

ANALISIS YURIDIS PENGUJIAN KEBENARAN MATERIIL ATAS KETENTUAN FORMILL PADA SENGEKETA PAJAK STUDI KASUS PUTUSAN PENGADILAN PAJAK NOMOR 009988.16/2021/PP/M.IIIA TAHUN 2023

Eduward Tony Sitorus¹, Ardiansyah², Maralus Samosir³, Ringkot P Nainggolan⁴
Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Jayakarta^{1,3,4}, Sekolah Tinggi Ilmu Hukum IBLAM²

ABSTRACT

Differences in interpretation between taxpayers and tax officers can lead to tax disputes and even tax disputes in the Tax Court, even the Supreme Court. This research aims to determine the mechanisms and procedures for resolving tax disputes on appeals in the Indonesian tax justice system. In this research, the researcher examines the material truth testing of formal provisions and analyzes each legal argument from the taxpayer (Appellant) and the Director General of Taxes (Appellee). The research method used in this research is normative juridical legal research, namely a legal research method which in principle conducts qualitative research on legal regulations (positive law), legal principles, legal systematics and legal principles and legal doctrines. The research approach used is the Statute approach, which is a legal research approach carried out by examining statutory regulations related to the legal issue being researched. The results of the research obtained two conclusions, Regarding the Taxpayer's negligence in reporting the Annual SPT and having been subject to administrative sanctions, even though the advance tax that has been paid is not reported in the Annual SPT, it does not mean that the advance tax is not recognized and apart from that, legal considerations show that law and justice are two things that are closely related, meaning that justice is the highest, fundamental or absolute value, which exceeds formal legal certainty.

Keywords: Tax dispute, material truth, formal provisions

ABSTRAK

Perbedaan interpretasi antara wajib pajak dan petugas pajak dapat berujung pada sengketa pajak (tax dispute) hingga sengketa pajak di Pengadilan Pajak, bahkan Mahkamah Agung. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui mekanisme dan tata cara penyelesaian sengketa pajak atas banding dalam sistem peradilan pajak Indonesia. Dalam penelitian ini Peneliti mengkaji pengujian kebenaran Materiil terhadap ketentuan Formill dan menganalisis masing-masing dalil hukum dari wajib pajak (Pemohon Banding) dan Direktur Jenderal Pajak (Terbanding). Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian hukum yuridisnormatif, yaitu suatu metode penelitian hukum yang pada prinsipnya melakukan penelitian kualitatif terhadap peraturan hukum (hukum positif), asas-asas hukum, sistematisa hukum dan prinsip-prinsip hukum maupun doktrin-doktrin hukum. Pendekatan penelitian yang digunakan adalah Statute approach adalah pendekatan penelitian hukum yang dilakukan dengan menelaah peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan isu hukum yang sedang diteliti. Hasil penelitian mendapatkan dua simpulan, Terkait kelalaian Wajib Pajak atas pelaporan SPT Tahunan dan telah dikenakan sanksi administrasi, terhadap uang muka pajak yang sudah dibayar walaupun tidak dilaporkan dalam SPT Tahunan bukan berarti uang muka pajak tersebut tidak diakui dan selain itu, pertimbangan hukum menunjukkan bahwa hukum dan keadilan adalah dua hal yang erat hubungannya, berarti keadilan adalah nilai tertinggi, fundamental atau absolut, yang melebihi dari pada kepastian hukum formal.

Kata-kata Kunci: Sengketa pajak, kebenaran materiil, ketentuan Formill

Korespondensi: Eduward Tony Sitorus, S.H., S.E., M.Ak, Dr. Ardiansyah, S.Ak., S.H, M.H, Maralus Samosir, S.H., S.E., M.Ak, Ringkot P Nainggolan, S.E., M.M. Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Jayakarta. Jl. Salemba Raya no. 24, Jakarta Pusat, 10430. Tonn.sitoruspane@gmail.com,

PENDAHULUAN

Awalnya Indonesia dalam sistem pemungutan pajaknya menggunakan sistem pemungutan pajak *official assessment*, dimana sistem pemungutan ini memberi wewenang kepada fiskus atau petugas pajak untuk menghitung dan menentukan besaran pajak yang harus dibayar wajib pajak, Sistem pemungutan pajak ini berlangsung sampai tahun 1983 dan pada tahun yang sama Indonesia mulai memasuki masa reformasi perpajakan dengan perubahan *official assessment* system menjadi *self asesment* system yang berlangsung hingga saat ini.

Sistem perpajakan di Indonesia yang sudah menganut *self assessment*, dimana pemerintah memberi kepercayaan dan tanggung jawab kepada Wajib Pajak untuk menghitung, membayar, dan melaporkan sendiri pajak yang terutang, melaporkan kewajiban pajak tersebut melalui Surat Pemberitahuan (SPT) kepada Direktorat Jendral Pajak sesuai dengan jenis pajak dan batas waktu yang telah ditentukan sesuai dengan Peraturan perundang-undangan yang berlaku. (Ardiansyah dan Wahyudin, 2016), Dalam pelaksanaannya, *system self asesment* harus didukung oleh pengawasan yang memadai dan adanya kepastian hukum. Dasar hukum sistem *self asesment* tercantum dalam Pasal 12 Undang-Undang No.6 tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) sebagaimana telah diubah terakhir dengan (s.t.d.t.d) Undang-Undang Nomor 7 tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP):

- 1) Setiap Wajib Pajak wajib membayar pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dengan tidak menggantungkan pada adanya surat ketetapan pajak.
- 2) Jumlah Pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan yang disampaikan oleh Wajib Pajak adalah jumlah pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- 3) Apabila Direktur Jenderal Pajak mendapatkan bukti jumlah pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan tidak benar, Direktur Jenderal Pajak menetapkan jumlah pajak yang terutang.

Self asesment sebagai pelaksana dari *legal binding*, artinya mengikat secara hukum dan mempunyai daya paksa dalam hal ada yang melanggar aturan dan ketentuan yang sudah disepakati tidak dijalankan maka memiliki konsekuensi hukum berupa hukum pidana atau administratif. Disisi lain bahwa tugas pengawasan antara lain dilaksanakan melalui jalan pemeriksaan pajak dengan tujuan untuk menguji kepatuhan Wajib Pajak dan sudah seberapa jauh melaksanakan pemenuhan hak dan kewajiban perpajakannya sebagaimana telah ditetapkan didalam Undang-undang perpajakan. Direktur Jenderal Pajak dalam rangka pembinaan dan peningkatan kepatuhan Wajib Pajak, harus memelihara kualitas hasil pemeriksaan, termasuk perilaku pemeriksa pajak itu sendiri. Dari sisi fiskus ketidakpatuhan wajib pajak atas pemenuhan kewajiban perpajakannya mempunyai 2 (dua) arti, yaitu (1) terjadinya gap pajak (*taxgap*), yaitu selisih antara pajak yang seharusnya disetor dengan yang disetor; dan (2) terjadinya distorsi data penerimaan pajak akibatnya akan

timbul kerugian semua pihak karena diterbitkannya suatu kebijakan perpajakan yang berdasarkan data yang sudah bias.

Asas *self assessment* pada dasarnya mempunyai arti sebagai berikut: (1) Memungkinkan semua wajib pajak untuk secara aktif melaksanakan kewajiban perpajakannya tanpa harus menunggu petugas pajak menerbitkan surat ketetapan pajak, (2) Menghitung besaran pajak dan menghitung pajaknya. Terutang sementara menurut peraturan, (3) Selama Badan Pajak mempunyai data mengenai kewajiban Wajib Pajak yang belum dipenuhi, Badan Pajak berhak menghitung besarnya pajak yang dinyatakan oleh Wajib Pajak. Perhitungannya benar. (Maralus Samosir & Yusuf Gunawan, 2022)

Pemahaman mengenai Norma Hukum atau Ketentuan Formal peraturan perpajakan dalam Pemeriksaan Pajak dimaksudkan untuk menerapkan pemikiran atau ide-ide dan substantif normatif mengenai mekanisme dan serangkaian kegiatan yang dilakukan untuk menguji kepatuhan dan seberapa jauh landasan hukum yang diketahui oleh Wajib Pajak maupun Pemeriksa Pajak terhadap implementasi kebijakan atas pemenuhan kewajiban perpajakan sebagaimana ditetapkan dalam perundang-undangan perpajakan dengan benar. (Djarmiko, 2016)

Menurut Freedman & Macdonald (*The Tax Base for CCCTB: The Role of Principle*, (Freedman & Macdonald, 2008), aturan dan peraturan tidak akan pernah menyajikan kondisi yang sesungguhnya sehingga peraturan akan selalu membutuhkan interpretasi. Sedangkan menurut Cunningham & Repetti dalam *Textualism and Tax Shelters*, pendekatan interpretasi pun tidak hanya satu. Dengan demikian, suatu peraturan yang harus berasas kejelasan rumusan masih tetap dapat dilihat dari perspektif yang beragam karena interpretasinya berbeda (Cunningham et al., 2004). Dari sisi literatur tentang prinsip perpajakan, (Mazur & Plumley, 2007) dalam *Understanding the Tax Gap* hal. 569) menyatakan sebagai berikut:

1. Ketidakpastian muncul karena ada banyak interpretasi hukum pajak yang harus dilakukan untuk mencocokkan pola transaksi pembayar pajak dengan aturan.
2. Seringkali, interpretasi Wajib Pajak tersebut berbeda dengan otoritas pajak sehingga ketidakpastian di atas pada akhirnya mempengaruhi *tax gap* (kesenjangan pajak).

Pada akhirnya, interpretasi yang berbeda di antara Wajib Pajak dan petugas pajak dapat berujung pada *tax dispute* hingga ke Pengadilan Pajak, bahkan Mahkamah Agung. Secara konseptual, ada empat metode interpretasi hukum menurut (Cunningham et al., 2004) dalam *Textualism and Tax Shelters*, hal. 1, 2, 7, yaitu:

1. *Textualism*, yaitu interpretasi dilakukan secara harfiah sesuai makna tekstual;
2. *Intentionalism*, yaitu interpretasi mengacu pada “original intent” (maksud awal) dari penyusunan sebuah peraturan perlu diketahui apa latar belakang, maksud, dan tujuan dari pembuat aturan menyusun suatu klausul peraturan;

3. *Purposivism*, yaitu menentukan apa arti undang-undang itu pada saat diberlakukan dan ketika dibaca dan untuk mengidentifikasi tujuan ini, *purposivist* juga akan memeriksa sejarah legislatif; dan
4. *The practical reason (dynamic) method*.

Seringnya terjadi perbedaan persepsi antara Wajib Pajak dan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) yang berujung pada sengketa di Pengadilan Pajak, menjadi menarik bagi Peneliti melakukan kajian atas putusan Pengadilan Pajak di mana DJP melakukan pemeriksaan pajak terhadap Wajib Pajak setelah mengeluarkan dua kali surat peringatan karena Wajib Pajak belum melaporkan SPT Tahunan. Pemeriksaan yang dilakukan oleh DJP hanya mencakup Laporan Keuangan, buku besar dan bukti pendukungnya. Hasil pemeriksaan tersebut menghasilkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) Nihil dan tidak mengakui Uang Muka Pajak PPh Pasal 22 dan PPh Pasal 25. Sengketa pajak ini menarik untuk diteliti karena unik dan langka. Di satu sisi, Wajib Pajak belum melaporkan SPT Tahunan yang berarti tidak memenuhi ketentuan formal. Namun, di sisi lain, Wajib Pajak telah membayar PPh Pasal 22 dan PPh Pasal 25 kepada negara, yang berarti secara materiil telah memenuhi ketentuan yang ada.

Rumusan Masalah

Dari uraian latar belakang di atas, maka dapat dirumuskan permasalahan sebagai berikut, yaitu:

- a) Bagaimana Pengujian Kebenaran Materiil Atas Ketentuan Formil
- b) Bagaimana Analisa Yuridis Atas Putusan Pengadilan Pajak Nomor: 009988.16/2021/PP/M.IIIA Tahun 2023

TINJAUAN LITERATUR

Pengertian Kebenaran Materiil

Pembuktian dalam arti yuridis tidak dimaksudkan untuk mencari kebenaran yang mutlak. Hal ini disebabkan karena alat-alat bukti, baik berupa pengakuan, kesaksian, atau surat-surat, yang diajukan para pihak yang bersengketa kemungkinan tidak benar, palsu atau dipalsukan. Padahal hakim dalam memeriksa setiap perkara yang diajukan kepadanya harus memberikan keputusan yang dapat diterima kedua belah pihak.

Pada hakikatnya membuktikan dalam arti yuridis berarti memberi dasar-dasar yang cukup kepada hakim yang memeriksa perkara yang bersangkutan guna memberi kepastian tentang kebenaran peristiwa yang diajukan oleh para pihak di persidangan. Memberikan dasar yang cukup kepada hakim berarti memberikan landasan yang benar bagi kesimpulan yang kelak akan diambil oleh hakim setelah keseluruhan proses pemeriksaan selesai.

Kebenaran Materill adalah kebenaran yang didasarkan pada fakta-fakta yang nyata dan dapat dibuktikan secara objektif. Dalam konteks hukum, kebenaran Materill merupakan tujuan utama dalam proses peradilan, di mana hakim dan penegak hukum harus menemukan kebenaran yang sesungguhnya, bukan sekadar kebenaran formal yang tercermin dalam dokumen atau prosedur.

Kebenaran Materill adalah kebenaran yang sesuai dengan kenyataan yang sebenarnya, yang diupayakan untuk ditemukan dalam proses hukum agar tidak terjadi kekeliruan dalam penegakan keadilan (Mertokusumo, 2002).

Pasal 69 (1) Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, Alat bukti dapat berupa: a. surat atau tulisan; b. keterangan ahli; c. keterangan para saksi; d. pengakuan para pihak; dan/atau e. pengetahuan Hakim (2) Keadaan yang telah diketahui oleh umum tidak perlu dibuktikan dan dalam Pasal 75 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Pengetahuan Hakim adalah hal yang olehnya diketahui dan diyakini kebenarannya.

Pasal 76 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, sebagaimana disebutkan dalam menyebutkan sebagai berikut:

Hakim menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian beserta penilaian pembuktian dan untuk sahnya pembuktian diperlukan paling sedikit 2 (dua) alat bukti sebagaimana dimaksud dalam Pasal 69 ayat (1), dan bahwa di dalam penjelasan Pasal 76 dinyatakan bahwa Pasal ini memuat ketentuan dalam rangka menentukan kebenaran materiil, sesuai dengan asas yang dianut dalam Undang-undang perpajakan. Oleh karena itu, Hakim berupaya untuk menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian, penilaian yang adil bagi para pihak dan sahnya bukti dari fakta yang terungkap dalam persidangan, tidak terbatas pada fakta dan hal-hal yang dia ajukan oleh para pihak. Dalam persidangan para pihak tetap dapat mengemukakan hal baru, yang dalam Banding atau Gugatan, Surat Uraian Banding, atau bantahan, atau tanggapan, belum diungkapkan dst.

Menurut Subekti, kebenaran Materill merupakan kebenaran yang harus dicapai oleh hakim dalam suatu perkara, yaitu kebenaran yang sesungguhnya berdasarkan fakta-fakta yang ada, bukan hanya yang terlihat dalam dokumen atau peraturan formal (Subekti, 2007).

Kebenaran Materill adalah kebenaran yang bersifat objektif dan didasarkan pada realitas yang ada. Dalam proses peradilan, kebenaran ini dicapai melalui pembuktian yang kuat dan tidak hanya mengandalkan formalitas hukum semata (Kusumaatmadja, 2006) .

Pengertian Ketentuan Formill

Hukum pajak Formill ialah hukum yang memuat terkait prosedur untuk mewujudkan hukum pajak materiil menjadi suatu kenyataan atau realisasi. Hukum pajak Formill ini memuat tentang tata cara atau prosedur penetapan jumlah utang pajak, hak-hak fiskus untuk pengadaan monitoring dan evaluasi. Selain itu, dalam menentukan kewajiban wajib pajak untuk mengadakan pembukuan, pencatatan, dan prosedur pengajuan surat keberatan ataupun banding.

Ketentuan Formill dalam hukum pajak, atau yang dikenal sebagai hukum pajak Formill, adalah seperangkat aturan yang mengatur prosedur dan tata cara pelaksanaan pemungutan pajak. Hukum ini mencakup mekanisme penetapan jumlah utang pajak, hak dan kewajiban wajib pajak serta otoritas pajak (fiskus), prosedur pengajuan keberatan dan banding, serta tata cara penagihan pajak. Tujuan utama dari hukum pajak Formill adalah memastikan bahwa proses perpajakan berjalan sesuai dengan ketentuan yang berlaku, sehingga hak dan kewajiban antara wajib pajak dan fiskus terlaksana dengan adil dan transparan.

Hukum pajak atau yang juga dikenal sebagai hukum fiskal merupakan aturan-aturan yang meliputi wewenang atau hak pemerintah dalam mengambil kekayaan seseorang dan memberikannya kembali ke masyarakat melalui kas negara. (Brotodihardjo, 2003)

Dalam hal ini, hukum pajak merupakan hukum publik yang mengatur hubungan orang pribadi atau badan hukum yang memiliki kewajiban untuk menunaikan pajak (wajib pajak) dengan negara.

Pengertian Sengketa Pajak

Sengketa Pajak timbul karena adanya ketidaksesuaian atau ketidakpuasan wajib pajak atas jumlah tagihan pajak yang telah ditetapkan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Diatur dalam Pasal 1 angka 5 No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menyatakan bahwa sengketa pajak adalah sengketa yang muncul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak atau penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan Banding atau Gugatan kepada Pengadilan Pajak sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan yang diatur dalam Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. Dari penjelasan tersebut sengketa pajak mencakup sengketa banding terhadap keputusan keberatan dan sengketa gugatan terhadap pelaksanaan penagihan pajak melalui surat paksa.

Di dalam Undang-Undang No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, dijelaskan bahwa sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak atau penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada pengadilan pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan

penagihan berdasarkan UU No. 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa. (Wahyuni, 2022)

METODE

Penelitian ini termasuk dalam penelitian yuridis normatif, yakni menekankan pada data sekunder dalam penelitian yang bertujuan untuk meneliti asas-asas hukum, sistematika hukum, sinkronisasi hukum, perbandingan hukum, serta unsur yang berhubungan dengan objek penelitian dengan didukung bahan pustaka yang cukup. Penelitian hukum normatif adalah suatu proses untuk menemukan suatu aturan hukum, prinsip-prinsip hukum, maupun doktrin-doktrin hukum guna menjawab isu hukum yang dihadapi. (Marzuki, 2007)

Pendekatan penelitian yang digunakan adalah *Statute approach* adalah pendekatan penelitian hukum yang dilakukan dengan menelaah peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan isu hukum yang sedang diteliti. Pendekatan ini juga disebut pendekatan undang-undang atau pendekatan perundang-undangan dalam meneliti adalah deskriptif kualitatif artinya penelitian yang berusaha untuk mendeskripsikan dan menginterpretasi kondisi atau hubungan yang ada, pendapat yang sedang tumbuh, proses yang sedang berlangsung, akibat yang sedang terjadi atau kecenderungan yang tengah berkembang. Pengumpulan data dalam penelitian ini dikumpulkan dengan teknik penelitian kepustakaan (*library research/desk research*) yaitu penelitian terhadap data sekunder, yang bersifat publik antara lain peraturan perundang-undangan terkait pajak, administrasi pemerintahan atau keputusan tata usaha negara (KTUN) dan Pengadilan Tata Usaha Negara (PTUN).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pengujian Kebenaran Materiil Atas Ketentuan Formill

1. Substansi Mengungguli Bentuk Formal

Didalam akuntansi, prinsip “substansi lebih penting dari pada bentuk” atau substansi melebihi bentuk sudah dikenal luas. Dengan kata lain, formalitas atau legalitas tidak boleh meniadakan substansi transaksi keuangan.

Teori Akuntansi secara umum adalah kerangka konseptual yang menjadi landasan dalam menjalankan praktik akuntansi, untuk membantu dalam memahami alasan di balik setiap langkah keuangan yang dilakukan oleh individu maupun organisasi.

Substansi dari pada bentuk dijelaskan sebagai konsep yang menyatakan bahwa dalam menetapkan suatu konsep di tingkat perekayasaan atau dalam menetapkan standar di tingkat penyusunan standar, akuntansi akan menekankan makna atau substansi ekonomik suatu objek atau kejadian daripada makna yuridisnya

meskipun makna yuridis mungkin menghendaki atau menyarankan perlakuan akuntansi yang berbeda. (Suwardjono, 2011)

Menurut Peraturan Pemerintah nomor 71 tahun 2010, substansi mengungguli bentuk formal berarti laporan keuangan disajikan dengan memuat informasi atau peristiwa yang wajar sesuai substansi dan realitas ekonomi. Jika ada penyajian informasi yang inkonsisten atau tidak sama dengan aspek formalitasnya, maka hal itu perlu diutarakan secara jelas dalam catatan atas laporan keuangan.

Secara umum, akuntansi menyajikan informasi keuangan secara kuantitatif yang diperlukan untuk pengambilan keputusan, melalui proses mencatat, mengelompokkan, mengidentifikasi kejadian dan transaksi yang menggambarkan posisi keuangan, dan perubahan posisi entitas. Bahwa akuntansi pada dasarnya merupakan menyajikan informasi keuangan dengan sasaran yang lebih spesifik berkaitan dengan aspek perpajakan sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 28 UU KUP mengenai Pembukuan, dimana penyusunan informasi keuangan yang berpegang pada ketentuan perpajakan selain berpedoman pada Standar Akuntansi Keuangan.

Dengan demikian, maka secara logis akan terdapat perbedaan penyajian informasi keuangan yang berdasarkan akuntansi umum dengan akuntansi perpajakan. Perbedaan perlakuan akuntansi umum dengan perpajakan dikemas dalam perbedaan waktu (*timing differences*) dan perbedaan tetap (*permanent differences*). Oleh karenanya tujuan yang diharapkan dari akuntansi perpajakan dimaksudkan memberikan informasi mengenai objek dan subyek pajak yang akhirnya dijadikan dasar untuk menentukan kewajiban perpajakan yang harus dipenuhi oleh suatu entitas (Wajib Pajak) sesuai dengan ketentuan peraturan perundang - undangan perpajakan. Secara sederhana, informasi perpajakan khususnya kewajiban perpajakan mencakup mengenai penghasilan, pembiayaan dan pertambahan nilai serta bumi dan/atau bangunan, sehingga siklus akuntansi perpajakan melalui penyesuaian (*adjustment*) dari informasi keuangan secara umum menjadi informasi perpajakan yang dilakukan secara *extra comptable* atau kegiatan di luar neraca (*off balance sheet adjustment*).

Selanjutnya, pendekatan akuntansi dalam hukum menggambarkan proses pencatatan yang dikemas di antaranya dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan, yang biasanya secara yuridis dikemas dalam laporan keuangan *audited*, yang kemudian guna kepentingan perpajakan disajikan dalam Laporan Keuangan Fiskal yang merupakan rekonsiliasi dari laporan keuangan komersial dijustifikasi dalam pasal-pasal yang mengikat untuk kepentingan perpajakan.

2. Kebenaran Materil Atas Ketentuan Formil

Sengketa pajak yang terjadi di Pengadilan Pajak tidak terlepas dari sengketa di tahap awal ketika Wajib Pajak membuat laporan pajak yang tertuang di dalam Surat Pemberitahuan (SPT) dan kantor pajak melakukan pemeriksaan pajak untuk menguji kepatuhan pajak.

Landasan hukumn DJP didalam melakukan pemeriksaan adalah UU KUP Pasal 29 ayat (1), (2) dan keputusannya harus mencerminkan dan mengacu khususnya pada penjelasan alinea 3 dan alinea 4:

- 1) Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.
- 2) Untuk keperluan pemeriksaan, petugas pemeriksa harus memiliki tanda pengenal pemeriksa dan dilengkapi dengan Surat Perintah Pemeriksaan serta memperlihatkannya kepada Wajib Pajak yang diperiksa.

Alinea 3 penjelasan ayat (2) Pasal 29

“Pendapat dan simpulan petugas pemeriksa harus didasarkan pada bukti yang kuat dan berkaitan serta berlandaskan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan”.

Alinea 4 penjelasan ayat (1) Pasal 29

“Pelaksanaan pemeriksaan dalam rangka menguji pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dilakukan dengan menelusuri kebenaran Surat Pemberitahuan, pembukuan atau pencatatan, dan pemenuhan kewajiban perpajakan lainnya dibandingkan dengan keadaan atau kegiatan usaha sebenarnya dari Wajib Pajak”.

Kenyataannya keputusan yang diambil lebih sering mementingkan prosedural atau ketentuan formalitas dan tidak jarang mengabaikan substantif sehingga terjadi persepsi berbeda antara otoritas pajak dengan wajib pajak.

Sedangkan Pengadilan Pajak memiliki aturan dan ketentuan hukum acara sesuai Pasal 69 ayat (1) dan Pasal 76 Undang Undang No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak serta penjelasannya;

Pasal 69 ayat (1): Alat bukti dapat berupa: surat atau tulisan; keterangan ahli; keterangan para saksi; pengakuan para pihak; dan/atau pengetahuan Hakim

Pasal 76: “Hakim menentukan apa yang harus dibuktikan, beban pembuktian beserta penilaian pembuktian dan untuk sahnya pembuktian diperlukan paling sedikit 2 (dua) alat bukti sebagaimana dimaksud dalam Pasal 69 ayat (1)”.

Akhirnya, Hakim Pengadilan Pajak didalam memutus sengketa pajak mengacu ke Pasal 78 UU No. 14/ Tahun 2002, yaitu: ”Putusan Pengadilan Pajak diambil berdasarkan hasil penilaian pembuktian, dan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang bersangkutan, serta berdasarkan keyakinan Hakim”.

M. Syamsudin dalam tulisannya berjudul “Keadilan Prosedural dan Substantif dalam Putusan Sengketa Tanah Magersari menyatakan bahwa parameter penegakkan keadilan substantif ada pada empat hal yaitu: Objektivitas, kejujuran, imparialitas, dan rasionalitas. Parameter objektif bila informasi, keterangan, fakta atau bukti yang dijadikan dasar untuk membuktikan kesalahan terdakwa/ tergugat adalah informasi, keterangan, fakta atau bukti yang sesungguhnya dan bukti yang benar. Parameter jujur atau kejujuran berarti adanya korelasi antara keberadaan (esensi atau sifat atau identitas atau kualitas yang melekat atau dimiliki sesuatu hal sesuai dengan pernyataan mengenai keberadaan atau sifat identitas atau kualitas mengenai sesuatu hal tersebut). Parameter imparialitas dikonsepsikan sebagai sikap atau tindakan memperlakukan segala sesuatu secara sama, tanpa membedakan (diskriminasi), atau tanpa mengistimewakan (*priviligasi*). Parameter Rasional artinya sesuai dengan nalar atau dapat diterima oleh akal sehat, dan logis artinya sesuai dengan logika dan hukum-hukum logika. (Syamsudin, 2014)

Kenyataannya Wajib Pajak, pemeriksa pajak, dan majelis hakim Pengadilan Pajak walaupun menggunakan standar yang sama di dalam pembuktian berupa doktrin “*substance over form*”, masih terjadi perbedaan sebagaimana dikutip dari Kata Sambutan buku “Problematis Sengketa Pajak Dalam Mekanisme Peradilan Pajak di Indonesia” (Djarmiko, 2016) :

- a. Sengketa pajak yang meliputi Banding Pajak dan Gugatan Pajak melalui Pengadilan Pajak merupakan *ultimum remedium* bagi pencari keadilan.
- b. Sengketa tersebut terkait dengan suatu konflik antara perbedaan pandangan hukum, akuntansi dan ekonomi di dalam mengimplementasikan kerangka pemikiran
- c. Contohnya adalah sengketa mengenai konsepsi pemikiran hukum tentang penghasilan dan biaya dalam menghitung Penghasilan Kena Pajak (PKP).

3. Pembahasan Kasus Sengketa Pajak

Sengketa Pajak berawal dari tidak diakuinya kredit pajak wajib pajak (PPH Pasal 22 dan Pasal 25) karena belum dilaporkannya Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan PPh Badan Tahun Pajak 2016 pada saat pemeriksaan pajak oleh Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Madya. SPT Tahunan PPh Badan Tahun Pajak 2016 dengan status lebih bayar oleh Wajib Pajak baru disampaikan tanggal 3 November 2020 setelah Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKP Nihil) diterbitkan tanggal 02 Juni 2020.

Antara Direktur Jenderal Pajak dan wajib pajak berbeda persepsi dan cara pandang mengenai ketentuan dan aturan sebagai dasar hukum yang digunakan atas tidak diakuinya Surat Pemberitahuan (SPT) PPh Badan tahun 2016 yang belum di sampaikan tersebut. Wajib pajak membantah dalil yang disampaikan oleh DJP karena menurut wajib pajak belum menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT) PPh Badan tahun 2016 tersebut bukan berarti kredit pajak PPh pasal 22 dan pasal 25 tidak diakui atau dianulir karena Surat Pemberitahuan (SPT) itu adalah bukan sebagai dasar hukum melainkan sebagai sarana atau media untuk melaporkan Laporan Keuangan yang di dalamnya antara lain terdiri dari aset, pinjaman, modal, pendapatan, biaya-biaya, kredit pajak dan lainnya, dan tidak ada norma dalam UU KUP yang mendukung dalil tersebut.

Dasar hukum atau dalil hukum yang disampaikan oleh wajib pajak dalam sengketa di pengadilan pajak tersebut sebagai berikut:

- a. Pasal 29 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan (s.t.d.t.d) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020, dan didukung oleh Penjelasan pasal 29 UU KUP khususnya alinea 4
- b. Kredit pajak terdiri dari PPh Pasal 22 dan PPh Pasal 25 sudah disetor dan dibuktikan dengan BUKTI PENERIMAAN NEGARA Penerimaan Bea dan Cukai serta BUKTI PENERIMAAN NEGARA Penerimaan Pajak sudah sesuai dengan PER-148/PJ/2007 dan SE-49/PJ/2007 dengan demikian tidak ada kerugian negara.
- c. Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN) Pajak Penghasilan yang diterbitkan oleh DJP mengakui kerugian dimana secara substansi atau materiil, penjualan, harga pokok penjualan, biaya operasional dan pendapatan lainnya diakui oleh Terbanding. Artinya kredit pajak yang telah disetor dengan mengedepankan asas kebenaran material dan asas keadilan hukum harusnya juga diakui dan dikembalikan kepada Pemohon Banding yang mana jumlahnya lebih besar daripada jumlah pajak yang terutang.

Sedangkan pihak DJP mempunyai persepsi berbeda dengan dalil hukum yang disampaikan Wajib Pajak atas sengketa pajak tersebut, dengan diterbitkannya SKP Nihil oleh KPP Madya berarti uang muka pajak dalam hal ini PPh Pasal 22 dan Pasal 25 yang telah disetor oleh wajib pajak sebagai kredit pajak tidak diakui dengan dalil hukum yang disampaikan sebagai berikut:

1. Pasal 3 ayat (7) huruf c dan d UU KUP: “Surat Pemberitahuan dianggap tidak disampaikan apabila”:
 - c) Surat Pemberitahuan yang menyatakan lebih bayar disampaikan setelah 3 (tiga) tahun sesudah berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak atau Tahun Pajak, dan Wajib Pajak telah ditegur secara tertulis; atau
 - d) Surat Pemberitahuan disampaikan setelah Direktur Jenderal Pajak melakukan pemeriksaan atau menerbitkan surat ketetapan pajak

2. Pasal 8 ayat (1a) UU KUP: "Dalam hal pembetulan Surat Pemberitahuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) menyatakan rugi atau lebih bayar, pembetulan Surat Pemberitahuan harus disampaikan paling lama 2 (dua) tahun sebelum daluwarsa penetapan."
3. Pasal 12 ayat (2) dan (3) UU KUP:
 - 2) "Jumlah Pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan yang disampaikan oleh Wajib Pajak adalah jumlah pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan."
 - 3) "Apabila Direktorat Jenderal Pajak mendapatkan bukti jumlah pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) tidak benar, Direktorat Jenderal Pajak menetapkan jumlah pajak yang terutang."
4. Pasal 28 ayat (1) UU Pajak Penghasilan didalam penjelasan pasal tersebut menjelaskan bahwa Pajak yang telah dilunasi dalam tahun berjalan, baik yang dibayar sendiri oleh Wajib Pajak ataupun yang dipotong serta dipungut oleh pihak lain, dapat dikreditkan terhadap pajak yang terutang pada akhir tahun pajak yang bersangkutan.

Analisis Yuridis Atas Putusan No.009988.15/2021/PP/M.IIIA Tahun 2023

Menurut Peneliti dalam sengketa pajak ini, dapat dikatakan bahwa Terbanding didalam mempertahankan dalil hukum atas penolakan dalil hukum yang disampaikan oleh Pemohon banding lebih mendasarkan pada pemenuhan ketentuan formalitas dari pada melihat sisi kebenaran Materillnya, sedangkan Majelis Hakim didalam putusannya mengungkapkan bahwa sepanjang kebenaran Materill berupa bukti dan pembuktiannya sesuai fakta dan terkait dengan pasal 29 UU KUP sebagai dasar hukum pemeriksaan yaitu memeriksa ketentuan formal (SPT Tahunan) dan ketentuan Materillnya (Laporan keuangan, buku besar, bukti pendukung dan bukti bayar), maka dapat diterima dan dibenarkan sesuai dengan asas yang dianut dalam Undang-undang perpajakan, disamping itu Majelis Hakim juga dalam putusannya mempertegas pengertian dari kredit pajak untuk Pajak Penghasilan seperti yang tertulis di Pasal 1 angka 22 UU KUP dengan demikian jelas sekali bahwa sengketa pajak ini adalah bersifat pembuktian dan atau yuridis, dengan demikian dalil dalil yang disampaikan oleh Terbanding dengan sendirinya terpatahkan oleh fakta persidangan dimana diketahui SSP PPh Pasal 25 dan Pembayaran PPh Pasal 22 impor yang menjadi sengketa telah dibayarkan ke kas negara dan telah masuk dalam sistem informasi Terbanding, disimpulkan bahwa pembayaran dengan PPh Pasal 25 dan PPh Pasal 22 yang disampaikan Pemohon Banding dalam proses pemeriksaan maupun keberatan merupakan bukti yang kuat dan berkaitan dengan obyek pemeriksaan dari Terbanding yaitu kewajiban PPh Badan tahun 2016 dari Pemohon Banding; Selanjutnya bahwa tujuan pelaksanaan pemeriksaan menguji pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dilakukan dengan menelusuri kebenaran Surat Pemberitahuan,

pembukuan atau pencatatan, dan pemenuhan kewajiban perpajakan lainnya dibandingkan dengan keadaan atau kegiatan usaha sebenarnya dari Wajib Pajak. Disini yang ditekankan adalah keadaan yang sebenarnya dari Pemohon Banding sebagai Wajib Pajak. Keadaan sebenarnya dari Pemohon Banding adalah telah membayar PPh Pasal 25 dan PPh Pasal 22, dan pembayaran tersebut mengakibatkan kondisi lebih bayar;

KESIMPULAN

Berdasarkan uraian dari substansi mengungguli bentuk formal, kebenaran Materiil atas ketentuan Formil dan pembahasan kasus sengketa pajak serta analisis yuridis atas putusan Pengadilan Pajak, dapat dibuat kesimpulan sebagai berikut:

1. Sesuai dengan ketentuan Pasal 29 Undang-Undang KUP yang menyebutkan bahwa pendapat dan simpulan petugas pemeriksa harus mencerminkan keadaan yang sebenarnya dari Wajib Pajak, berdasarkan bukti-bukti yang ada; Artinya kebenaran Materiil lebih didahulukan dari bentuk Formilnya.
2. Hukum dan keadilan adalah dua hal yang erat hubungannya, hingga muncul adagium hukum *masyhur iustitia fundamentum regnorum* yang berarti keadilan adalah nilai tertinggi, fundamental atau absolut dalam hukum. Dengan demikian putusan *Judex Facti* lebih mengutamakan asas keadilan dan asas manfaat dari pada kepastian hukum formal adalah sangat tepat dan benar dan bilamana dihubungkan dengan prinsip dasar “*substance over form*”, yang artinya substansi suatu kejadian/transaksi mengungguli formalitas/legalitasnya dengan kata lain kelalaian administrasi/formalitas sepanjang tidak terkait dengan kerugian negara dan sepanjang didasarkan pada bukti yang kuat dan berkaitan serta berlandaskan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan”.

SARAN-SARAN

Dalam hal Direktur Jenderal Pajak melakukan pemeriksaan pajak terhadap wajib pajak, tidak perlu ragu untuk menetapkan hasil pemeriksaan berupa: SKPN (Surat Ketetapan Pajak Nihil), SKPLB (Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar), SKPKB (Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar) dan lainnya, sepanjang Pasal 29 UU KUP dimaknai:

1. Pelaksanaan pemeriksaan dalam rangka menguji pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dilakukan dengan menelusuri kebenaran Surat Pemberitahuan, pembukuan atau pencatatan, dan pemenuhan kewajiban perpajakan lainnya dibandingkan dengan keadaan atau kegiatan usaha sebenarnya dari Wajib Pajak, artinya pemeriksaan terhadap ketentuan Formil berupa Surat Pemberitahuan dan pemeriksaan terhadap ketentuan materiil berupa pembuktian dan

2. Pendapat dan simpulan petugas pemeriksa harus didasarkan pada bukti yang kuat dan berkaitan serta berlandaskan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, bilamana dihubungkan dengan prinsip dasar “*substance over form*”.

REFERENCES

- Ardiansyah dan Wahyudin. (2016). *Politik Hukum Tindak Pidana Perpajakan dalam Perspektif Restorative Justice*. 16(Hauhart 1990), 1–23.
- Brotohardjo, S. (2003). *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Refika Aditama.
- Cunningham, N. B., Repetti, & R., J. (2004). Textualism and Tax Shelters Table of Contents. *Virginia Tax Review*, 24.
- Djarmiko, D. H. M. H. (2016). Problematik Sengketa Pajak dalam Mekanisme Peradilan Pajak di Indonesia. In *Biro Hukum dan Humas Badan Urusan Administrasi Mahkamah Agung Republik Indonesia*.
<http://www.komisiyudisial.go.id/assets/uploads/files/bunga-rampai-2013-putih-hitam-pengadilan-khusus.pdf>
- Freedman, J., & Macdonald, G. (2008). The Tax Base for CCCTB: The Role of Principles. *Working Papers, January 2008*. <http://ideas.repec.org/p/btx/wpaper/0807.html>
- Kusumaatmadja, M. (2006). *Konsep-Konsep Hukum dalam Pembangunan*. Alummni.
- Maralus Samosir, & Yusuf Gunawan. (2022). Analisa Yuridis Sengketa Pajak Pada Pengadilan Tata Usaha Negara Terhadap Surat Ketetapan Pajak Studi Kasus Putusan Pengadilan No 606 K/Tun/2022. *Jurnal Studi Akuntansi Pajak*, 1(606), 8–22.
- Marzuki, P. M. (2007). *Penelitian Hukum*. Kencana Prenada Group.
- Mazur, M., & Plumley, A. (2007). Understanding the Tax Gap. *National Tax Journal*, 60, 569–576.
<https://doi.org/10.17310/ntj.2007.3.14>
- Mertokusumo, S. (2002). *Hukum Acara Perdata Indonesia*. Liberty.
- Subekti, R. (2007). *Hukum Pembuktian*. Pradnya Paramita.
- Suwardjono. (2011). *Teori Akuntansi perekayasaan Pelaporan Keuangan*. BPFE.
- Syamsudin, M. (2014). Keadilan Prosedural dan Substantif dalam Putusan Sengketa Tanah Magersari. *Jurnal Yudisial*, 7(1), 18–33. <https://law.uui.ac.id/wp-content/uploads/2017/08/9.-Keadilan-Prosedural-dan-Substantif-dalam-Putusan-Sengketa-Putusan-Tanah-Margesari.pdf>
- Wahyuni, W. (2022). Mengenal Sengketa Pajak dan Tata Cara Penyelesaiannya. *Hukum Online.Com*.
<https://www.hukumonline.com/berita/a/mengenal-sengketa-pajak-dan-tata-cara-penyelesaiannya-lt62ac3c58a988b/>