

SINERGI OTORITAS PAJAK DAN KEPABEANAN MELALUI PEMERIKSAAN *JOINT AUDIT*

Arif Nugrahanto, Masruri Muchtar

¹Jurusan Pajak, Politeknik Keuangan Negara STAN, Tangerang Selatan, Banten, 15222

²Jurusan Bea Cukai, Politeknik Keuangan Negara STAN, Tangerang Selatan, Banten, 15222

E-mail: arifn@pknstan.ac.id

INFORMASI ARTIKEL

Tanggal masuk
[03-08-2019]

Revisi
[11-10-2019]

Tanggal terima
[30-10-2019]

ABSTRACT:

The government strives to increase tax compliance. One of the strategy is improve the synergy through joint audits. The joint audits is expected not only to optimize national revenue and law enforcement, but to improve the compliance. Based on the literature review and interviews with the joint audit team, the tax examination and customs/excise audit have many similarities and differences. These can be optimized to complement and complement each other. The tendency of taxpayers to overstate the costs, can be easily detected by customs/excise audit, through joint audits. The import transaction from the customs/excise audit can be utilized to make audit corrections in tax examination. The Custom and Excise Directorate provides many facilities to the taxpayers, such as deferral of custom/excise payments. Consequence, the taxpayers tend to be more cooperative towards customs/excise audit. The tax examiners can maximize the situation by optimizing data access in conducting joint audits. Furthermore, the tax examination that is a very widespread too common audit, can be complemented by a deep and sharp customs/excise audits. With this synergy, the join audit can cover the limitation of tax examination and comprehensively accomplish the audit.

Keywords: *joint audits, overstated costs, understated income, tax examination, customs/excise auditors.*

ABSTRAK:

Pemerintah terus melakukan upaya untuk meningkatkan kepatuhan pajak. Salah satunya dengan melakukan sinergi otoritas pajak dan otoritas kepabeanan melalui *joint audit*. *Joint audit*. Dengan program ini diharapkan bukan hanya optimalisasi penerimaan negara dan penegakan hukum di bidang perpajakan dan kepabeanan, namun juga peningkatan kepatuhan perpajakan dan kepabeanan. Berdasarkan *literatur review* dan wawancara dengan tim *joint audit*, pemeriksaan pajak dan audit bea dan cukai memiliki beberapa kesamaan karakteristik yang dapat saling memperkuat dan juga terdapat perbedaan-perbedaan yang dapat didayagunakan agar saling mengisi dan melengkapi. Adanya kecenderungan Wajib Pajak untuk melakukan *overstate* biaya dapat dideteksi sebagai temuan audit bagi auditor bea dan cukai, melalui skema *joint audit*. Sebaliknya adanya laporan importasi yang cenderung kecil dari hasil audit bea dan cukai dapat digunakan untuk melakukan koreksi harga pokok produksi dalam pemeriksaan pajak. Adanya fasilitas langsung yang diberikan oleh Direktorat Jenderal bea dan Cukai (DJBC), berupa penangguhan pembayaran bea masuk, membuat Wajib Pajak cenderung lebih kooperatif terhadap auditor bea dan cukai. Pemeriksa pajak dapat memaksimalkan situasi tersebut dengan mengoptimalkan akses data dalam melaksanakan *joint audit*. Lebih lanjut, Pemeriksaan pajak, yang memeriksa suatu entitas secara keseluruhan, pada umumnya akan cenderung meluas dan tidak-mendalam pada transaksi per transaksi, dapat ditutupi dengan audit bea dan cukai yang spesifik dan mendalam pada suatu transaksi importasi. Dengan sinergi ini, skema *join audit* dapat menutup keterbatasan pemeriksaan atau audit, melengkapi temuan sehingga pemeriksaan pajak maupun audit bea dan cukai menjadi jauh lebih komprehensif dan tajam.

Kata Kunci: *pemeriksaan joint audit, overstate biaya, understate penghasilan, pemeriksa pajak, auditor bea dan cukai*

1. PENDAHULUAN

Kementerian Keuangan RI terus melakukan upaya untuk meningkatkan kepatuhan pajak. Salah satunya dengan melakukan sinergi antara Direktorat Jenderal Pajak (DJP), Direktorat Jenderal Bea dan Cukai (DJBC), dan Direktorat Jenderal Anggaran (DJA). Terdapat delapan program yang telah dirancang oleh DJP, DJBC, dan DJA sebagai bentuk sinergi yaitu Program *Joint Analysis*, *Joint Audit*, *Joint Collection*, *Joint Investigasi*, *Joint Proses Bisnis*, *Single Profile*, *Secondment*, dan program sinergi lainnya. Adapun sinergi tersebut dilakukan dalam rangka optimalisasi penerimaan negara dan meningkatkan kemudahan layanan terhadap Wajib Pajak (WP) dan/atau Wajib Bayar (WB).

Joint Audit merupakan pemeriksaan kewajiban pajak, audit kepabeanan dan/atau audit cukai yang dilakukan bersama-sama oleh pemeriksa pajak dan auditor bea dan cukai terhadap Wajib Pajak/Auditee. Tujuan adanya joint audit ini antara lain dalam rangka mengoptimalkan penerimaan negara dan penegakan hukum di bidang perpajakan, kepabeanan, dan cukai, dan menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan, kepabeanan, dan/atau cukai untuk *current year* maupun tahun-tahun

sebelumnya. Kegiatan yang telah dimulai tahun 2017 ini berawal dari terbentuknya Tim *Joint Audit* berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor KMK-504/KMK.09/2015 tanggal 9 April 2015.

Berdasarkan Laporan Perkembangan Joint Audit Catur wulan I Tahun 2019, selama hampir tiga tahun baik jumlah tagihan maupun realisasi dari kegiatan Joint Audit ini terlihat adanya peningkatan yang signifikan. Bahkan di tahun 2018, terjadi lonjakan jumlah tagihan lebih dari 5 kali yakni dari Rp.426,819,635,773 di tahun 2017 menjadi Rp.2,139,049,418,975 di tahun 2018 yang diikuti dengan adanya pemasukan riil ke kas negara yang meningkat hampir 2 kali lipat yakni dari Rp.414,569,646,649 di tahun 2017 menjadi Rp.745,681,951,343 di tahun 2018. Meskipun proporsi pemasukan riil ke kas negara mengalami penurunan yang kemungkinan disebabkan adanya pemenuhan hak Wajib Pajak, seperti adanya keberatan dan banding, namun secara keseluruhan *joint audit* dinyatakan berhasil sehingga tetap dipertahankan oleh Menteri Keuangan dan ditingkatkan target penerimaannya.

Berdasarkan penelitian Wahyu Wibowo (2018), walaupun kerja sama dan pertukaran informasi dalam program *Joint*

Audit DJP dan DJBC masih dianggap belum optimal, namun ada beberapa kondisi positif terkait program *Joint Audit*, yaitu kuatnya komitmen eksekutif. Hal ini terlihat dari penetapan penerimaan negara dari *joint audit* yang dijadikan sebagai salah satu Indikator Kinerja Utama (IKU) Kementerian Keuangan. Dengan *Joint Audit*, diharapkan bukan hanya optimalisasi penerimaan negara dan penegakan hukum di bidang perpajakan, kepabeanan dan/atau cukai, namun tingkat kepatuhan perpajakan para Wajib Pajak dan kepatuhan kepabeanan dan cukai para importir, eksportir, perusahaan rokok, dan pelaku usaha lainnya juga dapat ditingkatkan. Dengan adanya peningkatan kepatuhan oleh pelaku usaha ini, tentunya diharapkan secara otomatis penerimaan negara akan meningkat dan secara simultan upaya *law enforcement* pun dapat ditekan karena para pelaku usaha secara perlahan-lahan mulai menyadari bahwa ruang gerak mereka untuk melakukan penyimpangan sudah semakin tertutup karena adanya upaya sinergi antara DJP dan DJBC.

Tulisan ini dibuat untuk mengidentifikasi karakteristik pemeriksaan pajak dan pemeriksaan bea dan cukai agar dapat dilakukan sinergi yang lebih optimal dalam implementasi

kegiatan *joint audit*. Adapun tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengidentifikasi keunggulan pemeriksaan dalam skema *joint audit* supaya dapat dioptimalkan kelebihanannya dan mengidentifikasi kelemahan yang potensial terjadi untuk dapat dimitigasi risikonya, agar tujuan *joint audit* antara DJP dan DJBC dapat tercapai secara optimal.

2. KAJIAN LITERATUR

Menurut Griffin dan Pustay, perusahaan multinasional selalu berusaha untuk memaksimalkan laba bersih setelah pajak dengan cara transfer pricing, *they may manipulate transfer prices to shift reported profits from high-tax countries to low-tax countries*". Skema transfer pricing yang umum dilakukan oleh perusahaan antara lain dalam bentuk

1. Menggelembungkan *intercompany cost*
2. Membebaskan biaya royalti atas pemakaian merek dagang milik induk perusahaan yang sebenarnya tidak diperlukan
3. Memperbesar biaya bahan baku dan atau memperkecil penghasilan dari penjualan barang
4. Memperkecil omzet penjualan melalui transaksi maklon.

Tax Compliance Research menyatakan bahwa *the tax gap consists of unpaid individual and business income taxes on legally earned income*. Gap tersebut muncul karena adanya perilaku beberapa perusahaan yang tidak melaporkan penghasilannya secara benar. Beberapa perilaku yang mengakibatkan munculnya *gap* pajak penghasilannya, antara lain disebabkan adanya pencatatan penghasilan yang tidak menyeluruh (*understate income*), melaporkan beban usaha yang lebih besar dari yang sebenarnya (*overstate deductions*), mengkreditkan pajak masukan atas pembelian barang yang tidak termasuk dalam kegiatan usaha, atau salah kalkulasi (*math errors*).

Berdasarkan hal-hal di atas, dapat disimpulkan bahwa paling tidak terdapat dua jenis upaya yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang bisa berakibat munculnya *tax gap* antara pajak penghasilan yang seharusnya dibayar dan pajak yang telah dibayar. Upaya tersebut antara lain *understate income* dan *overstate deductions*. Dalam terminologi kepatuhan, kedua upaya tersebut masuk dalam kategori *tax evasion*, yaitu penggelapan pajak. *Tax evasion* merupakan perbuatan melanggar UU, dengan menyampaikan di dalam Surat

Pemberitahuan Tahunan (SPT) jumlah penghasilan yang lebih rendah daripada yang sebenarnya (*understatement of income*) di satu pihak dan atau melaporkan biaya yang lebih besar daripada yang sebenarnya (*overstatement of the deductions*) di lain pihak.

Pemeriksaan Direktorat Jenderal Pajak

Kewenangan untuk melakukan pemeriksaan pajak diatur dalam Pasal 29 (1) Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 (UUKUP), bahwa Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, lebih lanjut terdapat penjelasan definisi pemeriksaan pada Pasal 1 angka 24 UUKUP, bahwa pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan dan mengolah data dan atau keterangan lainnya untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Dengan adanya kewenangan dan definisi ini maka

terlihat bahwa Direktur Jenderal Pajak memiliki kewenangan yang sangat kuat dan *legitimate*. Hal ini semata-mata untuk mendukung agar Wajib Pajak patuh dan menunaikan kewajiban perpajakannya dengan benar.

Untuk memperkuat kewenangan tersebut dalam pelaksanaan pemeriksaan, Pasal 29 (3) UUKUP memberikan penegasan yang lebih spesifik bagi Wajib Pajak untuk mendukung kegiatan pemeriksaan. Dalam pasal ini disebutkan tentang adanya kewajiban Wajib Pajak untuk memperlihatkan dan meminjamkan buku atau catatan dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan sebagaimana telah disebutkan dalam SPT. Bahkan dalam Pasal 2 UUKUP menyebutkan tentang kewajiban perpajakan bagi Wajib Pajak dimulai sejak saat Wajib Pajak memenuhi persyaratan subjektif dan objektif, paling lama 5 (lima) tahun sebelum diterbitkannya NPWP tersebut.

Berdasarkan hal-hal di atas, terlihat betapa kuatnya kewenangan Direktur Jenderal Pajak dalam melakukan pemeriksaan dan begitu luasnya cakupan pemeriksaan. Sistem *self-assessment* yang diadopsi oleh pemerintah sebagai sistem pemungutan pajak, memiliki kelemahan yang dapat disalahgunakan oleh Wajib

Pajak. Kepercayaan penuh kepada Wajib Pajak dalam menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan pajaknya sendiri, apabila tidak diawasi secara ketat, berpeluang memberikan celah yang sangat luas untuk melakukan upaya penghindaran atau penggelapan pajak. Oleh karena itu, menjadi hal yang wajar bila pemerintah dalam hal ini Direktur Jenderal Pajak diberikan kewenangan yang besar dengan cakupan yang luas dalam rangka menjalankan fungsi pengawasan atau pemeriksaan.

Pemeriksaan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai (DJBC)

Kewenangan pemeriksaan atau audit yang dilakukan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai (selanjutnya disebut audit bea dan cukai) tidak seluas kewenangan pemeriksaan yang dimiliki oleh Direktorat Jenderal Pajak. Kewenangan ini hanya terbatas pada penetapan nilai pabean dan/atau tarif bea masuk pada saat terjadi importasi dan nilai cukai yang harus dibayar. Nilai Pabean adalah nilai yang digunakan sebagai dasar untuk penghitungan bea masuk dan pungutan dalam rangka impor lainnya. Nilai pabean digunakan untuk menghitung bea masuk jika tarif yang digunakan berdasarkan tarif advalorem (persentase). Besar kecilnya

pungutan pabean impor sangat tergantung dari besar kecilnya nilai pabean dan tarif yang dikenakan atas suatu barang impor.

Kewenangan Direktur Jenderal Bea dan Cukai timbul berdasarkan Pasal 17 UU No. 17 Tahun 2016 tentang Perubahan atas Undang-Undang No. 10 Tahun 1995 tentang Kepabeanan (UU Kepabeanan) bahwa Direktur Jenderal dapat menetapkan kembali tarif dan nilai pabean untuk penghitungan bea masuk dalam jangka waktu 2 (dua) tahun terhitung sejak tanggal pemberitahuan pabean. Penetapan kembali ini dapat dilakukan berdasarkan hasil penelitian ulang atau pelaksanaan audit.

Lebih lanjut, kewenangan tersebut diperkuat dengan cakupan buku atau dokumen yang dapat diperiksa oleh auditor DJBC. Berdasarkan Pasal 86 UU Kepabeanan, Pejabat bea dan cukai berwenang melakukan audit kepabeanan dan dapat melakukan kegiatan pemeriksaan laporan keuangan, buku, catatan dan dokumen yang menjadi bukti dasar pembukuan, dan surat yang berkaitan dengan kegiatan usaha, termasuk data elektronik, serta surat yang berkaitan dengan kegiatan di bidang kepabeanan, dan/atau sediaan barang dalam rangka pelaksanaan ketentuan

perundang-undangan di bidang kepabeanan.

Dalam sistem self assesment, importir secara mandiri memberitahukan data barang yang diimpor termasuk menghitung sendiri pungutan yang mesti dibayar. Pemberitahuan nilai pabean oleh importir harus tepat sesuai ketentuan yang berlaku. Dalam hal pemberitahuan nilai pabean lebih rendah dari yang seharusnya, maka selain harus membayar kekurangan pembayaran, importir juga dikenakan sanksi administrasi berupa denda.

Sebagaimana kewenangan Direktur Jenderal Pajak yang dapat memeriksa kewajiban perpajakan bagi Wajib Pajak hingga 5 (lima) tahun sebelum diterbitkannya NPWP, Direktur Jenderal Bea dan Cukai juga memiliki kewenangan ini. Disebutkan bahwa periode Audit Umum ditetapkan selama 2 (dua) tahun sampai dengan akhir bulan sebelum bulan penerbitan surat tugas. Namun, Tim Audit dapat mengusulkan perpanjangan periode audit menjadi maksimal 10 (sepuluh) tahun sampai dengan akhir bulan sebelum bulan penerbitan surat tugas, dengan beberapa kondisi antara lain terdapat indikasi pelanggaran yang berulang-ulang, ada informasi dari pihak lain yang menyatakan bahwa terdapat indikasi pelanggaran, atau perintah atau

permintaan Direktur Jenderal, Direktur Audit, Kepala Kantor Wilayah atau Kepala Kantor Pelayanan Utama Bea dan Cukai. Hal tersebut mirip dengan adanya klausul pidana perpajakan dimana Direktur Jenderal Pajak masih memiliki kewenangan untuk menerbitkan surat ketetapan pajak hingga dalam jangka waktu 10 tahun.

3. METODE PENELITIAN

Metode penelitian yang dipergunakan dalam penelitian ini adalah kualitatif. Dengan pendekatan ini maka suatu permasalahan dapat diteliti dan dikaji secara lebih spesifik dan mendalam. Studi literatur yang dilakukan antara lain dengan mengkaji beberapa ketentuan perpajakan, pabean dan cukai yang berlaku, membaca hasil penelitian terdahulu, dan diperdalam dengan melakukan wawancara kepada Tim Joint Audit DJP dan DJBC.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Tujuan Wajib Pajak melakukan kegiatan usaha adalah dalam rangka mendapatkan laba yang sebesar-besarnya. Untuk mendapatkan laba yang besar, maka secara konseptual, terdapat dua hal yang dapat dilakukan, yaitu memperbesar penghasilan dengan melakukan penjualan secara massif dan pada saat bersamaan

melakukan penghematan atau efisiensi biaya. Dengan melakukan hal ini, maka laba atau profit yang dapat dinikmati menjadi optimal. Untuk mencegah terjadi perilaku yang berlebihan dalam efisiensi biaya (khususnya biaya pajak atau biaya yang berasal pungutan pemerintah lainnya) yang dapat menyebabkan laporan pajak (SPT dan laporan lainnya) menjadi tidak benar atau tidak *business as usual*, maka pemerintah melalui Direktorat Jenderal Pajak dan Direktorat Jenderal bea dan Cukai diberikan kewenangan untuk memastikan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan, kepabeanan dan cukai melalui pemeriksaan.

Berdasarkan *literatur review*, antara pemeriksaan pajak yang dilakukan oleh pemeriksa Direktorat Jenderal Pajak dan audit yang dilakukan oleh auditor Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, masing-masing memiliki kesamaan-kesamaan karakteristik namun juga terdapat keunikan-keunikannya. Secara singkat, berikut ini disajikan perbandingan antara pemeriksaan Ditjen Pajak dan audit Ditjen Bea dan Cukai pada Tabel Perbandingan Pemeriksaan Pajak dan Audit Bea dan Cukai sebagai berikut.

Berdasarkan Tabel Perbandingan Pemeriksaan Pajak dan Audit Bea dan Cukai sebagaimana dalam lampiran, dapat

dilihat bahwa diantara keunikan-keunikan yang melekat pada kewenangan pemeriksaan atau audit, terdapat juga persamaan-persamaan. Hal-hal yang memiliki karakteristik yang sama, antara lain dalam hal tujuan, yaitu sama-sama menguji kepatuhan. Hanya aspek penilaian kepatuhan Wajib Pajak saja yang berbeda.

Selain aspek penilaian kepatuhan, terdapat hal unik seperti aspek definisi pemeriksaan atau audit, aspek cakupan dokumen yang dapat dipinjam atau diperiksa, dan aspek-aspek terkait dengan prosedur pelaporan hasil pemeriksaan atau audit. Bagaimana cara mensinkronkan persamaan dan perbedaan sehingga dapat tercapai sinergi yang menguntungkan bagi negara, berikut ini dibahas beberapa poin penting yang terkait pelaksanaan *joint audit* DJP-DJBC.

Dalam mindset Wajib Pajak, baik pajak maupun bea dan cukai merupakan biaya yang harus diminimalisir agar menghasilkan profit yang lebih besar. Terdapat dua jenis upaya yang mungkin dilakukan oleh Wajib Pajak untuk merealisasikan tujuan tersebut, dengan melakukan *understate income* dan/atau melaporkan *overstate deductions*. Konsekuensinya, dalam praktik pelaporan SPT muncul kecenderungan *understate*

income, melakukan berbagai upaya agar penghasilan tampak kecil, dan melakukan *overstate deductions* atau melebih-lebihkan biaya. Dalam berbagai kasus terbitnya surat ketetapan pajak kurang bayar, koreksi-koreksi atas ketidakpatuhan Wajib Pajak muncul akibat adanya praktik *understate income* dan *overstate deductions*. Contoh perilaku *understate income* paling sederhana yang seringkali dilakukan Wajib Pajak adalah dengan tidak melaporkan keseluruhan penghasilan dalam SPT. Sedangkan *overstate deductions* yang sering ditemukan adalah banyaknya pengeluaran keluarga yang dibebankan sebagai biaya bagi perusahaan. Hasil akhir dari dua praktik ini adalah penghasilan yang dilaporkan pada SPT menjadi kecil.

Dalam pemeriksaan pajak, perilaku Wajib Pajak tersebut seringkali sulit terdeteksi. Penyebabnya antara lain adanya keterbatasan sumber daya dan waktu, serta makin canggihnya pola *tax planning (tax evasion)* yang diterapkan oleh Wajib Pajak. Meskipun motifnya tetap sama, yaitu bagaimana supaya penghasilan yang dilaporkan itu kecil dan biaya yang dapat dibebankan itu besar, namun dalam praktiknya, bukan hal yang mudah menemukan modus pelanggaran yang dilakukan oleh Wajib Pajak.

Melalui mekanisme *joint audit*, dua isu tersebut dapat diatasi. Sebagaimana diketahui bahwa pemeriksaan bea dan cukai memiliki perspektif yang berbeda dalam kaca mata Wajib Pajak. Misalnya dalam pelaporan biaya secara fiskal, Wajib Pajak mempunyai kecenderungan melaporkan biaya yang lebih besar. Wajib Pajak yang nakal, lebih suka melaporkan biaya importasi yang cenderung *overstate* karena hal ini akan memperbesar harga pokok penjualan atau harga pokok produksi. Di lain pihak, dalam laporan ke bea dan cukai, hal sebaliknya yang akan dilakukan oleh Wajib Pajak.

Dalam transaksi importasi misalnya, dasar pengenaan pajaknya adalah nilai impor. Makin tinggi nilai impor, maka makin tinggi pula bea masuk atau pungutan negara yang harus dibayar ke kas negara. Dengan situasi ini, terdapat kecenderungan Wajib Pajak untuk melaporkan nilai importasinya atau nilai pabeannya lebih rendah dari nilai transaksi yang sebenarnya. Situasi yang kontradiktif dalam perspektif Wajb Pajak ini memberikan keuntungan bagi pemeriksaan dalam skema *joint audit*. Kecenderungan Wajib Pajak untuk melakukan *overstate* biaya dapat dengan mudah dijadikan sebagai temuan audit bagi auditor bea dan cukai, sedangkan

laporan importasi yang cenderung kecil dari hasil audit bea dan cukai dapat digunakan untuk melakukan koreksi harga pokok produksi, dalam pemeriksaan pajak. Dalam kaitannya dengan situasi seperti ini, khususnya pemeriksaan atas biaya, dapat pemeriksaan *joint audit* dapat bersifat sinergis.

Dalam hal pelaporan *income*, hal yang serupa tidak menghasilkan efek kontradiktif dalam perspektif Wajib Pajak. Efek yang terjadi adalah, baik pemeriksa pajak maupun auditor bea dan cukai, sama-sama berkepentingan terhadap kebenaran secara fisik maupun kebenaran atas nilai ekspor yang dilakukan oleh Wajib Pajak.

Bagi perusahaan yang mendapat fasilitas Kawasan Berikat, barang yang telah diimpor harus dipertanggungjawabkan sampai barang tersebut diekspor kembali. Fasilitas penangguhan bea masuk dari Kawasan Berikat hanya diberikan untuk barang impor yang diekspor kembali. Dalam hal terdapat barang yang tidak diekspor (dijual ke pasar domestik) maka bea masuk atas barang impor yang ditanggahnya tadi, harus ditagih kembali oleh Direktorat Bea dan Cukai. Sebagai untuk melengkapi pengujian, auditor bea dan cukai juga dapat memanfaatkan data SPT Masa PPN

dimana di dalamnya juga berisi tentang jumlah barang yang diekspor oleh Wajib Pajak.

Bagi pemeriksa pajak, pemeriksaan atas penjualan ekspor adalah wajib karena adanya mekanisme pajak masukan dan pajak keluaran pada Wajib Pajak eksportir akan menyebabkan terjadinya lebih bayar atau restitusi. Dan pemeriksaan pajak atas lebih bayar ini sifatnya *mandatory*. Dengan adanya *joint audit*, maka pengecekan arus barang yang diekspor maupun yang dijual secara lokal, dapat dilakukan Bersama-sama. Dalam kaitannya dengan pemeriksaan atas penghasilan dari penjualan ekspor seperti itu, *joint audit* antara pemeriksaan pajak dan pemeriksaan bea dan cukai dapat saling memperkuat.

1. Kecenderungan Wajib Pajak yang lebih kooperatif dalam menghadapi audit bea dan cukai daripada pemeriksaan pajak. Perilaku kooperatif ini salah satunya disebabkan oleh adanya kontra-prestasi langsung yang diberikan oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dalam hal Wajib Pajak patuh atau memenuhi persyaratan-persyaratan tertentu yang ditetapkan. Terdapat beberapa fasilitas yang disediakan oleh pemerintah yang pengadministrasiannya berada dalam otoritas Direktorat Jenderal Bea dan

Cukai. Fasilitas tersebut antara lain fasilitas penangguhan pembayaran bea masuk, seperti fasilitas Kawasan Berikat dan Pusat Logistik Berikat, maupun yang masuk dalam kategori importir Mitra Utama (MITA) Kepabeanan dan *Authorized Economic Operator (AEO)* dan fasilitas kredit cukai bagi perusahaan rokok. Salah satu narasumber menjelaskan ada perusahaan penerima fasilitas kawasan berikat namun fasilitas ini dicabut disebabkan adanya pelanggaran yang dilakukan oleh perusahaan.

Wajib Pajak penerima fasilitas ini tentu tidak akan mempertaruhkan kredibilitas perusahaannya yang masuk dalam kategori *low risk* karena apabila mereka melakukan pelanggaran, segala *benefit* dan fasilitas yang mereka nikmati selama ini terancam akan dicabut sehingga tentunya akan mengganggu *cash flow* perusahaan dan juga kelancaran arus barangnya dalam kegiatan produksi.

Dengan adanya mekanisme tersebut, tentu sangat berpengaruh dalam proses audit bea dan cukai, khususnya dalam hal *disclosure* yang lebih luas dan akses data yang tak terbatas. Dalam perspektif pemeriksaan pajak, situasi ini dapat dioptimalkan. Pemeriksa pajak dapat memaksimalkan *full disclosure* dan dapat mengoptimalkan akses data yang tak

terbatas ketika melaksanakan *joint audit*. Dalam situasi seperti ini, skema *joint audit* dapat berperan dalam melengkapi dan menyempurnakan prosedur pemeriksaan pajak atau audit bea dan cukai yang berlaku.

2. Berdasarkan tujuan, pemeriksaan pajak maupun pemeriksaan bea dan cukai adalah sama, yaitu bertujuan untuk menguji kepatuhan pemenuhan suatu kewajiban yang telah ditetapkan dengan suatu ketentuan yang berlaku. Perbedaannya hanyalah ketentuan yang menjadi dasar pelaksanaan kewajiban Wajib Pajak tersebut. Bila dalam pemeriksaan pajak yang digunakan adalah ketentuan perpajakan, maka dalam pemeriksaan bea dan cukai, yang digunakan adalah ketentuan tentang kepabeanan dan cukai. Secara definisi, tidak terdapat pertentangan dalam pelaksanaan pemeriksaan dengan definisi masing-masing tersebut. Bahkan dengan pengertian seperti itu maka masing-masing pihak dapat dengan mudah menyesuaikan konsep dan kerangka berpikirnya dalam kerangka *joint audit*.

3. Dalam aspek definisi pemeriksaan, terdapat hal-hal yang dapat disinergikan. Definisi pemeriksaan pajak tidak secara spesifik mengacu pada suatu pos atau bagian tertentu dari suatu aspek bisnis

Wajib Pajak. Pemeriksaan pajak dapat mencakup seluruh aspek pembukuan yang dilakukan oleh Wajib Pajak, tanpa terkecuali. Lain halnya dalam audit bea dan cukai. Audit ini secara khusus hanya memeriksa pembukuan yang memiliki kaitan dengan bidang kepabeanan/cukai dan/atau sediaan barang.

Adanya perbedaan bagian atau segmen dari bisnis Wajib Pajak yang menjadi fokus pemeriksaan ini merupakan pintu adanya sinergi dalam *joint audit* DJP-DJBC. Pemeriksaan pajak yang mencakup seluruh aspek bisnis Wajib Pajak memberikan peluang bagi auditor bea dan cukai (selanjutnya disebut auditor BC) untuk mengetahui proses bisnis secara keseluruhan sehingga dapat digunakan untuk menilai keandalan laporan/pelaporan keuangan, menentukan ruang lingkup pengujian, serta untuk menentukan bukti audit yg dapat dikumpulkan saat pengujian.

Lebih lanjut, dalam melakukan audit, auditor bea dan cukai bisa melakukan pengujian bukan hanya terkait arus masuk keluarnya uang (*cash flow*) namun juga bisa melakukan pengujian terkait arus barang (*goods flow*). Dari beberapa temuan hasil audit, tidak sedikit ditemukan pelanggaran terhadap ketentuan kepabeanan karena DJBC

melakukan pengujian perpindahan atau pergerakan barang mulai dari barang impor keluar dari pelabuhan, masuk ke gudang importir, bahkan sampai ketika barang tersebut diekspor kembali melalui pelabuhan pemuatan. Tentunya kedalaman audit bea dan cukai khususnya, atas pengujian terkait arus barang (*goods flow*), dapat digunakan oleh pemeriksa pajak untuk menguji persediaan, yang merupakan salah satu komponen pembentuk harga pokok produksi. Dengan adanya pengujian ini, kemungkinan terjadinya praktik *overstate deductions* dapat dideteksi secara lebih jelas. Sinergi kedua keduanya dalam skema *joint audit* dapat menghasilkan pemeriksaan yang memiliki cakupan yang luas (komprehensif) dan tetap mendalam.

4. Cakupan dokumen lain yang dapat dipinjam, baik oleh pemeriksa pajak maupun auditor bea dan cukai sebetulnya relatif sama, antara lain seluruh buku atau catatan dan dokumen lain yang berhubungan pembukuan Wajib Pajak. Namun bagi pemeriksaan pajak, pembukuan disini mengacu pada pembukuan yang berkaitan dengan penghasilan Wajib Pajak, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak. Atau dapat dikatakan bahwa cakupan dokumen pembukuan

yang dapat dipinjam oleh pemeriksa pajak sangat luas tergantung fokus pemeriksaan dari pemeriksa itu sendiri. Sedangkan audit bea dan cukai membatasi diri khusus peminjaman dokumen atas pembukuan yang terkait dengan kegiatan di bidang kepabeanan dan cukai dan/atau sediaan barang.

Dengan perbedaan cakupan dokumen yang dapat dipinjam ini, pemeriksa pajak dan auditor BC dapat bersinergi. Dalam pemeriksaan, cakupan yang luas seringkali harus dibayar dengan rendahnya kedalaman pemeriksaan suatu pos, akibat keterbatasan sumber daya dan waktu. Sebaliknya fokus pemeriksaan yang spesifik, biasanya akan dikompensasi dengan kualitas kedalaman pemeriksaan yang tinggi. Dua hal yang sulit dicapai dalam pemeriksaan pajak maupun audit bea dan cukai ini dapat dimaksimalkan dengan skema *joint audit*. Pemeriksaan pajak yang cenderung meluas dan tidak-mendalam dapat didukung dengan audit bea dan cukai yang dalam dan tajam. Dengan sinergi ini, tentu saja akan menghasilkan temuan yang komprehensif dan mendalam.

Dalam hal periode pemeriksaan, baik pemeriksaan pajak maupun audit BC memiliki kewenangan melakukan pemeriksaan hingga 10 tahun ke belakang

ketika terdapat situasi penggaran berat yang dilakukan oleh Wajib Pajak. Jangka waktu 10 tahun sama-sama dijadikan sebagai batas daluwarsa untuk menghukum perilaku pelanggaran berat tersebut. Dalam pemeriksaan pajak, pelanggaran berat seperti itu disebut sebagai tindak pidana perpajakan. Sedangkan dalam ketentuan formal bea dan cukai, pelanggaran berat yang mengakibatkan adanya perpanjangan periode pemeriksaan hingga 10 tahun ke belakang, dianggap terjadi bila terdapat pelanggaran yang berulang-ulang, terdapat informasi dari pihak lain yang menyatakan bahwa terdapat indikasi pelanggaran, atau perintah atau permintaan pejabat yang berwenang. Dengan kesamaan konseptual mengenai pelanggaran berat ini memudahkan koordinasi dan sinergi antara pemeriksa pajak dan auditor bea dan cukai. Kesamaan perlakuan terhadap Wajib Pajak yang nakal ini menjadikan pelaksanaan pemeriksaan dapat berjalan lebih optimal.

5. Pertukaran data. Dalam pemeriksaan pajak, laporan yang menjadi dasar dalam pelaksanaan pemeriksaan adalah Surat Pemberitahuan (SPT). Secara garis besar terdapat dua jenis SPT, yaitu SPT PPh dan SPT PPN. SPT ini

merupakan sarana pelaporan yang digunakan oleh Wajib Pajak untuk mendeklarasikan pemenuhan kewajiban perpajakannya. Sedangkan dalam audit bea dan cukai, pemenuhan kewajiban kepabeanan dan/atau cukainya dilaporkan menggunakan formulir Pemberitahuan Impor Barang (PIB), Pemberitahuan Impor Barang (PEB), dan dokumen kepabeanan lainnya.

Dari pertukaran data dan informasi yang disediakan dari dokumen-dokumen Wajib Pajak tersebut, banyak hal yang bisa digali dan dioptimalkan untuk kepentingan pemeriksaan pajak maupun audit bea dan cukai. Data atau informasi yang dapat diperoleh pemeriksa pajak dari auditor bea dan cukai, antara lain:

- a. Pemberitahuan Impor Barang (PIB), Pemberitahuan Impor Barang (PEB), dan dokumen kepabeanan lainnya.
- b. Hasil pengujian persediaan dapat digunakan untuk menguji eksistensi dan kewajaran nilai persediaan yang merupakan pembentuk HPP.
- c. Hasil pengujian persediaan, khususnya barang yang akan diekspor, dapat digunakan untuk menguji eksistensi penjualan ekspor yang dilaporkan di SPT.
- d. Bagi perusahaan yang mendapat fasilitas Kawasan Berikat, ada

pengujian terkait eksistensi barang impor yg harus dipertanggungjawabkan. Barang impor yang mendapat fasilitas penangguhan bea masuk dari Kawasan Berikat dapat dikeluarkan dengan tujuan untuk dieskpor, dijual ke lokal, dikeluarkan ke Kawasan Berikat lainnya, ataupun dikeluarkan dengan maksud dilakukan proses pengerjaan lainnya (sub-kontrak) ke perusahaan lain. Data dari SPT atau faktur pajak dapat digunakan dalam rangka pengujian kebenaran laporan yang dibuat oleh perusahaan yang mendapat fasilitas Kawasan Berikat.

Sedangkan data atau informasi yang dapat diperoleh auditor bea dan cukai dari data pemeriksa pajak, antara lain:

- a. SPT Masa PPN, khususnya lampiran B2 yang berisi tentang Pajak Masukan, dapat digunakan sebagai data pembandingan penentuan nilai pabean.
- b. Dalam SPT PPh, terdapat laporan pembayaran royalty. Informasi ini dapat digunakan sebagai dasar pengujian nilai pabean karena royalty merupakan salah satu unsur nilai pabean.
- c. Dalam SPT PPh juga terdapat pernyataan adanya hubungan istimewa.

Informasi ini dapat digunakan untuk menetapkan kewajaran nilai impor.

Dengan skema *joint audit*, pertukaran data Direktorat Jenderal Pajak dan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dapat dilakukan dengan lebih baik, tanpa melalui birokrasi yang rumit. Dalam situasi ini, skema *joint audit* dapat mengoptimalkan proses pertukaran data untuk tujuan pemeriksaan pajak maupun audit bea dan cukai.

Dari perbandingan di atas terlihat bahwa pemeriksaan pajak dan audit bea dan cukai memiliki karakteristik dan keunggulannya masing-masing. Kelebihan-kelebihan dari masing-masing karakteristik pemeriksaan dapat menjadi *tools* yang sangat efektif, baik untuk mengidentifikasi perilaku tidak-patuh Wajib Pajak, juga untuk membantu mendukung penerimaan negara yang kian tahun kian meningkat.

5. SIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian, didapatkan kesimpulan sebagai berikut:

1. Terdapat aspek-aspek pemeriksaan pajak dan audit bea dan cukai yang bersifat sinergis atau saling memperkuat pelaksanaan pemeriksaan/audit bila dilakukan *joint audit*. Aspek-aspek tersebut antara lain dalam hal:

- a. Kecenderungan Wajib Pajak untuk melakukan *overstate* biaya dapat dengan mudah dijadikan sebagai temuan audit bagi auditor bea dan cukai, sedangkan laporan importasi yang cenderung kecil dari hasil audit bea dan cukai dapat digunakan untuk melakukan koreksi harga pokok produksi, dalam pemeriksaan pajak.
- b. Bagi pemeriksa pajak, pemeriksaan atas penjualan ekspor adalah wajib karena adanya mekanisme pajak masukan dan pajak keluaran pada Wajib Pajak eksportir akan menyebabkan terjadinya lebih bayar atau restitusi. Dan pemeriksaan pajak atas lebih bayar ini sifatnya *mandatory*. Dengan adanya *joint audit*, maka pengecekan arus barang yang diekspor maupun yang dijual secara lokal, dapat dilakukan Bersama-sama. Dalam kaitannya dengan pemeriksaan atas penghasilan dari penjualan ekspor seperti itu, *joint audit* antara pemeriksaan pajak dan pemeriksaan bea dan cukai dapat saling memperkuat.
- c. Auditor bea dan cukai ahli dalam melakukan pengujian, bukan hanya terkait arus masuk keluarnya uang (*cash flow*) namun juga pengujian terkait arus barang (*goods flow*). Adanya keahlian dalam hal ini dapat memudahkan pemeriksa pajak dalam mengidentifikasi kemungkinan terjadinya praktik *overstate deductions*.
- d. Cakupan pemeriksaan pajak yang meliputi seluruh aspek bisnis Wajib Pajak memberikan peluang bagi auditor BC untuk mengetahui proses bisnis secara keseluruhan sehingga dapat digunakan untuk menilai keandalan laporan/pelaporan keuangan, menentukan ruang lingkup pengujian, serta untuk menentukan bukti audit yg dapat dikumpulkan saat pengujian.
- e. Pertukaran data dapat dilakukan dengan lebih baik, tanpa melalui birokrasi yang rumit. Data atau informasi yang dapat diperoleh pemeriksa pajak dari auditor bea dan cukai, antara lain: Pemberitahuan Impor Barang (PIB), Pemberitahuan Impor Barang (PEB), dan dokumen kepabeanan lainnya, hasil pengujian persediaan hasil pengujian terkait eksistensi barang impor. Sedangkan auditor bea dan cukai dapat memperoleh SPT Masa PPN untuk penentuan nilai pabean, laporan pembayaran royalty, atau pernyataan adanya hubungan istimewa untuk menetapkan kewajaran nilai impor yang tercantum dalam SPT.

2. Terdapat juga aspek-aspek pemeriksaan pajak dan audit bea dan cukai yang bersifat melengkapi dan menyempurnakan proses pemeriksaan/audit bila dilakukan pemeriksaan dengan skema joint audit. Adanya kontra-prestasi langsung yang diberikan oleh Direktorat Jenderal bea dan Cukai dalam hal Wajib Pajak memenuhi persyaratan-persyaratan tertentu, membuat Wajib Pajak cenderung lebih kooperatif dalam proses audit bea dan cukai sehingga cenderung lebih disclosure dan terbuka akses datanya bagi auditor bea dan cukai. Dalam perspektif pemeriksaan pajak, situasi ini dapat dioptimalkan. Pemeriksa pajak dapat memaksimalkan full disclosure dan dapat mengoptimalkan akses data yang tak terbatas ketika melaksanakan joint audit.
3. Keunggulan Pemeriksaan Ditjen Pajak:
 - a. Komprehensif, tidak hanya data kuantitatif namun juga data kualitatif berbentuk elektronik maupun non elektronik. Cakupan data yang dapat diakses Pemeriksa DJP mencakup juga cakupan data yang dapat diakses atau dipinjam oleh Auditor DJBC.
 - b. Terdapat regular report yang dapat digunakan untuk melakukan risk assessment
4. Keunggulan Pemeriksaan Ditjen Bea dan Cukai:
 - a. Fokus pada pergerakan barang (transaction based audit) sehingga detail dan sangat dalam.
 - b. Kecenderungan full disclosure oleh pelaku usaha karena adanya kontra-prestasi yang riil bagi Wajib Pajak, antara lain dalam bentuk adanya fasilitas penundaan atau penangguhan pembayaran bea masuk, cukai, fasilitas jalur prioritas untuk importir Mitra Utama (MITA) Kepabeanan, dan kemudahan prosedur impor dan pelaporan untuk perusahaan Authorized Economic Operator (AEO).

DAFTAR PUSTAKA

- Department of the Treasury Internal Revenue Service Research Division (1988). Income Tax Compliance Research, Gross Tax Gap Estimates and Projections for 1973-1992, Publication 7285 (3-88), retriev dari <https://www.irs.gov/>
- Novia Heriani, Fitri (2019, Agustus, 26). Bea Cukai dan DJP Join Audit untuk meningkatkan dan mencegah kebocoran penerimaan negara, retriev dari <https://www.hukumonline.com/>
- Prima, Benedicta (2019, Agustus, 26). Joint program Ditjen Pajak, Bea Cukai dan Anggaran bisa tambah penerimaan Rp 50 T, retriev dari <https://nasional.kontan.co.id/>
- Ricky W. Griffin & Mike W. Pustay (2013), International Business: A Managerial Perspective, 8th Edition
- Wahyu Wibowo (2018), Joint audit Ditjen Pajak dan Ditjen Bea dan Cukai: Analisis Faktor-Faktor Pemampu Kerjasama dan Pertukaran Informasi, Universitas Gadjahmada.

LAMPIRAN

Tabel Perbandingan Pemeriksaan Pajak dan Audit Bea dan Cukai

No	Uraian	Pemeriksaan DJP	Pemeriksaan DJBC
1	Tujuan	Menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan	Menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban kepabeanan dan cukai dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang kepabeanan dan cukai
2	Dasar hukum	Pasal 29 UUKUP	Pasal 86 UU Kepabeanan
3	Definisi Pemeriksaan	Pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan	Audit adalah kegiatan pemeriksaan laporan keuangan, buku, catatan, dan dokumen yang menjadi bukti dasar pembukuan, dan surat yang berkaitan dengan kegiatan usaha, termasuk data elektronik, serta surat yang berkaitan dengan bidang di bidang kepabeanan/cukai dan/atau sediaan barang
4	Cakupan dokumen yang dapat Dipinjam	Seluruh buku atau catatan dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak (komprehensif)	Seluruh buku, catatan dan dokumen yang menjadi bukti dasar pembukuan, dan dokumen lain yang berkaitan dengan kegiatan usaha, serta surat yang berkaitan dengan kegiatan di bidang kepabeanan dan cukai dan/atau sediaan barang (spesifik)
5	Dokumen yang biasa Dipinjam	Laporan keuangan, general ledger, bukti transaksi, perjanjian, minute of meeting, laporan persediaan barang, purchase order, sales contract, dokumen PIB, dll	Laporan sediaan barang, <i>purchase order</i> , <i>sales contract</i> , <i>invoice</i> , dokumen pemberitahuan impor barang (PIB)
6	Laporan yang Menjadi Dasar Pemeriksaan	Surat Pemberitahuan (SPT) PPh dan SPT Masa PPN	BC 2.3 dari TPS ke Kawasan Berikat BC 3.0 Pemberitahuan Ekspor Barang BC 4.0 dari KB ke lokal (TLDDP) dll
7	Bentuk dokumen yang dapat Diakses	Elektronik maupun Non Elektronik	Elektronik (<i>IT inventory</i>) maupun Laporan periodik dalam bentuk <i>hardcopy</i>
8	Temuan Audit	Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP)	Daftar Temuan Sementara (DTS)
9	Laporan Penyelesaian	Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP)	Laporan Hasil Audit (LHA)
10	Periode Pemeriksaan	Tahun berjalan atau tahun-tahun sebelumnya sampai dengan lima tahun sebelum NPWP diterbitkan atau sepuluh tahun bila terjadi tindak pidana perpajakan	Dua sampai dengan sepuluh tahun
11	Jangka Waktu Penyelesaian	6-8 bulan	3-12 bulan
12	Tindak Lanjut	Surat ketetapan pajak	Penetapan Dirjen, Penetapan Pejabat DJBC, Surat Tindak Lanjut selain diatas, Surat Tindak Lanjut Hasil Audit Cukai