

## PEMERIKSAAN ULANG ATAS PEMBATALAN KETETAPAN PAJAK SECARA FORMAL

Suparna Wijaya<sup>1\*</sup>, Yudhan Wahyu Illahi<sup>2</sup>

<sup>1,2</sup> Program Diploma III Pajak, Politeknik Keuangan Negara STAN, Tangerang  
Selatan, Indonesia

DOI: <https://doi.org/10.24123/jati.v15i1.4840>

### **Abstract**

*Directorate General of Taxes has several times faced the fact that the tax assessments that have been issued have been formally canceled. The purpose of this study is to determine the re-audit procedure for tax assessments that are formally canceled, and the obstacles and solutions in overcoming tax audit problems against audit results disputes. The research method used is descriptive qualitative. The results of the study reveal that a tax assessment that is formally canceled can be followed up by a tax auditor, namely in the form of a new audit or a follow-up tax audit. The new tax audit means that the tax audit is carried out with the usual audit mechanism with a different purpose/regardless of the previous tax audit. A new audit is carried out if the cancellation of the tax assessment occurs because it is not true. Advanced audit means to continue the previous process. The obstacles are external and internal factors. External factors include the provision of tax legal remedies, lack of experience, and lack of legal assistance in dealing with disputes over audit results. Internal factors in the form of disciplinary punishment to tax employees who fail to carry out their duties. The solution can be done in terms of regulation and the effectiveness of tax audits.*

*Keywords: Auditor; Sanction; Tax Audit.*

### **Abstrak**

*Direktorat Jenderal Pajak beberapa kali menghadapi kenyataan bahwa ketetapan pajak yang telah diterbitkan dibatalkan secara formal. Tujuan penelitian ini untuk mengetahui prosedur pemeriksaan ulang untuk ketetapan pajak yang batal secara formal, dan hambatan serta solusi dalam mengatasi permasalahan pemeriksaan pajak terhadap sengketa hasil pemeriksaan. Metode penelitian yang digunakan adalah kualitatif deskriptif. Hasil penelitian mengungkapkan bahwa ketetapan pajak yang batal secara formal dapat dilakukan upaya tindak lanjut oleh pemeriksa pajak, yakni berupa pemeriksaan yang baru atau pemeriksaan pajak lanjutan. Pemeriksaan pajak yang baru artinya pemeriksaan pajak dilakukan dengan mekanisme pemeriksaan biasa dengan tujuan yang berbeda/terlepas dengan pemeriksaan pajak sebelumnya. Pemeriksaan yang baru dilakukan apabila pembatalan ketetapan pajak terjadi karena tidak benar. Pemeriksaan lanjutan artinya melanjutkan proses sebelumnya. Hambatannya yaitu faktor eksternal dan internal. Faktor eksternal meliputi disediakannya upaya hukum perpajakan, kurangnya pengalaman, dan kurangnya bantuan hukum dalam menghadapi sengketa hasil pemeriksaan. Faktor internal berupa hukuman disiplin kepada pegawai pajak yang lalai menjalankan tugasnya. Solusinya dapat dilakukan dari sisi regulasi dan efektivitas pemeriksaan pajak.*

*Kata Kunci: Auditor; Pemeriksaan Pajak; Sanksi.*

## PENDAHULUAN

Penyelenggaraan pemerintahan akan berjalan dengan baik apabila target dan kinerja penerimaan pajak tercapai. Pada tahun 2021, target penerimaan pajak sebesar Rp1.444 triliun atau sekitar 82,82% dari penerimaan Anggaran Pendapatan Belanja Negara (APBN) tahun 2021 sebesar Rp2.233,2 triliun. Menurut Kementerian Keuangan di tahun 2020, realisasi penerimaan perpajakan mencapai Rp1.282 triliun atau dengan persentase sekitar 87,6% dari target APBNP tahun 2020. Kementerian Keuangan juga menyebutkan bahwa penerimaan perpajakan mengalami pertumbuhan negatif sebesar 17% dari realisasi penerimaan perpajakan di tahun sebelumnya.

Untuk mengukur suatu kinerja penerimaan pajak suatu negara, salah satu indikator yang sering digunakan adalah *tax ratio*. *Tax ratio* atau rasio pajak merupakan salah satu indikator untuk mengukur kinerja penerimaan pajak dengan membandingkan penerimaan pajak dengan Produk Domestik Bruto atau PDB (Ramdan, 2019). *Tax ratio* juga mencerminkan bagaimana kemampuan pemerintah untuk membiayai segala pembiayaannya. Semakin rendah *tax ratio* suatu negara maka negara tersebut tidak begitu banyak berbuat melalui APBN dan berlaku sebaliknya.

Merujuk data APBN, *tax ratio* 5 tahun terakhir: di tahun 2015 sebesar 11,6%, 2016 sebesar 10,8%, 2017 sebesar 10,7%, 2018 sebesar 11,4%, 2019 sebesar 11,1% (*outlook*), dan 2020 sebesar 11,6% (target APBN). Persentase tersebut masih tergolong rendah bila dibandingkan dengan di negara maju sekitar 24% dan di negara berpendapatan menengah lainnya berkisar 16%-18%. Apa yang menyebabkan *tax ratio* Indonesia masih rendah? Dikutip dari *Kontan.co.id* (2019), direktur eksekutif PSEP menyatakan bahwa tingkat kepatuhan wajib pajak mengakibatkan *tax ratio* negara Indonesia masih rendah atau dibawah rata-rata.

Menurut Farouq (2018), bahwa sistem pemungutan pajak dibagi menjadi tiga, yaitu *official assessment system*, *self assessment system*, dan *withholding system*. Menurut Setiyaji dan Amir (2005), sistem pemungutan pajak yang diterapkan di Indonesia adalah *self assessment system* sejak *tax reform* di tahun 1983, yang mempercayakan kepada wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan sendiri kewajiban perpajakannya. Sehingga salah satu cara untuk meningkatkan kepatuhan pajak adalah dengan dilakukannya pemeriksaan pajak.

Sen dan Bala (2002) menjelaskan bahwa pemeriksaan pajak merupakan alat untuk membuktikan suatu laporan keuangan wajib pajak secara historis. Pemeriksaan pajak dilakukan pada periode akuntansi atau tahun pajak tertentu (ERCA, 2010). Pemeriksaan pajak

bertujuan menguji kebenaran pelaksanaan kewajiban perpajakan wajib pajak (OECD, 2006). Namun menurut Ayalew (2014), pemeriksaan pajak di zaman sekarang ini tidak hanya bertujuan untuk menguji ketidakpatuhan wajib pajak ataupun ketidaksesuaian SPT yang dilaporkan dengan data pendukung. Pemeriksaan pajak merupakan kegiatan investigasi yang dilakukan pemeriksa pajak (Kirchler, 2007). Adapun pemeriksaan pajak selain untuk menguji kepatuhan, juga bisa dilakukan untuk tujuan lain (Mardiasmo, 2011). Oleh sebab itu, kegiatan pemeriksaan merupakan hal yang penting dalam sistem pemungutan pajak di Indonesia.

*No system is safe* sebagaimana diungkapkan oleh Friese dan Odar pada tahun 2014, mungkin teori tersebut juga menggambarkan bagaimana sistem pemungutan pajak di Indonesia berjalan. Bahwa kinerja penerimaan pajak masih rendah adalah suatu bukti kegiatan pemeriksaan harus selalu ditingkatkan. Kegiatan pemeriksaan harus selalu ditingkatkan, baik dari segi material maupun formal. Hasil dari pemeriksaan pajak adalah ketetapan pajak. Salah satu ketetapan pajak adalah Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB). SKPKB bila dilihat dari definisinya dapat dikatakan sebagai utang pajak. Menurut Sumitro (1977), utang pajak pada hakikatnya ialah utang anggota masyarakat kepada masyarakat. Utang pajak tidak dapat timbul dengan sendirinya (Resmi, 2008).

Utang pajak sering menjadi sengketa antara wajib pajak dan DJP. DJP sering mengalami kekalahan di pengadilan pajak dan hanya mematok target kemenangan yang rendah untuk penanganan kasus pajak. Dikutip dari *Tempo.co* (2010), Yon Suryayuda (Kepala Subbidang dan Gugatan II) menyatakan bahwa perbandingan kemenangan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dengan wajib pajak dalam hal penanganan kasus di pengadilan hanya sekitar 40-60 persen. Hal ini sesuai dengan Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak (LAKIN DJP) tahun 2019 bahwa penanganan putusan banding/gugatan wajib pajak yang optimal hanya mematok target 41,00% dan realisasi mencapai 40,54%.

Lebih lanjut menurut Yon Suryayuda, ada beberapa penyebab kekalahan DJP. Kesalahan petugas pajak dalam pemeriksaan wajib pajak sering menjadi penyebab kekalahan. Kesalahan-kesalahan tersebut disebabkan karena kapasitas petugas pajak yang masih belum memahami prosedur pemeriksaan. Pelanggaran prosedur-prosedur pemeriksaan tersebut menyebabkan ketetapan pajak, khususnya Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) yang terbit batal secara formal. Akibatnya, hakim pengadilan pajak mengalahkan DJP dalam putusan banding/gugatan. Pembatalan tersebut juga memengaruhi sisi material sehingga pajak terutang yang seharusnya dibayar wajib pajak menjadi tidak dapat ditagih pembayarannya. Hal tersebut berdampak besar bagi penerimaan negara karena wajib pajak yang telah diusulkan untuk

dilakukan pemeriksaan terindikasi memiliki potensi pajak yang besar. Dikutip dari *Bisnis.com* (2019), terdapat suatu mekanisme yang disebut pemeriksaan ulang pajak bagi mereka yang masih terdapat sengketa pajak. Di Indonesia, pemeriksaan ulang telah diatur di dalam SE - 15/PJ/2018 yang merupakan peraturan terbaru terkait pemeriksaan pajak dan peraturan terkait lainnya yang merupakan upaya lanjutan yang dapat ditempuh oleh Direktorat Jenderal Pajak.

Berdasarkan pengamatan, walaupun pemeriksaan ulang telah diatur dalam SE - 01/PJ.7/1998 dan peraturan terkait lainnya namun dalam pelaksanaannya tidak dapat dijalankan dengan mudah. Khusus untuk SKPKB yang batal secara formal tidak diatur dengan jelas dapat diajukan pemeriksaan ulang atau tidak. Hal tersebut menimbulkan kesalahpahaman atau kebingungan di dalam internal DJP, terutama bagian fungsional pemeriksaan. Apabila petugas pemeriksa bertindak tanpa memerhatikan dasar hukum yang jelas, wajib pajak dapat dengan mudah untuk menggugat ataupun menuntut balik sehingga mengakibatkan kerugian negara. Hal tersebut juga mengakibatkan DJP yang merupakan representasi pemerintah dalam memungut pajak tidak cukup mendapatkan kepercayaan wajib pajak terkait konsistensi fiskus/pegawai pajak dalam menerjemahkan ketentuan terkait perpajakan.

Pentingnya pemeriksaan ulang sebagai prosedur untuk menerbitkan SKPKB yang batal secara formal mendorong penelitian untuk mengetahui serta menggali lebih dalam terkait proses pelaksanaan pemeriksaan ulang pajak. Dengan demikian, tujuan penelitian ini untuk mengetahui prosedur pemeriksaan ulang untuk SKPKB yang batal secara formal, dan hambatan serta solusi dalam mengatasi permasalahan pemeriksaan pajak terhadap sengketa hasil pemeriksaan.

## **TELAAH TEORETIS**

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Lim dan Indrawati (2019) bahwa pemeriksaan pajak di Indonesia saat ini belum efektif apabila didasarkan pada indikator tingkat kepatuhan wajib pajak. Efektivitas pemeriksaan pajak sangat dipengaruhi oleh faktor pemeriksa pajak, organisasi, peraturan, dan dukungan manajemen DJP. Sedangkan faktor lain seperti independensi DJP, wajib pajak, dan kualitas pemeriksaan belum tampak memengaruhi efektivitas pemeriksaan.

Wahyudi et al. (2017) menjelaskan bahwa pemeriksaan pajak adalah awal mula terjadi sengketa pajak antara DJP selaku pemerintah dengan wajib pajak. Hal ini juga dampak dari diterapkannya sistem pemungutan pajak *self-assessment* di Indonesia. Sengketa pajak terjadi apabila tidak terdapat titik temu antara DJP dengan wajib pajak. Adapun Evelyn (2014)

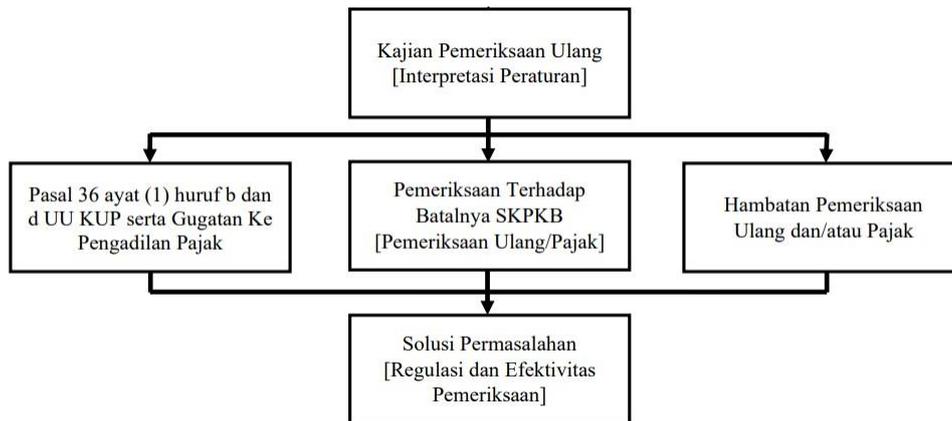
menjelaskan bahwa perlindungan hukum yang diberikan kepada wajib pajak terhadap hasil pemeriksaan pajak meliputi pembetulan, pembatalan sanksi administrasi, pembatalan surat ketetapan pajak, pembatalan surat tagihan pajak, pembatalan hasil pemeriksaan, gugatan, dan peninjauan kembali.

Sedangkan Taroreh (2013) mengungkapkan bahwa DJP dapat membatalkan ketetapan pajak yang diterbitkan dari hasil pemeriksaan pajak baik secara jabatan maupun berdasarkan permohonan wajib pajak. Pembatalan ketetapan pajak tersebut dalam hal terjadi pelanggaran pajak, yakni pemeriksaan pajak yang dilakukan tanpa disampaikan Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP) dan dilakukannya Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan (PAHP) atau *Closing Conference*. Semua penelitian terdahulu tersebut belum bisa menjelaskan perihal perlunya pemeriksaan ulang terhadap ketetapan pajak yang batal secara formal. Inilah perbedaan dengan penelitian sebelumnya untuk bisa menjawab terkait pemeriksaan ulang atas ketetapan pajak yang dibatalkan secara formal.

## **METODE**

Metode penelitian yang digunakan adalah kualitatif deskriptif. Penelitian menggunakan data sekunder yang berasal dari ketentuan perpajakan, buku dan jurnal ilmiah. Sedangkan data primer diperoleh dari wawancara dengan narasumber dari Direktorat Jenderal Pajak dan Politeknik Keuangan Negara STAN. Ilham, pejabat fungsional pemeriksa pajak dari DJP sebagai narasumber karena pengetahuan dan pengalaman di bidang pemeriksaan pajak. Sedangkan I Gede Komang Chahya Bayu Anta Kusuma, di mana merupakan akademisi dan praktisi di bidang perpajakan dengan pengalaman sebagai fungsional pemeriksa pajak di DJP, widyaiswara di Pusdiklat Pajak, dan sekarang merupakan dosen Politeknik Keuangan Negara STAN yang aktif melakukan penelitian, pengajaran, dan pengabdian kepada masyarakat di bidang perpajakan. Triangulasi digunakan untuk membandingkan hasil wawancara dari beberapa narasumber dengan ketentuan peraturan perpajakan yang ada dalam rangka membuktikan kebenaran dari informasi yang telah disampaikan.

Penelitian ini berupaya untuk menganalisis pelaksanaan pemeriksaan ulang/pajak terhadap ketetapan pajak yang dibatalkan, khususnya SKPKB. Hal yang diuraikan dalam penelitian ini juga termasuk dengan kajian pemeriksaan ulang, hambatan pemeriksaan, dan solusi dalam mengatasi permasalahan pemeriksaan pajak. Adapun kerangka pemikiran dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:



**Gambar 1. Kerangka Pikir**  
Sumber: data diolah

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Prosedur Pemeriksaan Ulang.

Bahwa prosedur-prosedur formal pemeriksaan pajak yang tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan akan menimbulkan akibat hukum, berupa SKPKB yang dibatalkan secara formal. SKP yang dibatalkan tersebut bisa dikatakan masih dimungkinkan mempunyai potensi nilai atau nominal pajak secara materiil. Hal ini mengakibatkan penerimaan kas negara akan berkurang apabila tidak dilakukan upaya tindak lanjut oleh DJP. Salah satu upaya tindak lanjut yang dapat ditempuh oleh DJP ialah melakukan pemeriksaan ulang atau pemeriksaan lanjutan sehingga dapat diterbitkan lagi suatu SKPKB. Yang menjadi masalah adalah SKPB yang batal secara formal mempunyai beberapa keadaan hukum yang berbeda. Hal ini dapat terjadi karena dalam pembatalan SKPKB yang diterbitkan oleh DJP sangat bergantung pada alasan pembatalan dan jenis ketentuan yang dilanggar.

Seringkali dalam penyelesaian sengketa pajak, upaya tindak lanjut yang harus dilakukan oleh DJP tidak diatur secara jelas dan gamblang. Hal tersebut terutama terjadi apabila ditemui kasus-kasus yang konkret dan tidak secara spesifik diatur dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Mertokusumo (2003) menyatakan bahwa setiap peraturan hukum itu bersifat abstrak dan pasif. Abstrak disini dapat diartikan bahwa peraturan perundang-undangan itu didesain sedemikian rupa sehingga tidak terlalu jelas atau bersifat terlalu umum dalam mengatur suatu perbuatan hukum. Kalaupun diatur dengan jelas, peraturan perundang-undangan tersebut tidak akan lengkap dan tuntas. Hal tersebut berfungsi agar penegak hukum dan hakim mempunyai kebebasan yang lebih besar dalam menyelesaikan sengketa konkret.

Di dalam peraturan perundang-undangan perpajakan diatur suatu jenis pemeriksaan pajak yang dapat dilakukan untuk yang kedua kalinya atau terhadap sengketa yang dilakukan pemeriksaan pajak sebelumnya yang mana telah diterbitkan SKP, yakni pemeriksaan ulang. Dalam bab sebelumnya telah dijelaskan mengenai definisi pemeriksaan ulang, yaitu pemeriksaan pajak yang dilakukan oleh DJP apabila ditemukannya data baru yang belum ditemukan selama pemeriksaan pajak sebelumnya. Pemeriksaan ulang dilakukan terhadap ketetapan pajak yang telah diterbitkan sebelumnya untuk jenis atau bagian/seluruh tahun pajak yang sama.

Pemeriksaan ulang juga diatur dalam SE-15/PJ/2018. Di dalam bab E bagian III nomor 23 surat edaran tersebut dijelaskan bahwa pemeriksaan ulang dapat dilakukan sepanjang memenuhi persyaratan tertentu. Pertama, pemeriksaan ulang dilakukan apabila terdapat data baru (*novum*) yang belum terungkap dari pemeriksaan sebelumnya atau keterangan tertulis dari wajib pajak atas kehendak sendiri. *Novum* pada dasarnya sama dengan keterangan atau informasi yang seharusnya ditemukan dalam pemeriksaan sebelumnya, namun dikarenakan beberapa alasan tidak dapat terungkap pada saat pemeriksaan sebelumnya. *Novum* disini berfungsi sebagai sebuah *trigger* atau pemicu untuk dilakukannya pemeriksaan ulang dan untuk menguji kebenaran *novum* tersebut.

Kedua, pemeriksaan ulang dilakukan apabila pernah diterbitkan suatu surat ketetapan pajak untuk sengketa yang sama, meliputi jenis pajak dan masa pajak/bagian tahun pajak/tahun pajak yang sama. Dalam hal ini SKP hasil pemeriksaan sebelumnya telah diterbitkan dan memiliki kekuatan hukum mengikat antara DJP dan wajib pajak. Ketiga, pemeriksaan ulang pajak dilakukan dengan mekanisme pemeriksaan pajak. Dari penjelasan tersebut dapat disimpulkan bahwa pemeriksaan pajak dalam pelaksanaannya sebenarnya sama dengan pemeriksaan pajak sebelumnya/biasa. Yang membedakan pemeriksaan ulang dengan pemeriksaan pajak biasa ialah terkait usulan pemeriksaan yang berdasarkan *novum*.

Apabila pemeriksaan ulang akan dilaksanakan, harus diperhatikan juga bahwa prosedur pemeriksaan ulang tersebut diatur dalam Surat Edaran Dirjen Pajak (SE Dirjen Pajak), bukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Hal ini juga dijelaskan Ilham dalam wawancara yang berpendapat bahwa aturan yang berupa SE (Surat Edaran) hanya mengatur kedalam internal DJP, tidak mengatur keluar. SE Dirjen yang mengatur ke dalam internal DJP tersebut bersifat manajerial sehingga tidak menimbulkan penambahan norma hukum.

Ketentuan yang terdapat dalam SE Dirjen Pajak tidak dapat menjadi acuan dalam menyelesaikan sengketa pajak secara hukum. Walaupun demikian, ketentuan di dalam SE-

15/PJ/2018 mempunyai kekuatan hukum yang cukup kuat untuk digunakan sebagai acuan dilakukannya pemeriksaan ulang. Hal ini didasarkan pada Pasal 6 ayat (1) PMK-184/PMK.03/2015 yang isinya dijelaskan bahwa pemeriksaan ulang hanya dapat dilakukan berdasarkan instruksi atau persetujuan Direktur Jenderal Pajak (Dirjen Pajak). Instruksi dan persetujuan Dirjen Pajak tersebut diwujudkan dalam bentuk SE-15/PJ/2018 yang telah diterbitkan oleh DJP. Walaupun tidak disebutkan secara pasti, SE-15/PJ/2018 tersebut dapat berfungsi/dimaknai sebagai pendelegasian kewenangan dari PMK-184/PMK.03/2015.

Hasil dari pemeriksaan ulang berbeda dengan pemeriksaan pajak sebelumnya/biasa. Sesuai dengan pasal 68 ayat (3) PMK-17/PMK.03/2013, hasil pemeriksaan ulang dapat berupa Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKBT). SKPKBT tersebut dapat diterbitkan oleh DJP dalam hal pemeriksaan ulang menghasilkan tambahan jumlah pajak yang ditetapkan dari SKPKB sebelumnya. Dari penjelasan pasal tersebut dapat diketahui bahwa dalam hal terdapat pajak yang terutang maka pemeriksaan pajak pertama akan menghasilkan suatu SKPKB, sedangkan apabila dari hasil pemeriksaan ulang terdapat tambahan pajak yang ditetapkan maka akan diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT).

Selain SKPKBT, pemeriksaan ulang juga dapat menghasilkan beberapa produk hukum sesuai dengan jumlah pajak terutang yang ditetapkan dan hal lainnya. Hal tersebut juga dinyatakan oleh Komang dalam pernyataannya bahwa hasil pemeriksaan ulang dapat berupa SKPKBT apabila terdapat jumlah pajak yang kurang dibayar, Laporan Sumir apabila jumlah pajak menjadi lebih kecil atau sama, sehingga tidak mungkin lebih bayar, atau Surat Keputusan apabila hasil pemeriksaan ulang mengakibatkan adanya perubahan nilai kerugian fiskal.

Lalu yang menjadi pertanyaan adalah apakah pemeriksaan ulang dapat dilakukan terhadap SKPKB yang batal secara formal? SKPKB yang batal secara formal diwujudkan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan, yakni dalam upaya hukum pembatalan SKP yang tidak benar, pembatalan SKP tanpa penyampaian SPHP atau PAHP, dan gugatan ke Pengadilan Pajak. Masing-masing jenis pembatalan tersebut memiliki keadaan hukum tertentu sehingga akan memengaruhi bagaimana DJP menindaklanjuti untuk dilakukan pemeriksaan pajak yang selanjutnya.

Pembatalan SKPKB yang tidak benar dalam peraturan perundang-undangan perpajakan diatur dalam Pasal 36 ayat (1) huruf b UU KUP. Berdasarkan penjelasan sebelumnya, dapat diketahui bahwa SKP yang tidak benar dapat dibatalkan oleh DJP secara jabatan atau berdasarkan permohonan wajib pajak. Secara hukum, pembatalan SKP yang tidak benar merupakan pembatalan suatu ketetapan yang 'dapat dibatalkan' atau 'batal demi hukum'.

Bahwa akibat dari pembatalan tersebut ialah menghapus SKP tersebut dari sistem informasi yang tercatat di DJP.

Pembatalan SKP yang tidak benar juga dapat diartikan bahwa SKP tersebut ditarik kembali atau dicabut sehingga tidak berlaku lagi, walaupun dalam teori hukum, pencabutan dan pembatalan terhadap suatu ketentuan mempunyai definisi yang sedikit berbeda. Yang pasti adalah setelah SKP tersebut dinyatakan batal, akan menimbulkan keadaan hukum bahwa tidak pernah ada SKP yang terbit atas sengketa pajak tersebut.

Lalu timbul pertanyaan apakah pemeriksaan pajak yang telah dilakukan dianggap tidak pernah dilakukan juga atas pembatalan SKP yang tidak benar tersebut? Mengenai pemeriksaan tersebut, Komang berpendapat bahwa pemeriksaan pajak tetap diakui. Hal ini dapat dimaknai bahwa pemeriksaan pajak tetap diakui walaupun hasil pemeriksaan tersebut merupakan SKP yang tidak benar dan nantinya dinyatakan batal oleh DJP. Selain itu, pemeriksaan pajak tersebut sudah tercatat dalam salah satu penugasan pemeriksa pajak dalam sistem informasi DJP. Hal tersebut dikarenakan dalam setiap kegiatan pemeriksaan pajak diperlukan prosedur-prosedur yang bersifat administratif dan melibatkan beberapa pihak seperti seksi pemeriksaan, *Account Representative* (AR), Kepala Kantor, dll.

Berdasarkan penjelasan sebelumnya, diketahui bahwa dalam hal pembatalan SKP yang tidak benar maka DJP tetap dapat menerbitkan SKP atas masa pajak, bagian tahun pajak, dan jenis pajak tersebut. Kewenangan DJP tersebut mengindikasikan bahwa seharusnya terdapat upaya tindak lanjut agar DJP dapat menerbitkan SKP yang benar atau yang seharusnya. Upaya tindak lanjut tersebut dijelaskan oleh Komang dalam pendapatnya, yakni apabila jenis pajak tersebut belum tercakup pada pemeriksaan maka dapat dilakukan pemeriksaan dan terbit SKP. Hal ini bisa terjadi dalam pemeriksaan satu atau beberapa jenis pajak. Misalnya penugasan pemeriksaan satu jenis pajak, yaitu PPN. Ternyata dalam pemeriksaan pemeriksa menetapkan jenis pajak PPN dan jenis pajak PPh 26 atas JKP LN. Karena penugasan tersebut hanya untuk jenis pajak PPN maka atas SKP PPh 26 harusnya bisa dibatalkan dan atas PPh 26 ini dianggap belum pernah terbit SKP. Selanjutnya atas potensi pajak atas PPh 26 maka dapat dilakukan pemeriksaan jenis PPh Potput dan diterbitkan SKP PPh 26.

Dari pendapat diatas dapat disimpulkan bahwa apabila jenis pajak tersebut belum tercakup pada pemeriksaan maka dapat dilakukan pemeriksaan dan diterbitkan SKP. Lebih jauh, beliau memberi contoh misalnya ketika penugasan pemeriksaan pajak untuk satu jenis pajak, namun ternyata ketentuan pajak yang diterbitkan berupa dua jenis pajak. Ketika SKP

tersebut diterbitkan, maka seharusnya dapat dibatalkan dan dianggap belum pernah diterbitkan SKP atas jenis pajak yang tidak dituju sebelumnya. Setiap pemeriksaan pajak memiliki satu atau beberapa tujuan/ruang lingkup pemeriksaan yang juga harus sesuai dengan ketentuan pajak yang akan diterbitkan. Selanjutnya, DJP dapat melakukan pemeriksaan terhadap jenis pajak yang dituju sebelumnya, sehingga dapat diterbitkan SKP baru atas jenis pajak tersebut.

Dari penjelasan tersebut dapat diketahui bahwa sebenarnya dalam pembatalan SKP yang tidak benar tidak terdapat objek pemeriksaan yang seharusnya diterbitkan, sehingga untuk menerbitkan SKP yang benar harus dilakukan pemeriksaan pajak yang baru/berbeda. Dengan demikian, dalam hal pembatalan SKP yang tidak benar, DJP dapat melakukan tindak lanjut berupa pemeriksaan pajak yang baru/berbeda agar dapat menetapkan pajak yang terutang atas SKP yang telah dibatalkan.

Tindak lanjut dari pembatalan SKPKB tanpa penyampaian SPHP atau PAHP telah diatur lebih lanjut dalam pasal 25 PMK-8/PMK.03/2013. Dalam pasal tersebut dijelaskan bahwa dalam hal dibatalkannya SKP, maka pemeriksaan pajak harus dilanjutkan dengan prosedur pemeriksaan yang belum dilaksanakan. Hal ini sesuai dengan pendapat Komang yang menyatakan pembatalan formal pasal 36 ayat 1 huruf d maka penerbitan SKP dilakukan dengan pemeriksaan, yaitu melanjutkan proses pemeriksaan yang belum dilaksanakan penyampaian SPHP atau pembahasan akhir hasil pemeriksaan sampai dengan dibuatnya LHP dan Nothit. Dengan demikian nantinya SKP sudah diterbitkan melalui proses yang benar.

Dengan demikian, apabila pemeriksaan dilanjutkan dengan dilaksanakannya penyampaian SPHP atau PAHP maka nantinya SKP sudah diterbitkan oleh DJP melalui proses/prosedur formal yang benar. Komang juga menambahkan sifat dari pembatalan SKP tersebut, yaitu pembatalan tersebut sebenarnya bersifat sementara karena akan terbit SKP dengan prosedur yang sudah benar. Selanjutnya atas SKP yang baru diterbitkan apabila ada sengketa tetap dapat diajukan upaya hukum.

Dari pendapat diatas juga diketahui bahwa pembatalan SKP pasal 36 ayat (1) huruf d UU KUP masih bersifat sementara dan masih dapat diajukan upaya hukum apabila telah resmi diterbitkan dengan prosedur pemeriksaan yang benar. Apakah pemeriksaan pajak yang dilanjutkan tersebut dilakukan dengan mekanisme pemeriksaan ulang? Pertanyaan tersebut dijawab oleh Komang bahwa pembatalan SKP berdasarkan pasal 36 ayat 1 huruf d, dianggap SKP tidak pernah terbit atau bahasa sederhana pemeriksaan belum selesai, sehingga prosesnya dilanjutkan dengan prosedur SPHP dan PAHP, LHP, Nothit dan diterbitkan SKP dengan prosedur yang benar.

Dari pendapat diatas dapat disimpulkan bahwa penerbitan SKP yang baru dengan prosedur yang benar tersebut, dilakukan dengan melanjutkan pemeriksaan sebelumnya, bukan melalui mekanisme pemeriksaan ulang. Pemeriksaan dalam hal ini dianggap belum selesai karena belum dipenuhinya hak wajib pajak dalam hal disampaikannya SPHP dan PAHP. Maka dari itu, dalam pembatalan SKP tersebut tidak diatur bahwa dianggap tidak pernah diterbitkan SKP, karena memang belum terbit suatu SKP yang sah sesuai dengan prosedur formal. Jadi, pemeriksaan yang dilanjutkan tersebut masih masuk dalam prosedur pemeriksaan pajak/biasa atau disebut dengan pemeriksaan lanjutan.

Pada dasarnya pemeriksaan ulang tidak dapat dilakukan terhadap SKP yang telah dinyatakan batal oleh DJP ataupun hakim dengan putusannya. Hal ini dikarenakan keadaan hukum ketetapan pajak tersebut yang apabila telah dinyatakan batal, maka dianggap tidak pernah diterbitkan SKP atau proses penerbitan SKP tersebut belum selesai. Padahal, dasar dilakukannya pemeriksaan ulang ialah telah diterbitkan SKP sebelumnya.

Pemeriksaan ulang juga memerlukan persyaratan khusus agar dapat dilaksanakan oleh DJP, yakni terkait terdapatnya *novum*. Hasil pemeriksaan dari kegiatan pemeriksaan ulang merupakan SKPKBT, bukan SKPKB. Hal ini berbeda dengan tindak lanjut dalam hal pembatalan SKP yang menghasilkan SKP baru dengan prosedur formal yang telah dilakukan dengan benar. Dengan demikian, upaya tindak lanjut yang dapat dilakukan oleh DJP terkait dengan SKP yang batal secara formal adalah prosedur pemeriksaan pajak/biasa atau pemeriksaan pajak lanjutan.

## **Hambatan dan Solusi**

Pemeriksaan pajak yang dilakukan oleh pemeriksa pajak, baik pemeriksaan biasa, pemeriksaan ulang, maupun lanjutan, tidak terlepas dari berbagai macam hambatan. Hambatan-hambatan tersebut juga akan memengaruhi bagaimana penyelesaian sengketa hasil pemeriksaan yang akan dihadapi oleh pemeriksa pajak. Hal tersebut mengingat dari hasil pemeriksaan pajak dapat diajukan upaya-upaya hukum oleh wajib pajak apabila merasa tidak puas/tidak sependapat dengan apa yang telah dilakukan oleh pemeriksa pajak dan DJP.

Mengenai hambatan pemeriksaan pajak terhadap sengketa hasil pemeriksaan, Ilham menyatakan pendapatnya bahwa terdapat dua hambatannya, internal dan eksternal. Eksternal itu berarti berasal dari wajib pajak seperti pembatalan SKPKB yang melalui proses hukum gugatan atau yang lainnya. Masih mengenai hambatan eksternal, di DJP sendiri juga bantuan hukum hanya ada 1 seksi di kanwil dan orang-orang tersebut juga mungkin tidak terlalu

berkapasitas bagus di mata hukum. Oleh karena itu di dalam proses pengadilan, DJP menghadapi proses hukum seolah-olah sendirian. Hambatan internal meliputi terdapat sanksi / hukuman dari kantor pajak, entah itu hukuman disiplin atau mungkin diperiksa oleh KITSDA. Kondisi demikian menggambarkan seolah-olah fungsional pemeriksa telah jatuh dan tertimpa tangga.

Dari penjelasan diatas dapat disimpulkan bahwa hambatan dalam melaksanakan kegiatan pemeriksaan pajak terhadap sengketa hasil pemeriksaan terdiri dari dua jenis, yakni hambatan eksternal dan hambatan internal. Faktor eksternal meliputi disediakannya ruang untuk wajib pajak dalam hal mengajukan upaya-upaya hukum di bidang perpajakan terkait hasil pemeriksaan dan sengketa pajak. Berdasarkan penjelasan sebelumnya terdapat berbagai macam upaya hukum pembatalan atas hasil pemeriksaan pajak, meliputi pembatalan SKP yang tidak benar, pembatalan SKP Pasal 36 ayat (1) huruf d UU KUP, dan gugatan ke Pengadilan Pajak.

Di sisi lain, hambatan eksternal juga terjadi di dalam ruang lingkup Kantor Wilayah (Kanwil) DJP. Di dalam Kanwil DJP terdapat seksi bantuan hukum yang dibentuk untuk membantu pemeriksa pajak dalam menghadapi sengketa pajak yang diajukan oleh wajib pajak ke ranah pengadilan. Yang menjadi masalah ialah orang-orang di seksi bantuan hukum tersebut seringkali tidak mempunyai kapasitas yang baik dalam bidang hukum. Hal tersebut mengakibatkan pemeriksa pajak bertindak seolah-olah sendirian dalam menghadapi sengketa pajak dari hasil pemeriksaan. Pasal 66 ayat (3) Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 94/KMK.01/1994 tentang Organisasi dan Tata Kerja Direktorat Jenderal Pajak dijelaskan bahwa seksi bantuan hukum di DJP mempunyai tugas melakukan penyiapan penyusunan bahan petunjuk teknis bantuan hukum serta penyiapan bahan dalam rangka pemberian bantuan hukum.

Hambatan internal dalam pemeriksaan pajak terhadap sengketa hasil pemeriksaan meliputi terdapatnya aturan mengenai sanksi/hukuman dari DJP itu sendiri kepada pemeriksa pajak. Hukuman tersebut dapat meliputi hukuman disiplin atau mungkin dalam bentuk pemeriksaan oleh Kepatuhan Internal dan Transformasi Sumber Daya Aparatur (KITSDA). Kondisi demikian menggambarkan bahwa apabila pemeriksa pajak melakukan kesalahan prosedur pemeriksaan dan mengalami kekalahan di pengadilan maka akan sesuai dengan pepatah yang berbunyi “telah jatuh dan tertimpa tangga pula”.

Dalam menghadapi sengketa pajak di lingkup Pengadilan Pajak, DJP seringkali mengalami kekalahan dalam menghadapi wajib pajak baik sengketa pajak formal maupun

material. Berdasarkan bab sebelumnya dapat diketahui data mengenai penanganan putusan banding/gugatan di Pengadilan pajak hanya memasang target sekitar 40%. Itu pun di tahun 2019 kondisi diperburuk dengan realisasi hanya mencapai 40,54% dari target sebesar 41%. Ilham berpendapat bahwa kondisi tersebut terjadi faktor utamanya akibat kemampuan/kualitas pemeriksa pajak dan kaitannya perihal hukum. Hal seperti ini dapat terjadi dikarenakan tidak semua pegawai pajak pernah masuk ke ruang sidang dan di sisi lain wajib pajak telah menyiapkan pengacara/konsultan pajak dengan segala triknya untuk mengalahkan pegawai pajak. Lebih lanjut pegawai pajak juga tidak pernah dibekali pelajaran tersebut. Walaupun di DJP terdapat kegiatan seperti kunjungan ke pengadilan namun hanya mengamati sebentar dan tidak pernah diajari bagaimana caranya berbicara di hadapan hukum, cara menghormati hakim, cara berbicara dengan hakim, cara melawan perkataan pengacara/konsultan. Dari situ dapat diketahui bahwa dari segi hukum DJP itu kurang, padahal hal tersebut sangat penting. Dan di dalam pengadilan walaupun DJP mungkin pernah salah prosedur namun seringkali kalahnya tidak mempunyai pengalaman di hadapan hukum.

Dari penjelasan tersebut, dapat diketahui bahwa petugas pajak kurang dibekali pengalaman dalam menghadapi wajib pajak di ranah hukum, baik di Pengadilan Pajak maupun di Pengadilan Umum. Hal tersebut mengakibatkan petugas pajak masih merasa asing dengan penyelesaian sengketa pajak di ranah pengadilan. Padahal, hal-hal tersebut sangat penting yang fungsinya agar DJP dapat berbuat banyak di hadapan hukum, terlepas dari siapa yang salah dan siapa yang benar terkait sengketa pajak.

Selain dari kualitas pemeriksa pajak dalam menghadapi pengadilan, kekalahan DJP dalam menangani putusan banding/gugatan di Pengadilan Pajak juga dipengaruhi oleh prosedur pemeriksaan pajak. Dilansir dari *Tempo.co*, Yon Suryayuda (Kepala Sub Bidang Gugatan II Ditjen Pajak) menjelaskan bahwa kekalahan DJP dalam menangani kasus di Pengadilan Pajak disebabkan oleh kapasitas petugas pajak yang masih belum memahami prosedur pemeriksaan pajak sehingga majelis hakim mengalahkan DJP dalam putusannya. Penyebab lain ialah seringkali DJP hanya berpegang pada UU KUP, padahal majelis hakim juga mempertimbangkan aturan yang lebih luas (penafsiran hukum sistematis). Bahwa terjadinya suatu undang-undang selalu berkaitan dan berhubungan dengan peraturan perundang-undangan lain, dan tidak ada undang-undang yang berdiri sendiri lepas sama sekali dari keseluruhan peraturan perundangan-undangan (Mertokusumo, 2003).

Suryayuda, pejabat DJP, juga memberi contoh terkait dengan penerapan konvensi internasional dalam perpajakan. Komang berpendapat bahwa konvensi internasional adalah

salah satu bentuk perjanjian internasional (*tax treaty*) yang disepakati oleh negara-negara yang menandatangani sebagai suatu kesepakatan kedua belah pihak. Konvensi ini mengatur perjanjian internasional salah satunya bagaimana suatu negara sepakat untuk melakukan *tax treaty* dan bagaimana kedudukannya dalam peraturan perundang-undangan pajak domestik negara tersebut. Di Indonesia *tax treaty* merupakan *lex specialis* dari UU PPh yang mana merupakan hukum pajak material, sehingga apabila dalam SKP terdapat penerapan ketentuan *tax treaty* yang tidak sesuai/terdapat sengketa maka diselesaikan dengan sengketa material

Untuk mengatasi permasalahan dalam pelaksanaan pemeriksaan pajak dan sengketa hasil pemeriksaan, diperlukan upaya-upaya yang sesuai dan relevan dengan kebutuhan di lapangan. Menurut Ilham solusi mengatasi permasalahan tersebut DJP harus mempunyai seksi bantuan hukum, walaupun sebenarnya sudah ada seksi bantuan hukum namun harus diperkuat karena kurang kuat. Kurang kuat karena memang jarang menghadapi kasus. Yang sering berhubungan dengan hukum ialah penyidik kanwil, dan ketika dikumpulkan semua pemeriksaan nanti diserahkan ke pengadilan umum. Oleh karena itu solusinya adalah diperkuat lagi bantuan hukum di DJP, tidak hanya di kanwil dan mungkin akan ada di setiap KPP Pratama.

Dari penjelasan diatas dapat disimpulkan bahwa salah satu solusi untuk mengatasi permasalahan dalam pemeriksaan pajak ialah dengan memperkuat seksi bantuan hukum di DJP, baik dari segi kuantitas maupun kualitas. Dengan demikian, pemeriksa pajak dalam melaksanakan tugasnya memerlukan seksi bantuan hukum agar ketika terjadi sengketa yang diajukan ke pengadilan, maka pihak DJP dapat berbuat banyak dan persentase kemenangan akan lebih besar.

Selain yang bersifat represif, dalam menghadapi sengketa hasil pemeriksaan diperlukan juga upaya-upaya pencegahan atau yang bersifat preventif. Upaya preventif yang paling utama adalah memastikan bahwa prosedur formal pemeriksaan pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan. Hal ini didasarkan pada sengketa pajak yang muncul, baik material maupun formal dikarenakan dilaksanakannya kegiatan pemeriksaan (Wahyudi et al., 2017). Namun, peraturan perundang-undangan perpajakan itu sendiri terkadang terjadi friksi satu peraturan dengan peraturan lainnya. Apabila pemeriksa pajak salah dalam memahami peraturan perundang-undangan perpajakan tersebut maka akan memengaruhi kualitas hasil pemeriksaan atau ketetapan pajak yang diterbitkan.

Efektivitas pemeriksaan pajak sangat dipengaruhi oleh beberapa faktor, yakni meliputi faktor pemeriksa pajak, organisasi, peraturan, dan dukungan manajemen DJP (Lim &

Indrawati, 2019). Faktor peraturan tersebut sangat berkaitan dengan regulasi peraturan perundang-undangan perpajakan. Regulasi peraturan perundang-undangan perpajakan merupakan dasar dalam melakukan kegiatan pemeriksaan pajak. Pemeriksaan pajak yang baik dan sah adalah pemeriksaan yang sesuai dengan regulasi, baik dari segi material maupun formal.

Permasalahan regulasi dalam peraturan perundang-undangan perpajakan hanya dapat diatasi apabila dilakukannya suatu harmonisasi. Menurut Ayza (2017) bahwa harmonisasi peraturan perundang-undangan perpajakan dibagi menjadi 2, yaitu harmonisasi *horizontal* (sinkron) dan harmonisasi *vertical* (hierarki). Harmonisasi *horizontal* dapat diartikan bahwa segala peraturan sinkron antara peraturan yang satu dan peraturan yang lainnya. Hal tersebut dapat diwujudkan apabila terdapat konsep yang jelas mengenai peraturan yang lebih khusus diantara peraturan-peraturan lainnya. Selain itu, sinkron juga mempunyai arti bahwa peraturan perundang-undangan perpajakan dilaksanakan oleh pemerintah dengan berdasarkan asas legalitas, asas keadilan, dan asas *good governance* (AUPB), dan asas perlindungan HAM.

Harmonisasi *vertical* terwujud dalam peraturan perundang-undangan perpajakan dibentuk dalam susunan vertikal tidak menyalahi aturan yang memiliki kekuatan hukum lebih tinggi. Peraturan dengan kekuatan hukum yang lebih tinggi harus memberikan perintah atau delegasi kewenangan agar peraturan dibawah undang-undang dapat dibentuk dan dilaksanakan.

Harmonisasi *horizontal* juga tidak hanya terdapat dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Namun, harmonisasi *horizontal* juga dapat dilihat dari pasal-pasal dalam UUD 1945 yang berhubungan Pasal 23 UUD 1945 tentang dengan kewenangan pemerintah dalam memungut pajak, misalnya Pasal 1 ayat (3), Pasal 5 ayat (2) dan 20, Pasal 23, Pasal 24, Pasal 28A-28J, dan Pasal 33 UUD 1945. Sedangkan harmonisasi *vertical* dapat dilihat dari susunan peraturan perundang-undangan perpajakan yang terdiri dari undang-undang perpajakan, peraturan pemerintah, peraturan menteri keuangan, dan peraturan direktur jenderal pajak.

Solusi lain yang diperlukan oleh DJP terkait dengan regulasi perpajakan adalah pemahaman mengenai kepastian hukum. Hal ini penting karena DJP seringkali mempersengketakan suatu kasus yang jelas-jelas akan dikalahkan dalam pengadilan. Dalam sub-bab sebelumnya dijelaskan mengenai studi kasus gugatan pajak yang dikabulkan seluruhnya oleh majelis hakim terkait dengan kesalahan penggunaan NSFP. Berdasarkan Laporan Kinerja DJP 2019, juga mengungkapkan bahwa kegagalan tercapainya IKU

penanganan putusan banding/gugatan di Pengadilan Pajak salah satu faktornya adalah banyaknya kasus koreksi ketentuan formal yang dimentahkan oleh hakim terkait dengan NSFP yang diterbitkan sebelum tanggal jatah nomor seri.

Menurut Marzuki (2011) dalam bukunya yang berjudul *Pengantar Ilmu Hukum* menyatakan bahwa kepastian hukum bukan hanya berupa pasal-pasal dalam undang-undang, melainkan juga adanya konsistensi dalam putusan hakim antara putusan yang satu dengan putusan hukum lainnya untuk kasus serupa yang telah diputuskan. Mengingat banyaknya kasus yang serupa terjadi dalam sengketa pajak di lapangan, maka DJP seharusnya lebih memahami mengenai sengketa pajak yang tidak perlu dipersengketakan lagi di pengadilan.

Berdasarkan penjelasan sebelumnya, dapat diketahui bahwa solusi utama dalam mengatasi segala permasalahan dalam pemeriksaan pajak adalah upaya preventif/pencegahan, yaitu dengan melaksanakan pemeriksaan pajak sesuai dengan prosedur yang ada di dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Hal tersebut juga sesuai dengan pendapat Ilham bahwa yang pasti dalam upaya pencegahan ialah melakukan semua kegiatan sesuai dengan prosedur.

Pemeriksaan pajak yang sesuai dengan prosedur juga dapat dikatakan sebagai pemeriksaan pajak yang efektif. Hal ini didasarkan pada efektivitas pemeriksaan pajak sangat dipengaruhi oleh beberapa faktor, yakni meliputi faktor pemeriksa pajak, organisasi, peraturan, dan dukungan manajemen DJP (Lim & Indrawati, 2019). Faktor peraturan diwujudkan pada kesesuaian prosedur pemeriksaan pajak dengan ketentuan dalam peraturan. Faktor organisasi sangat berkaitan dengan kultur/budaya dan kecondusifan yang terdapat di kantor. Faktor dukungan manajemen dicerminkan dari upaya perlindungan dan dukungan keyakinan terhadap pemeriksa pajak. Faktor pemeriksa pajak sangat berkaitan dengan kualitas pemeriksa pajak secara individu, yakni meliputi keahlian, keterampilan, profesionalisme, integritas, dll.

Berbicara mengenai efektivitas pemeriksaan pajak, terdapat juga faktor-faktor yang tidak terlalu menunjukkan pengaruh yang signifikan. Hal ini juga penting dipelajari karena seringkali dalam memahami pemeriksaan pajak yang efektif, harus dapat diidentifikasi dengan jelas antara faktor yang kuat pengaruhnya dan yang tidak. Faktor lain yang belum tampak signifikan memengaruhi efektivitas pemeriksaan pajak meliputi faktor independensi DJP, wajib pajak, dan kualitas pemeriksaan (Lim & Indrawati, 2019).

Dari penjelasan diatas, terdapat hal menarik bahwa ternyata kualitas pemeriksaan belum tampak memengaruhi efektivitas pemeriksaan pajak. Berdasarkan data yang diperoleh sebelumnya, yakni data kinerja pemeriksaan pajak dalam LAKIN DJP secara umum

menunjukkan tercapainya target atau dapat dikatakan efektif. Namun, indikator dalam mengukur kinerja pemeriksaan tersebut ialah IKU tingkat efektivitas yang mana merupakan ukuran yang menunjukkan kualitas suatu pemeriksaan pajak. Padahal, penjelasan sebelumnya menunjukkan bahwa kualitas pemeriksaan tidak memengaruhi efektivitas pemeriksaan pajak secara signifikan.

Dari penjelasan diatas, dapat diambil kesimpulan bahwa pemeriksaan pajak di Indonesia masih belum efektif. Alasan untuk memperkuat pendapat tersebut, juga dapat ditinjau dari data penanganan putusan banding/gugatan ke Pengadilan Pajak. Data tersebut menunjukkan bagaimana sengketa pajak dari hasil pemeriksaan dapat dipertahankan objeknya oleh DJP dalam sengketa pajak banding/gugatan ke Pengadilan Pajak. Dari data pada bab sebelumnya, dapat diketahui bahwa DJP di tahun 2017-2019 hanya memasang target penanganan banding/gugatan sebesar sekitar 40%. Hal ini menunjukkan bahwa dalam proses upaya hukum banding/gugatan, objek hasil pemeriksaan yang berupa penetapan pajak sekitar 60% bagiannya akan hilang karena sengketa pajak tersebut akan dimenangkan oleh wajib pajak.

## **KESIMPULAN**

Pemeriksaan ulang hanya dapat dilaksanakan oleh DJP apabila ditemukannya *novum* (data baru) yang tidak ditemukan sebelumnya saat pemeriksaan pajak. Batalnya ketetapan pajak secara formal murni akibat terjadinya kesalahan prosedur formal/tata cara pada saat pemeriksaan pajak. Ketetapan pajak yang batal secara formal dapat dilakukan upaya tindak lanjut oleh pemeriksa pajak, yakni berupa pemeriksaan yang baru atau pemeriksaan pajak lanjutan. Pemeriksaan pajak yang baru artinya pemeriksaan pajak dilakukan dengan mekanisme pemeriksaan biasa dengan tujuan yang berbeda/terlepas dengan pemeriksaan pajak sebelumnya. Pemeriksaan pajak yang baru dilakukan apabila pembatalan ketetapan pajak terjadi akibat SKP yang tidak benar. Objek pemeriksaan dalam pemeriksaan ini berbeda dengan hasil pemeriksaan sebelumnya, walaupun pemeriksaan yang baru dilakukan terhadap wajib pajak yang sama dan dasar penerbitan ketetapan pajak yang telah dibatalkan. Pemeriksaan pajak yang baru dilakukan karena dalam hal pembatalan SKP yang tidak benar, pada hakikatnya tidak ada sengketa dan tidak seharusnya SKP tersebut diterbitkan oleh DJP. Pemeriksaan lanjutan artinya pemeriksaan pajak yang dilaksanakan melanjutkan pemeriksaan pajak sebelumnya. Pemeriksaan pajak lanjutan dilakukan apabila saat pemeriksaan pajak sebelumnya tidak disampaikannya SPHP atau tidak dilaksanakannya PAHP bersama wajib

pajak. Pemeriksaan lanjutan dilaksanakan dengan melanjutkan prosedur pemeriksaan yang terlewat, yakni penyampaian SPHP dan/atau PAHP. Pemeriksaan pajak lanjutan dalam hal ini dilakukan karena pembatalan ketetapan pajak masih bersifat sementara sehingga pemeriksaan pajak harus dilanjutkan dengan menerbitkan ketetapan pajak yang sesuai dengan prosedur formal.

Dalam hal pemeriksaan pajak yang dilaksanakan sebagai upaya tindak lanjut terhadap SKPKB yang batal secara formal, terdapat hambatan-hambatan dalam proses pelaksanaannya. Hambatan-hambatan tersebut umumnya dibagi menjadi dua, yaitu faktor eksternal dan faktor internal. Faktor eksternal meliputi disediakannya upaya hukum perpajakan, kurangnya pengalaman pegawai pajak di hadapan hukum, dan kurangnya peran seksi bantuan hukum dalam menghadapi sengketa hasil pemeriksaan. Faktor internal berupa terdapatnya sanksi/hukuman disiplin kepada pegawai pajak yang lalai dalam menjalankan tugasnya dalam melaksanakan pemeriksaan pajak dan mengalami kekalahan di pengadilan. Solusi untuk mengatasi hambatan pemeriksaan pajak dalam upaya tindak lanjut terhadap SKPKB yang batal secara formal dapat dilakukan dari sisi regulasi dan efektivitas pemeriksaan pajak. Dari sisi regulasi, dapat dilaksanakan dengan harmonisasi peraturan yang dilakukan secara *horizontal* melalui sinkronisasi antar peraturan yang setara dan secara *vertical* melalui penyusunan peraturan dengan hierarki yang benar sesuai dengan kekuatan hukum mana yang lebih tinggi. Selain itu, permasalahan dapat diatasi apabila DJP dapat memahami dengan baik konsep kepastian hukum dalam penyelesaian sengketa hasil pemeriksaan. Dari sisi efektivitas pemeriksaan pajak, pemeriksa pajak harus memastikan bahwa telah melaksanakan prosedur formal pemeriksaan pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan. Hal ini merupakan upaya preventif agar tidak terjadi sengketa pajak formal yang dapat membatalkan SKPKB yang telah diterbitkan. Selain itu, efektivitas pemeriksaan pajak juga sangat dipengaruhi oleh beberapa faktor, yakni meliputi faktor pemeriksa pajak, organisasi, peraturan, dan dukungan manajemen DJP.

## DAFTAR PUSTAKA

- Ayalew, E. (2014). *Factors Affecting Tax Audit Effectiveness: A Study on Category "A" Taxpayers in Bahir Dar City Administration Revenue Office*. Thesis, Department of Accounting & Finance, College of Business & Economics, Bahir Dar University.
- Ayza, B. (2017). *Hukum Pajak Indonesia*. Jakarta: Kencana.
- Direktorat Jenderal Pajak. n.d. Retrieved 6 June 2020, from <https://www.pajak.go.id/id/tax-treaty>
- ERCA. (2010). *Tax & PCA Audit Policy & Strategy*. Tax Audit Directorate.

- Evelyn. (2014). *Upaya Hukum Wajib Pajak Badan terhadap Hasil Pemeriksaan Pajak*. *Premise Law Journal*.
- Kemenkeu.go.id. (2020). *APBN 2020*. <https://www.kemenkeu.go.id/apbn2020>
- Kirchler, E. (2007). *The Economic Psychology of Tax Behavior*. New York: Cambridge University Press.
- Lim, S. A., & Indrawati, L. (2019). *Tinjauan Teoritis Efektivitas Pemeriksaan di Indonesia*. BIP's: Jurnal Bisnis Perspektif.
- Mardiasmo. (2011). *Perpajakan Edisi Revisi 2011* (16th ed.). Andi.
- Marzuki, P. M. (2011). *Pengantar Ilmu Hukum Edisi Revisi*. Jakarta: Kencana.
- Mertokusumo, S. (2003). *Mengenal Hukum: Suatu Pengantar Edisi Ke-lima*. Yogyakarta: Liberty.
- OECD. (2006). *Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches*. Centre For Tax Policy and Administration, Paris: OECD Publishing.
- Prasongko, Dias. (2010). *Tempo.co*. Desember 12. Retrieved 8 January 2020, from <https://bisnis.tempo.co/read/291502/ditjen-pajak-sering-keok-di-pengadilan-pajak/full&view=ok>
- Ramdan, D. M. (2019). *Kontan.co.id*. Maret 22. Retrieved 8 January 2020, from <https://nasional.kontan.co.id/news/tax-ratio-indonesia-rendah-ini-yang-harus-dilakukan-otoritas-pajak>
- Resmi, S. (2008). *Perpajakan, Teori dan Kasus, Buku 1 Edisi 4*. Salemba Empat.
- S., M. F. (2018). *Hukum Pajak di Indonesia: Suatu Pengantar Ilmu Hukum Terapan di Bidang Perpajakan*. Jakarta: Kencana.
- Sen, D. K., & Bala, S. K. (2002). *Tax audit: Bangladesh panorama*. *Managerial Auditing Journal*, 17(8).
- Setiyaji, G., & Amir, H. (2005). *Evauasi Kinerja Sistem Perpajakan Indonesia*. *Jurnal Ekonomi*.
- Soemitro, R. (1977). *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan 1944*. Bandung: Eresco.
- Suwiknyo, E. (2019). *Kekalahan Ditjen Pajak di Pengadilan Bukti Lemahnya Mitigasi Sengketa*. Retrieved 8 January 2020, from <https://ekonomi.bisnis.com/read/20190814/259/1136320/kekalahan-ditjen-pajak-di-pengadilan-bukti-lemahnya-mitigasi-sengketa>
- Taroreh, J. A. (2013). *Pemeriksaan dan Penyidikan terhadap Pelanggaran Pajak*. *Lex Crimen*.
- Wahyudi, T., Ludigdo, U., & Djamhuri, A. (2017). *Sengketa Pajak dalam Perspektif Pemeriksa Pajak (Sebuah Studi Fenomenologi)*. *Jurnal Riset Dan Aplikasi: Akuntansi Dan Manajemen*.