ada pada Direktorat Jenderal Pajak dan data eksternal lainnya. Sudah tentu dengan menggunakan berbagai metode pengujian dan pengukuran yang lazim dikenal dalam suatu pemeriksaan, di samping itu juga dengan menerapkan prinsip-prinsip yang disyaratkan oleh peraturan perundang-undangan perpajakan, sehingga dapat diperoleh hasil yang menggambarkan keadaan yang (mendekati) sebenarnya dari Wajib Pajak, untuk keperluan penghitungan pajak-pajak yang menjadi kewajibannya.

Berbicara tentang penyebab mengapa setelah dilakukan pemeriksaan (hampir selalu) menimbulkan apa yang disebut sebagai “*disputable matters*” antara Wajib Pajak dengan Fiskus, dalam hal ini pemeriksa pajak, sehingga menimbulkan hal yang dapat dikatakan sebagai suatu “sengketa pajak”.

Pertama-tama yang harus difahami bahwa lazimnya Wajib Pajak dalam menyusun Laporan Keuangan yang digunakan sebagai dasar pengisian SPT Tahunan Pajak Penghasilan, penyusunannya menggunakan prinsip-prinsip yang dianut dalam sistem akuntansi komersial (Standar Akuntansi Keuangan), sehingga untuk penghitungan pajak

yang disajikan dalam SPT Tahunan Wajib Pajak, sudah tentu juga berdasarkan kepada prinsip akuntansi komersial tersebut. Sementara apabila dibandingkan dengan sistem akuntansi yang dianut oleh Undang-undang Pajak Penghasilan, akan terdapat beberapa perbedaan prinsip.

Oleh karena itu formulir SPT Tahunan Pajak Penghasilan yang berlaku sekarang sudah disusun sedemikian rupa, sehingga data akuntansi yang dilaporkan dalam SPT Tahunan tersebut, selain berisi data akuntansi komersial (yang berasal dari Laporan Keuangan komersial) juga sudah didisain untuk dapat menyajikan data akuntansi menurut akuntansi fiskal, dengan catatan apabila Wajib Pajak dapat menyusun sendiri penyesuaian-penyesuaian (rekonsiliasi) fiskalnya.

Perbedaan prinsip yang dianut antara akuntansi komersial dan akuntansi fiskal (demikian lazimnya disebut), menyebabkan timbulnya perbedaan dalam cara menghitung Penghasilan Kena Pajak, yaitu penghasilan (atau juga dapat disebut sebagai Laba Fiskal) yang harus dikenai pajak. Demikian juga dalam penghitungan Rugi Fiskal, dalam hal apabila Wajib Pajak mengalami kerugian dalam usahanya.

Apabila dikelompokkan, perbedaan-perbedaan prinsip ini dapat diidentifikasi menjadi dua hal utama, yaitu perbedaan yang sifatnya tetap (*permanent differences*) dan perbedaan yang bersifat sementara artinya perbedaan waktu pengakuan (*timing differences*), yang meliputi baik untuk penghasilan maupun untuk biaya/beban.

Perbedaan-perbedaan prinsip tersebut di atas dapat dijelaskan sebagai berikut :

#### 1. *Konsep penghasilan.*

Suatu penerimaan, baik menurut akuntansi maupun menurut Undang-undang Pajak Penghasilan (UU. PPh), sama-sama diakui sebagai penghasilan. Tetapi dalam rangka menghitung Penghasilan Kena Pajak berdasarkan ketentuan UU PPh, penghasilan tersebut dibedakan atas :

- a. penghasilan yang **dikecualikan** sebagai objek pajak (Pasal 4 ayat (3) UU.PPh)
- b. penghasilan yang merupakan objek pajak, tetapi pengenaan pajaknya bersifat **final** (Pasal 4 ayat (2)) dan
- c. penghasilan yang merupakan objek pajak, yang pengenaan pajaknya bersifat **tidak final**.

Pengertian objek pajak yang dikenakan pajak yang bersifat final adalah suatu objek pajak (artinya penghasilan) yang sesungguhnya juga merupakan objek yang harus dikenakan pajak, tetapi dalam rangka penghitungan Penghasilan Kena Pajak pada akhir tahun pajak, objek ini tidak dijumlahkan dengan objek pajak yang lain, yang pengenaan pajaknya tidak bersifat final. Oleh karena itu apabila Laporan Keuangan yang disusun oleh Wajib Pajak penyusunannya berdasarkan prinsip-prinsip akuntansi komersial, akan dapat dijumpai hal-hal berikut, yaitu : penghasilan yang bukan merupakan objek pajak, atau terdapat penghasilan yang pengenaan pajaknya bersifat final, atau terdapat perbedaan saat pengakuan penghasilan atau biaya, atau terdapat pencatatan penghasilan yang nilainya tidak sesuai dengan harga pasar wajar, sebagai yang disyaratkan oleh UU.PPh, sehingga harus dilakukan penyesuaian-penyesuaian (berdasarkan ketentuan UU.PPh) atau dilakukan rekonsiliasi fiskal, yang artinya harus dilakukan koreksi-koreksi agar Laporan Laba/Rugi yang disusun berdasarkan akuntansi komersial tersebut dapat dipakai untuk keperluan menghitung Penghasilan Kena Pajak (Laba Neto sebelum pajak) sesuai dengan ketentuan UU. PPh. Perbedaan-perbedaan yang mengakibatkan dilakukannya koreksi-koreksi tersebut, tentunya meliputi perbedaan yang bersifat tetap dan perbedaan waktu pengakuan.

## 2. Konsep biaya

Semua biaya/beban di dalam pengertian akuntansi dikatakan boleh sebagai pengurang penghasilan (misalnya saja menurut *Generally Accepted Accounting Principles*). Sementara itu pengaturan di dalam UU. PPh, biaya atau beban, baik itu biaya yang sifatnya rutin maupun biaya modal, masih harus dibedakan atas :

- a. biaya yang boleh diperhitungkan sebagai pengurang penghasilan bruto, yang lazim disebut sebagai *deductible costs / expenses* (Pasal 6 UU. PPh), dan
- b. biaya yang tidak boleh diperhitungkan sebagai pengurang penghasilan bruto, yang disebut *non deductible costs / expenses* (Pasal 9 dan Pasal 18 UU. PPh).

Di dalam UU. PPh, biaya yang boleh diperhitungkan sebagai pengurang penghasilan bruto untuk memperoleh Penghasilan Neto, diberi nama sebagai biaya untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan, yang meliputi biaya yang pengenaan pajaknya tidak bersifat final dan beberapa biaya (pengurang) yang boleh dibebankan sesuai dengan ketentuan Pasal 6 UU. PPh.

Sebagai contoh mengenai biaya untuk mendapatkan penghasilan, misalnya biaya untuk pembelian bahan baku, bahan pembantu atau bahan lainnya yang digunakan dalam proses produksi, termasuk biaya untuk pembelian/sewa mesin pabrik dan sebagainya. Di dalam akuntansi lazim disebut sebagai Harga Pokok Penjualan.

Mengenai biaya untuk menagih penghasilan, dapat dicontohkan misalnya biaya-biaya yang menyangkut dengan pekerjaan atau jasa, seperti gaji, upah, honorarium, tunjangan, bonus dan sebagainya, yang diberikan kepada karyawan/pegawai dalam bentuk uang. Apabila diberikan dalam bentuk fisik (natura) atau berupa kenikmatan (fasilitas), biaya-biaya seperti ini tidak boleh diperhitungkan sebagai pengurang penghasilan.

Sedang biaya yang dinamakan sebagai biaya untuk memelihara penghasilan, antara lain contohnya seperti biaya (premi) asuransi untuk kerugian barang dagangan atau asuransi kerugian peralatan / aktiva perusahaan. Dengan demikian, karakteristik biaya atau pengeluaran ini agar dapat diperlakukan sebagai biaya menurut ketentuan Fiskal yang dapat diperhitungkan sebagai pengurang Penghasilan Bruto, setidaknya-tidaknya dapat dicirikan sebagai berikut :

- a. berkaitan langsung dengan kegiatan usaha dan pekerjaan Wajib Pajak dalam rangka mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan ;
- b. biaya yang berkenaan dengan pekerjaan atau jasa tenaga kerja yang diberikan dalam bentuk uang ;
- c. masih dalam batas-batas kewajaran sesuai adat kebiasaan pedagang yang baik ;
- d. merupakan biaya historis yaitu merupakan pengeluaran yang sesungguhnya terjadi.

Mengenai biaya yang tidak boleh diperhitungkan sebagai pengurang penghasilan bruto sebagaimana dimaksud dalam ketentuan Pasal 9 UU.PPh antara lain adalah :

1. Biaya karyawan dalam bentuk penggantian/imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa, yang diberikan dalam bentuk natura atau kenikmatan
2. Biaya untuk sumbangan, bantuan, hibah dan warisan, kecuali zakat
3. Pembagian laba dengan nama dan dalam bentuk apapun, seperti dividen, pembagian sisa hasil usaha koperasi
4. Pembentukan atau pemupukan dana cadangan, kecuali cadangan piutang tak tertagih untuk usaha perbankan, sewa guna usaha dengan hak opsi, cadangan untuk usaha asuransi

5. Biaya untuk membayar Pajak Penghasilan
6. Biaya yang dikeluarkan untuk kepentingan pribadi pemegang saham, sekutu atau anggota
7. Sanksi perpajakan berupa bunga, denda dan kenaikan serta sanksi pidana
8. dan seterusnya.

Di samping itu semua, masih ada perbedaan-perbedaan antara prinsip yang dianut dalam akuntansi dan prinsip yang dianut dalam Undang-undang Pajak, seperti misalnya :

- a. Pencatatan harga perolehan harta yang harus dicatat sesuai dengan harga beli, atau sesuai dengan harga pasar wajar, atau sesuai dengan nilai sisa buku sesuai dengan ketentuannya ;
- b. Penghitungan penyusutan atau amortisasi aktiva tetap, berdasarkan metode penyusutan/amortisasi yang diperkenankan menurut UU.PPh adalah hanya berdasarkan metode garis lurus (*Straight Line Method*) dan metode saldo menurun (*Declining Balance Method*). Wajib Pajak boleh memilih salah satu dari kedua metode tersebut, asal dilakukan secara taat asas. UU.PPh. tidak menganut paham taksiran nilai residu sebagai salah satu variabel penghitungan penyusutan.
- c. Pemakaian metode dalam penilaian persediaan untuk penghitungan Harga Pokok Penjualan, karena metode penilaian persediaan yang diperbolehkan oleh ketentuan perpajakan adalah metode *average* (rata-rata) atau *first in first out* (*FIFO*).

Dengan demikian perbedaan konsep biaya seperti diuraikan di atas, merupakan perbedaan yang bersifat tetap apabila dibandingkan dengan prinsip yang dianut di dalam akuntansi, karena menurut sistem akuntansi pada dasarnya semua biaya/beban adalah pengurang penghasilan (*deductible costs / expenses*). Sementara menurut UU.PPh, pengertian biaya ada yang termasuk *deductible items* dan ada yang termasuk *non deductible items*. Selain itu masih terdapat banyak perbedaan lainnya, baik untuk penghasilan maupun biaya, antara prinsip yang dianut oleh sistem akuntansi komersial dengan sistem akuntansi fiskal. Hal ini tidak akan diuraikan lebih jauh dalam tulisan ini.

Dengan beberapa contoh yang sudah dikemukakan, rasanya dianggap cukup untuk memberikan gambaran bahwa adanya perbedaan perlakuan tersebut, karena berangkat dari perbedaan prinsip yang dianut, baik oleh akuntansi komersial maupun oleh akuntansi fiskal. Ternyata perbedaan-perbedaan tersebut di atas masih belum cukup apabila diamati lebih jauh, karena masih ada perbedaan yang bersifat "tidak teknis", yaitu misalnya saja dapat dicontohkan sebagai berikut :

- a. Adanya perbedaan persepsi antara Wajib Pajak dengan Fiskus mengenai hakikat pengertian Undang-undang atau suatu peraturan perundangan. Berangkat dari timbulnya perbedaan penafsiran atas aturan-aturan yang tersirat, - bukan yang tersurat, - karena seringkali dari yang tersirat itulah terkandung maksud yang sebenarnya dari pembuat Undang-undang. Jadi kadang-kadang apabila tidak difahami latar belakang atau hakikatnya dari sesuatu peraturan, seringkali juga menimbulkan salah penafsiran.
- b. Apabila ditinjau dari sisi Undang-undang dan peraturannya, tidak jarang ditemui ada suatu "wilayah" di sekitar Undang-undang atau peraturan yang disebut "*gray area*" (wilayah abu-abu), yaitu adanya suatu ketentuan peraturan perundang-undangan yang memang dapat menimbulkan keragu-raguan untuk dipakai sebagai pedoman atau malahan merupakan suatu "*loop-holes*" (celah Undang-undang), sehingga seringkali pemeriksa pajak tidak yakin, demikian pula Wajib Pajak. Dalam banyak hal, untuk mengatasi keadaan ini selanjutnya dibuatlan pengaturan dalam suatu aturan

pelaksanaan, asalkan jangan justru yang terjadi sebaliknya, bahwa aturan pelaksanaan malah dapat ditafsirkan menyalahi atau menyimpang dari maksud dan prinsip Undang-undangnya sendiri. Tetapi kalau memang kenyataannya terdapat suatu peluang/celah dari Undang-undang atau peraturan, mungkin dapat dimanfaatkan oleh Wajib Pajak tanpa harus melanggar ketentuan peraturan perundangan, karena bagaimanapun dibuat sempurnanya suatu peraturan, bisa jadi masih ada kelemahan atau celahnya.

- c. Lain lagi halnya apabila terjadi perbedaan penafsiran terhadap suatu peraturan perundangan yang disebabkan kurangnya pengetahuan dan pengalaman si pemeriksa, mungkin saja bisa terjadi, karena pemeriksa menghadapi suatu kasus dalam pemeriksaan “yang sulit diputuskan”, sementara harus diambil keputusan karena mendesak waktu, maka digunakanlah motto : “*in dubio pro fisco*”-- kalau ragu-ragu, kenakan dulu pajaknya.-- toh masih ada lembaga keberatan, bahkan banding. Tetapi ini hanya suatu wacana sebagai “gurauan” kalau terpaksa. Mekipun hal demikian bukannya tidak pernah terjadi dalam sejarah pemungutan pajak, tetapi ada. Diharapkan hal itu tidak akan lagi terjadi, karena akan memberikan citra buruk terhadap profesionalitas pemeriksa pajak.

Dengan beragamnya perbedaan, baik antara sistem akuntansi komersial dan sistem akuntansi fiskal maupun perbedaan-perbedaan yang lain untuk tujuan penghitungan pajak, pada hakikatnya merupakan hal yang menyebabkan timbulnya “sengketa pajak” seperti yang telah diuraikan di atas.

Oleh karena itu, maka Undang-undang Perpajakan sejak awal disusunnya, rupanya sudah mengantisipasi keadaan ini, sehingga di dalam Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sudah diatur dalam beberapa pasal yang mengatur tentang Keberatan dan Banding.

Keberadaan lembaga Keberatan dan Banding ini dimungkinkan bagi Wajib Pajak yang “tidak puas” atau tidak dapat menerima koreksi-koreksi fiskal yang telah dilakukan oleh pemeriksa pajak pada waktu dilakukan pemeriksaan, dapat mengajukan keberatannya atas keputusan Fiskus yang bersumber dari hasil pemeriksaan tersebut.

Hal ini berdasarkan prinsip yang dianut dalam sistem pemungutan pajak, yaitu prinsip keadilan, sehingga Wajib Pajak diberi hak dan kesempatan untuk mencari keadilan berdasarkan instrumen hukum dan peraturan perpajakan yang ada.

Lembaga Keberatan pada dasarnya dapat dikatakan sebagai lembaga peradilan tingkat pertama, yaitu keberatan Wajib Pajak terhadap ketetapan Fiskus yang antara lain dihasilkan dari pemeriksaan pajak. Peradilan ini menurut sifatnya adalah peradilan administrasi dan menurut teori hukum pajak disebut “*quasi peradilan*” atau “*peradilan semu*”, karena pihak yang bersengketa, yaitu Wajib Pajak di satu pihak dan Fiskus di pihak yang lain, salah satu pihak justru yang menjadi hakim, yaitu Fiskus sendiri, oleh karena itu disebut sebagai peradilan semu atau peradilan administrasi. Putusan yang dihasilkan oleh peradilan semacam ini, bukanlah merupakan putusan terakhir atau putusan yang final.

Barangkali apabila difahami dengan logika yang awam, akan terasa janggal atau aneh karena ada dua pihak yang bersengketa, tetapi “wasit”nya justru salah satu dari pihak yang bersengketa itu yaitu Fiskus. Jadi terkesan tidak adil, bukan? Tetapi memang Undang-undang Perpajakan mengaturnya demikian. Oleh karena itu apabila Wajib Pajak masih belum puas atas putusan peradilan tingkat pertama ini, masih dapat mengajukan banding kepada badan peradilan yang lebih tinggi, yang merupakan suatu lembaga peradilan yang dibentuk berdasarkan Undang-undang, yaitu Lembaga Peradilan Pajak yang sekarang ada dan diberi nomenklatur Pengadilan Pajak. Semula badan peradilan ini bernama Badan Penyelesaian Sengketa Pajak yang sekarang sudah ditiadakan.

Pengadilan Pajak adalah suatu lembaga peradilan yang independen, bebas dan mandiri, artinya bebas dari pengaruh kedua belah pihak yang bersengketa, sehingga

diharapkan putusan-putusan yang dihasilkan akan benar-benar mencerminkan rasa keadilan yang hakiki bagi kedua belah Pihak yang bersengketa. Memang bukanlah kebenaran dan keadilan yang mutlak, karena kebenaran dan keadilan yang mutlak hanya berasal dari Tuhan Yang Maha Esa saja.

Putusan Pengadilan Pajak sebagai lembaga peradilan tertinggi dalam sengketa pajak, merupakan putusan yang bersifat final dan mengikat bagi kedua belah pihak serta telah mempunyai kekuatan hukum tetap, meskipun pada hakikatnya merupakan putusan banding. Putusannya juga bukan merupakan putusan Tata Usaha Negara, sehingga tidak dapat lagi dilakukan upaya hukum seperti banding dan kasasi seperti lazimnya dalam peradilan umum (pidana atau perdata). Sehingga putusannya, mau tidak mau, haruslah dipatuhi dan dilaksanakan.

Dalam perkembangan praktik hukum positif dalam sistem hukum Indonesia, ternyata masih dimungkinkan upaya hukum lebih lanjut, dengan mengacu pada Undang-undang Nomor 14 Tahun 1985 tentang Mahkamah Agung, yaitu Peninjauan Kembali (P.K). Sementara Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak juga mengatur di dalam salah satu pasalnya ketentuan mengenai peninjauan kembali (P.K.) tersebut, yaitu sebagaimana disebut dalam Pasal 77 ayat (3) Undang-undang nomor 14 Tahun 2002 :

“*Pihak-pihak yang bersengketa dapat mengajukan peninjauan kembali atas putusan Pengadilan Pajak kepada Mahkamah Agung*”

Meskipun demikian, permohonan peninjauan kembali tidak menengguhkan atau menghentikan pelaksanaan putusan Pengadilan Pajak, karena permohonan peninjauan kembali hanya dapat diajukan berdasarkan alasan-alasan tertentu yang disyaratkan oleh Undang-undang tentang Pengadilan Pajak tersebut, sebagaimana diatur dalam pasal 91, yang antara lain berbunyi :

- a. apabila putusan Pengadilan Pajak didasarkan pada suatu kebohongan atau tipu muslihat pihak lawan yang diketahui setelah perkaranya diputus atau didasarkan pada bukti-bukti yang kemudian oleh hakim pidana dinyatakan palsu ;
- b. apabila terdapat bukti tertulis baru yang penting dan bersifat menentukan, yang apabila diketahui pada tahap persidangan di Pengadilan Pajak akan menghasilkan putusan yang berbeda ;
- c. dst.

#### 4. Simpulan

Pemeriksaan Pajak sebagai perwujudan fungsi pengawasan dan pembinaan terhadap Wajib Pajak, pada dasarnya adalah suatu tindakan yang dilakukan oleh Fiskus untuk tujuan menguji tingkat kepatuhan Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Dengan penggunaan sistem kriteria seleksi sebagai metode seleksi untuk menentukan Wajib Pajak yang akan diperiksa, akan dapat diukur tingkat kepatuhan Wajib Pajak sesuai dengan bobot skor risikonya.

Berbagai penyebab terjadinya ketidak patuhan Wajib Pajak akan kewajiban perpajakannya, dapat diidentifikasi dalam berbagai bentuk perbedaan, yang terutama adalah yang diawali dengan perbedaan prinsip yang dianut dalam sistem akuntansi komersial sebagai dasar penghitungan dan pelaporan pajak oleh Wajib Pajak dengan prinsip akuntansi fiskal sebagaimana yang diatur menurut Undang-undang Perpajakan.

Perbedaan-perbedaan yang lain berkisar pada perbedaan persepsi, perbedaan penafsiran dan perbedaan lain yang bersifat “non teknis”. Dengan adanya berbagai bentuk perbedaan yang menyebabkan timbulnya apa yang disebut sebagai “sengketa pajak”, salah

satunya adalah akibat dari dilakukannya pemeriksaan pajak, maka Undang-undang juga telah menyediakan beberapa perangkat hukum dalam bentuk lembaga peradilan.

Diaturnya lembaga keberatan dan banding sampai ke peninjauan kembali di dalam peraturan perundang-undangan, memungkinkan Wajib Pajak untuk memperoleh haknya melalui upaya-upaya hukum yang diatur Undang-undang dalam rangka “mencari keadilan”, sesuai dengan asas keadilan yang dianut dalam sistem pemungutan pajak.

#### DAFTAR PUSTAKA

- , *Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000, tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, susunan dalam satu naskah ;
- , *Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2000, tentang Pajak Penghasilan*, susunan dalam satu naskah ;
- Santoso Brotodihardjo, R.,SH., *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Edisi III, Bandung, Penerbit Eresco 1995 ;
- Rochmat Soemitro, Prof. Dr., H., SH., *Asas dan Dasar Perpajakan, 1 dan 2*, PT. Eresco, Bandung, 1987 ;
- Gunadi, DR., M.Sc., *Akuntansi dan Pemeriksaan Pajak*, Abdi Tandur, Jakarta, 1999 ;
- Ikatan Akuntan Indonesia, *Standar Akuntansi Keuangan*, Salemba Empat, Jakarta, 1999 ;
- Sopnar Lumbantoruan, *Akuntansi Pajak*, Gramedia Widiasarana Indonesia, Jakarta, 1996 ;
- Markus, Muda, Drs., Lalu Hendry Yujana, SE.Ak., MM., *Pajak Penghasilan*, Edisi Revisi, Penerbit Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2004 ;
- Harnanto, *Akuntansi Perpajakan*, Edisi Pertama, BPFE Yogyakarta, 2003 ;
- Hanantha Bwoga, Yoseph Agus BBN, Tony Marsyahrul, *Pemeriksaan Pajak di Indonesia*, Penerbit PT. Gramedia Widiasarana Indonesia, Jakarta, 2005 ;
- , *Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak*, Penerbit Sinar Grafika, Jakarta, 2002 ;
- , *Undang-undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000* ;
- Pardiat, Drs. Ak., *Akuntansi Pajak Penghasilan, Rekonsiliasi Fiskal*, Pusdiklat Perpajakan, 2003 ;
- Moeljo Hadi, H., SH., *Dasar-dasar Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa oleh Juru Sita Pajak Pusat dan Daerah*, Edisi 2, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 1998 ;