

WAJIB PAJAK BADAN TIDAK MEMINJAMKAN DOKUMEN DALAM PEMERIKSAAN, DAPATKAH DILAKUKAN PEMERIKSAAN BUKTI PERMULAAN?

Suwadi

Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pajak

Jalan Sakti Raya Nomor 1 Kemanggisan, Jakarta Barat, Indonesia

email: suwadidoang@gmail.com

ABSTRAK

Ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang mengatur bahwa Wajib Pajak badan yang dilakukan pemeriksaan yang tidak meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen sehingga tidak dapat diuji besarnya penghasilan kena pajak, maka penghasilan kena pajak dapat dihitung secara jabatan. Ketentuan tersebut diatur dalam peraturan pelaksanaan dari Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Ketentuan tersebut dalam pelaksanaannya dapat diinterpretasikan oleh Pemeriksa Pajak untuk tidak mengusulkan pemeriksaan bukti permulaan. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui apakah Wajib Pajak Badan yang dilakukan pemeriksaan yang tidak meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen sehingga tidak dapat diuji besarnya penghasilan kena pajak dapat diusulkan pemeriksaan bukti permulaan dan ketentuan peraturan pelaksanaan terkait perlu dilakukan penyempurnaan. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian yuridis normatif berupa penelitian terhadap taraf sinkronisasi hukum. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Wajib Pajak badan yang dilakukan pemeriksaan yang tidak meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen sehingga tidak dapat diuji besarnya penghasilan kena pajak dapat ditindaklanjuti dengan penghitungan penghasilan kena pajak secara jabatan atau pengusulan pemeriksaan bukti permulaan. Dengan demikian, ketentuan peraturan pelaksanaan terkait akan menjadi lebih baik kalau dilakukan penyempurnaan.

Kata kunci:

Wajib Pajak Badan, pemeriksaan, tidak meminjamkan dokumen, penghasilan kena pajak dapat dihitung secara jabatan, pemeriksaan bukti permulaan

ABSTRACT

The provisions of taxation legislation which regulate that corporate taxpayer who is audited that does not lend books, records, and/or documents and therefore the amount of taxable income can not be tested, so taxable income can be calculated ex-officio. The provisions are regulated in the implementing regulation of the General Provisions and Tax Procedures Law. Such provision on the level of implementation can be interpreted by Tax Auditor for not proposing preliminary investigation. The purpose of this research is to know whether corporate taxpayer who is audited that does not lend books, records and/or documents so can not be tested the amount of taxable income can be done preliminary investigation and whether the provisions of the related implementing regulations need to be done improvement. The method used in this research is normative juridical research in the form of research on the level of legal synchronization. The results of the research show that corporate taxpayer who is audited that does not lend books, records, and/or documents and therefore the amount of taxable income can not be tested can be followed up by calculating taxable income ex-officio or proposing preliminary investigation. Thus, the provisions of the related implementing regulations will be better if improvements are made.

Keywords:

Corporate taxpayer, auditing, not lending documents, taxable income can be calculated ex-officio, preliminary investigation

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Dalam pemungutan pajak yang menggunakan sistem *self assessment*, di mana Wajib Pajak diberikan kepercayaan penuh untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan sendiri kewajiban perpajakannya, pemeriksaan merupakan instrumen penting dalam fungsi penegakan hukum. Pemeriksaan tersebut kadangkala menemui kendala dalam pelaksanaannya karena Wajib Pajak tidak memenuhi sebagian atau bahkan seluruh permintaan peminjaman buku, catatan, dan/atau dokumen yang diperlukan oleh Pemeriksa Pajak dalam rangka menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak.

Ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan mengatur bahwa Wajib Pajak Badan yang diperiksa yang tidak meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen yang diperlukan dalam pemeriksaan sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak, maka penghasilan kena pajaknya dapat dihitung secara jabatan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Ketentuan tersebut diatur dalam peraturan pelaksanaan dari Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 (selanjutnya disebut Undang-undang KUP). Ketentuan peraturan pelaksanaan tersebut adalah:

- Pasal 11 ayat (4) Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan (selanjutnya disebut PP 74 Tahun 2011); dan
- Pasal 31 ayat (1) dan ayat (2) Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan sebagaimana telah diubah dengan PMK Nomor 184/PMK.03/2015 (selanjutnya disebut PMK No. 17/PMK.03/2013 stdd PMK No. 184/PMK.03/2015).

Pasal 11 ayat (4) PP 74 Tahun 2011 menyebutkan bahwa “Dalam hal Wajib Pajak badan yang diperiksa tidak memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud pada ayat (2) sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak, penghasilan kena pajaknya dapat dihitung secara jabatan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.” Adapun kewajiban sebagaimana dimaksud pada Pasal 11 ayat (2) PP 74 Tahun 2011 yang harus dipenuhi Wajib Pajak adalah kewajiban Wajib Pajak memenuhi permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen, serta data, informasi, dan keterangan lain yang diperlukan dalam pemeriksaan dalam jangka waktu paling lama satu bulan sejak permintaan disampaikan.

Selanjutnya, dalam Pasal 31 ayat (1) dan ayat (2) PMK No. 17/PMK.03/2013 stdd PMK No. 184/PMK.03/2015 disebutkan sebagai berikut:

“(1) Dalam hal Wajib Pajak tidak atau tidak sepenuhnya meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain yang diminta berdasarkan berita acara tidak dipenuhinya permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen, Pemeriksa Pajak harus menentukan dapat atau tidaknya melakukan pengujian dalam rangka menghitung besarnya penghasilan kena pajak berdasarkan bukti kompeten yang cukup sesuai standar pelaksanaan pemeriksaan.

- (2) Dalam hal pemeriksaan dilakukan terhadap Wajib Pajak orang pribadi yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas atau Wajib Pajak badan, dan Pemeriksa Pajak tidak dapat melakukan pengujian dalam rangka menghitung besarnya penghasilan kena pajak, penghasilan kena pajak dapat dihitung secara jabatan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.”

Ketentuan tersebut pada tingkat pelaksanaannya dapat diinterpretasikan oleh Pemeriksa Pajak untuk tidak mengusulkan pemeriksaan bukti permulaan terhadap Wajib Pajak badan tersebut karena frasa “dapat dihitung secara jabatan” secara tersirat lebih menekankan pada pengenaan pajak dengan menerbitkan Surat Ketetapan Pajak dengan penghitungan penghasilan kena pajak secara jabatan.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang tersebut di atas maka rumusan masalah yang diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

- Apakah Wajib Pajak badan yang tidak memenuhi kewajiban meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen yang diperlukan dalam pemeriksaan dapat dilakukan pemeriksaan bukti permulaan?
- Apakah ketentuan peraturan pelaksanaan terkait dengan tindak lanjut bagi Wajib Pajak badan yang tidak meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen yang diperlukan dalam pemeriksaan perlu dilakukan penyempurnaan?

1.3. Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

- untuk mengetahui apakah Wajib Pajak badan yang tidak memenuhi kewajiban meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen yang diperlukan dalam pemeriksaan dapat dilakukan pemeriksaan bukti permulaan;
- untuk mengetahui apakah ketentuan peraturan pelaksanaan terkait dengan tindak lanjut bagi Wajib Pajak badan yang tidak meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen yang diperlukan dalam pemeriksaan perlu dilakukan penyempurnaan.

2. KERANGKA TEORITIS

2.1. Teori Hirarki Norma Hukum (*Stufentheorie*) dan Hirarki Perundang-undangan di Indonesia

2.1.1. Teori Hirarki Norma Hukum (*Stufentheorie*)

Teori hirarki norma hukum dikemukakan oleh Hans Kelsen. Kelsen dalam Sirajuddin, Fatkhurohman, dan Zulkarnain (2015: 42) berpendapat sebagai berikut:

“Norma-norma hukum itu berjenjang-jenjang dan berlapis-lapis dalam suatu hirarki tata susunan, dimana suatu norma yang lebih rendah berlaku, bersumber dan berdasar pada norma yang lebih tinggi lagi, demikian seterusnya norma yang tidak dapat ditelusuri lebih lanjut dan bersifat hipotesis dan fiktif, yaitu norma Dasar (*Grundnorm*). Norma Dasar yang merupakan norma tertinggi dalam sistem norma tersebut, tidak lagi dibentuk oleh suatu norma yang lebih tinggi lagi tetapi norma itu ditetapkan terlebih dahulu oleh masyarakat sebagai norma dasar yang merupakan gantungan bagi norma yang berada dibawahnya.”

Berdasarkan teori hirarki norma hukum yang dikemukakan oleh Hans Kelsen tersebut di atas, tampak bahwa norma-norma hukum itu berjenjang-jenjang dan berlapis-lapis dalam suatu hirarki tata susunan, dimana suatu norma yang lebih rendah berlaku, bersumber dan berdasar pada norma yang lebih tinggi lagi, demikian seterusnya sampai dengan pada norma yang telah ditetapkan terlebih dahulu oleh masyarakat sebagai norma dasar yang merupakan gantungan bagi norma yang berada dibawahnya.

Teori yang dikemukakan Kelsen tersebut dikembangkan oleh salah satu muridnya yang bernama Hans Nawiasky. Nawiasky dalam Sirajuddin, Fatkhurohman, dan Zulkarnain (2015: 43) menyebutkan sebagai berikut:

“Nawiasky dalam bukunya yang berjudul *Algemeine Rechtslehre* mengemukakan bahwa sesuai dengan teori Hans Kelsen suatu norma hukum dari negara manapun selalu berlapis-lapis dan berjenjang-jenjang, dimana norma yang dibawah berlaku, berdasar dan bersumber pada norma yang lebih tinggi, norma yang lebih tinggi berlaku, berdasar dan bersumber pada norma yang lebih tinggi lagi, sampai pada norma yang lebih tertinggi yang disebut norma dasar. Tetapi Nawiasky mengelompokkan norma-norma hukum dalam suatu negara itu menjadi 4 (empat) kelompok besar yang terdiri dari:

- Kelompok I : *Staatfundamentalnorm* (norma fundamental negara)
- Kelompok II : *Staatgrundgesetz* (aturan dasar/pokok negara)
- Kelompok III : *Formell Gesetz* (Undang-undang formal)
- Kelompok IV : *Verordnung & Autonome Satzung* (aturan pelaksana & aturan otonom).”

Lebih lanjut, Sirajuddin, Fatkhurohman, dan Zulkarnain (2015: 43-44) menjelaskan bahwa *staatfundamentalnorm* (norma fundamental negara) menurut Nawiasky merupakan dasar bagi pembentukan konstitusi atau undang-undang dasar suatu negara dan termasuk norma pengubahannya. Adapun *staatgrundgesetz* (aturan dasar/pokok negara) merupakan kelompok norma hukum di bawah norma fundamental negara dan masih bersifat pokok dan merupakan aturan-aturan umum yang masih bersifat garis besar dan setiap aturan dasar/pokok negara biasanya diatur hal-hal mengenai pembagian kekuasaan negara di puncak pemerintahan dan selain itu diatur juga hubungan antara lembaga-lembaga tinggi negara serta hubungan antara negara dan warga negara. Sementara *formell gesetz* (undang-undang formal) merupakan kelompok norma di bawah aturan dasar/pokok negara dan norma hukum ini bersifat konkrit dan terinci dan sudah dapat langsung berlaku dalam masyarakat dan sudah mencantumkan sanksi-sanksi. Terakhir, *verordnung & autonome satzung* (aturan pelaksanaan & aturan otonom) merupakan peraturan pelaksanaan dan peraturan otonom yang berada di bawah undang-undang yang berfungsi menyelenggarakan ketentuan dalam ketentuan dalam undang-undang, di mana peraturan pelaksanaan bersumber dari kewenangan delegasi sedangkan peraturan otonom bersumber dari kewenangan atribusi.

2.1.2. Hirarki Peraturan Perundang-undangan di Indonesia

Hierarki peraturan perundang-undangan di Indonesia diatur dalam Pasal 7 dan Pasal 8 Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan

Perundang-Undangan (untuk selanjutnya disebut Undang-undang No. 12 Tahun 2011). Jenis dan hirarki peraturan perundang-undangan adalah sebagai berikut:¹

- a. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
- b. Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat;
- c. Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang;
- d. Peraturan Pemerintah;
- e. Peraturan Presiden;
- f. Peraturan Daerah Provinsi; dan
- g. Peraturan Daerah Kabupaten/Kota.

Yang dimaksud dengan “Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat” adalah Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat Sementara dan Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat yang masih berlaku sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 dan Pasal 4 Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat Republik Indonesia Nomor: I/MPR/2003 tentang Peninjauan Terhadap Materi dan Status Hukum Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat Sementara dan Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat Tahun 1960 sampai dengan Tahun 2002, tanggal 7 Agustus 2003.² Adapun termasuk dalam Peraturan Daerah Provinsi adalah Qanun yang berlaku di Provinsi Aceh dan Peraturan Daerah Khusus (Perdasus) serta Peraturan Daerah Provinsi (Perdasi) yang berlaku di Provinsi Papua dan Provinsi Papua Barat dan termasuk dalam Peraturan Daerah Kabupaten/Kota adalah Qanun yang berlaku di Kabupaten/Kota di Provinsi Aceh.³

Masing-masing jenis peraturan perundang-undangan tersebut di atas mempunyai kekuatan hukum. Adapun kekuatan hukum peraturan perundang-undangan adalah sesuai dengan hirarki peraturan perundang-undangan tersebut di atas. Sedangkan yang dimaksud dengan “hirarki” adalah penjenjangan setiap jenis peraturan perundang-undangan yang didasarkan pada asas bahwa peraturan perundang-undangan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi.⁴

Selain itu, terdapat jenis peraturan perundang-undangan selain yang telah diuraikan di atas, yaitu mencakup peraturan yang ditetapkan oleh Majelis Permusyawaratan Rakyat, Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Daerah, Mahkamah Agung, Mahkamah Konstitusi, Badan Pemeriksa Keuangan, Komisi Yudisial, Bank Indonesia, Menteri, badan, lembaga, atau komisi yang setingkat yang dibentuk dengan Undang-Undang atau Pemerintah atas perintah Undang-Undang, Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Provinsi, Gubernur, Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Kabupaten/Kota, Bupati/Walikota, Kepala Desa atau yang setingkat.⁵ Adapun yang dimaksud dengan “Peraturan Menteri” adalah peraturan yang ditetapkan oleh menteri berdasarkan materi muatan dalam rangka penyelenggaraan urusan tertentu dalam pemerintahan.⁶ Peraturan perundang-undangan tersebut diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi atau dibentuk berdasarkan

¹ Pasal 7 ayat (1) Undang-undang No. 12 Tahun 2011

² Penjelasan Pasal 7 ayat (1) huruf b Undang-undang No. 12 Tahun 2011

³ Penjelasan Pasal 7 ayat (1) huruf f dan g Undang-undang No. 12 Tahun 2011

⁴ Pasal 7 ayat (2) Undang-undang No. 12 Tahun 2011 dan penjelasannya

⁵ Pasal 8 ayat (1) Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011

⁶ Penjelasan Pasal 8 ayat (1) Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011

kewenangan.⁷ Yang dimaksud dengan “berdasarkan kewenangan” adalah penyelenggaraan urusan tertentu pemerintahan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.⁸

2.2. Pengertian Pemeriksaan, Pemeriksaan Bukti Permulaan, dan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan

Pengertian pemeriksaan dan pemeriksaan bukti permulaan diatur dalam Pasal 1 Undang-undang KUP. Yang dimaksud 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.⁹ Berdasarkan pengertian pemeriksaan tersebut, tujuan pemeriksaan adalah untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Pemeriksaan harus dilaksanakan oleh Pemeriksa Pajak secara objektif dan professional berdasarkan suatu standar pemeriksaan.

Selanjutnya, yang dimaksud pemeriksaan bukti permulaan adalah pemeriksaan yang dilakukan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan.¹⁰ Berdasarkan pengertian pemeriksaan bukti permulaan tersebut, tujuan pemeriksaan bukti permulaan adalah untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan. Adapun yang dimaksud bukti permulaan adalah keadaan, perbuatan, dan/atau bukti berupa keterangan, tulisan, atau benda yang dapat memberikan petunjuk adanya dugaan kuat bahwa sedang atau telah terjadi suatu tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan oleh siapa saja yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.¹¹

Undang-undang KUP tidak mengatur pengertian tindak pidana di bidang perpajakan. Pengertian tindak pidana di bidang perpajakan diatur dalam Pasal 1 angka 5 PMK Nomor 239/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pemeriksaan Bukti Permulaan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan adalah sebagai berikut: “Tindak pidana di bidang perpajakan adalah perbuatan yang diancam sanksi pidana oleh undang-undang di bidang perpajakan yang meliputi Pasal 38, Pasal 39, Pasal 39A, Pasal 41, Pasal 41A, Pasal 41B, Pasal 41C, dan Pasal 43 Undang Undang KUP, Pasal 24 dan Pasal 25 Undang-Undang PBB, Pasal 13 dan Pasal 14 Undang-Undang Bea Meterai, dan Pasal 41A Undang-Undang PPSP.”

2.3. Kewenangan Direktur Jenderal Pajak Melakukan Pemeriksaan dan Pemeriksaan Bukti Permulaan

Kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan pemeriksaan diatur dalam Pasal 29 ayat (1) Undang-undang KUP. Dalam Pasal 29 ayat (1) tersebut disebutkan bahwa “Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan

⁷ Pasal 8 ayat (2) Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011

⁸ Penjelasan Pasal 8 ayat (2) Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011

⁹ Pasal 1 angka 25 Undang-undang KUP

¹⁰ Pasal 1 angka 27 Undang-undang KUP

¹¹ Pasal 1 angka 26 Undang-undang KUP

untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.” Pemeriksaan harus dilakukan sesuai dengan tata cara pemeriksaan yang telah ditetapkan. Berdasarkan Pasal 31 ayat (1) Undang-undang KUP, tata cara pemeriksaan diatur dengan atau berdasarkan PMK. PMK yang mengaturnya adalah PMK No.17/PMK.03/2013 stdd PMK No.184/PMK.03/2015.

Selanjutnya, kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan pemeriksaan bukti permulaan diatur dalam Pasal 43A ayat (1) Undang-undang KUP. Dalam Pasal 43A ayat (1) tersebut disebutkan bahwa “Direktur Jenderal Pajak berdasarkan informasi, data, laporan, dan pengaduan berwenang melakukan pemeriksaan bukti permulaan sebelum dilakukan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.” Adapun tata cara pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana di bidang perpajakan, berdasarkan Pasal 43A ayat (4) Undang-undang KUP, diatur dengan atau berdasarkan PMK. PMK yang mengaturnya adalah PMK No. 239/PMK.03/2014.

2.4. Ketentuan Kewajiban Wajib Pajak Untuk Meminjamkan Buku, Catatan, dan/atau Dokumen yang Diperlukan dalam Rangka Pemeriksaan

Ketentuan terkait kewajiban Wajib Pajak untuk meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen yang diperlukan dalam rangka pemeriksaan diatur dalam Undang-undang KUP, PP 74 Tahun 2011, dan PMK No.17/PMK.03/2013 stdd PMK No.184/PMK.03/2015.

2.4.1. Ketentuan dalam Undang-undang KUP

Dalam Undang-undang KUP, ketentuan terkait dengan kewajiban Wajib Pajak untuk meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen yang diperlukan dalam rangka pemeriksaan diatur dalam Pasal 29 ayat (3), ayat (3a), dan ayat (4). Berikut ini kutipan Pasal 29 ayat (3), ayat (3a), dan ayat (4) tersebut.

“(3) Wajib Pajak yang diperiksa wajib :

- a. memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasarnya, dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak;
- b. memberikan kesempatan untuk memasuki tempat atau ruang yang dipandang perlu dan memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan; dan/atau
- c. memberikan keterangan lain yang diperlukan.

(3a) Buku, catatan, dan dokumen, serta data, informasi, dan keterangan lain sebagaimana dimaksud pada ayat (3) wajib dipenuhi oleh Wajib Pajak paling lama 1 (satu) bulan sejak permintaan disampaikan.

(4) Apabila dalam mengungkapkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen serta keterangan yang diminta, Wajib Pajak terikat oleh suatu kewajiban untuk merahasiakannya, maka kewajiban untuk merahasiakan itu ditiadakan oleh permintaan untuk keperluan pemeriksaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1).”

Selanjutnya, dalam memori penjelasan Pasal 29 ayat (3), ayat (3a), dan ayat (4) Undang-undang KUP tersebut, salah satunya disebutkan bahwa apabila Wajib Pajak menyelenggarakan pencatatan atau pembukuan dengan menggunakan proses

pengolahan data secara elektronik (*electronic data processing/EDP*), baik yang diselenggarakan sendiri maupun yang diselenggarakan melalui pihak lain, Wajib Pajak harus memberikan akses kepada petugas pemeriksa untuk mengakses dan/atau mengunduh data dari catatan, dokumen, dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak.

2.4.2. Ketentuan dalam PP 74 Tahun 2011

Dalam PP 74 Tahun 2011, ketentuan terkait dengan kewajiban Wajib Pajak untuk meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen yang diperlukan dalam rangka pemeriksaan diatur dalam Pasal 11 ayat (1) dan ayat (2). Berikut ini kutipan Pasal 11 ayat (1) dan ayat (2) tersebut.

“(1) Wajib Pajak yang diperiksa wajib:

- a. memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasarnya, dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak;
- b. memberikan kesempatan untuk memasuki tempat atau ruang yang dipandang perlu dan memberi bantuan guna kelancaran Pemeriksaan; dan/atau
- c. memberikan keterangan lain yang diperlukan.

(2) Buku, catatan, dan dokumen, serta data, informasi, dan keterangan lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) wajib dipenuhi oleh Wajib Pajak paling lama 1 (satu) bulan sejak permintaan disampaikan.”

Memori penjelasan Pasal 11 ayat (1) dan ayat (2) PP 74 Tahun 2011 tersebut menyebutkan “Cukup jelas”.

2.4.3. Ketentuan dalam PMK No.17/PMK.03/2013 stdd PMK No.184/PMK.03/2015

Ketentuan terkait dengan kewajiban Wajib Pajak untuk meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen yang diperlukan dalam rangka pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dalam PMK No.17/PMK.03/2013 stdd PMK No.184/PMK.03/2015 diatur dalam Pasal 14.

Dalam pelaksanaan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dengan jenis pemeriksaan lapangan, Wajib Pajak wajib:¹²

- a. memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak;
- b. memberikan kesempatan untuk mengakses dan/atau mengunduh data yang dikelola secara elektronik;
- c. memberikan keterangan lisan dan/atau tertulis yang diperlukan.

¹² Pasal 14 ayat (1) PMK No.17/PMK.03/2013 stdd PMK No.184/PMK.03/2015

Selanjutnya, dalam pelaksanaan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dengan jenis pemeriksaan kantor, Wajib Pajak wajib:¹³

- a. memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan, dan dokumen lain termasuk data yang dikelola secara elektronik, yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak;
- b. memberikan keterangan lisan dan/atau tertulis yang diperlukan.

Adapun tata cara peminjaman buku, catatan, dan/atau dokumen Wajib Pajak dalam pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan, baik untuk pemeriksaan lapangan maupun pemeriksaan kantor, dalam PMK No.17/PMK.03/2013 stdd PMK No.184/PMK.03/2015 diatur dalam Pasal 28 sampai dengan Pasal 30 sebagai berikut:

- a. Peminjaman buku, catatan, dan/atau dokumen dalam pemeriksaan lapangan berlaku ketentuan sebagai berikut:
 - 1) buku, catatan, dan/atau dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain yang diperlukan dan diperoleh/ditemukan pada saat pelaksanaan pemeriksaan di tempat Wajib Pajak, dipinjam pada saat itu juga dan Pemeriksa Pajak membuat bukti peminjaman dan pengembalian buku, catatan, dan dokumen.
 - 2) dalam hal buku, catatan, dan/atau dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain yang diperlukan belum ditemukan atau diberikan oleh Wajib Pajak pada saat pelaksanaan pemeriksaan sebagaimana dimaksud pada angka 1), Pemeriksa Pajak membuat surat permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen yang dilampiri dengan daftar buku, catatan, dan/atau dokumen yang wajib dipinjamkan.
 - 3) dalam hal untuk mengakses dan/atau mengunduh data yang dikelola secara elektronik diperlukan peralatan dan/atau keahlian khusus, Pemeriksa Pajak dapat meminta bantuan kepada:
 - a) Wajib Pajak untuk menyediakan tenaga dan/atau peralatan atas biaya Wajib Pajak; atau
 - b) seorang atau lebih yang memiliki keahlian tertentu, baik yang berasal dari Direktorat Jenderal Pajak maupun yang berasal dari luar Direktorat Jenderal Pajak.
- b. Peminjaman buku, catatan, dan/atau dokumen dalam pemeriksaan kantor berlaku ketentuan sebagai berikut:
 - 1) daftar buku, catatan, dan/atau dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain yang diperlukan oleh Pemeriksa Pajak, harus dilampirkan pada Surat Panggilan Dalam Rangka Pemeriksaan Kantor.
 - 2) buku, catatan, dan/atau dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain sebagaimana dimaksud pada angka 1), wajib dipinjamkan pada saat Wajib Pajak memenuhi panggilan dalam rangka pemeriksaan kantor dan Pemeriksa Pajak membuat bukti peminjaman dan pengembalian buku, catatan, dan dokumen.
 - 3) dalam hal buku, catatan, dan/atau dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain yang diperlukan belum tercantum dalam lampiran Surat Panggilan Dalam Rangka Pemeriksaan Kantor

¹³ Pasal 14 ayat (2) PMK No.17/PMK.03/2013 stdd PMK No.184/PMK.03/2015

- sebagaimana dimaksud pada angka 1), Pemeriksa Pajak membuat surat permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen.
- c. Buku, catatan, dan/atau dokumen termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain tersebut, wajib diserahkan oleh Wajib Pajak kepada Pemeriksa Pajak paling lama satu bulan sejak surat permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen disampaikan.
 - d. Setiap penyerahan buku, catatan, dan/atau dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain dari Wajib Pajak, Pemeriksa Pajak membuat bukti peminjaman dan pengembalian buku, catatan, dan dokumen.
 - e. Dalam hal buku, catatan, dan/atau dokumen yang dipinjam berupa fotokopi dan/atau berupa data yang dikelola secara elektronik, Wajib Pajak yang diperiksa harus membuat surat pernyataan bahwa fotokopi dan/atau data yang dikelola secara elektronik yang dipinjamkan kepada Pemeriksa Pajak adalah sesuai dengan aslinya.
 - f. Dalam hal buku, catatan, dan/atau dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain yang dipinjam belum dipenuhi dan jangka waktu satu bulan belum terlampaui, Pemeriksa Pajak dapat menyampaikan peringatan secara tertulis paling banyak dua kali, yaitu:
 - 1) surat peringatan pertama setelah dua minggu sejak tanggal penyampaian surat permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen.
 - 2) surat peringatan kedua setelah tiga minggu sejak tanggal penyampaian surat permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen.
 - g. Setiap surat peringatan yang disampaikan harus dilampiri dengan daftar buku, catatan, dan dokumen yang belum dipinjamkan dalam rangka pemeriksaan.
 - h. Dalam hal buku, catatan, dan/atau dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain yang diminta oleh Pemeriksa Pajak tidak dimiliki atau tidak dikuasai oleh Wajib Pajak, Wajib Pajak harus membuat surat pernyataan yang menyatakan bahwa buku, catatan, dan/atau dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain yang diminta oleh Pemeriksa Pajak tidak dimiliki atau tidak dikuasai oleh Wajib Pajak.
 - i. Dalam hal buku, catatan, dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain perlu dilindungi kerahasiaannya, Wajib Pajak dapat mengajukan permintaan agar pelaksanaan pemeriksaan dapat dilakukan di tempat Wajib Pajak dengan menyediakan ruangan khusus.
 - j. Apabila jangka waktu satu bulan permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen terlampaui dan Wajib Pajak tidak atau tidak sepenuhnya meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain yang diminta, Pemeriksa Pajak harus membuat berita acara tidak dipenuhinya permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen yang dilampiri dengan rincian daftar buku, catatan, dan dokumen yang wajib dipinjamkan namun belum diserahkan oleh Wajib Pajak.
 - k. Dalam hal Wajib Pajak telah meminjamkan seluruh buku, catatan, dan/atau dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain yang diminta, Pemeriksa Pajak harus membuat berita acara pemenuhan seluruh peminjaman buku, catatan dan dokumen.

2.5. Hukuman/Sanksi dalam Hukum Pajak

2.5.1. Jenis Hukuman/Sanksi dalam Hukum Pajak

Terdapat dua jenis hukuman dalam hukum pajak, yaitu hukuman administrasi dan hukuman pidana. Brotodihardjo (1998: 131) menyebutkan bahwa:

“Dalam hukum pajak kita kenal dua macam hukuman, yaitu:

- a. hukuman administrasi (tata usaha);
- b. hukuman pidana atau *strafrechtelijk*.”

Hukuman administrasi yang memberikan adalah fiskus itu sendiri dan umumnya terdiri atas tambahan-tambahan atas pajak yang terutang. Adapun hukuman pidana yang menjatuhkan adalah hakim dan dapat berupa denda sejumlah uang atau suatu hukuman penjara, tergantung beratnya peristiwa yang dapat dikenakan hukuman. Terkait hukuman pidana, Soemitro (1991: 43) mengartikan tindak pidana fiskal sebagai:

- a. perbuatan yang dilakukan oleh orang atau oleh badan melalui orang,
- b. yang memenuhi perumusan undang-undang,
- c. yang oleh undang-undang diancam dengan pidana (straf),
- d. yang melawan/bertentangan dengan hukum,
- e. yang merugikan masyarakat/orang,
- f. yang dilakukan di bidang perpajakan.”

Peristiwa atau perbuatan yang dapat dikenakan hukuman harus dimuat dalam undang-undang. Salah satu peristiwa atau perbuatan yang dapat dikenakan hukuman adalah tidak dipenuhinya permintaan peminjaman buku, catatan, dan/atau dokumen yang diperlukan dalam rangka pemeriksaan oleh Wajib Pajak.

2.5.2. Ketentuan Hukuman/Sanksi Tidak Dipenuhinya Permintaan Peminjaman Buku, Catatan, dan/atau Dokumen yang Diperlukan dalam Rangka Pemeriksaan

Dalam Undang-undang KUP telah diatur sanksi yang dapat dikenakan terhadap Wajib Pajak yang tidak atau tidak sepenuhnya memenuhi permintaan peminjaman buku, catatan, dan/atau dokumen yang diperlukan dalam rangka pemeriksaan sebagaimana diatur dalam Pasal 29 Undang-undang KUP. Sanksi tersebut dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu sanksi administrasi dan sanksi pidana.

2.5.2.1. Ketentuan Hukuman/Sanksi Administrasi

Sanksi administrasi terkait dengan tidak dipenuhinya kewajiban pemenuhan permintaan peminjaman buku, catatan, dan/atau dokumen oleh Wajib Pajak yang diperlukan dalam rangka pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29 Undang-undang KUP diatur dalam Pasal 13 ayat (1) huruf d dan ayat (3) Undang-undang KUP.

Berdasarkan Pasal 13 ayat (1) huruf d Undang-undang KUP disebutkan bahwa dalam jangka waktu lima tahun setelah saat terutangnya pajak atau berakhirnya masa pajak, bagian tahun pajak, atau tahun pajak, Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar dalam hal apabila kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 Undang-undang KUP atau Pasal 29 Undang-undang KUP tidak dipenuhi sehingga tidak dapat diketahui besarnya pajak yang terutang.

Selanjutnya, dalam Pasal 13 ayat (3) Undang-undang KUP disebutkan bahwa jumlah pajak dalam SKPKB sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, huruf c, dan huruf d Undang-undang KUP ditambah dengan sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar:

- a. 50% dari Pajak Penghasilan (PPh) yang tidak atau kurang dibayar dalam satu tahun pajak;
- b. 100% dari Pajak Penghasilan yang tidak atau kurang dipotong, tidak atau kurang dipungut, tidak atau kurang disetor, dan dipotong atau dipungut tetapi tidak atau kurang disetor; atau
- c. 100% dari Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa (PPN) dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) yang tidak atau kurang dibayar.

Berdasarkan ketentuan tersebut di atas, Wajib Pajak yang tidak atau tidak sepenuhnya memenuhi permintaan peminjaman buku, catatan, dan/atau dokumen yang diperlukan dalam rangka pemeriksaan sebagaimana diatur dalam Pasal 29 Undang-undang KUP sehingga tidak dapat diketahui besarnya pajak yang terutang, untuk jenis pajak berupa PPh Orang Pribadi dan PPh Badan dapat diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) oleh Direktorat Jenderal Pajak dengan sanksi 50% dari pajak yang tidak atau kurang dibayar dalam satu tahun pajak. Adapun untuk PPh Pemotongan dan Pemungutan, dapat diterbitkan SKPKB dengan sanksi 100% dari pajak yang tidak atau kurang dipotong, tidak atau kurang dipungut, tidak atau kurang disetor, dan dipotong atau dipungut tetapi tidak atau kurang disetor, sedangkan untuk PPN dan PPnBM dapat diterbitkan SKPKB dengan sanksi 100% dari pajak yang tidak atau kurang dibayar.

2.5.2.2. Ketentuan Hukuman/Sanksi Pidana

Sanksi pidana terkait dengan tidak dipenuhinya kewajiban pemenuhan permintaan peminjaman buku, catatan, atau dokumen oleh Wajib Pajak diatur dalam Pasal 39 ayat (1) huruf g dan ayat (2) Undang-undang KUP. Dalam Pasal 39 ayat (1) huruf g dan ayat (2) Undang-undang KUP disebutkan sebagai berikut:

- “(1) Setiap orang yang dengan sengaja:
- ... g. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain; ...
- sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.
- (2) Pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan.”

Dari ketentuan tersebut di atas tampak jelas bahwa setiap Wajib Pajak yang dengan sengaja tidak meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara.

2.5.3. Putusan Pengadilan Terhadap Pelaku Tindak Pidana Perpajakan Terkait Pasal 39 Ayat (1) huruf g Undang-undang KUP

Nahak (2014: 12-13) menyebutkan bahwa terdapat putusan pengadilan terhadap pelaku tindak pidana perpajakan terkait Pasal 39 ayat (1) huruf c dan huruf g Undang-undang KUP dengan kerugian pada pendapatan negara yang dihukum dengan pidana penjara dan/atau denda. Kerugian pada pendapatan negara untuk empat putusan pengadilan dari Pengadilan Negeri Denpasar dan putusan Mahkamah Agung terkait Pasal 39 ayat (1) huruf c dan huruf g Undang-undang KUP mencapai Rp2.540.444.837.420. Ikhtisar empat putusan pengadilan tersebut tampak pada Tabel 1 berikut ini.

Tabel 1 Putusan Pengadilan Terhadap Pelaku Tindak Pidana Perpajakan dengan Kerugian pada Pendapatan Negara dalam Rupiah
(Sumber: diolah dari Tabel 1 Putusan Pengadilan Terhadap Pelaku Tindak Pidana Perpajakan Dengan Kerugian Negara Dalam Rupiah (Nahak, 2014: 12-13))

No.	Nomor Perkara	Pasal Pidana yang Dilanggar dalam Undang-undang KUP	Jenis Sanksi Pidana	Kerugian pada Pendapatan Negara dalam Rupiah
1.	1092/Pid-B/2009/PN.Dps	Pasal 39 ayat (1) huruf c dan huruf g jo. Pasal 43 ayat (1)	Pidana Penjara 1 (satu) tahun	Rp5.951.217.355
2.	1094/Pid.Sus/2009/PN.Dps	Pasal 39 ayat (1) huruf c dan huruf g jo. Pasal 43 ayat (1)	Pidana Penjara 1 (satu) tahun masa percobaan 2 (dua) tahun	Rp2.463.074.123
3.	323 K/Pid.Sus/2010	Pasal 39 ayat (1) huruf c dan huruf g jo. Pasal 43 ayat (1)	Pidana Penjara 1 (satu) tahun dan denda	Rp12.075.154.638
4.	2239.K/Pid.Sus/2012	Pasal 39 ayat (1) huruf c dan huruf g jo. Pasal 43 ayat (1)	Pidana Penjara 2 (dua) tahun, percobaan 3 (tiga) tahun dan denda	Rp2.519.955.391.304
Total				Rp2.540.444.837.420

3. METODE PENELITIAN

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian hukum normatif berupa penelitian terhadap sinkronisasi hukum. Soekanto dan Mamudji (2013: 13-14) menyebutkan bahwa:

“Penelitian hukum yang dilakukan dengan cara meneliti bahan pustaka atau data sekunder belaka, dapat dinamakan penelitian hukum normatif atau penelitian hukum kepustakaan (di samping adanya penelitian hukum sosiologis atau empiris yang terutama meneliti data primer). Penelitian hukum normatif atau kepustakaan tersebut mencakup:

1. Penelilitian terhadap asas-asas hukum

2. Penelitian terhadap sistematik hukum
3. Penelitian terhadap taraf sinkronisasi vertikal dan horizontal
4. Perbandingan hukum
5. Sejarah hukum”

Selain itu, Ali (2015: 27-30) mengemukakan penelitian terhadap taraf sinkronisasi hukum bahwa penelitian terhadap sinkronisasi yang menjadi objek penelitian adalah sampai sejauh mana hukum positif tertulis yang ada sinkron atau serasi satu sama lainnya. Hal ini dapat dilakukan melalui dua faktor, yaitu (a) vertikal, dan (b) horizontal. Penelitian sinkronisasi vertikal digunakan untuk melihat apakah suatu peraturan perundang-undangan yang berlaku untuk bidang tertentu tidak saling bertentangan antara satu dengan yang lain atau menurut hirarki peraturan perundang-undangan yang ada, sedangkan penelitian sinkronisasi horizontal digunakan untuk sinkronisasi dua dan/atau lebih peraturan perundang-undangan yang kedudukannya sederajat dan mengatur bidang yang sama.

Penelitian dilakukan menggunakan data sekunder dengan menggunakan bahan hukum primer berupa peraturan perundang-undangan. Data peraturan perundang-undangan yang digunakan berupa Undang-undang KUP, Peraturan Pemerintah, dan Peraturan Menteri Keuangan.

4. ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Pembahasan dalam penelitian ini diawali dengan menguraikan terlebih dulu ketentuan yang mengatur tindak lanjut dalam hal Wajib Pajak tidak atau tidak sepenuhnya meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen dalam rangka pemeriksaan.

4.1. Ketentuan Tindak Lanjut dalam Hal Wajib Pajak Tidak atau Tidak Sepenuhnya Meminjamkan Buku, Catatan, dan/atau Dokumen dalam Rangka Pemeriksaan

Ketentuan tindak lanjut dalam hal Wajib Pajak tidak atau tidak sepenuhnya meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen dalam rangka pemeriksaan diatur dalam Pasal 29 ayat (3b) Undang-undang KUP, Pasal 11 ayat (3) dan ayat (4) PP 74 Tahun 2011, dan Pasal 31 ayat (1) sampai dengan ayat (3) PMK No.17/PMK.03/2013 stdd PMK No.184/PMK.03/2015.

4.1.1. Ketentuan Pasal 29 ayat (3b) Undang-undang KUP

Terkait dengan pemeriksaan terhadap Wajib Pajak orang pribadi, ketentuan Pasal 29 ayat (3b) Undang-undang KUP menyebutkan sebagai berikut:

“Dalam hal Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas tidak memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (3) sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak, penghasilan kena pajak tersebut dapat dihitung secara jabatan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.”

Adapun kewajiban Wajib Pajak yang diperiksa, berdasarkan Pasal 29 ayat (3) Undang-undang KUP, adalah:

- a. memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasarnya, dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak;
- b. memberikan kesempatan untuk memasuki tempat atau ruang yang dipandang perlu dan memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan; dan/atau
- c. memberikan keterangan lain yang diperlukan.

Selanjutnya, berdasarkan Pasal 29 ayat (3a) Undang-undang KUP, buku, catatan, dan dokumen, serta data, informasi, dan keterangan lain sebagaimana dimaksud pada ayat (3) Undang-undang KUP tersebut wajib dipenuhi oleh Wajib Pajak paling lama satu bulan sejak permintaan disampaikan.

4.1.2. Ketentuan Pasal 11 Ayat (3) dan Ayat (4) PP 74 Tahun 2011

Terkait dengan Wajib Pajak orang pribadi yang dilakukan pemeriksaan, Pasal 11 ayat (3) PP 74 Tahun 2011 menyebutkan sebagai berikut:

“Dalam hal Wajib Pajak orang pribadi yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas yang diperiksa tidak memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud pada ayat (2) sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak, penghasilan kena pajaknya dapat dihitung secara jabatan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.”

Selanjutnya, terkait dengan Wajib Pajak badan yang dilakukan pemeriksaan, Pasal 11 ayat (4) PP 74 Tahun 2011 menyebutkan bahwa “Dalam hal Wajib Pajak badan yang diperiksa tidak memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud pada ayat (2) sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak, penghasilan kena pajaknya dapat dihitung secara jabatan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.”

Adapun kewajiban sebagaimana dimaksud pada Pasal 11 ayat (2) PP 74 Tahun 2011 yang harus dipenuhi Wajib Pajak adalah kewajiban Wajib Pajak memenuhi permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen, serta data, informasi, dan keterangan lain yang diperlukan dalam pemeriksaan dalam jangka waktu paling lama satu bulan sejak permintaan disampaikan.

4.1.3. Ketentuan Pasal 31 PMK No.17/PMK.03/2013 stdd PMK No.184/PMK.03/2015

Dalam Pasal 31 ayat (1) sampai dengan ayat (3) PMK No.17/PMK.03/2013 stdd PMK No.184/PMK.03/2015 diatur hal-hal sebagai berikut:

“(1) Dalam hal Wajib Pajak tidak atau tidak sepenuhnya meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain yang diminta berdasarkan berita acara tidak dipenuhinya permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen, Pemeriksa Pajak harus menentukan dapat atau tidaknya melakukan pengujian dalam rangka menghitung besarnya penghasilan kena pajak berdasarkan bukti kompeten yang cukup sesuai standar pelaksanaan pemeriksaan.

(2) Dalam hal pemeriksaan dilakukan terhadap Wajib Pajak orang pribadi yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas atau Wajib Pajak badan, dan Pemeriksa Pajak tidak dapat melakukan pengujian dalam rangka

menghitung besarnya penghasilan kena pajak, penghasilan kena pajak dapat dihitung secara jabatan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

- (3) Dalam hal penghasilan kena pajak tidak dihitung secara jabatan, Pemeriksa Pajak dapat meminjam tambahan buku, catatan, dan/atau dokumen serta keterangan lain selain yang sudah dipinjam.”

4.1.4. Ketentuan Peraturan Pelaksanaan Tindak Lanjut yang Berlaku Sebelum PP 74 Tahun 2011 dan PMK No.17/PMK.03/2013 stdd PMK No.184/PMK.03/2015

Menelusuri ketentuan yang berlaku sebelumnya, sebelum berlakunya PP 74 Tahun 2011 pernah berlaku Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2007 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 (selanjutnya disebut PP 80 Tahun 2007). Dalam Pasal 17 ayat (3) dan ayat (4) PP 80 Tahun 2007 diatur sebagai berikut:

- “(3) Dalam hal Wajib Pajak orang pribadi yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas yang diperiksa tidak memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud pada ayat (2) sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak, penghasilan kena pajaknya dapat dihitung secara jabatan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- (4) Dalam hal Wajib Pajak badan yang diperiksa tidak memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud pada ayat (2) sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak, terhadap Wajib Pajak diusulkan untuk dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan.”

Adapun kewajiban sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) PP 80 Tahun 2007 adalah kewajiban Wajib Pajak untuk memenuhi permintaan pemnijaman buku, catatan, dan dokumen, serta data, informasi, dan keterangan lain dalam jangka waktu paling lama satu bulan sejak permintaan disampaikan.

Selanjutnya, sebelum berlakunya PMK No.17/PMK.03/2013 stdd PMK No.184/PMK.03/2015 pernah berlaku PMK Nomor 199/PMK.03/2007 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak sebagaimana telah diubah dengan PMK Nomor 82/PMK.03/2013 (selanjutnya disebut PMK No. 199/PMK.03/2007 stdd PMK No. 82/PMK.03/2013). Dalam Pasal 17 ayat (1) dan ayat (2) PMK No. 199/PMK.03/2007 stdd PMK No. 82/PMK.03/2013 diatur sebagai berikut:

- “(1) Dalam hal Pemeriksaan dilakukan terhadap Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas dan Wajib Pajak tidak memenuhi sebagian atau seluruh permintaan peminjaman sebagaimana dimaksud dalam Pasal 16 ayat (3) sehingga besarnya penghasilan kena pajak tidak dapat dihitung, Pemeriksa Pajak dapat menghitung penghasilan kena pajak secara jabatan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- (2) Dalam hal Pemeriksaan dilakukan terhadap Wajib Pajak badan dan Wajib Pajak tidak memenuhi sebagian atau seluruh permintaan peminjaman sebagaimana dimaksud dalam Pasal 16 ayat (3) sehingga besarnya

penghasilan kena pajak tidak dapat dihitung, Pemeriksa Pajak mengusulkan Pemeriksaan Bukti Permulaan.”

Pasal 16 ayat (3) PMK No. 199/PMK.03/2007 stdd PMK No. 82/PMK.03/2013 mengatur bahwa permintaan peminjaman buku, catatan, dokumen dan/atau keterangan lain harus dipenuhi Wajib Pajak dalam jangka waktu satu bulan.

4.2. Pembahasan atas Ketentuan Tindak Lanjut dalam Hal Wajib Pajak Tidak atau Tidak Sepenuhnya Meminjamkan Buku, Catatan, dan/atau Dokumen dalam Rangka Pmeriksaan

Mengawali pembahasan atas ketentuan tindak lanjut oleh Pemeriksa Pajak dalam hal Wajib Pajak tidak atau tidak sepenuhnya meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen dalam rangka pemeriksaan akan dipaparkan terlebih dahulu analisis perbandingan ketentuan dalam Undang-undang KUP, PP 74 Tahun 2011, dan PMK No.17/PMK.03/2013 stdd PMK No.184/PMK.03/2015 kemudian dilanjutkan dengan analisis hirarki norma hukum dan hirarki peraturan perundang-undangan di Indonesia. Setelah itu, dilanjutkan pembahasan dengan membandingkan ketentuan yang berlaku sebelumnya. Terakhir, dilakukan pembahasan menggunakan analisis berdasarkan alternatif sanksi apabila Wajib Pajak tidak memenuhi kewajiban meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen dalam rangka pemeriksaan.

4.2.1. Analisis Perbandingan Ketentuan Tindak Lanjut dalam Undang-undang KUP, PP 74 Tahun 2011, dan PMK No. 17/PMK.03/2013 stdd PMK No.184/PMK.03/2015

Apabila dibandingkan ketentuan dalam Undang-undang KUP, PP 74 Tahun 2011, dan PMK No.17/PMK.03/2013 stdd PMK No.184/PMK.03/2015 terkait tindak lanjut yang dilakukan oleh Pemeriksa Pajak dalam hal Wajib Pajak tidak atau tidak sepenuhnya meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen yang diperlukan dalam rangka pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan adalah seperti terlihat dalam tabel 1 berikut ini.

Tabel 2 Perbandingan Ketentuan Tindak Lanjut dalam Undang-undang KUP, PP 74 Tahun 2011, dan PMK No. 17/PMK.03/2013 stdd PMK No.184/PMK.03/2015 dalam Hal Wajib Pajak Tidak atau Tidak Sepenuhnya Meminjamkan Buku, Catatan, dan/atau Dokumen
(Sumber: diolah sendiri)

No.	Kondisi dan Tindak Lanjut Pemeriksa	Ketentuan dalam Undang-Undang KUP	Ketentuan dalam PP 74 Tahun 2011	Ketentuan dalam PMK 17 stdd PMK 184*)
1.	Dalam hal <i>Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas yang diperiksa tidak meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen</i> sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak/ Pemeriksa Pajak tidak dapat melakukan pengujian dalam rangka menghitung besarnya penghasilan kena pajak, <i>penghasilan kena pajaknya dapat dihitung secara jabatan</i> sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.	Diatur dalam Pasal 29 ayat (3b)	Diatur dalam Pasal 11 ayat (3)	Diatur dalam Pasal 31 ayat (2)
2.	Dalam hal <i>Wajib Pajak badan yang diperiksa tidak meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen</i> sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak/ Pemeriksa Pajak tidak dapat melakukan pengujian dalam rangka menghitung besarnya penghasilan kena pajak, <i>penghasilan kena pajaknya dapat dihitung secara jabatan</i> sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.	Tidak diatur dalam Pasal 29 Undang-undang KUP	Diatur dalam Pasal 11 ayat (4)	Diatur dalam Pasal 31 ayat 2)

Keterangan:

*) PMK No.17/PMK.03/2013 stdd PMK No.184/PMK.03/2015

Dari tabel tersebut di atas tampak jelas bahwa ketentuan Pasal 29 ayat (3b) Undang-undang KUP, ketentuan Pasal 11 ayat (3) PP 74 Tahun 2011, dan ketentuan Pasal 31 ayat (2) PMK No.17/PMK.03/2013 stdd PMK No.184/PMK.03/2015 mempunyai semangat yang sama, yaitu dalam hal *Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas yang tidak meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen sewaktu diperiksa* sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak/Pemeriksa Pajak tidak dapat melakukan pengujian dalam rangka menghitung besarnya penghasilan kena pajak, yaitu *penghasilan kena pajaknya dapat dihitung secara jabatan* sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Kata *dapat* dalam ketentuan tersebut tersirat makna bahwa *terhadap Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas tersebut lebih ditekankan penghasilan kena pajaknya dihitung secara jabatan dan cukup dikenakan sanksi administrasi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (3) Undang-undang KUP* saja daripada diusulkan pemeriksaan bukti permulaan dalam rangka pengenaan sanksi sanksi pidana.

Selanjutnya, *Pasal 29 Undang-undang KUP tidak mengatur* bahwa dalam hal Wajib Pajak badan yang diperiksa tidak meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak/Pemeriksa Pajak tidak dapat melakukan pengujian dalam rangka menghitung besarnya penghasilan kena pajak, sehingga penghasilan kena pajaknya dapat dihitung secara jabatan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Ketentuan tersebut hanya diatur dalam peraturan pelaksanaan yaitu Pasal 11 ayat (4) PP 74 Tahun 2011 dan kemudian ketentuan Pasal 11 ayat (4) PP 74 Tahun 2011 tersebut dipertegas oleh Pasal 31 ayat (2) PMK No.17/PMK.03/2013 stdd PMK No.184/PMK.03/2015. Ketentuan Pasal 11 ayat (4) PP 74 Tahun 2011 dan Pasal 31 ayat (2) PMK No.17/PMK.03/2013 stdd PMK No.184/PMK.03/2015 mengatur bahwa apabila Wajib Pajak badan yang diperiksa tidak meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak/Pemeriksa Pajak tidak dapat melakukan pengujian dalam rangka menghitung besarnya penghasilan kena pajak, penghasilan kena pajaknya dapat dihitung secara jabatan. Ketentuan tersebut secara tersirat lebih menekankan pada penghitungan penghasilan kena pajak secara jabatan dan cukup dikenakan sanksi administrasi daripada diusulkan pemeriksaan bukti permulaan dalam rangka pengenaan sanksi pidana. *Hal ini dapat dipersepsikan oleh Pemeriksa Pajak bahwa apabila Wajib Pajak badan yang diperiksa tidak meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen sehingga tidak dapat diuji besarnya penghasilan kena pajak maka lebih baik penghitungan penghasilan kena pajak dilakukan secara jabatan saja daripada diusulkan pemeriksaan bukti permulaan, padahal ketentuan tersebut seharusnya tidak menghalangi Pemeriksa Pajak untuk mengusulkan pemeriksaan bukti permulaan karena frasa "dapat dihitung secara jabatan" tidak berarti "harus dihitung secara jabatan".*

Berdasarkan pembahasan tersebut di atas, apabila Wajib Pajak badan yang diperiksa tidak meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen sehingga tidak dapat diuji besarnya penghasilan kena pajak maka terhadap Wajib Pajak badan tersebut penghasilan kena pajaknya dapat dihitung secara jabatan atau diusulkan pemeriksaan bukti permulaan. Dengan demikian, ketentuan peraturan pelaksanaan mengenai tindak lanjut terhadap Wajib Pajak badan yang diperiksa yang tidak meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen sehingga tidak dapat diuji besarnya penghasilan

kena pajak akan menjadi lebih baik kalau disempurnakan dengan memberikan alternatif penghitungan penghasilan kena pajaknya dapat dihitung secara jabatan atau diusulkan pemeriksaan bukti permulaan.

4.2.2. Analisis Berdasarkan Teori Hirarki Norma Hukum dan Hirarki Peraturan Perundang-undangan di Indonesia

Ketentuan Pasal 11 ayat (4) PP 74 Tahun 2011 dan Pasal 31 ayat (2) PMK No.17/PMK.03/2013 stdd PMK No.184/PMK.03/2015 yang mengatur bahwa apabila Wajib Pajak badan yang diperiksa tidak meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak/Pemeriksa Pajak tidak dapat melakukan pengujian dalam rangka menghitung besarnya penghasilan kena pajak, penghasilan kena pajaknya dapat dihitung secara jabatan memang tidak punya cantolan di Pasal 29 Undang-undang KUP seperti Wajib Pajak Orang Pribadi, namun ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (4) PP 74 Tahun 2011 dibuatkan cantolannya pada Pasal 48 Undang-undang KUP yang menyebutkan bahwa “Hal-hal yang belum cukup diatur dalam Undang-Undang ini, diatur lebih lanjut dengan Peraturan Pemerintah.”

Dengan demikian hirarki ketentuan Wajib Pajak badan yang diperiksa tidak meminjamkan buku, catatan dan/atau dokumen sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak/Pemeriksa Pajak tidak dapat melakukan pengujian dalam rangka menghitung besarnya penghasilan kena pajak, penghasilan kena pajaknya dapat dihitung secara jabatan adalah:

- Pasal 48 Undang-undang KUP
- Pasal 11 ayat (4) PP 74 Tahun 2011
- Pasal 31 ayat (2) PMK No.17/PMK.03/2013 stdd PMK No.184/PMK.03/2015

Oleh karena itu, secara hirarki ketentuan tersebut sudah sesuai dengan teori hirarki norma hukum dan hirarki peraturan perundang-undangan di Indonesia.

4.2.3. Perbandingan Ketentuan Tindak Lanjut yang Berlaku Sekarang dengan Ketentuan Tindak Lanjut yang Berlaku Sebelumnya Dalam Hal Wajib Pajak yang Diperiksa Tidak atau Tidak Sepenuhnya Meminjamkan Buku, Catatan, dan/atau Dokumen

Apabila ketentuan tindak lanjut yang berlaku sekarang dibandingkan ketentuan tindak lanjut yang berlaku sebelumnya dalam hal Wajib Pajak yang diperiksa tidak atau tidak sepenuhnya meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen akan tampak pada tabel 2 berikut ini.

Tabel 3 Perbandingan Ketentuan Tindak Lanjut yang Berlaku Sekarang dan Ketentuan Tindak Lanjut yang Berlaku Sebelumnya dalam Hal Wajib Pajak yang Diperiksa Tidak atau Tidak Sepenuhnya Meminjamkan Buku, Catatan, dan/atau Dokumen

(Sumber: diolah sendiri)

No.	Kondisi dan Tindak Lanjut Pemeriksa	Ketentuan dalam Undang-Undang KUP	Ketentuan dalam PP	Ketentuan dalam PMK
1.	Dalam hal <i>Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas yang diperiksa tidak meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen</i> sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak/Pemeriksa Pajak tidak dapat melakukan pengujian dalam rangka menghitung besarnya penghasilan kena pajak	Pasal 29 ayat (3b) Undang-undang KUP: <i>penghasilan kena pajaknya dapat dihitung secara jabatan #)</i>	Pasal 11 ayat (3) PP 74 Tahun 2011 (berlaku sekarang): <i>penghasilan kena pajaknya dapat dihitung secara jabatan #)</i>	Pasal 31 ayat (2) PMK No.17 stdd PMK No.184*) (berlaku sekarang): <i>penghasilan kena pajaknya dapat dihitung secara jabatan #)</i>
			Pasal Pasal 17 ayat (3) PP 80 Tahun 2007 (berlaku sebelumnya): <i>penghasilan kena pajaknya dapat dihitung secara jabatan</i>	Pasal 17 ayat (1) PMK No. 199 stdd PMK No. 82**) (berlaku sebelumnya): <i>Pemeriksa Pajak dapat menghitung penghasilan kena pajak secara jabatan</i>
2.	Dalam hal <i>Wajib Pajak badan yang diperiksa tidak meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen</i> sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak/Pemeriksa Pajak tidak dapat melakukan pengujian dalam rangka menghitung besarnya penghasilan kena pajak	<i>Tidak diatur dalam Pasal 29 Undang-undang KUP</i>	Pasal 11 ayat (4) PP 74 Tahun 2011 (berlaku sekarang): <i>penghasilan kena pajaknya dapat dihitung secara jabatan #)</i>	Pasal 31 ayat (2) PMK No. 17 stdd PMK No. 184*) (berlaku sekarang): <i>penghasilan kena pajaknya dapat dihitung secara jabatan #)</i>
			Pasal 17 ayat (4) PP 80 Tahun 2007 (berlaku sebelumnya): <i>terhadap Wajib Pajak diusulkan Pemeriksaan Bukti Permulaan</i>	Pasal 17 ayat (2) PMK No. 199 stdd PMK No. 82**) (berlaku sebelumnya): <i>Pemeriksa Pajak mengusulkan Pemeriksaan Bukti Permulaan</i>

Keterangan:

*) PMK No.17/PMK.03/2013 stdd PMK No.184/PMK.03/2015

**) PMK No. 199/PMK.03/2007 stdd PMK No. 82/PMK.03/2013

#) sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku

Dalam tabel perbandingan tersebut di atas tampak bahwa *perbedaan tindak lanjut terletak pada tindak lanjut bagi **Wajib Pajak badan** yang diperiksa yang tidak meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen* sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak/Pemeriksa Pajak tidak dapat melakukan pengujian dalam rangka menghitung besarnya penghasilan kena pajak.

Berdasarkan ketentuan Pasal 17 ayat (4) PP 80 Tahun 2007 dan Pasal 17 ayat (2) PMK No. 199/PMK.03/2007 stdd PMK No. 82/PMK.03/2013 tersebut bahwa dalam hal Wajib Pajak badan yang diperiksa tidak memenuhi kewajiban memenuhi permintaan buku, catatan, dokumen, dan/keterangan lain sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak, terhadap Wajib Pajak diusulkan untuk dilakukan Pemeriksaan Bukti Permulaan. Ketentuan ini juga tidak mempertimbangkan opsi sanksi administrasi sebagaimana diaksud dalam Pasal 13 ayat (3) Undang-undang KUP.

Dengan membandingkan ketentuan yang berlaku sekarang dengan ketentuan yang berlaku sebelumnya tersebut di atas, tampak jelas bahwa pengaturan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (4) PP 74 Tahun 2011 dan Pasal 31 ayat (2) PMK No.17/PMK.03/2013 stdd PMK No.184/PMK.03/2015 bagi Wajib Pajak badan yang tidak memenuhi permintaan peminjaman buku, catatan, dan/atau dokumen sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak lebih ditekankan pada penghitungan penghasilan kena pajak secara jabatan dengan pengenaan sanksi administrasi, walaupun tidak menutup opsi pengenaan sanksi pidana. Adapun ketentuan sebelumnya, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17 ayat (4) PP 80 Tahun 2007 dan Pasal 17 ayat (2) PMK No. 199/PMK.03/2007 stdd PMK Nomor 82/PMK.03/2013 mengatur untuk diusulkan pemeriksaan bukti permulaan dalam rangka pengenaan sanksi pidana.

4.2.4. Analisis Berdasarkan Hukuman/Sanksi dalam Hukum Pajak bagi Wajib Pajak yang Diperiksa Tidak Meminjamkan Buku, Catatan, dan/atau Dokumen

Sebagaimana dikemukakan oleh Brotodihardjo bahwa dalam hukum pajak dikenal dua macam hukuman, yaitu hukuman/sanksi administrasi dan hukuman/sanksi pidana. Selanjutnya, dalam Undang-undang KUP telah diatur dua alternatif sanksi yang dapat dikenakan terhadap Wajib Pajak yang tidak atau tidak sepenuhnya memenuhi permintaan peminjaman buku, catatan, dan/atau dokumen yang diperlukan dalam rangka pemeriksaan sebagaimana diatur dalam Pasal 29 Undang-undang KUP, yaitu sanksi administrasi dan sanksi pidana.

Sanksi administrasi diatur dalam Pasal 13 ayat (1) huruf d dan ayat (3) Undang-undang KUP. Besarnya sanksi administrasi untuk jenis pajak berupa PPh Orang Pribadi dan PPh Badan yang diterbitkan SKPKB oleh Direktorat Jenderal Pajak adalah 50% dari pajak yang tidak atau kurang dibayar dalam satu tahun pajak. Adapun untuk PPh Pemotongan dan Pemungutan, dapat diterbitkan SKPKB dengan sanksi 100% dari pajak yang tidak atau kurang dipotong, tidak atau kurang dipungut, tidak atau kurang disetor, dan dipotong atau dipungut tetapi tidak atau kurang disetor, sedangkan untuk PPN dan PPnBM dapat diterbitkan SKPKB dengan sanksi 100% dari pajak yang tidak atau kurang dibayar.

Adapun sanksi pidana diatur dalam Pasal 39 ayat (1) huruf g dan ayat (2) Undang-undang KUP. Besarnya sanksi pidana bagi setiap orang yang dengan sengaja

tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat enam bulan dan paling lama enam tahun dan denda paling sedikit dua kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak empat kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. Sanksi pidana tersebut ditambahkan satu kali menjadi dua kali apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat satu tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjara yang dijatuhkan. Kata setiap orang atau seseorang tersebut berlaku untuk Wajib Pajak Orang Pribadi dan Wajib Pajak Badan karena bagi Wajib Pajak Badan yang melakukan tindak pidana perpajakan, yang dipidana adalah orangnya. Terkait pengenaan sanksi pidana atas perbuatan pidana sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 ayat (1) huruf g Undang-undang KUP, yaitu setiap orang yang tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, telah terdapat bukti Putusan Pengadilan Negeri Denpasar dan Putusan Mahkamah Agung yang telah mengenakan sanksi pidana berupa pidana penjara dan denda pidana.

Dengan demikian, apabila Wajib Pajak badan yang diperiksa tidak meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen yang diperlukan dalam rangka pemeriksaan sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak, maka dengan mempertimbangkan ketentuan alternatif sanksi antara sanksi administrasi dan sanksi pidana terkait tidak dipenuhinya permintaan peminjaman buku, catatan, dan/atau dokumen, maka terhadap Wajib Pajak badan tersebut dapat diterbitkan surat ketetapan pajak dengan penghitungan penghasilan kena pajak dihitung secara jabatan dan cukup dikenakan sanksi administrasi atau dapat diusulkan pemeriksaan bukti permulaan dalam rangka pengenaan sanksi pidana apabila terdapat kerugian pada pendapatan negara.

5. SIMPULAN DAN SARAN

5.1. Simpulan

Dari pembahasan sebagaimana dipaparkan sebelumnya dapat disimpulkan sebagai berikut:

- a. Apabila Wajib Pajak badan yang diperiksa tidak meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen yang diperlukan dalam rangka pemeriksaan sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak, maka terhadap Wajib Pajak badan tersebut penghitungan penghasilan kena pajaknya dapat dihitung secara jabatan dan cukup dikenakan sanksi administrasi atau dapat diusulkan pemeriksaan bukti permulaan dalam rangka pengenaan sanksi pidana apabila terdapat kerugian pada pendapatan negara.
- b. Ketentuan peraturan pelaksanaan mengenai tindak lanjut terhadap Wajib Pajak badan yang diperiksa yang tidak meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen sehingga tidak dapat diuji besarnya penghasilan kena pajak akan menjadi lebih baik kalau disempurnakan dengan memberikan alternatif penghitungan penghasilan kena pajaknya dapat dihitung secara jabatan atau diusulkan pemeriksaan bukti permulaan.

5.2. Saran

Dalam rangka penegakan hukum, ketentuan Pasal 11 ayat (4) PP 74 Tahun 2011 dan Pasal 31 ayat (2) PMK No.17/PMK.03/2013 stdd PMK No.184/PMK.03/2015 yang mengatur bahwa apabila Wajib Pajak badan yang diperiksa tidak meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak dan tindak lanjutnya berupa “penghasilan kena pajaknya dapat dihitung secara jabatan” akan lebih baik kalau ketentuan tersebut disempurnakan menjadi “penghasilan kena pajaknya dapat dihitung secara jabatan atau diusulkan pemeriksaan bukti permulaan” sehingga Pemeriksa Pajak tidak ragu-ragu kalau mengambil opsi pengusulan pemeriksaan bukti permulaan terhadap Wajib Pajak badan tersebut.

DAFTAR PUSTAKA

- Ali, Zainuddin. 2015. *Metode Penelitian Hukum*. Jakarta: Sinar Grafika
- Brotodihardjo, Santoso. 1998. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: Penerbit PT Refika Aditama.
- Nahak, Simon. 2014. *Hukum Pidana Perpajakan, Konsep Penal Policy Tindak Pidana Perpajakan dalam Perspektif Pembaharuan Hukum*. Malang: Setara Press.
- Sirajuddin, Fatkhurohman, dan Zulkarnain. 2015. *Legislative Drafting*. Malang: Setara Press.
- Soekanto, Soerjono dan Sri Mamudji. 2013. *Penelitian Hukum Normatif, Suatu Tinjauan Singkat*. Jakarta: PT RajaDrafindo Persada.
- Soemitro, Rochmat. 1991. *Pajak Ditinjau dari Segi Hukum*. Bandung: Penerbit PT Eresco.
- Republik Indonesia. Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 *tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan*.
- Republik Indonesia. Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009 *tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang*.
- Republik Indonesia. Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 *tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*.
- Republik Indonesia. Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 *tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*.
- Republik Indonesia. Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 *tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*.
- Republik Indonesia. Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 *tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*.
- Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 *tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak Dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan*.
- Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2007 *tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan*

Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007.

Republik Indonesia. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 184/PMK.03/2015 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan.

Republik Indonesia. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan.

Republik Indonesia. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 82/PMK.03/2011 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 199/PMK.03/2007 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak.

Republik Indonesia. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 199/PMK.03/2007 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak.