

TINJAUAN PUTUSAN SENGKETA PAJAK BERDASARKAN PENILAIAN/ANALISIS KEWAJARAN USAHA SAWIT SESUAI SE-27/PJ/2017

Hendri Sopian
Universitas Terbuka

Alamat Korespondensi: hendrisopianpbb@gmail.com

INFORMASI ARTIKEL

Diterima Pertama
[23 11 2022]

Dinyatakan Diterima
[08 06 2023]

KATA KUNCI:
Pemeriksaan, Penilaian, Sawit, Sengketa, Penerimaan

KLASIFIKASI JEL:
H25

ABSTRACT

Tax disputes as a result of tax assessments issued by the Directorate General of Taxes (DGT) are currently relatively increasing, especially in the palm oil business sector. In several cases of tax disputes over tax assessments issued based on an Appraisal Report made by the DGT Appraisal Team according to the technical guidelines in the Director General of Taxes Circular Letter Number SE-27/PJ/2017, there have been variations in appeal decisions. This research uses a normative-empirical analysis approach. The results of the study show that tax assessments issued immediately are only based on the results of the DGT Appraisal Team according to SE-27/PJ/2017 in tax audit activities, namely the Panel of Judges wins the DGT in the event that the Taxpayer is uncooperative in lending documents/if the bookkeeping is declared invalid by The DGT Audit Team cannot be used to calculate the tax payable. While the decision in favor of the taxpayer is if the taxpayer has been cooperative and provided all the data requested by the DGT during the audit, but the DGT cannot prove the link between the results of the Assessment by the DGT Appraisal Team and the books/data provided by the taxpayer. Therefore, the need for proper application by DGT's internal ranks of the guidelines in SE-27/PJ/2017 in order to optimize state revenue.

ABSTRAK

Sengketa Pajak sebagai akibat dari Surat Ketetapan Pajak yang dikeluarkan oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dewasa ini relatif meningkat terutama pada sektor usaha sawit. Dalam beberapa kasus sengketa pajak atas Ketetapan Pajak yang dikeluarkan berdasarkan Laporan Penilaian yang dibuat Tim Penilai DJP sesuai panduan teknis dalam Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-27/PJ/2017, terjadi variasi putusan banding. Penelitian menggunakan pendekatan analisis normatif-empiris. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Surat Ketetapan Pajak yang dikeluarkan secara serta-merta berdasarkan hasil penilaian Tim Penilai DJP sesuai SE-27/PJ/2017 dalam kegiatan pemeriksaan pajak yaitu Majelis Hakim memenangkan DJP dalam hal Wajib Pajak tidak kooperatif dalam meminjamkan dokumen/bila pembukuan dinyatakan invalid oleh Tim Pemeriksa DJP sehingga tidak dapat digunakan untuk menghitung pajak terutang. Sedangkan putusan yang memenangkan Wajib Pajak yaitu apabila wajib pajak telah kooperatif dan memberikan seluruh data yang diminta DJP dalam pemeriksaan namun DJP tidak dapat membuktikan keterkaitan antara hasil Penilaian oleh Tim Penilai DJP dan pembukuan/data yang diberikan oleh wajib pajak. Oleh karena itu, perlunya pengaplikasian yang tepat oleh jajaran internal DJP atas panduan dalam SE-27/PJ/2017 tersebut demi mengoptimalkan penerimaan negara.

1. PENDAHULUAN

Salah satu tugas Direktorat Jenderal Pajak (DJP) Kementerian Keuangan RI adalah melakukan kegiatan pemeriksaan untuk menilai kepatuhan Wajib Pajak (WP) terhadap perpajakan. Menurut Pasal 1 angka 25 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP), sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, definisi pemeriksaan yaitu serangkaian tindakan yang dilakukan secara objektif dan profesional untuk mengumpulkan dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan.

Di mana Wajib Pajak (WP) memenuhi semua hak dan kewajiban perpajakannya, itu disebut kepatuhan pajak. Kepatuhan formal dan material terdiri dari dua kategori. Kepatuhan formal adalah ketika WP memenuhi kewajiban pajak secara formal sesuai ketentuan formal undang-undang pajak. Sebaliknya, kepatuhan material berarti WP secara substantif memenuhi kewajiban perpajakan dengan memenuhi semua ketentuan material perpajakan atau sesuai dengan substansi dan esensinya dari undang-undang perpajakan (Nurmantu dalam Cahyonowati, dkk 2012).

Perkebunan kelapa sawit dikenal sebagai sektor produktif yang memiliki tingkat perputaran ekonomi yang mencapai Rp 1,2 triliun per hari (Teja, 2016). Angka-angka ini diperoleh dari transaksi perdagangan tandan buah segar (TBS) sawit dan minyak kelapa sawit mentah (CPO). Ini juga tidak termasuk variabel lain dan faktor pengganda ekonomi lainnya. Dengan perhitungan sederhana, sektor perkebunan kelapa sawit dapat menghasilkan pendapatan pajak antara 45 triliun dan 50 triliun per tahun. Menurut data DJP (2015), sektor perkebunan kelapa sawit hanya menghasilkan Rp 22,2 triliun dalam penerimaan pajak, yang merupakan kontribusi sebesar 2,1% dari total penerimaan pajak. Rendahnya penerimaan pajak pada usaha ini karena tingkat kepatuhan wajib pajak yang rendah.

Menurut Teja (2016), setidaknya terdapat 3 (tiga) modus yang dilakukan oleh wajib pajak. Pertama, wajib pajak badan yang dikenakan pajak mengeksport produk CPO dan produk turunannya memakai Special Purpose Vehicle (SPV) untuk melakukan praktik transfer pricing. Caranya adalah laporan surveyor dan nota pemberitahuan ekspor, yang merupakan dokumen ekspor, dibuat dengan perusahaan SPV di Singapura, meskipun India adalah negara tujuan ekspornya. Wajib pajak badan melakukan shadow transaction. Jadi, harga ekspor di dalam nota transaksi/invoice diturunkan (mark down) dari harga yang sebenarnya terjadi. Kedua, uang yang dihasilkan dari ekspor valuta tidak langsung dipindahkan ke dalam negeri; sebaliknya, mereka disimpan di negara yang memiliki karakteristik tax haven melalui rekening SPV. Oleh karena itu, sangat sulit bagi otoritas perpajakan untuk memantau sumber dana tersebut. Ketiga, SPV digunakan oleh banyak pemilik perusahaan yang memiliki aset dan harta di

negara sebagai suaka pajak. Mereka mendapat berbagai keuntungan perpajakan dan fasilitas kerahasiaan simpanan dari tax haven country.

Surat Edaran (SE) Dirjen Pajak Nomor SE-27/PJ/2017, yang membahas prosedur penilaian usaha perkebunan kelapa sawit dalam rangka menganalisis kewajaran peredaran usaha dan/atau biaya melalui kegiatan pengenaan pajak bumi dan bangunan (PBB) atau pemeriksaan, telah diterbitkan oleh DJP, khususnya yang berkaitan dengan sektor usaha kelapa sawit. Dalam SE tersebut, dijelaskan bahwa penilaian untuk melakukan analisis kewajaran peredaran usaha dan/atau biaya tidak dapat dilakukan secara mandiri. Sebaliknya, mereka harus dilakukan sebagai bagian dari pengenaan PBB atau pemeriksaan. Selain itu, kegiatan pengawasan atau pemeriksaan dapat dilakukan untuk memantau hasil penilaian ini. Namun banyak kasus pemeriksaan yang semata-mata mengandalkan hasil penilaian oleh Tim Penilai DJP sebagai dasar ketetapan dalam pemberian Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB). Terkait beberapa kasus sengketa pajak di Pengadilan Pajak, terdapat variasi putusan banding yang memenangkan DJP maupun Wajib Pajak. Berdasarkan situs Sekretariat Pengadilan Pajak Kementerian Keuangan, Penulis telah mengambil sampel setidaknya terdapat 8 (delapan) putusan sengketa pajak terkait penilaian/analisis kewajaran usaha sawit sesuai SE-27/PJ/2017. Dari sampel tersebut, terdapat 6 (enam) putusan yang memenangkan Wajib Pajak dan 2 (dua) putusan yang memenangkan DJP.

Berdasarkan sampel 8 (delapan) putusan sengketa pajak terkait analisis kewajaran usaha sawit sesuai SE-27/PJ/2017 yang diteliti, Penulis melakukan tinjauan untuk mengetahui bagaimana keandalan dari petunjuk teknis SE-27/PJ/2017 dalam sengketa pajak dan untuk mengetahui bagaimana pengaplikasian yang tepat atas petunjuk teknis dalam SE-27/PJ/2017 dalam rangka optimalisasi penerimaan pajak.

2. KAJIAN PUSTAKA

Pajak merupakan tumpuan utama dalam struktur pendapatan negara. Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) Indonesia sangat tergantung dari penerimaan pajak. Pajak di Indonesia menggunakan sistem self assessment, yang artinya Wajib Pajak diberikan hak dan kebebasan untuk menghitung, memperhitungkan, menyetor dan melaporkan pajaknya secara mandiri (Pasal 12 UU KUP). Setelah Wajib Pajak melaporkan pajaknya, negara yang dalam hal ini diwakili oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) berwenang untuk menguji kebenaran pelaporan melalui mekanisme Pemeriksaan (Pasal 29 UU KUP). Dalam pelaksanaan Pemeriksaan, bila terdapat kurang bayar pajak maka DJP mengeluarkan produk hukum berupa Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB). SKPKB (Pasal 1 angka 16 UU KUP) adalah surat ketetapan pajak yang berisi jumlah pokok pajak, kredit pajak, kekurangan pembayaran pokok pajak, sanksi administrasi, dan pajak yang masih harus dibayar oleh wajib pajak.

Hutagaol (2007: 73-74) berpendapat bahwa, maksud dari kegiatan pemeriksaan pajak adalah untuk meninjau kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan (seperti kewajiban pelaporan dan penyetoran pajak

secara material dan formal) serta tujuan lainnya (seperti pemberian dan pencabutan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) secara jabatan, penyelesaian proses keberatan, pencocokan data dan/atau alat keterangan, dan penentuan daerah terpencil). Rahayu (2010: 246) berpendapat bahwa, pemeriksaan dilakukan dalam rangka menguji kepatuhan wajib pajak jika: (1) Surat Pemberitahuan (SPT) menunjukkan kelebihan pembayaran pajak, termasuk pengembalian kelebihan pajak pendahuluan; (2) SPT tahunan pajak penghasilan menunjukkan kerugian; (3) SPT tidak dikirim atau disampaikan pada waktu yang ditetapkan; dan (4) SPT memenuhi kriteria seleksi yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak. Selain itu, Rahayu (2010: 262) menjelaskan bahwa pemeriksaan pajak juga dapat diklasifikasikan berdasarkan luasnya, yaitu apakah terdiri dari pemeriksaan di lapangan atau di kantor. Pemeriksaan lapangan adalah pemeriksaan wajib pajak di tempat kerja, kantor, tempat usaha (pabrik), atau tempat tinggal. Sedangkan pemeriksaan kantor adalah pemeriksaan wajib pajak di kantor unit pemeriksaan.

Pemeriksaan pajak dapat mengurangi ketidakpatuhan pajak wajib (Agusti dan Herawaty, 2009). Seperti yang dinyatakan oleh Rozie (2005) dalam (Agusti dan Herawaty, 2009), pemeriksaan pajak memiliki kemampuan untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak, yang pada gilirannya berdampak pada peningkatan penerimaan pajak DJP. Oleh karena itu, pemeriksaan pajak memastikan bahwa wajib pajak telah menjalankan kewajibannya secara efektif (Prihastanti dan Kiswanto, 2015).

Apakah Surat Edaran (SE) termasuk dalam kategori mengatur (regeling) atau penetapan (beschikking) masih menjadi perdebatan tentang posisinya dalam hierarki peraturan perundang-undangan Indonesia. Namun, berdasarkan putusan Mahkamah Agung (MA) dalam kasus surat edaran Dirjen Minerba dan Panas Bumi nomor 03E/31/DJB/2009 tentang perizinan pertambangan mineral dan batubara, MA membatalkan surat edaran tersebut karena dapat dianggap sebagai bentuk peraturan perundang-undang yang diatur dalam UU No. 10 Tahun 2004 (saat ini UU tersebut telah dicabut dengan UU No. 12 Tahun 2011 sebagaimana telah diubah dengan UU No. 13 Tahun 2022). Menurut putusan MA ini, surat edaran dapat diuji di Mahkamah Agung jika dianggap bertentangan dengan undang-undang yang lebih tinggi.

Terkait definisi penilaian, ketentuan dalam Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-05/PJ/2020 tentang Prosedur Pelaksanaan Penilaian untuk Tujuan Perpajakan menyatakan bahwa penilaian untuk tujuan perpajakan, juga disebut sebagai penilaian, adalah serangkaian tindakan yang dilakukan secara objektif dan profesional dengan tujuan menentukan nilai tertentu dari objek penilaian pada saat tertentu, berdasarkan standar evaluasi implementasi peraturan perundang-undangan perpajakan. Lebih lanjut dijelaskan bahwa penilaian juga dapat dilakukan jika objek pajak bumi dan bangunan berada di bidang pertambangan, perkebunan, perhutanan, atau bidang lain yang membutuhkan penilaian lapangan.

Menurut Pedoman Penggunaan Metode dan Teknik Pemeriksaan dalam SE-65/PJ/2013, metode

pemeriksaan adalah prosedur dan teknik pemeriksaan yang dilakukan pada buku, catatan, dan dokumen, serta data, informasi, dan keterangan lainnya. Dua kategori metode pemeriksaan sendiri adalah metode pemeriksaan langsung dan juga metode pemeriksaan tidak langsung.

Metode pemeriksaan langsung adalah metode yang memeriksa angka-angka dalam SPT dengan membandingkannya langsung dengan laporan keuangan dan buku catatan, serta dokumen pendukung. Setiap pos neraca dan laba rugi yang berhubungan dengan angka SPT atau merupakan sumber utama dilakukan pemeriksaan dengan metode ini.

Sedangkan Metode Pemeriksaan Tidak Langsung adalah metode dan prosedur untuk memeriksa dengan menguji kebenaran angka-angka yang tercantum di dalam SPT secara tidak langsung dengan memakai metode perhitungan tertentu. Hasil penghitungan yang dihasilkan melalui teknik ini memungkinkan kesimpulan bahwa angka-angka dalam SPT tidak benar; oleh karena itu, untuk membuktikan ketidakbenaran tersebut, masih diperlukan bukti yang absah dan valid. Pemeriksa DJP harus mempunyai bukti bahwa Metode Langsung tidak dapat digunakan jika Pemeriksa DJP mau menggunakan Metode Tidak Langsung. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa prosedur yang tertuang dalam SE-27/PJ/2017 merupakan bagian dari Metode Pemeriksaan Tidak Langsung.

Dalam rangka pengawasan maupun pemeriksaan kewajaran usaha kelapa sawit, DJP telah membuat panduan berupa SE-27/PJ/2017 yang pada intinya sebagai panduan Penilaian bagi Fungsional Penilai Pajak (Penilai DJP). Latar belakang terbitnya SE tersebut yaitu karena perkembangan usaha perkebunan kelapa sawit yang pesat dengan indikasi banyaknya pelaku usaha dan bertambahnya luas kebun. Selain itu, Penilai DJP dapat mengeluarkan analisis kewajaran peredaran usaha dan/atau biaya bisnis perkebunan kelapa sawit melalui kegiatan Penilaian PBB. Penilai DJP menghitung jumlah PBB yang terutang berdasarkan Laporan Penilaian. Selain itu, mereka memiliki kemampuan untuk menghasilkan Laporan Hasil Analisis (LHA) yang membahas kewajaran peredaran usaha dan biaya bisnis perkebunan kelapa sawit. LHA yang merupakan pendapat/opini kewajaran tersebut, adalah bagian dari produksi data unit kerja Direktorat Jenderal Pajak (DJP) yang juga berfungsi sebagai alat keterangan (alket). Account Representative (AR), Analis di Center for Tax Analysis (CTA), Fungsional Pemeriksa Pajak (Pemeriksa DJP) serta petugas pajak lainnya dapat menggunakan informasi ini untuk menentukan potensi pembayaran pajak dari sektor usaha kelapa sawit. Dengan demikian, pedoman teknis SE-27/PJ/2017 dikeluarkan sesuai dengan kompetensi yang dimiliki oleh Penilai DJP.

Dalam praktiknya, Laporan Hasil Analisis (LHA) Penilai DJP akan dikirimkan ke AR sebagai bagian dari pengawasan, di mana AR akan melakukan klarifikasi antara SPT yang dilaporkan wajib pajak dengan LHA Penilai DJP. Bila wajib pajak setuju dengan hasil klarifikasi, maka wajib pajak akan melakukan pembetulan SPT. Namun apabila wajib pajak setuju untuk tidak setuju atas hasil klarifikasi, maka AR dapat meneruskan LHA tersebut sebagai bagian dalam

membuat Analisis Risiko sebagai usulan pemeriksaan. Dalam proses pemeriksaan, Pemeriksa DJP akan mengeluarkan ketetapan pajak berupa SKPKB. Bila wajib pajak juga tetap setuju untuk tidak setuju dengan SKPKB tersebut, maka wajib pajak dapat menggunakan haknya untuk melakukan Keberatan serta Banding maupun Peninjauan Kembali, untuk mendapatkan keadilan dan kepastian hukum.

3. METODE PENELITIAN

Jenis penelitian ini yaitu penelitian normatif-empiris. Menurut Muhammad (2004), Penelitian hukum normatif-empiris (applied law research) adalah penelitian dengan menggunakan studi kasus dalam hukum normatif-empiris yang berupa produk perilaku hukum. Penelitian hukum normatif-empiris (terapan) berawal dari ketentuan hukum positif yang diberlakukan pada peristiwa hukum in concreto dalam masyarakat, sehingga penelitian mereka selalu menggabungkan dua penelitian: (1) Studi hukum normatif yang berlaku adalah tahap pertama, dan (2) penerapan tindakan bersama untuk mencapai tujuan. Dokumen hukum dan perbuatan nyata dapat digunakan untuk mewujudkan penerapan tersebut. Hasil penerapan akan membantu kita memahami apakah ketentuan hukum normatif yang dikaji telah dilaksanakan dengan tepat atau tidak.

Metode yang digunakan adalah studi kasus sengketa hukum, yang berarti campur tangan pengadilan untuk membuat keputusan penyelesaian (yurisprudensi) (Amarudin dan Asikin, 2012). Penulis akan melihat bagaimana masalah dirumuskan sesuai dengan standar dan prinsip hukum, memberikan penjelasan rinci, dan kemudian memberikan solusi hukum untuk penelitian.

Penulis mengambil sampel dari 8 (delapan) putusan pengadilan pajak terkait SE- 27/PJ/2017 yang diambil dari situs internet Sekretariat Pengadilan Pajak Kementerian Keuangan. Penelitian dilakukan untuk mengetahui bagaimana keandalan dari petunjuk teknis SE-27/PJ/2017 dalam sengketa pajak dan untuk mengetahui bagaimana pengaplikasian yang tepat atas petunjuk teknis SE-27/PJ/2017 dalam rangka optimalisasi penerimaan pajak.

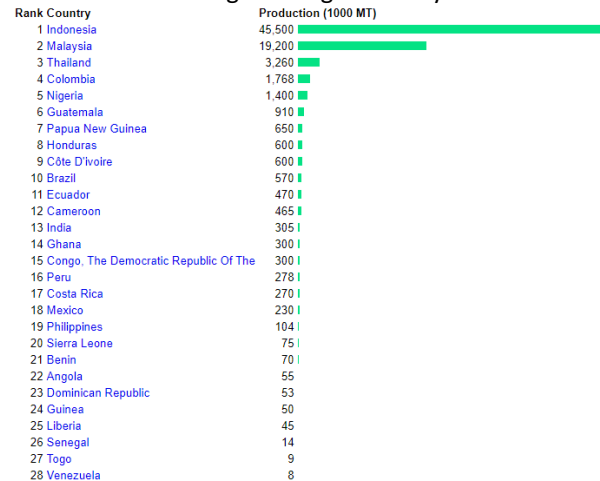
4. RESULT AND DISCUSSIONS

4.1 Pemeriksaan Sektor Sawit

Salah satu komoditas perkebunan yang memiliki peran strategis dalam pembangunan ekonomi Indonesia adalah kelapa sawit. Indonesia adalah negara yang menghasilkan kelapa sawit terbesar di dunia sebagaimana Gambar 1. Dengan hasil produksi minyak sawit terbesar, maka sumbangsih sektor usaha sawit terhadap penerimaan perpajakan juga berpotensi besar. Berdasarkan kajian Yayasan Madani Berkelanjutan, kepatuhan wajib pajak turun dari 70,6% pada tahun 2011 menjadi 46,3% pada tahun 2015. Jumlah pemeriksaan yang dilakukan DJP tidak optimal. Selain itu, ketersediaan data dan pemanfaatan fungsi data izin usaha perkebunan dan hak guna usaha (IUP dan HGU), laporan perkembangan usaha perkebunan, dan peta perkembangan masih belum optimal. Selain itu,

berdasarkan kajian 2019 oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), luas tutupan sawit seluruh Indonesia yaitu 16,4 juta hektar sesuai analisis citra resolusi tinggi dari satelit SPOT milik Airbus, di mana jumlah ini lebih besar dari jumlah yang diumumkan oleh pemerintah saat itu yaitu 14 juta hektar. Atas hal tersebut, terdapat potensi penerimaan pajak sebesar Rp 40 triliun, di mana pemerintah hanya berhasil memungut Rp 22,2 triliun pada 2015.

Gambar 1. Negara Penghasil Minyak Sawit



Sumber:

<https://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=palm-oil>

Dengan hasil produksi minyak sawit terbesar, maka sumbangsih sektor usaha sawit terhadap penerimaan perpajakan juga berpotensi besar. Berdasarkan kajian Yayasan Madani Berkelanjutan, kepatuhan wajib pajak turun dari 70,6% pada tahun 2011 menjadi 46,3% pada tahun 2015. Jumlah pemeriksaan yang dilakukan DJP tidak optimal. Selain itu, ketersediaan data dan pemanfaatan fungsi data izin usaha perkebunan dan hak guna usaha (IUP dan HGU), laporan perkembangan usaha perkebunan, dan peta perkembangan masih belum optimal. Selain itu, berdasarkan kajian 2019 oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), luas tutupan sawit seluruh Indonesia yaitu 16,4 juta hektar sesuai analisis citra resolusi tinggi dari satelit SPOT milik Airbus, di mana jumlah ini lebih besar dari jumlah yang diumumkan oleh pemerintah saat itu yaitu 14 juta hektar. Atas hal tersebut, terdapat potensi penerimaan pajak sebesar Rp 40 triliun, di mana pemerintah hanya berhasil memungut Rp 22,2 triliun pada 2015.

Untuk itu, DJP harus menggunakan kegiatan pemeriksaan untuk memastikan bahwa kewajiban pajak usaha sawit telah dipenuhi dengan benar.

4.2 Penjelasan Teknis Penilaian sesuai SE-27/PJ/2017

Dalam melaksanakan Penilaian kewajaran usaha sawit, Tim Penilai DJP melakukan sejumlah langkah teknis sebagaimana yang terlihat pada Gambar 2. Analisis kegiatan dilakukan dalam empat fase: persiapan, pelaksanaan, pelaporan, dan tindak lanjut hasil. Persiapan kegiatan termasuk menyediakan sarana dan prasarana penilaian, seperti formulir, dokumen, alat dokumentasi, alat ukur, dan alat pendukung lainnya. Kemudian, pihak yang

Berdasarkan putusan pengadilan pajak yang memenangkan wajib pajak, Majelis Hakim berpendapat bahwa koreksi DJP berasal dari analisis produksi TBS dengan menggunakan standarisasi produksi TBS berdasarkan teknis umur tanaman dengan data dari "Lembaga Pendidikan Perkebunan, Seri Budidaya Tanaman Kelapa Sawit". Bahwa standar tersebut hanya merupakan analisis efektivitas dan efisiensi kinerja wajib pajak, oleh karena itu, apabila terjadi perbedaan dalam produksi TBS antara produk TBS yang diwajibkan pajak dan produksi TBS yang

digunakan oleh standar produksi lembaga pendidikan tersebut, Pemeriksa DJP dapat menggunakan perbedaan tersebut sebagai tanda bahwa ada kemungkinan yang positif atau negatif. Dalam data dan dokumen pembukuan yang diserahkan wajib pajak, perbedaan ini dapat digunakan sebagai radar untuk mengidentifikasi dan mempelajari perbedaan tersebut. Menurut Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 184/PMK.03/2015 tentang Perubahan PMK Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Pemeriksaan, Majelis Hakim menyimpulkan analisis tersebut tidak didukung oleh bukti yang cukup.

Tabel 1. Resume Putusan Pengadilan Pajak terkait SE-27/PJ/2017

Putusan yang memenangkan Wajib Pajak			
No.	Nomor perkara	Tahun Putusan	Simpulan
1	Put-110737.15/2013/PP/M.XXB	2018	Penilaian tersebut bukan berdasarkan bukti kompeten yang cukup, dan hasil penilaian digunakan sebagai radar untuk mengidentifikasi dan mengeksplorasi perbedaan dalam data dan dokumen pembukuan Wajib Pajak
2	PUT-002994.15/2020/PP/M.XA	2021	Penilaian tersebut merupakan analisis dan bukan berdasarkan pada bukti sebagaimana ditentukan dalam Pasal 12 ayat (3) UU KUP, sehingga hasil analisis tersebut seharusnya dilakukan upaya lanjutan oleh DJP untuk mendapatkan bukti yang konkret dan tidak langsung dijadikan sebagai dasar koreksi.
3	PUT-006494.15/2018/PP/M.XIA	2021	Majelis tidak dapat meyakini koreksi luasan lahan DJP karena hanya memberikan contoh dari titik yang dianggap berbeda tetapi tidak melampirkan perhitungan dari perbedaan tersebut.
4	PUT-000479.15/2020/PP/M.XIVB	2021	DJP hanya melakukan koreksi omset saja, tapi tidak melakukan penyesuaian terhadap biaya yang terkait dengan peredaran usaha tersebut, selain itu Penilaian bersifat analisis dan asumsi dan tidak berdasarkan fakta yang sebenarnya, sedangkan WP dapat membuktikan arus barang atas produksi CPO dan PK serta penjualan CPO dan PK-nya.
5	PUT-006064.16/2019/PP/M.IIA	2021	Majelis berpendapat, DJP seharusnya tidak menggunakan metode tidak langsung (Penilaian) dalam melakukan koreksinya karena terdapat cukup bukti-bukti yang disampaikan oleh WP untuk melakukan pengujian terhadap kebenaran pelaporan SPT WP (WP Kooperatif).
6	PUT-002995.15/2020/PP/M.XA	2021	Majelis berpendapat, DJP seharusnya melakukan upaya lanjutan untuk mendapatkan bukti yang konkret dan hasil Penilaian tidak langsung dijadikan sebagai dasar koreksi.
Putusan yang memenangkan DJP			
No.	Nomor perkara	Tahun Putusan	Simpulan
1	PUT-005844.15/2019/PP/M.XA	2021	Majelis berpendapat, DJP berwenang melakukan koreksi peredaran usaha/penyerahan (dari Penilaian) karena sebagai suatu konsekuensi karena WP tidak memenuhi kewajibannya untuk meminjamkan dokumen pada saat pemeriksaan sebagaimana ditentukan dalam Pasal 29 ayat (3) UU KUP.
2	PUT-005845.16/2019/PP/M.XA	2021	Majelis berpendapat, koreksi DJP (dari Penilaian) adalah dapat dibenarkan akibat konsekuensi karena WP tidak memenuhi kewajibannya untuk meminjamkan dokumen pada saat pemeriksaan sebagaimana ditentukan dalam Pasal 29 ayat (3) UU KUP (WP tidak kooperatif). Dalam Penilaian, seharusnya DJP seharusnya mempertimbangkan penelitian Pusat Penelitian Kelapa Sawit (PPKS) di Medan yang menyebutkan bahwa pencapaian standar produktivitas di lapangan sangat bervariasi (50-100%) tergantung pada kondisi lahan, iklim, perlakuan kultur teknis, dan pemupukan.

Sumber: Sekretariat Pengadilan Pajak Kemenkeu RI, diolah

Dari putusan tersebut terlihat bahwa wajib pajak telah kooperatif (meminjamkan dokumen) dalam proses pemeriksaan, namun Tim Pemeriksa DJP menetapkan SKPKB sesuai dengan hasil Laporan Penilaian oleh Tim Penilai DJP tanpa adanya data lain yang bisa membuktikan perbedaan tersebut (pemeriksaan hanya mengandalkan dari satu alat bukti yaitu semata-mata Laporan Penilaian). Di mana Hakim memutuskan apa yang harus dibuktikan dan bagaimana memeriksanya, menurut Pasal 76 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak. Menurut Pasal 69 ayat (1), bukti yang sah terdiri dari minimal 2 (dua) alat bukti, seperti keterangan ahli, keterangan saksi, pengakuan pihak, dan pengetahuan hakim.

Kemudian Majelis Hakim berpendapat bahwa koreksi Peredaran Usaha yang dilakukan oleh DJP dilakukan berdasarkan hasil analisis dan bukan berdasarkan pada bukti sebagaimana diatur dalam Pasal 12 ayat (3) UU KUP. Kemudian terhadap hasil

analisis seharusnya dilakukan upaya lanjutan oleh DJP untuk mendapatkan bukti yang konkret dan tidak langsung dijadikan sebagai dasar koreksi. Lalu bahwa dalam persidangan Wajib Pajak dapat membuktikan bahwa hasil penjualan yang tertulis di SPT Tahunan PPh Badan telah sesuai laporan produksi wajib pajak. Dari kasus ini dapat disimpulkan juga bahwa Tim Pemeriksa DJP menetapkan SKPKB semata-mata dari Laporan Penilaian saja (hasil analisis) dan tidak memperoleh bukti yang konkret sebagai dasar koreksi.

Kemudian berdasarkan putusan pengadilan pajak yang memenangkan DJP, Majelis Hakim berpendapat bahwa koreksi peredaran usaha/penyerahan yang dilakukan DJP adalah sebagai suatu konsekuensi karena WP tidak memenuhi kewajibannya dalam meminjamkan dokumen saat pemeriksaan sebagaimana diatur dalam Pasal 29 ayat (3) UU KUP. Akibat tidak diperolehnya bukti yang dapat digunakan untuk menguji kebenaran nilai peredaran usaha/penyerahan wajib pajak, maka pengujian produktivitas kebun kelapa sawit dengan bantuan Tenaga Ahli Fungsional Penilai DJP dan dituangkan dalam Laporan Penilaian Pada Usaha Perkebunan Kelapa Sawit nomor LAP-09/WPJ.06/2017, menurut Majelis dapat dibenarkan.

Selain itu Majelis berpendapat bahwa penggunaan data eksternal berupa data produktivitas kelapa sawit dari Pusat Penelitian Kelapa Sawit (PPKS) di Medan yang diperoleh DJP berdasarkan surat dari PPKS Medan nomor 877/PPKS/0.1/V/2016 tanggal 24 Mei 2016 kepada Direktur Ekstensifikasi dan Penilaian tentang data produktivitas tanaman kelapa sawit, menurut Majelis merupakan data yang valid karena PPKS Medan merupakan lembaga penelitian dan pengembangan perkebunan kelapa sawit. Kemudian Tim Penilai DJP melaksanakan tugas penilaian sebagai Tenaga Ahli dalam mendukung pemeriksaan berdasarkan Surat Tugas Kepala Kanwil DJP Jakarta Pusat nomor ST-90/WPJ.06/2017 tanggal 23 Agustus 2017, telah sesuai dengan ketentuan PMK-17/PMK.03/2013 sebagaimana telah diubah dengan PMK-184/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Pemeriksaan (PMK-17/2013). Bahwa SE-27/PJ/2017 berfokus pada prosedur penilaian usaha perkebunan kelapa sawit untuk mengevaluasi kewajaran peredaran usaha dan/atau biaya melalui kegiatan pengenaan PBB atau pemeriksaan, artinya bahwa dalam hal Tenaga Ahli Penilai ditugaskan untuk membantu proses pemeriksaan, maka prosedur penilaiannya sesuai SE-27/PJ/2017 sehingga tidak ada ketentuan yang dilanggar oleh DJP. Kemudian sebagai pamungkas, simpulan Majelis Hakim yaitu bahwa menurut Majelis, hasil penilaian yang telah disesuaikan, telah menunjukkan kewajaran produksi CPO dan PK Wajib Pajak dan sejalan dengan Pasal 13 ayat (1) huruf d UU KUP (Penghitungan SKPKB Secara Jabatan). Dari kasus tersebut, dapat disimpulkan bahwa penggunaan serta-merta SE-27/PJ/2017 dapat dibenarkan jika wajib pajak tidak kooperatif (tidak memberikan dokumen mereka) selama proses pemeriksaan, sehingga kewajiban perpajakan tidak dapat dihitung dengan akurat, sehingga Tim

Pemeriksa DJP menetapkan SKPKB secara jabatan sesuai dengan hasil Laporan Penilaian oleh Tim Penilai DJP.

4.4 Dampak penggunaan serta-merta SE-27/PJ/2017 dalam kegiatan pemeriksaan pajak

Berdasarkan penjelasan kasus yang memenangkan DJP, penggunaan serta-merta SE-27/PJ/2017 dalam koreksi pemeriksaan untuk penerbitan SKPKB dipertahankan oleh Majelis Hakim karena wajib pajak tidak memberikan data/dokumen sehingga DJP menetapkan SKPKB secara jabatan menggunakan Laporan Penilaian Tim Penilai DJP. Pada kasus yang memenangkan Wajib Pajak, penggunaan serta-merta SE-27/PJ/2017 dalam koreksi pemeriksaan untuk penerbitan SKPKB tidak dipertahankan oleh majelis hakim karena Wajib Pajak telah kooperatif dalam menyerahkan data/dokumen yang dibutuhkan dalam proses pemeriksaan pajak, namun DJP hanya semata-mata menggunakan Laporan Penilaian Tim Penilai DJP sebagai dasar koreksi dalam penerbitan SKPKB tanpa didukung dengan bukti lain yang dapat mendukung adanya perbedaan SPT Tahunan PPh Badan yang telah dilaporkan Wajib Pajak dengan laporan Tim Penilai DJP.

4.5 Pengaplikasian terbaik SE-27/PJ/2017 oleh Pemeriksa dan Penilai DJP dalam rangka optimalisasi penerimaan pajak

Berdasarkan tinjauan putusan sengketa pajak terkait SE 27/PJ/2017 dari 8 (delapan) sampel yang dianalisis, Penulis menyatakan bahwa pengaplikasian terbaik dalam rangka optimalisasi penerimaan pajak yaitu: (1) Memastikan dalam melakukan Penilaian Bisnis 1 Kewajaran Usaha Sawit Tim Penilai DJP berpedoman pada SE-27/PJ/2017, dimana hasil Penilaian menyajikan kewajaran omset dan biaya usaha sawit, sehingga Tim Pemeriksa DJP dapat melakukan koreksi omset dan penyesuaian biaya; (2) Selain berpedoman pada isian formulir yang diisi oleh wajib pajak sesuai SE tersebut, agar Tim Penilai DJP mencari dan menemukan data penguji hasil koreksi yang berkaitan dengan arus barang dan arus uang dari sumber eksternal seperti data ISPO, RSPO, Kementerian/Lembaga/Dinas yang mengadministrasikan perkebunan kelapa sawit serta data lain yang relevan sesuai peraturan perpajakan yang berlaku sebagai data pelengkap eksternal yang dapat membuktikan ketidakbenaran data dan keterangan wajib pajak; (3) Meminta keterangan wajib pajak dalam Berita Acara Pemberian Keterangan (BAPK) berkaitan dengan: Luas lahan, Standar Pokok per Hektar (SPH), Jenis Bibit, Produksi, Jenis Tanah, Kesesuaian Lahan, Pemeliharaan, Kontrak Penjualan, Persediaan dan lalu lintas Tangki CPO (jika ada), produksi plasma (jika ada); (4) Penilaian dilakukan dengan memerhatikan hasil penelitian PPKS atas standar produktivitas yang sangat bervariasi (50-100%) tergantung dengan kondisi lahan, iklim, perlakuan kultur teknis, dan pemupukan tiap wajib pajak saat tinjauan lapangan; (5) Memastikan agar Laporan Penilaian dapat digunakan secara penuh oleh

Tim Pemeriksa DJP dalam hal wajib pajak tidak kooperatif; (6) Apabila wajib pajak kooperatif dan memberikan seluruh data yang diminta saat proses pemeriksaan, maka Laporan Penilaian hanya digunakan sebagai petunjuk/*trigger* sebagai panduan Tim Pemeriksa DJP untuk melakukan upaya lanjutan dalam mencari bukti-bukti pendukung yang konkret.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

5.1 Kesimpulan

Berdasarkan pembahasan dan analisis yang dilakukan, dapat disimpulkan bahwa dampak penggunaan serta-merta hasil Laporan Penilaian Tim Penilai DJP sesuai SE-27/PJ/2017 dalam kegiatan pemeriksaan pajak yaitu dipertahankan Majelis Hakim apabila wajib pajak tidak kooperatif dalam meminjamkan dokumen/bila pembukuan dinyatakan *invalid* oleh Tim Pemeriksa DJP sehingga tidak dapat digunakan untuk menghitung pajak terutang. Namun apabila wajib pajak sudah kooperatif dalam meminjamkan dokumen, maka Tim Pemeriksa DJP harus mencari dan menggali atas indikator perbedaan antara data yang diberikan oleh Wajib Pajak dengan Laporan Penilaian Tim Penilai DJP. Putusan yang memenangkan DJP, menyatakan bila ada perbedaan antara laporan Wajib Pajak dengan hasil Penilaian, maka perbedaan tersebut dapat digunakan sebagai radar untuk menemukan dan menggali perbedaan tersebut dari data dan dokumen pembukuan Wajib Pajak dan juga seharusnya dilakukan upaya lanjutan oleh DJP untuk mendapatkan bukti yang konkret dan tidak langsung dijadikan sebagai dasar koreksi. Sedangkan putusan yang memenangkan Wajib Pajak yaitu apabila wajib pajak telah kooperatif dan memberikan seluruh data yang diminta DJP dalam pemeriksaan namun DJP tidak dapat membuktikan keterkaitan antara hasil Penilaian oleh Tim Penilai DJP dan pembukuan/data yang diberikan oleh wajib pajak.

Pengaplikasian terbaik SE-27/PJ/2017 oleh Pemeriksa dan Penilai DJP dalam rangka optimalisasi penerimaan pajak yaitu memastikan untuk menerapkan prosedur SE-27/PJ/2017 dengan baik, mencari dan menemukan data pendukung dari pihak ketiga, meminta keterangan wajib pajak melalui BAPK terkait informasi usaha sawit, menyesuaikan tata kelola lahan di lapangan, memastikan untuk menggunakan Laporan Penilaian secara penuh apabila wajib pajak tidak kooperatif, dan apabila wajib pajak kooperatif, maka penggunaan Laporan Penilaian hanya digunakan sebagai petunjuk/*trigger* sebagai panduan Tim Pemeriksa DJP untuk melakukan upaya lanjutan dalam mencari bukti-bukti pendukung yang konkret.

5.2 Saran

Perlu sosialisasi dan pemberian pemahaman menyeluruh kepada jajaran internal DJP terkait penerapan SE-27/PJ/2017 terutama atas yurisprudensi putusan pengadilan pajak sesuai simpulan di atas.

DAFTAR PUSTAKA

- Agusti, A.F dan Herawaty, V. (2009). *Pengaruh Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak Badan Terhadap Peningkatan Penerimaan Pajak Yang Dimoderasi Oleh Pemeriksaan Pajak Pada KPP Pratama*. Simposium Nasional Akuntansi XII. Palembang.
- Amarudin dan Zainal Asikin. (2012). *Pengantar Metode Penelitian Hukum*. Jakarta: Rajawali Pers.
- Cahyonowati, Nur, Dwi Ratmono dan Faisal. (2012). *Peranan Etika, Pemeriksaan, dan Denda Pajak Untuk Meningkatkan Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi*. Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia, Vol. 9, No. 2, hlm. 136-153. Semarang: Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro.
- Direktorat Ekstensifikasi dan Penilaian, Direktorat Jenderal Pajak, Kementerian Keuangan RI. *Penilaian terkait Bisnis Usaha Kelapa Sawit*, slide bahan ajar.
- Hutagaol, John. (2007). *Perpajakan isu-isu kontemporer*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Irawan, Bambang dan Budiono, Teguh. (2015). *Analisis Pemeriksaan Pajak dalam Rangka Optimalisasi Penerimaan Negara di Sektor Perpajakan*. Transparansi: Jurnal Ilmiah Ilmu Administrasi, Volume VII, Nomor 02, hlm. 142-155. Jakarta: Sekolah Tinggi Ilmu Administrasi Mandala Indonesia.
- Muhammad, Abdulkadir. (2004). *Hukum dan Penelitian Hukum Cet-1*. Bandung: PT Citra Aditya Bakti.
- Nurhayati, Fitria. (2021). *Pajak Sawit Belum Optimal*. <https://madaniberkelanjutan.id/2021/02/16/pajak-sawit-belum-optimal>, diakses pada 12 Mei 2023.
- Palm Oil Production by Country in 1000 MT, <https://www.indexmundi.com/agriculture/?commodity=palm-oil>, diakses pada 12 Mei 2023.
- Prihastanti, R., & Kiswanto, K. (2015). *Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak Badan Terhadap Penerimaan Pajak Dimoderasi Oleh Pemeriksaan Pajak*. Accounting Analysis Journal, 4(1).
- Rahayu, Siti Kurnia. (2010). *Perpajakan Indonesia: Konsep dan Aspek Formal*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Sekretariat Pengadilan Pajak Kementerian Keuangan RI, <https://setpp.kemenkeu.go.id/risalah/IndexPutusan>, diakses pada 12 Mei 2023.
- Teja, Eric Arissaputra. (2016). *SPV dan Pajak Kelapa Sawit*. <https://pemeriksaanpajak.com/2016/10/31/spv-dan-pajak-kelapa-sawit/>, diakses pada 12 Mei 2023.
- Tim Kolaborasi. (2021). *Gelap Pajak di Kebun Sawit*. <https://betahita.id/news/detail/6672/gelap-pajak-di-kebun-sawit.html.html>, diakses pada 12 Mei 2023.
- Waluyo, Trihadi. (2020). *Pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang tidak Menyampaikan SPT, Ketentuan dan Pemilihannya sesuai SE-15/PJ/2018*. Simposium Nasional Keuangan Negara 2020, hlm. 677-698.
- Putusan Mahkamah Agung Nomor 23P/HUM/2009 Tahun 2009.
- Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-110737.15/2013/PP/M.XXB Tahun 2018.
- Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-002994.15/2020/PP/M.XA Tahun 2021.
- Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-006494.15/2018/PP/M.XIA Tahun 2021.
- Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-000479.15/2020/PP/M.XIVB Tahun 2021.
- Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-006064.16/2019/PP/M.IIA Tahun 2021.
- Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-002995.15/2020/PP/M.XA Tahun 2021.
- Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-005844.15/2019/PP/M.XA Tahun 2021.
- Putusan Pengadilan Pajak Nomor PUT-005845.16/2019/PP/M.XA Tahun 2021.
- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
- Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
- Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan atau Penjualan atas Barang Mewah, sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
- Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 s.t.d.t.d. Undang-undang Nomor 12 Tahun 1994 tentang Pajak Bumi dan Bangunan.
- Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.
- Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 s.t.d.t.d. Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 s.t.d.t.d. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 184/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Pemeriksaan.
- Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-65/PJ/2013 tentang Pedoman Penggunaan Metode dan Teknik Pemeriksaan.
- Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-27/PJ/2017 tentang Prosedur Penilaian Usaha Perkebunan Kelapa Sawit Dalam Rangka Menganalisis Kewajaran Peredaran Usaha dan/atau Biaya Melalui Kegiatan Pengenaan PBB atau Pemeriksaan.
- Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-05/PJ/2020 tentang Prosedur Pelaksanaan Penilaian untuk Tujuan Perpajakan.