Penggunaan Metode Tidak Langsung Dalam Pemeriksaan Pajak

Suwadi

Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pajak
Jalan Sakti Raya Nomor 1 Kemanggisan, Jakarta Barat, Indonesia 11480
suwadi.wi@gmail.com

ARTICLE INFO

Article history
Received:10 Sep.2023
Revised: 18 Sep.2023
Accepted:20 Sep.2023

ABSTRACT / ABSTRAK

Pemeriksaan pajak merupakan salah satu bentuk pengawasan dari sistem pemungutan pajak *self assessment*. Pelaksanaan pemeriksaan dilakukan dengan melakukan pengujian menggunakan metode dan teknik pemeriksaan. Metode pemeriksaan terdiri dari Metode Langsung dan Metode Tidak Langsung yang terdiri dari beberapa pendekatan. Persyaratan penggunaan Metode Tidak Langsung antara lain Metode Tidak Langsung digunakan dalam hal Metode Langsung tidak dapat diterapkan. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui apakah pendekatan dalam Metode Tidak Langsung tidak dapat digunakan apabila Metode Langsung dapat diterapkan. Metode dalam penelitian ini adalah penelitian kualitatif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Pendekatan Biaya Hidup dan Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih dapat digunakan untuk menguji penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi walaupun pengujian dapat dilakukan dengan menggunakan Metode Langsung. Hal ini didasarkan pada konsep penghasilan menurut Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh bahwa penghasilan dapat dihitung dari sisi penggunaannya. Selain itu, Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih dapat digunakan untuk menguji penghasilan Wajib Pajak Badan walaupun Metode Langsung dapat diterapkan, namun harus disesuaikan dengan kontribusi oleh dan distribusi kepada pemilik modal atau pemegang saham. Apabila terdapat perlakuan yang berbeda antara akuntansi dan perpajakan, maka perlu dilakukan penyesuaian fiskal. Pendekatan selain Pendekatan Biaya Hidup dan Pertambahan Kekayaan Bersih tidak dapat digunakan untuk melakukan pengujian pos yang diperiksa karena tidak menggunakan buku, catatan, dan dokumen yang terkait langsung dengan pos yang diperiksa dan tidak didasarkan pada konsep penghasilan menurut Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh.

Tax audit is one of monitoring of self assessment tax collection system. Tax audit is carried out by conducting tests using audit methods and techniques. The audit method consists of the Direct Method and Indirect Method which consist of several approaches. Requirements for using Indirect Method include using the Indirect Method in condition that Direct Method can not be applied. The purpose of this research is to find out whether the approaches in Indirect Method can not be used if Direct Method can be applied. The method in this research is qualitative research. The results of the research show that the Cost of Living Approach and Net Worth Increase Approach can be used to test the income of Individual Taxpayers, although the test can be carried out using the Direct Method. This is based on the concept of income according to Article 4 paragraph (1) of the Income Tax Law that income can be calculated in terms of its usage. The Net Worth Increase Approach can be used to test income of Corporate Taxpayers, although Direct Method can be applied, but it must be adjusted with contributions by and distribution to capital owners or shareholders. If there is a different treatment between accounting and taxation, it is necessary to make a fiscal adjustment. Approaches other than the Cost of Living Approach and Net Worth Increase Approach can not be used to carry out tests of posts being audited because they do not use books, records and documents that are directly related to the posts being audited and nor are based on the concept of income according to Article 4 paragraph (1) of the Income Tax Law.

Kata Kunci: Pemeriksaan, Pemeriksaan Pajak, Metode Tidak Langsung
***Keywords*:** Audit, Tax Audit, Indirect Method.

1. Pendahuluan

1.1. Latar Berlakang

Pajak mempunyai peranan sangat penting dalam pembiayaan pengeluaran rutin dan pembangunan. Berdasarkan Undang-undang Nomor 28 Tahun 2022, Anggaran Pendapatan Negara Tahun Anggaran 2023 direncanakan sebesar Rp2.463.024.911.395.000,00 yang diperoleh dari sumber Penerimaan Perpajakan, PNBP, dan Penerimaan Hibah. Dari jumlah tersebut, penerimaan perpajakan direncanakan sebesar Rp2.021.223.677.000.000,00 yang terdiri dari Pendapatan Pajak Dalam Negeri sebesar Rp1.963.482.528.000.000,00 dan Pendapatan Pajak Perdagangan Internasional sebesar Rp57.741.149.000.000,00. Dengan demikian, porsi Anggaran Pendapatan Negara dari Penerimaan Perpajakan sebesar 82,06% dari Anggaran Pendapatan Negara.

Dalam sistem pemungutan pajak *self assessment*, Wajib Pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung besarnya pajak yang terutang, memperhitungkan pajak yang telah dibayar, menyetorkan kekurangan pembayaran pajak, dan melaporkan kewajiban perpajakannya dalam Surat Pemberitahuan (SPT). Berdasarkan Pasal 12 ayat (3) Undang-Undang KUP[12], disebutkan bahwa apabila Direktur Jenderal Pajak mendapatkan bukti jumlah pajak yang terutang menurut SPT tidak benar, Direktur Jenderal Pajak menetapkan jumlah pajak yang terutang.

Dalam pelaksanaannya, sistem *self assessment* tersebut perlu dilakukan pengawasan. Salah satu bentuk pengawasannya adalah melalui pemeriksaan. Untuk menetapkan jumlah pajak yang terutang, Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk mendapatkan bukti kompeten yang cukup bahwa jumlah pajak yang terutang menurut SPT tidak benar.

Pemeriksaan dilakukan dengan melakukan pengujian menggunakan metode dan teknik pemeriksaan. Berdasarkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-65/PJ/2013 (selanjutnya disebut SE-65/PJ/2013) disebutkan bahwa bahwa metode pemeriksaan dibagi menjadi Metode Langsung dan Metode Tidak Langsung dan dalam Metode Tidak Langsung terdapat enam pendekatan. Dalam SE-65/PJ/2013 tersebut disebutkan persyaratan penggunaan Metode Tidak Langsung bahwa Metode Tidak Langsung digunakan dalam hal Metode Langsung tidak dapat diterapkan.

1.2. Rumusan Masalah

Persyaratan dalam SE-65/PJ/2013 yang menyebutkan persyaratan penggunaan Metode Tidak Langsung bahwa Metode Tidak Langsung digunakan dalam hal Metode Langsung tidak dapat diterapkan menimbulkan pertanyaan apakah pendekatan dalam Metode Tidak Langsung tidak dapat digunakan apabila Metode Langsung dapat diterapkan.

1.3. Tujuan Penelitian

Sejalan dengan rumusan masalah penelitian di atas, maka tujuan dalam penelitian ini adalah untuk mengetahui apakah pendekatan dalam Metode Tidak Langsung tidak dapat digunakan apabila Metode Langsung dapat diterapkan.

1.4. Penelitian Sebelumnya

Penulis telah menemukan dua penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Nurhandono et al (2020) dengan judul Kajian Akademis Peraturan Pelaksanaan Cara Lain Untuk Menghitung Peredaran Bruto Yang Mendukung Kepatuhan Sukarela dan yang dilakukan oleh Suwadi (2020) dengan judul Pemeriksaan Objek PajakPenghasilan Melalui Pengujian Pos Neraca.

Inti dari kesimpulan penelitian yang dilakukan oleh Nurhandono et al (2020) adalah berdasarkan kajian literatur, peraturan pelaksanaan PMK Nomor 15/PMK.03/2018 (Cara Lain Untuk Menghitung Peredaran Bruto) yang mendukung kepatuhan sukarela harus memenuhi syarat handal, objektif dan diberikan sanksi secara kredibel berdasarkan kekuatan terlegitimasi. Penelitian tersebut tidak membahas secara khusus pendekatan dalam Metode Tidak Langsung. Dalam lampiran penelitian tersebut diberikan rekomendasi

[12] Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 6 Tahun 2023

kebijakan terkait peraturan pelaksanaan dari PMK Nomor 15/PMK.03/2018 mengenai metode cara lain menghitung peredaran bruto dimana enam metode direkomendasikan formulanya diambil dari Pendekatan dalam Metode Tidak Langsung yang diatur dalam SE-65/PJ/2023 dan ada beberapa yang modifikasi. Namun demikian, penelitian yang dilakukan oleh Nurhandono et al tersebut belum menjawab masalah penelitian dalam penelitian yang sedang dilakukan ini.

Selanjutnya, inti hasil penelitian yang dilakukan oleh Suwadi (2020) adalah sejalan konsep penghasilan baik menurut akuntansi maupuan perpajakan, pemeriksaan Objek Pajak Penghasilan melalui pengujian pos aset dan pos kewajiban di neraca dapat menghasilkan koreksi apabila berdasarkan hasil pengujian, ternyata saldo aset dilaporkan terlalu rendah dan/atau saldo kewajiban dilaporkan terlalu tinggi di neraca oleh Wajib Pajak. Hal ini berdampak pada laba bersih komersial yang dilaporkan Wajib Pajak menjadi lebih rendah. Akibatnya, Objek PajakPenghasilan dilaporkan lebih rendah pula. Penelitian yang dilakukan oleh Suwadi (2020) tersebut sebetulnya secara implisit membahas pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih untuk menguji penghasilan neto Wajib Pajak Badan dalam negeri, namun belum menjawab masalah penelitian dalam penelitian yang sedang dilakukan ini.

1.5. Kerangka Teoritis

Bagian ini mengulas teori dan ketentuan perpajakan yang dapat membantu untuk menganalisis permasalahan dalam penelitian ini.

1.5.1. Konsep Pembukuan dan Laporan Keuangan Menurut Perpajakan

Kewajiban pembukuan bagi Wajib Pajak diatur dalam Pasal 28 Undang-Undang KUP. Pada prinsipnya, Wajib Pajak Orang Pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas dan Wajib Pajak Badan di Indonesia wajib menyelenggarakan pembukuan, namun Wajib Pajak Orang Pribadi yang diperbolehkan menghitung penghasilan neto dengan menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto dikecualikan dari kewajiban menyelenggarakan pembukuan.

Pasal 1 angka 29 Undang-Undang KUP mendefinisikan pembukuan sebagai suatu proses pencatatan yang dilakukan secara teratur untuk mengumpulkan data dan informasi keuangan yang meliputi harta, kewajiban, modal, penghasilan dan biaya, serta jumlah harga perolehan dan penyerahan barang atau jasa, yang ditutup dengan menyusun laporan keuangan berupa neraca dan laporan laba rugi untuk periode tahun pajak tersebut.

Neraca adalah laporan yang menyajikan informasi mengenai posisi keuangan suatu entitas pada tanggal tertentu. Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 1 Revisi 2013 menggunakan nama laporan posisi keuangan. Unsur neraca terdiri dari aset, liabilitas, dan ekuitas. Laporan laba rugi adalah laporan yang menyajikan informasi mengenai kinerja keuangan suatu entitas selama periode tertentu. PSAK 1 Revisi 2013 menggunakan nama laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain. Unsurnya terdiri dari penghasilan dan beban.

Berdasarkan Pasal 28 ayat (7) Undang-Undang KUP dan penjelasannya disebutkan bahwa dari pembukuan dapat dihitung besarnya pajak yang terutang dan pembukuan harus diselenggarakan dengan cara atau sistem yang lazim dipakai di Indonesia, misalnya berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan, kecuali peraturan perundang-undangan perpajakan menentukan lain. Lebih lanjut, Pasal 9 ayat (1) Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 54/PMK.03/2021 mengatur bahwa pembukuan harus diselenggarakan berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku di Indonesia, kecuali peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan menentukan lain.

Selanjutnya, dalam Pasal 28 ayat (5) Undang-Undang KUP disebutkan bahwa pembukuan diselenggarakan dengan prinsip taat asas dan dengan stelsel akrual atau stelsel kas. Dalam penjelasannya disebutkan bahwa yang dimaksud stelsel akrual adalah suatu metode penghitungan penghasilan dan biaya dalam arti penghasilan diakui pada waktu diperoleh dan biaya diakui pada waktu terutang. Jadi, tidak tergantung kapan penghasilan itu diterima dan kapan biaya itu dibayar secara tunai. Adapun yang dimaksud stelsel kas adalah suatu metode yang penghitungannya didasarkan atas penghasilan yang diterima dan biaya yang dibayar secara tunai. Penjelasan Pasal 28 ayat (5) tersebut juga menyebutkan bahwa untuk penghitungan Pajak Penghasilan penggunaan stelsel kas untuk tujuan perpajakan menggunakan stelsel campuran, bukan stelsel kas murni. Dalam pemakaian stelsel kas harus memperhatikan penghitungan jumlah penjualan dalam suatu periode harus meliputi seluruh penjualan, baik yang tunai maupun yang bukan, dalam menghitung harga pokok penjualan harus diperhitungkan seluruh pembelian dan persediaan, dan dalam memperoleh harta yang

dapat disusutkan dan hak-hak yang dapat diamortisasi, biaya-biaya yang dikurangkan dari penghasilan hanya dapat dilakukan melalui penyusutan dan amortisasi.

1.5.2. Konsep Penghasilan Menurut Akuntansi

Berdasarkan Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan tahun 2019 (selanjutnya disebut KKPK 2019) paragraf 4.68 dan 4.69, penghasilan adalah peningkatan aset atau penurunan liabilitas yang menghasilkan peningkatan ekuitas, selain yang berkaitan dengan kontribusi dari pemegang klaim ekuitas. Adapun beban adalah penurunan aset atau peningkatan liabilitas yang menghasilkan penurunan ekuitas, selain yang berkaitan dengan distribusi kepada pemegang klaim ekuitas.

KKPK 2019 paragraf 5.3 diagram 5.1 memberikan gambaran hubungan unsur-unsur neraca dan laporan laba rugi bahwa ekuitas (aset dikurangi liabilitas) pada awal periode pelaporan ditambah atau dikurangi dengan laba atau rugi bersih (penghasilan dikurangi beban) selama periode pelaporan ditambah dengan kontribusi dari pemegang klaim ekuitas dikurangi dengan distribusi kepada pemegang klaim ekuitas menghasilkan ekuitas pada akhir periode pelaporan.

Selanjutnya, Chasteen et al (1995: 152-153) menyebutkan bahwa secara konseptual, penghasilan (laba) bersih dapat dihitung di bawah dua pendekatan yang berbeda, yaitu net assets approach dan transaction approach. Di bawah net assets approach, aset bersih entitas dibandingkan pada dua titik waktu. Dengan asumsi tidak ada investasi atau penarikan aset oleh pemilik selama suatu periode, maka pertambahan aset bersih merupakan laba bersih, penurunan aset bersih merupakan rugi bersih. Transaksi dengan pemilik tersebut mempengaruhi aset bersih, tetapi transaksi tersebut tidak terkait dengan aktivitas memperoleh laba perusahaan. Oleh karena itu, transaksi penarikan aset oleh pemilik harus ditambahkan dan transaksi investasi pemilik harus dikurangkan untuk menentukan penghasilan menurut akuntansi. Selanjutnya, *transaction approach* melaporkan pendapatan (*revenues*) dan beban (*expenses*) terkait dengan aktivitas utama dan keuntungan (*gains*) dan kerugian (*losses*) untuk aktivitas lainnya dalam suatu periode akuntansi dan hasil penjumlahannya menghasilkan laba (rugi) bersih. Baik *net assets approach* maupun *transaction approach* layak digunakan untuk menentukan laba bersih. *Transaction approach* digunakan dalam praktik untuk menyiapkan laporan laba rugi.

1.5.3. Konsep Penghasilan Menurut Perpajakan

Konsep penghasilan menurut perpajakan diatur dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh[13] sebagai berikut:

> "Yang menjadi Objek Pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk: …."

Penjelasan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh menyebutkan bahwa Undang-Undang PPh menganut prinsip pemajakan atas penghasilan dalam pengertian yang luas, yaitu bahwa pajak dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dari manapun asalnya yang dapat dipergunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan Wajib Pajak tersebut. Semua jenis penghasilan yang diterima atau diperoleh dalam suatu tahun pajak digabungkan untuk mendapatkan dasar pengenaan pajak, tidak termasuk penghasilan yang dikenai pajak dengan tarif bersifat final dan yang dikecualikan dari Objek Pajak.

Penghasilan dalam Undang-Undang PPh ada yang dikenakan pajak dan ada yang tidak dikenakan pajak (dikecualikan dari Objek Pajak). Penghasilan yang dikenakan pajak, ada yang dikenakan pajak tidak bersifat final dan ada yang dikenakan pajak bersifat final.

Selanjutnya Mansury R (1996: 31-35) menjelaskan bahwa ungkapan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak untuk menyatakan bahwa tambahan kemampuan ekonomis itu baru dikenakan pajak apabila telah menjadi realisasi, apabila diterima tunai atau apabila hak untuk menerima pembayaran telah dapat dicatat dalam akuntansi Wajib Pajak. Adapun makna ungkapan yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan salah satunya adalah penghasilan itu dapat dihitung dengan dua cara, yaitu berdasarkan mengalirnya penghasilan dari sumber-sumber penghasilan dan juga berdasarkan penghitungan jumlah konsumsinya dan jumlah tambahan harta atau tabungan Wajib Pajak dalam tahun pajak yang bersangkutan.

[13] Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 6 Tahun 2023

1.5.4. Penyesuaian Fiskal

Secara yuridis, berdasarkan ketentuan Pasal 16 ayat (1) Undang-Undang PPh, penghasilan neto fiskal bagi Wajib Pajak dalam negeri dalam suatu tahun pajak dihitung dengan cara mengurangkan dari penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) dengan pengurangan berupa pengeluaran/biaya yang diperbolehkan dikurangkan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 ayat (1) dan Pasal 9 ayat (1) huruf c, d, e, dan g Undang-Undang PPh.

Dalam praktiknya, Wajib Pajak yang menyelenggarakan pembukuan menghitung penghasilan neto fiskal dengan melakukan penyesuaian fiskal atas penghasilan neto komersial karena Wajib Pajak wajib menyelenggarakan pembukuan dengan menggunakan Standar Akuntasi Keuangan. Penyesuaian fiskal dilakukan karena terdapat perbedaan perlakuan antara akuntansi dan perpajakan. Pardiat (2010: 8-9) menyebutkan bahwa penyesuaian fiskal dapat berupa penyesuaian fiskal positif dan penyesuaian fiskal negatif. Penyesuaian fiskal positif yaitu penyesuaian fiskal yang menambah penghasilan neto fiskal atau mengurangi rugi fiskal, sedangkan penyesuaian fiskal negatif adalah penyesuaian fiskal yang mengurangi penghasilan neto fiskal atau menambah rugi fiskal.

1.5.5. Pemeriksaan Pajak

Pasal 1 angka 25 Undang-Undang KUP memberikan definisi pemeriksaan pajak sebagai serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Pemeriksaan dilakukan dengan mengikuti tata cara pemeriksaan dan standar pemeriksaan. Berdasarkan Pasal 31 ayat (1) Undang-Undang KUP, tata cara pemeriksaan diatur dengan atau berdasarkan PMK. Hal ini diatur dengan PMK Nomor 17/PMK.03/2013 sebagaimana telah diubah terakhir dengan (stdtd) PMK Nomor 18/PMK.03/2021 (selanjutnya disebut PMK Tata Cara Pemeriksaan). Adapun standar pemeriksaan diatur dalam Pasal 6 s.d. Pasal 10 PMK Tata Cara Pemeriksaan dan Peraturan Direktur jenderal Pajak Nomor PER-23/PJ/2013 (selanjutnya disebut PER-23/PJ/2013).

Standar pelaksanaan pemeriksaan menyebutkan bahwa pemeriksaan dilaksanakan dengan melakukan pengujian berdasarkan metode dan teknik pemeriksaan sesuai dengan program pemeriksaan yang telah disusun.[14] Direktur Jenderal Pajak telah memberikan pedoman penggunaan metode dan teknik pemeriksaan dalam SE-65/PJ/2013.

Metode pemeriksaan adalah teknik pemeriksaan dan prosedur pemeriksaan yang dilakukan terhadap buku, catatan, dan dokumen serta data, informasi, dan keterangan lain. Terdapat dua jenis metode pemeriksaan yaitu Metode Langsung dan Metode Tidak Langsung. Adapun yang dimaksud Metode Langsung adalah teknik pemeriksaan dan prosedur pemeriksaan untuk menguji kebenaran pos-pos diperiksa yang dilakukan secara langsung terhadap buku, catatan, dan dokumen terkait dengan pos-pos yang diperiksa. Sedangkan yang dimaksud Metode Tidak Langsung adalah teknik pemeriksaan dan prosedur pemeriksaan untuk menguji kebenaran pos-pos diperiksa yang dilakukan secara tidak langsung melalui suatu pendekatan penghitungan tertentu.[15]

Selanjutnya, yang dimaksud teknik pemeriksaan adalah cara-cara pengumpulan bukti, pengujian, dan/atau pembuktian yang dikembangkan oleh Pemeriksa Pajak untuk meyakini kebenaran pos-pos yang diperiksa.[16] Teknik-teknik pemeriksaan yang dapat digunakan Pemeriksa Pajak, di antaranya adalah:[17]

pengujian keabsahan dokumen;
pengujian keabsahan dokumen;
penelusuran angka-angka;
penelusuran bukti;
permintaan keterangan atau bukti;
konfirmasi;

[14] PMK Tata Cara Pemeriksaan Pasal 8 huruf b dan PER-23/PJ/2013 Pasal 4 huruf b
[15] SE-65/PJ/2013 butir E angka 2, 3, dan 4
[16] SE-65/PJ/2013 butir E angka 6
[17] SE-65/PJ/2013 butir F angka 3

pengujian kebenaran fisik;
pengujian kebenaran penghitungan matematis;
wawancara.

Adapun yang dimaksud prosedur pemeriksaan adalah serangkaian langkah dalam suatu teknik pemeriksaan, berupa petunjuk rinci yang biasanya tertulis dalam bentuk perintah, untuk dilakukan oleh Pemeriksa Pajak.[18]

Dalam hal tujuan pemeriksaan pajak adalah untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan, maka pos-pos yang diperiksa adalah pos-pos SPT. Yang dimaksud pos-pos SPT adalah pos-pos di dalam SPT atau pos turunannya termasuk lampiran baik SPT Masa maupun SPT Tahunan.[19]

Selain itu, standar pelaksanaan pemeriksaan lainnya menyebutkan bahwa temuan hasil pemeriksaan harus didasarkan pada bukti kompeten yang cukup dan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.[20] Yang dimaksud bukti kompeten adalah bukti yang valid dan relevan dengan tetap mempertimbangkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha atas transaksi Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa. Valid berarti bukti dapat diandalkan untuk menyimpulkan suatu fakta. Adapun yang dimaksud relevan adalah bahwa bukti harus berkaitan dengan pos-pos yang akan diperiksa sebagaimana tercantum dalam program pemeriksaan, sedangkan yang dimaksud bukti yang cukup adalah bukti yang memadai untuk mendukung temuan hasil pemeriksaan.[21] Yang dimaksud program pemeriksaan adalah pernyataan pilihan metode pemeriksaan, teknik pemeriksaan dan prosedur pemeriksaan yang akan dilaksanakan oleh Pemeriksa Pajak dalam melakukan pemeriksaan sesuai dengan rencana pemeriksaan.[22]

Untuk mendapatkan bukti kompeten yang cukup, Pemeriksa Pajak mempunyai kewenangan untuk meminjam buku, catatan, dan dokumen dari Wajib Pajak dan meminta keterangan dari Wajib Pajak dan/atau pihak lain. Permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen, serta keterangan mengikuti ketentuan tata cara pemeriksaan.

Proses peminjaman buku, catatan, dan dokumen dalam pemeriksaan lapangan, dimulai sejak saat penyampaian Surat Panggilan dalam Rangka Pertemuan Sehubungan dengan Pemeriksaan Lapangan kepada Wajib Pajak yang dilampiri dengan Daftar Buku, Catatan, Dokumen yang Harus Dibawa pada Saat Pertemuan. Pada saat pelaksanaan pemeriksaan di tempat Wajib Pajak, apabila ditemukan buku, catatan, dan dokumen yang diperlukan terkait dengan pos yang diperiksa, maka buku, catatan, dan dokumen dipinjam pada saat itu juga dan Pemeriksa Pajak membuat Bukti Peminjaman dan Pengembalian Buku, Catatan, dan Dokumen. Dalam hal buku, catatan, dan dokumen yang diperlukan belum ditemukan atau belum diberikan oleh Wajib Pajak pada saat pelaksanaan pemeriksaan di tempat Wajib Pajak, Pemeriksa Pajak membuat Surat Permintaan Peminjaman Buku, Catatan, dan Dokumen yang dilampiri dengan Daftar Buku, Catatan, dan Dokumen yang Wajib Dipinjamkan.[23]

Adapun untuk pemeriksaan kantor, proses peminjaman buku, catatan, dan dokumen dimulai sejak disampaikannya Surat Panggilan dalam Rangka Pemeriksaan Kantor kepada Wajib Pajak dan dilampiri dengan Daftar Buku, Catatan, dan Dokumen yang diperlukan oleh Pemeriksa Pajak. Buku, catatan, dan dokumen tersebut wajib dipinjamkan pada saat Wajib Pajak memenuhi panggilan dalam rangka pemeriksaan kantor dan Pemeriksa Pajak membuat Bukti Peminjaman dan Pengembalian Buku, Catatan, dan Dokumen. Dalam hal buku, catatan, dan dokumen yang diperlukan belum tercantum dalam lampiran Surat Panggilan dalam Rangka Pemeriksaan Kantor, Pemeriksa Pajak membuat Surat Permintaan Peminjaman Buku, Catatan, dan Dokumen.[24]

Dalam hal buku, catatan, dan dokumen yang dipinjam belum dipenuhi dan jangka waktu satu bulan belum terlampaui, Pemeriksa Pajak dapat menyampaikan peringatan secara tertulis paling banyak dua kali, yaitu:

a. Surat Peringatan pertama setelah dua minggu sejak tanggal penyampaian Surat Permintaan Peminjaman Buku, Catatan, dan Dokumen;

[18] SE-65/PJ/2013 butir E angka 7
[19] SE-65/PJ/2013 butir E angka 8
[20] PMK Tata Cara Pemeriksaan Pasal 8 huruf c dan PER-23/PJ/2013 Pasal 4 huruf c
[21] PER-23/PJ/2013 Pasal 4 huruf c
[22] Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ/2012 butir A angka 1
[23] PMK Tata Cara Pemeriksaan Pasal 28 ayat (1), PER-07/PJ/2017 Pasal 1 ayat (3), Pasal 2 ayat (2), dan Pasal 3 ayat (5), dan SE-10/PJ/2017 butir E angka 3
[24] PMK Tata Cara Pemeriksaan Pasal 28 ayat (2)

b. Surat Peringatan kedua setelah tiga minggu sejak tanggal penyampaian Surat Permintaan Peminjaman Buku, Catatan, dan Dokumen.

Setiap Surat Peringatan yang disampaikan harus dilampiri dengan Daftar Buku, Catatan, dan Dokumen yang Belum Dipinjamkan dalam Rangka Pemeriksaan.[25]

Buku, catatan, dan dokumen wajib diserahkan kepada Pemeriksa Pajak paling lama satu bulan sejak Surat Permintaan Peminjaman Buku, Catatan, dan Dokumen disampaikan.[26] Apabila jangka waktu satu bulan sejak Surat Permintaan Peminjaman Buku, Catatan, dan Dokumen disampaikan terlampaui dan Wajib Pajak tidak atau tidak sepenuhnya meminjamkan buku, catatan, dan dokumen, Pemeriksa Pajak harus membuat Berita Acara Tidak Dipenuhinya Permintaan Peminjaman Buku, Catatan, dan Dokumen yang dilampiri dengan Rincian Daftar Buku, Catatan, dan Dokumen yang Wajib Dipinjamkan namun Belum Diserahkan oleh Wajib Pajak. Dalam hal Wajib Pajak telah meminjamkan seluruh buku, catatan, dan dokumen, Pemeriksa Pajak harus membuat Berita Acara Pemenuhan Seluruh Peminjaman Buku, Catatan dan Dokumen.[27]

Dalam hal buku, catatan, dan/atau dokumen yang dipinjam berupa fotokopi dan/atau berupa data yang dikelola secara elektronik, Wajib Pajak yang diperiksa harus membuat Surat Pernyataan bahwa fotokopi dan/atau data yang dikelola secara elektronik yang dipinjamkan kepada Pemeriksa Pajak adalah sesuai dengan aslinya.[28] Berdasarkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-10/PJ/2017, perolehan data dalam bentuk elektronik harus dibuatkan Berita Acara Perolehan Data, Catatan dan/atau Dokumen yang Dikelola Secara Elektronik.

Untuk memperoleh penjelasan yang lebih rinci, Pemeriksa Pajak melalui Kepala Unit Pelaksana Pemeriksaan (UP2) dapat memanggil Wajib Pajak, wakil, kuasa dari Wajib Pajak, pegawai atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak melalui penyampaian Surat Panggilan. Dalam hal pemeriksaan dilakukan dengan jenis pemeriksaan lapangan, penjelasan yang lebih rinci dari Wajib Pajak dapat dilakukan pada saat pelaksanaan pemeriksaan di tempat Wajib Pajak.[29] Penjelasan yang diberikan oleh Wajib Pajak kepada Pemeriksa Pajak tersebut, dituangkan dalam Berita Acara Mengenai Pemberian Penjelasan Wajib Pajak yang ditandatangani oleh Tim Pemeriksa Pajak dan Wajib Pajak, wakil, kuasa dari Wajib Pajak, pegawai atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak. Dalam hal Wajib Pajak, wakil, kuasa dari Wajib Pajak, pegawai atau anggota keluarga yang telah dewasa dari Wajib Pajak menolak menandatangani Berita Acara tersebut, Pemeriksa Pajak membuat catatan penolakan tersebut dalam Berita Acara tersebut.[30]

Pemeriksa Pajak melalui Kepala UP2, dapat meminta keterangan dan/atau bukti kepada pihak ketiga sebagaimana dimaksud dalam Pasal 35 Undang-Undang KUP secara tertulis sesuai dengan PMK yang mengatur mengenai tata cara permintaan keterangan kepada pihak ketiga.[31]

Berdasarkan Pasal 29 ayat (3a) dan ayat (3b) Undang-Undang KUP, dalam hal Wajib Pajak Orang Pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas tidak memenuhi permintaaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen, serta data, informasi, dan keterangan lain paling lama satu bulan sejak permintaan disampaikan sehingga tidak dapat dihitung besarnya penghasilan kena pajak, penghasilan kena pajak tersebut dapat dihitung secara jabatan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Selanjutnya, Pasal 31 ayat (1) dan ayat (2) PMK Tata Cara Pemeriksaan mengatur bahwa apabila pemeriksaan dilakukan terhadap Wajib Pajak Orang Pribadi yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas atau Wajib Pajak Badan dan dalam hal Pemeriksa Pajak tidak dapat melakukan pengujian dalam rangka menghitung besarnya penghasilan kena pajak karena Wajib Pajak tidak atau tidak sepenuhnya meminjamkan buku, catatan, dan/atau dokumen, termasuk data yang dikelola secara elektronik serta keterangan lain yang diminta dan jangka waktu satu bulan yang diberikan kepada Wajib Pajak terlampaui, maka berdasarkan berita acara tidak dipenuhinya permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen, penghasilan kena pajak dapat dihitung secara jabatan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

2. Metodologi

[25] PMK Tata Cara Pemeriksaan Pasal 28 ayat (6) dan ayat (7)
[26] PMK Tata Cara Pemeriksaan Pasal 28 ayat (3)
[27] PMK Tata Cara Pemeriksaan Pasal 30 ayat (1) dan ayat (2)
[28] PMK Tata Cara Pemeriksaan Pasal 28 ayat (5)
[29] PMK Tata Cara Pemeriksaan Pasal 39 ayat (1) dan ayat (2)
[30] PMK Tata Cara Pemeriksaan Pasal 39 ayat (3) dan ayat (4)
[31] PMK Tata Cara Pemeriksaan Pasal 40

Penelitian ini merupakan penelitian hukum. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian kualitatif. Ali (2015: 98) menyebutkan bahwa "Metode penelitian hukum di kalangan para ahli hukum, dikelompokkan penulis dalam dua model, yaitu penelitian kualitatif yang tidak membutuhkan populasi dan sampel, dan penelitian kuantitatif yang menggunakan populasi dan sampel dalam pengumpulan data." Dengan demikian, karena penelitian ini merupakan penelitian hukum yang bersifat kualitatif maka penelitian ini tidak menggunakan populasi dan sampel dalam pengumpulan data. Penelitian ini dilakukan sejak tanggal 20 Juli 2023 sampai dengan tanggal 31 Agustus 2023.

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan perundang-undangan (statute approach). Marzuki (2005: 133) menyebutkan bahwa:

> "Pendekatan undang-undang (statute approach) dilakukan dengan menelaah semua undang-undang dan regulasi yang bersangkut paut dengan isu hukum yang sedang ditangani. Bagi penelitian untuk kegiatan praktis, pendekatan undang-undang ini membuka kesempatan bagi peneliti untuk mempelajari adakah konsistensi dan kesesuaian antara undang-undang dengan undang-undang lainnya atau antara undang-undang dan Undang-Undang Dasar atau antara regulasi dan undang-undang. Hasil dari telaah tersebut merupakan suatu argumen untuk memecahkan isu yang dihadapi."

Penelitian ini fokus pada masalah penelitian yaitu apakah pendekatan dalam Metode Tidak Langsung sudah tidak dapat digunakan apabila Metode Langsung dapat diterapkan. Hal ini terkait adanya persyaratan penggunaan Metode Tidak Langsung dalam SE-65/PJ/2013 bahwa bahwa Metode Tidak Langsung digunakan dalam hal Metode Langsung tidak dapat diterapkan. Jadi, penelitian ini fokus pada penggunaan pendekatan dalam Metode Tidak Langsung dan dianalisis menggunakan peraturan perundang-undangan. Selain itu, literatur akuntansi juga dipergunakan untuk melakukan analisis karena Wajib Pajak diwajibkan menyelenggarakan pembukuan menggunakan Standar Akuntansi Keuangan dan produknya adalah laporan keuangan (laporan keuangan komersial). Dalam praktiknya, secara administratif penghitungan penghasilan neto fiskal bagi Wajib Pajak yang menyelenggarakan pembukuan adalah dengan menggunakan data dari laporan keuangan komersial dan dilakukan penyesuaian fiskal apabila terdapat perbedaan perlakuan antara akuntansi dan perpajakan.

Pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan metode penelitian kepustakaan (studi literatur). Data dan literatur yang digunakan dalam penelitian ini adalah peraturan perundang-undangan perpajakan berupa Undang-Undang KUP, Undang-Undang PPh, peraturan pelaksanaan, dan aturan kebijakan terkait penghasilan, pembukuan, dan pemeriksaan berupa PMK, Peraturan Direktur Jenderal Pajak, dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak. Selain itu, penelitian ini menggunakan literatur akuntansi terkait penghasilan dan laporan keuangan yang berupa buku, Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan, dan Standar Akuntansi Keuangan. Dengan demikian, data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder. Cara pengambilan data dilakukan dengan membaca database peraturan milik Kementerian Keuangan, database peraturan perundang-undangan perpajakan yang ada di Direktori TaxBase 6.0 milik PT Integral Data Prima, database Standar Akuntansi Keuangan milik Ikatan Akuntan Indonesia, jurnal terkait perpajakan, dan literatur berupa buku baik terkait perpajakan maupun akuntansi. Setelah materi yang ada di beberapa sumber tersebut dibaca, maka materi yang terkait dengan penelitian ini dituliskan dalam paper penelitian ini. Adapun waktu pengambilan data dilakukan sejak tanggal 20 Juli 2023 sampai dengan tanggal 31 Agustus 2023.

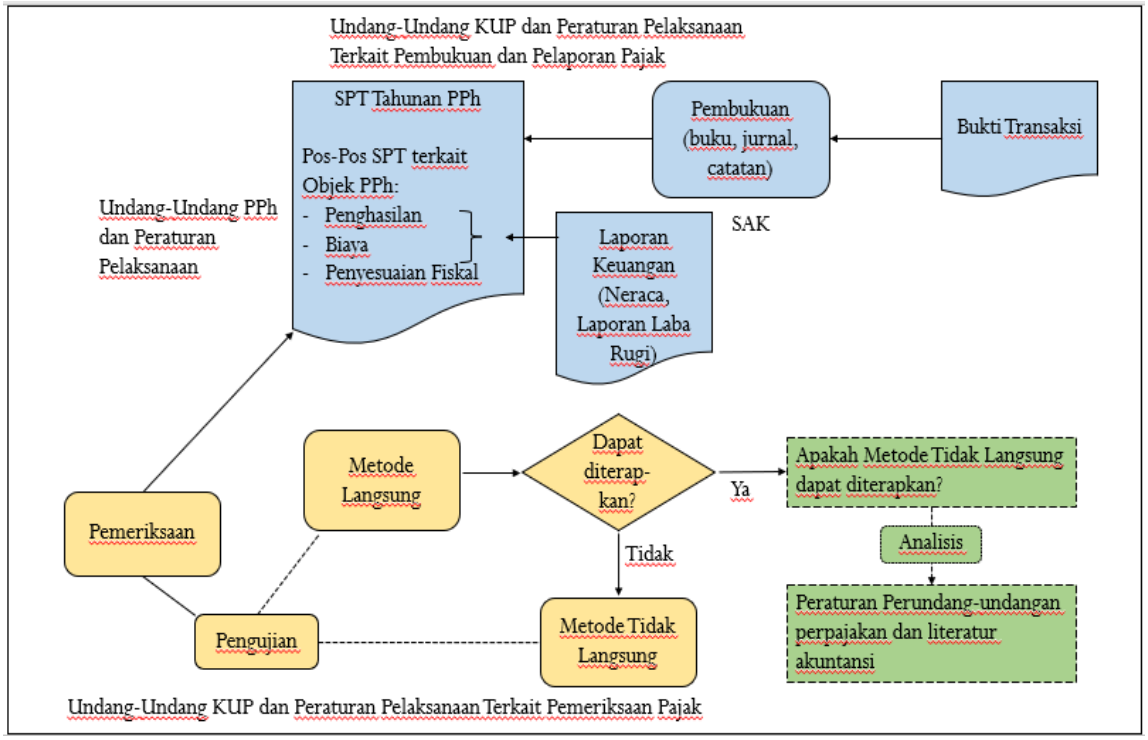
Penelitian ini bersifat deskriptif analitis dengan menggunakan data sekunder yang dianalisis berupa pendekatan dalam Metode Tidak Langsung yang diatur dalam SE-65/PJ/2013. Pendekatan dalam Metode Tidak Langsung yang dianalisisis adalah Pendekatan Transaksi Tunai dan Bank, Pendekatan Sumber dan Penggunaan Dana, Pendekatan Penghitungan Rasio, Pendekatan Satuan dan/atau Volume, Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup, dan Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih (Net Worth).

Masing-masing pendekatan dalam Metode Tidak Langsung tersebut dianalisis dengan menggunakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dan/atau literatur akuntansi. Analisis dikaitkan dengan konsep penghasilan baik menurut akuntansi maupun perpajakan, pembukuan, tata cara pemeriksaan, dan bukti kompeten yang cukup berdasarkan ketentuan pemeriksaan pajak. Analisis tersebut juga dikaitkan apakah masing-masing pendekatan tersebut sudah tidak dapat digunakan apabila Metode Langsung dapat diterapkan. Peraturan perundang-undangan perpajakan yang digunakan adalah peraturan perundang-undangan perpajakan terkait konsep penghasilan, pembukuan, dan pemeriksaan berupa Undang-undang PPh, Undang-Undang KUP beserta peraturan pelaksanaan dan aturan kebijakan berupa PMK, Peraturan Direktur Jenderal Pajak, dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak. Adapun literatur akuntansi yang digunakan untuk analisis adalah literatur akuntansi terkait konsep penghasilan dan laporan keuangan. Analisis menggunakan ketentuan

peraturan perundang-undangan perpajakan dan literatur akuntansi dilakukan untuk menjawab masalah penelitian.

Lingkup penelitian ini dibatasi untuk pemeriksaan Pajak Penghasilan terhadap Wajib Pajak dalam negeri baik Wajib Pajak Orang Pribadi maupun Wajib Pajak Badan, namun tidak termasuk pemeriksaan Pajak Penghasilan terhadap Wajib Pajak Orang Pribadi yang menjalankan usaha dan pekerjaan bebas yang memilih menggunakan Norma Penghitungan Peghasilan Neto dalam menghitung penghasilan neto fiskalnya.

Kerangka pemikiran penggunaan pendekatan dalam Metode Tidak Langsung dalam penelitian ini dapat dilihat pada Gambar 1 berikut ini.



Gambar 1. Kerangka Pemikiran Penggunaan Pendekatan
dalam Metode Tidak Langsung

Kerangka pemikiran dalam Gambar 1 tersebut dapat dijelaskan berikut ini. Wajib Pajak Orang Pribadi dan Wajib Pajak Badan wajib menyampaikan SPT Tahunan PPh berdasarkan ketentuan Undang-Undang KUP dan peraturan pelaksanaannya. Bagi Wajib Pajak yang wajib menyelenggarakan pembukuan maka pembukuan diselenggarakan mengikuti ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang KUP dan peraturan pelaksanaannya. Bukti-bukti transaksi dibukukan dalam pembukuan Wajib Pajak. Pembukuan diselenggarakan dengan menggunakan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) dan ditutup dengan membuat laporan keuangan nerupa Neraca dan Laporan Laba Rugi. Pos-pos penghasilan dan biaya dalam SPT Tahunan PPh angkanya diambil dari Laporan Laba Rugi. Apabila terdapat perbedaan perlakuan antara akuntansi dan perpajakan maka dilakukan penyesuaian fiskal. Bagi Wajib Pajak Orang Pribadi yang menyelenggrakan pembukuan apabila terdapat penghasilan lain di luar usaha atau pekerjaan bebas maka wajib dilaporkan di SPT Tahunan PPh. Apabila SPT Tahunan PPh dilakukan pemeriksaan pajak, maka pengujian pos-pos SPT dilakukan pengujian dengan menggunakan Metode Langsung. Apabila terdapat kondisi Metode Langsung tidak dapat diterapkan maka digunakan pendekatan dalam Metode Tidak Langsung. Pemeriksaan pajak dilakukan menggunakan ketentuan dalam Undang-Undang KUP dan peraturan pelaksanaannya. Namun demikian, yang menjadi pertanyaan adalah apabila Metode Langung dapat diterapkan, apakah pengujian dengan Metode Tidak Langsung tidak dapat diterapkan? Pertanyaan ini yang dicari jawabannya dalam penelitian ini dengan melakukan analisis menggunakan ketentuan peraturan perundangan-undangan perpajakan dan literatur akauntansi.

3. Hasil dan Pembahasan

Pembahasan dalam bagian ini akan diuraikan terlebih dahulu Objek PajakPenghasilan dalam format SPT Tahunan PPh baik SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Orang Pribadi maupun SPT Tahunan Wajib Pajak Badan, jenis pendekatan dalam Metode Tidak Langsung, dan dilanjutkan dengan pembahasan atas masing-masing pendekatan dalam Metode Tidak Langsung tersebut.

3.1. Objek Pajak Penghasilan dalam Format SPT Tahunan PPh

Secara administratif, penghitungan Objek PajakPenghasilan berupa penghasilan neto fiskal yang dikenakan pajak tidak bersifat final menurut Wajib Pajak diberikan format dalam SPT Tahunan PPh. Adapun bentuk SPT Tahunan PPh diatur dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-34/PJ/2010 stdtd PER-30/PJ/2017. Berikut ini format penghitungan penghasilan neto fiskal menurut SPT Tahunan PPh.

3.1.1. Penghasilan Neto Fiskal dalam Format SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Orang Pribadi

Wajib Pajak Orang Pribadi yang melakukan usaha dan pekerjaan bebas yang menyelenggarakan pembukuan wajib menyampaikan SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Orang Pribadi menggunakan Formulir 1770 beserta lampiran yang dibakukan. Selain itu, Wajib Pajak Orang Pribadi tersebut wajib melampirkan neraca dan laporan laba rugi.

Adapun format penghitungan penghasilan neto fiskal yang dikenakan pajak tidak bersifat final dalam SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Orang Pribadi bagi Wajib Pajak Orang Pribadi tersebut terdapat dalam Formulir 1770 (Induk SPT) dan Formulir 1770 – I (Lampiran – I). Format penghitungan penghasilan neto fiskal berdasarkan SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Orang Pribadi tersebut dapat diikhtisarkan sebagai berikut:

Penghasilan Neto Dalam Negeri dari Usaha dan/atau Pekerjaan Bebas:	
- Peredaran Usaha	A
- Harga Pokok Penjualan	(B)
- Laba/Rugi Bruto Usaha	C
- Biaya Usaha	(D)
- Penghasilan Neto Usaha Komersial	E
- Penyesuaian Fiskal Positif	F
- Penyesuaian Fiskal Negatif	(G)
- Penghasilan Neto Usaha Fiskal	H
Penghasilan Neto Dalam Negeri Sehubungan dengan Pekerjaan	
- Penghasilan Bruto	I
- Pengurangan Penghasilan Bruto/Biaya	(J)
- Penghasilan Neto Sehubungan Pekerjaan	K
Penghasilan Neto Dalam Negeri Lainnya	L
Penghasilan Neto Luar Negeri	M
Jumlah Penghasilan Neto Neto Fiskal	N
Zakat/Sumbangan Keagamaan yang sifatnya wajib	(O)
Jumlah Penghasilan Neto Neto Fiskal setelah pengurangan Zakat/ Sumbangan Keagamaan yang sifatnya wajib	P

Format penghitungan penghasilan neto fiskal berdasarkan SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Orang Pribadi yang menyelenggarakan pembukuan tersebut, terdiri dari penghasilan neto fiskal dalam negeri dari usaha atau pekerjaaan bebas, penghasilan neto dalam negeri sehubungan dengan pekerjaaan, penghasilan neto dalam negeri lainnya, dan penghasilan neto luar negeri. Hasil penjumlahan penghasilan neto dari beberapa sumber tersebut dikurangi dengan Zakat/Sumbangan Keagamaan yang sifatnya wajib untuk mendapatkan penghasilan neto fiskal yang dikenakan pajak tidak bersifat final. Penghasilan neto fiskal dalam negeri dari usaha atau pekerjaaan bebas angkanya diambil dari laba usaha komersial setelah dilakukan penyesuaian fiskal akibat perbedaan perlakuan antara akuntansi dan perpajakan. Adapun penghasilan yang dikenakan pajak bersifat final dan penghasilan yang dikecualikan dari Objek Pajakdiberikan kolom pada Formulir 1770 – III (Lampiran – III). Wajib Pajak Orang Pribadi yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas diwajibkan untuk mengisi Daftar Harta dan Daftar Kewajiban/Utang pada akhir tahun pada Formulir 1770 – IV (Lampiran – IV).

Bagi Wajib Pajak Orang Pribadi yang mempunyai penghasilan selain dari usaha dan/atau pekerjaan bebas dan jumlah penghasilan bruto keseluruhannya tidak lebih dari Rp60.000.000 setahun wajib melaporkan

kewajiban perpajakannya menggunakan SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Orang Pribadi Formulir 1770 SS dan melampirkan foto copy bukti pemotongan PPh Pasal 21 formulir 1721-A1 atau 1721-A2 apabila Wajib Pajak Orang Pribadi yang mempunyai penghasilan dari pemberi kerja sebagai pegawai tetap. Wajib Pajak Orang Pribadi tersebut wajib melaporkan jumlah keseluruhan harta dan kewajiban/utang pada akhir tahun pada Formulir 1770 SS.

Selanjutnya, bagi Wajib Pajak Orang Pribadi yang mempunyai penghasilan dari satu atau lebih pemberi kerja, dalam negeri lainnya (yang bukan penghasilan dari usaha), dan/atau yang dikenakan pajak bersifat final diwajibkan melaporkan kewajiban perpajakannya menggunakan SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Orang Pribadi Formulir 1770 S. Penghasilan neto yang dikenakan pajak tidak bersifat final yang wajib dilaporkan terdiri dari penghasilan neto dalam negeri sehubungan dengan pekerjaan, penghasilan neto dalam negeri lainnya, dan penghasilan neto luar negeri. Adapun penghasilan yang tidak termasuk Objek Pajak wajib dilaporkan pada Formulir 1770 S - I (Lampiran – I), sedangkan penghasilan yang dikenakan pajak bersifat final wajib dilaporkan pada Formulir 1770 S – II (Lampiran – II). Selain itu, Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri tersebut wajib mengisi Daftar Harta dan Daftar Kewajiban/Utang pada akhir tahun pada Formulir 1770 S – II (Lampiran II).

3.1.2. Penghasilan Neto Fiskal dalam Format SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Badan

Wajib Pajak Badan wajib menyampaikan SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Badan dengan menggunakan Formulir 1771 beserta lampiran yang dibakukan. Selain itu, Wajib Pajak tersebut wajib melampirkan neraca dan laporan laba rugi.

Adapun format penghitungan penghasilan neto fiskal yang dikenakan pajak tidak bersifat final dalam SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Badan terdapat dalam Formulir 1771 - I (Lampiran - I). Format penghitungan penghasilan neto fiskal berdasarkan Lampiran - I SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Badan dapat diikhtisarkan sebagai berikut:

Penghasilan Neto Komersial Dalam Negeri:	
- Peredaran Usaha	A
- Harga Pokok Penjualan	(B)
- Biaya Usaha Lainnya	(C)
- Penghasilan Neto dari Usaha	D
- Penghasilan dari Luar Usaha	E
- Biaya dari Luar Usaha	(F)
- Penghasilan Neto dari Luar Usaha	G
- Jumlah	H
Penghasilan Neto Komersial Luar Negeri	I
Jumlah Penghasilan Neto Komersial	J
Penghasilan yang dikenakan PPh Final dan yang tidak termasuk Objek Pajak	(K)
Penyesuaian fiskal positif	L
Penyesuaian fiskal negatif	(M)
Fasilitas penanaman modal berupa pengurangan penghasilan neto	(N)
Penghasilan neto fiskal	O

Unsur-unsur untuk menghitung penghasilan neto komersial tersebut di atas diambil dari Laporan Laba Rugi. Penghasilan neto komersial tersebut di atas adalah laba bersih komersial sebelum dikurangi Pajak Penghasilan. Perbedaan perlakuan antara akuntansi dan perpajakan tersebut dilakukan penyesuaian fiskal. Penghasilan yang dikenakan PPh Final dan yang tidak termasuk Objek Pajakserta fasilitas penanaman modal berupa pengurangan penghasilan bruto sebetulnya merupakan penyesuaian fiskal negatif namun dalam format SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Badan diberikan kolom tersendiri.

3.2. Pendekatan dalam Metode Tidak Langsung

Pada butir F angka 2 SE-65/PJ/2013 disebutkan bahwa Metode Tidak Langsung yang digunakan oleh Pemeriksa Pajak terdiri atas pendekatan:

a. Transaksi Tunai dan Bank;

b. Sumber dan Penggunaan Dana;

c. Penghitungan Rasio;
d. Satuan dan/atau Volume;
e. Penghitungan Biaya Hidup;
f. Pertambahan Kekayaan Bersih (*Net Worth*).

Butir F angka 2 SE-65/PJ/2013 juga menyebutkan bahwa Pemeriksa Pajak dapat menggunakan satu atau lebih pendekatan Metode Tidak Langsung dalam melakukan pemeriksaan. Selain itu, juga disebutkan persyaratan penggunaan Metode Tidak Langsung sebagai berikut:
- Metode Tidak Langsung digunakan dalam hal Metode Langsung tidak dapat diterapkan.
- Dalam hal Pemeriksa Pajak hanya menggunakan Metode Tidak Langsung, Pemeriksa Pajak harus memiliki bukti bahwa Metode Langsung tidak dapat digunakan.
- Metode Tidak Langsung dapat digunakan untuk mendukung penggunaan Metode Langsung atau untuk melakukan identifikasi masalah.

Uraian dari setiap pendekatan dalam Metode Tidak Langsung tersebut diberikan pada Lampiran I SE-65/PJ/2013. Berikut ini adalah uraian dari setiap pendekatan dalam Metode Tidak Langsung tersebut.

3.2.1. Pendekatan Transaksi Tunai dan Bank

Dalam pencatatan Wajib Pajak semua penghasilan dicatat di sisi debit dan pengeluaran dicatat di sisi kredit, termasuk penghasilan-penghasilan yang bukan merupakan Objek Pajakdan pengeluaran-pengeluaran yang tidak boleh dikurangkan menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Apabila jumlah sisi kredit melebihi jumlah sisi debit, selisihnya merupakan penghasilan bruto Wajib Pajak yang perlu dipastikan apakah telah dilaporkan atau tidak. Namun apabila jumlah sisi debit melebihi jumlah sisi kredit, diperlukan keyakinan yang lebih mendalam karena ada kemungkinan Wajib Pajak tidak melaporkan seluruh pengeluarannya.

Untuk dapat menghitung Penghasilan Kena Pajak harus diperhitungkan penghasilan yang bukan merupakan Objek Pajakdan pengeluaran yang tidak boleh dikurangkan. Demikian pula pengujian atas Objek Pajaklainnya dapat didasarkan pada catatan yang ada dari kas/bank tersebut.

Contoh penerimaan dan pengeluaran Wajib Pajak yaitu sebagai berikut:

Debit	Kredit
a. Kas/bank pada awal tahun	a. Biaya-biaya usaha (tidak termasuk biaya penyusutan dan/atau amortisasi)
b. Penerimaan bruto (SPT) termasuk upah bruto*) (sebelum dipotong PPh Pasal 21)	b. Biaya sewa (tidak termasuk sewa dibayar di muka)
c. Sewa yang diterima (bruto)*) dan penghasilan-penghasilan lain	c. Biaya bunga (tidak termasuk bunga dibayar di muka)
d. Bunga yang diterima dan dividen (bruto)*)	d. Biaya-biaya keperluan pribadi
e. Penerimaan pinjaman	e. Pembelian aktiva
	f. Pelunasan pinjaman
	g. Kas/bank pada akhir tahun

*) Untuk dipastikan dalam hal Wajib Pajak mencatat dalam jumlah neto

Penghitungan penghasilan bruto dengan menggunakan Pendekatan Transaksi Tunai dan Bank adalah sebagai berikut:

Jumlah semua penerimaan bank (mutasi kredit bank)	+/+
Saldo Akhir Kas	+/+
PPh yang dipotong/dipungut pihak lain	+/+
Pengeluaran tunai	+/+
Saldo Awal Kas	-/-
Penerimaan yang bukan penghasilan*)	-/-
Penerimaan yang bukan objek pajak	-/-
PPN dipungut sendiri**)	-/-
Penghasilan bruto seharusnya (final dan non final)	xxx

*) Misal pencairan pinjaman, pencairan deposito, mutasi antar rekening sendiri, pembatalan transaksi, dan sebagainya.
**) PPN dipungut sendiri diisi hanya apabila Pemeriksa Pajak dapat meyakini terdapat PPN yang dipungut dalam mutasi kredit bank dan penerimaan kas.

Pengeluaran dan penerimaan tunai Wajib Pajak dalam suatu tahun dapat diketahui melalui:
a. data SPT;
b. data bukti pemotongan/pemungutan PPh pihak lain;
c. data rekening bank dan buku kas; dan/atau
d. wawancara dengan Wajib Pajak.

Jumlah penerimaan bank diambil dari mutasi kredit bank, sedangkan penerimaan dan pengeluaran lainnya diambil dari buku kas Wajib Pajak.

3.2.2. Pendekatan Sumber dan Penggunaan Dana

Pendekatan Sumber dan Penggunaan Dana sebaiknya digunakan dalam kondisi apabila terdapat data:
a. sumber pendanaan kegiatan usaha Wajib Pajak baik internal maupun eksternal.
b. penggunaan dana Wajib Pajak baik untuk kegiatan operasional maupun penambahan harta.

Apabila semua penghasilan dan pengeluaran dilaporkan dengan benar, minimal jumlah sumber dana akan sama besarnya dengan jumlah penggunaan dana. Setiap penggunaan dana selalu didukung oleh adanya sumber dana. Dengan demikian bila penggunaan dana lebih besar daripada sumber dana berarti ada sejumlah sumber dana yang tidak dilaporkan oleh Wajib Pajak. Sumber dana perlu diyakini apakah sumber dana itu berasal dari penghasilan atau bukan.

Untuk memudahkan penghitungan, maka dibuat suatu perkiraan, dimana di sisi debit memuat sumber dan di sisi kredit memuat penggunaannya.

Sumber dana misalnya:
a. penurunan dalam pos-pos harta (penjualan);
b. kenaikan dalam pos-pos utang;
c. penghasilan yang menjadi objek maupun bukan objek;
d. dsb.

Penggunaan dana misalnya:
a. kenaikan dalam pos-pos harta;
b. penurunan dalam pos-pos utang;
c. pengeluaran-pengeluaran operasional;
d. dsb.

Secara umum pendekatan ini diformulasikan sebagai berikut:

Saldo awal kas/bank + Sumber dana = Saldo akhir kas/bank + Penggunaan dana

atau

Sumber dana = Penggunaan dana (dalam hal data mengenai saldo awal kas/bank dan/atau saldo akhir kas/bank tidak ada dan/atau tidak diyakini kebenarannya)
Sumber dana = Saldo akhir kas/bank+ Penggunaan dana – Saldo awal kas/bank
Penghasilan bruto = Sumber dana (dalam hal terdapat penambahan dan/atau pengurangan harta dan/atau utang yang belum termasuk dalam sumber dana maka supaya diperhitungkan)

3.2.3. Pendekatan Penghitungan Rasio

Pendekatan Rasio sebaiknya digunakan dalam kondisi:
a. terdapat data yang dapat digunakan sebagai pembanding dan/atau penghitungan rasio baik dari Direktorat Jenderal Pajak, Wajib Pajak, maupun dari pihak lain.
b. kegiatan usaha Wajib Pajak dapat dibandingkan dengan rasio yang diperoleh.

Pendekatan ini merupakan cara untuk menguji dan menghitung kembali peredaran usaha, harga pokok penjualan, laba bruto, laba bersih, ataupun penghasilan bruto secara keseluruhan, dengan cara mengalikan

basis data dengan persentase atau rasio-rasio pembanding. Demikian pula dengan objek-objek atau pos-pos SPT lainnya.

Basis data adalah data awal yang dimiliki oleh Pemeriksa Pajak baik yang berasal dari internal Wajib Pajak pada tahun pajak yang sedang diperiksa atau tahun pajak yang lain, maupun yang berasal dari pihak eksternal, misalnya:

a. peraturan perpajakan yang mengatur mengenai benchmarking;
b. publikasi komersial;
c. hasil pemeriksaan;
d. dan lain-lain.

Dalam melakukan perbandingan (internal atau eksternal), Pemeriksa Pajak harus mempertimbangkan faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat kesepadanan, misalnya:

a. karakteristik barang dan jasa yang dijual;
b. luas dan besarnya kegiatan usaha (skala usaha);
c. letak geografis usaha;
d. kondisi ekonomi; dan/atau
e. strategi bisnis yang meliputi umur perusahaan dan aktivitas perluasan/ekspansi.

3.2.4. Pendekatan Satuan dan/atau Volume

Pendekatan Satuan dan/atau Volume adalah cara untuk menentukan atau menghitung kembali jumlah penghasilan bruto Wajib Pajak atau Pos SPT lainnya dengan menerapkan harga atau jumlah laba terhadap jumlah satuan dan/atau volume usaha yang direalisasi oleh Wajib Pajak.

Satuan adalah segala sesuatu atau variabel dalam kuantum yang memberikan petunjuk besarnya volume usaha. Pengertian satuan atau unit tidak hanya mengacu pada jumlah barang yang diproduksi atau terjual saja tetapi segala variabel (dalam kuantum) yang memberi petunjuk besarnya volume usaha.

Contoh satuan:

a. Perdagangan = kuantitas barang dagangan terjual.
b. Pabrikasi = kuantitas barang jadi yang diproduksi, kuantitas pemakaian bahan baku, bahan pembantu, upah satuan, rendemen.
c. Jasa = variabel yang mengidentifikasikan penghasilan tergantung karakteristik usaha Wajib Pajak, misalnya:
   1) jasa dokter yaitu jumlah kunjungan pasien;
   2) jasa pengacara yaitu jumlah jam konsultasi;
   3) hotel yaitu hari penggunaan kamar, penggunaan sabun, atau barang pembantu lainnya.

Pendekatan ini digunakan untuk menguji dan menghitung kembali pos-pos SPT yang terkait dengan penghitungan kuantitas, dan sangat tepat digunakan apabila jenis barang dan/atau jasa yang dikelola Wajib Pajak terbatas dan harga relatif stabil sepanjang tahun atau terstandardisasi/ditetapkan pada suatu harga tertentu. Data atau informasi mengenai jumlah dan harga satuan dapat diperoleh baik dari pembukuan, catatan, dan dokumen yang ada pada Wajib Pajak maupun dari pihak lainnya.

Pendekatan ini diterapkan dengan menggunakan formula sebagai berikut:

a. Dalam hal volume usaha dalam setahun dapat diidentifikasi maka peredaran usaha setahun dihitung dengan cara sebagai berikut:

Peredaran Usaha	=	Volume Usaha	x	Harga Jual

b. Dalam hal volume usaha yang dapat diidentifikasi hanya untuk periode tertentu, maka volume usaha sebagaimana rumus di atas diproyeksikan dengan cara sebagai berikut:

Proyeksi Volume Usaha	=	Volume pada periode yang diidentifikasi	x	$\frac{\text{Setahun}}{\text{Periode yang teridentifikasi}}$

c. Dalam hal variabel yang dapat diidentifikasikan berupa input atau proses maka volume pada periode yang diidentifikasikan dapat dihitung dengan cara sebagai berikut:

Volume pada periode yang diidentifikasi	=	Volume *input* pada periode tertentu	x	Persentase untuk menghasilkan *output*

Formula di atas dibentuk dengan dasar pemikiran *Sales = Quantity x Price*. Namun disadari bahwa informasi/data dari kedua faktor tadi tidak selalu tersedia sehingga diperlukan formula tambahan untuk memproyeksikan atau memperkirakan kuantitas penjualan setahun/volume dan harga jual per unit.

3.2.5. Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup

Biaya hidup adalah seluruh pengeluaran Wajib Pajak tidak termasuk pengeluaran yang digunakan untuk menambah kekayaan. Setidaknya apabila Wajib Pajak tidak memiliki utang maka penghasilan Wajib Pajak minimal sama dengan biaya hidup. Penghasilan bruto tersebut merupakan titik impas (break even point) bagi Wajib Pajak untuk mencukupi kebutuhan hidupnya tanpa adanya penambahan harta kekayaannya.

Dalam penerapan pendekatan ini, jumlah tanggungan Wajib Pajak serta pola dan gaya hidup dan keadaan tempat tinggal Wajib Pajak perlu diperhatikan untuk mendapatkan jumlah biaya hidup yang sewajarnya. Pengeluaran biaya hidup, dapat dikelompokkan menjadi sebagai berikut:

a. konsumsi rumah tangga;
b. transportasi;
c. pendidikan;
d. kesehatan;
e. rekreasi;
f. gaya hidup (lifestyle);
g. sumbangan;
h. olahraga;
i. pemeliharaan harta;
j. pengeluaran berkaitan dengan perolehan penghasilan;
k. pajak dan retribusi;
l. pengeluaran lainnya.

3.2.6. Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih (*Net Worth*)

Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih dilakukan dengan menghitung selisih kekayaan bersih Wajib Pajak awal dan akhir tahun. Kekayaan bersih adalah selisih antara harta dan kewajiban/utang yang dimiliki oleh Wajib Pajak Orang Pribadi.

Penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dapat digunakan untuk konsumsi (biaya hidup) dan/atau untuk menambah kekayaan, sehingga penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi dihitung dengan menjumlahkan pertambahan kekayaan bersih dengan biaya hidup.

Penghitungan penghasilan bruto dengan pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih dilakukan sebagai berikut:

Kekayaan Bersih akhir tahun	+/+
Kekayaan Bersih awal tahun	-/-
Kenaikan (pengurangan) kekayaan bersih	+/-
Biaya Hidup	+/+
Penghasilan bukan objek/PPh Final	-/-
Penghasilan bruto	xxx

Dalam hal pendekatan ini digunakan oleh Wajib Pajak Orang Pribadi yang memiliki kegiatan usaha maka penghitungannya yaitu sebagai berikut:

Kekayaan Bersih akhir tahun	+/+
Kekayaan Bersih awal tahun	-/-
Kenaikan (pengurangan) kekayaan bersih	+/-
Biaya Hidup	+/+
Biaya Usaha	+/+
Penghasilan bukan objek/PPh Final	-/-
Penghasilan bruto	xxx

3.3. Pembahasan Penggunaan Pendekatan dalam Metode Tidak Langsung

Pengujian pos-pos SPT Tahunan PPh yang diperiksa dapat dilakukan dengan menggunakan buku, catatan, dan dokumen yang dipinjam dari Wajib Pajak dan dokumen dari pihak lain. Selain itu, untuk menguji pos yang diperiksa, Pemeriksa Pajak dapat meminta keterangan dari Wajib Pajak atau pihak lain. Pengujian dilakukan dengan menggunakan metode dan teknik pemeriksaan sebagaimana diatur dalam SE-65/PJ/2013.

Apabila Wajib Pajak meminjamkan buku, catatan, dan dokumen secara lengkap terkait pos SPT Tahunan PPh yang diperiksa, maka pengujian pos yang diperiksa tersebut dapat menggunakan Metode Langsung dan Pemeriksa Pajak dapat memilih teknik pemeriksaan yang tepat untuk menguji pos yang diperiksa. Pengujian pos SPT Tahunan PPh yang diperiksa dapat dilakukan dengan menggunakan teknik penelusuran angka dari SPT Tahunan PPh ke laporan keuangan dan pembukuan Wajib Pajak. Selain itu, dapat dilakukan teknik penelusuran bukti dari pembukuan Wajib Pajak ke bukti transaksi atau dari bukti transaksi ke pembukuan Wajib Pajak atau dari satu bukti transaksi ke bukti transaksi lainnya terkait pos yang diperiksa. Untuk menguji pos yang diperiksa tersebut dapat pula digunakan teknik konfirmasi, teknik permintaan keterangan, atau teknik pemeriksaan lainnya.

Suatu hal yang menarik adalah apabila Wajib Pajak tidak atau tidak sepenuhnya meminjamkan buku, catatan, dan dokumen dan tidak mau memberikan keterangan terkait pos yang diperiksa sehingga pengujian dengan menggunakan Metode Langsung tidak dapat dilakukan untuk menguji penghasilan kena pajak. Dalam kondisi demikian, Pemeriksa Pajak dapat menghitung penghasilan kena pajak secara jabatan sepanjang Pemeriksa Pajak sudah melakukan permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen dan melakukan permintaan keterangan sesuai dengan ketentuan tata cara pemeriksaan. Dokumentasi mengenai Wajib Pajak tidak atau tidak sepenuhnya meminjamkan buku, catatan, dan dokumen dan tidak mau memberikan keterangan terkait pos yang diperiksa harus dilakukan oleh Pemerika Pajak sesuai dengan ketentuan tata cara pemeriksaan.

Apabila Pemeriksa Pajak tidak dapat melakukan pengujian pos SPT Tahunan PPh yang diperiksa dengan menggunakan Metode Langsung dan Pemeriksa Pajak sudah melakukan permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen dari Wajib Pajak dan melakukan permintaan keterangan kepada Wajib Pajak sesuai dengan ketentuan tata cara pemeriksaan namun tidak dipenuhi oleh Wajib Pajak, maka Pemeriksa Pajak dapat menggunakan pendekatan dalam Metode Tidak Langsung yang diatur dalam SE-65/PJ/2013. Pendekatan mana yang digunakan oleh Pemeriksa Pajak, tentunya tergantung pada data yang diperoleh oleh Pemeriksa Pajak sesuai dengan pendekatan yang dipilih. Berikut ini pembahasan pendekatan dalam Metode Tidak Langsung.

3.3.1. Pembahasan Pendekatan Transaksi Tunai dan Bank

Pendekatan Transaksi Tunai dan Bank digunakan untuk menghitung penghasilan bruto yang dikenakan pajak. Dari formula dalam SE-65/PJ/2013 tampak bahwa untuk menghitung penghasilan bruto yang dikenakan pajak, dilakukan dengan menjumlahkan penerimaan bank dan penerimaaan kas. Penerimaan bank datanya diambil dari penjumlahan mutasi kredit rekening koran bank dan penerimaan kas dihitung dengan arus kas dengan menjumlahkan saldo akhir kas ditambah pengeluaran tunai dikurangi dengan saldo awal kas, walaupun untuk menghitung penerimaan bank sebetulnya bisa menggunakan arus bank dengan data dari rekening koran bank dan penerimaan kas bisa dihitung dengan menjumlahkan mutasi debit dari buku kas. Penyesuaian PPh yang dipotong/dipungut pihak lain harus dilakukan kalau penerimaan bank dan penerimaan kas tersebut telah dipotong/dipungut PPh oleh pihak lain karena penerimaan bank dan kas yang menjadi penghasilan bruto adalah penerimaan sebelum dipotong/dipungut PPh. Untuk menghitung penghasilan bruto berupa penerimaan kas dan bank yang berasal dari penghasilan yang dikenakan pajak, maka total penerimaan kas dan bank dikurangi penerimaan yang bukan berasal dari penghasilan dan penerimaan yang berasal dari penghasilan yang bukan merupakan Objek Pajak. Penyesuaian berupa PPN yang dipungut sendiri harus dilakukan apabila dalam penerimaan kas dan bank tersebut termasuk PPN yang dipungut sendiri. Kalau yang diuji adalah penghasilan bruto yang dikenakan pajak tidak bersifat final, maka penerimaan yang berasal penghasilan yang dikenakan pajak bersifat final harus dikurangkan dari penerimaan yang berasal dari penghasilan yang dikenakan pajak tersebut.

Kalau dicermati formula Pendekatan Transaksi Tunai dan Bank tersebut dalam SE-65/PJ/2013, terlihat bahwa pengakuan penghasilan didasarkan pada stelsel/basis kas murni. Hal ini terlihat dari unsur yang

digunakan dalam menghitung penghasilan bruto yang dikenakan pajak bersifat final dan tidak bersifat final. Unsur-unsurnya adalah penerimaan bank, penerimaan kas, dan penyesuaian pajak terkait penerimaan kas dan bank tersebut. Dari formula dalam SE-65/PJ/2013 tersebut tampak bahwa penghitungan penghasilan bruto dengan menggunakan Pendekatan Transaksi Tunai dan Bank mengabaikan basis akrual. Hal ini tidak sesuai dengan stelsel/basis pengakuan penghasilan menurut perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 28 Undang-undang KUP yang tidak memperkenankan penggunaan stelsel kas murni.

Dengan demikian, Pendekatan Transaksi Tunai dan Bank tidak dapat digunakan apabila Wajib Pajak meminjamkan buku, catatan, dan dokumen dan memberikan keterangan terkait pos yang diperiksa sehingga pengujian dengan Metode Langsung dapat diterapkan karena pendekatan tersebut mengabaikan stelsel/basis akrual dalam pengakuan penghasilan. Namun demikian, Pendekatan Transaksi Tunai dan Bank ini dapat digunakan apabila Metode Langsung tidak dapat diterapkan karena Direktur Jenderal Pajak dapat menghitung penghasilan kena pajak secara jabatan, asalkan prosedur peminjaman buku, catatan, dan dokumen dan permintaan keterangan telah dilakukan oleh Pemeriksa Pajak sesuai dengan ketentuan tata cara pemeriksaan dan unsur-unsur untuk menghitung penghasilan bruto dengan menggunakan Pendekatan Transaksi Tunai dan Bank tersebut didukung dengan bukti kompeten yang cukup.

3.3.2. Pembahasan Pendekatan Sumber dan Penggunaan Dana

Berdasarkan SE-65/PJ/2013, Pendekatan Sumber dan Penggunaan Dana digunakan untuk menghitung penghasilan bruto dan ditentukan sebesar sumber dana. Sumber dana dapat dihitung dengan menjumlahkan langsung sumber-sumbernya atau dihitung menggunakan formula dengan cara menjumlahkan saldo akhir kas/bank ditambah penggunaan dana dikurangi saldo awal kas/bank. Penggunaan dana dihitung dengan menjumlahkan kenaikan dalam pos-pos harta, penurunan dalam pos-pos utang, pengeluaran-pengeluaran operasional, dan pengeluaran lainnya diluar pengeluaran operasional yang tidak digunakan untuk menambah harta dan melunasi utang.

Sumber dana tersebut bisa jadi berasal dari setoran modal/kontribusi oleh pemilik/pemegang saham. Dengan demikian, penghitungan penghasilan bruto yang ditentukan sebesar sumber dana sebagaimana diatur dalam SE-65/PJ/2013 yang tidak dilakukan penyesuaian dengan sumber dana yang berasal dari setoran modal/kontribusi oleh pemilik/pemegang saham sebetulnya tidak dapat digunakan untuk menguji penghasilan bruto apabila Wajib Pajak meminjamkan buku, catatan, dan dokumen dan memberikan keterangan terkait pos yang diperiksa sehingga pengujian dengan Metode Langsung dapat diterapkan. Hal ini disebabkan karena setoran modal/kontribusi oleh pemilik/pemegang saham sebetulnya bukan merupakan penghasilan yang menjadi Objek Pajak. Namun demikian, Pendekatan Sumber dan Penggunaan Dana dapat digunakan apabila Metode Langsung tidak dapat diterapkan karena Direktur Jenderal Pajak dapat menghitung penghasilan kena pajak secara jabatan, asalkan prosedur peminjaman buku, catatan, dan dokumen dan permintaan keterangan telah dilakukan oleh Pemeriksa Pajak sesuai dengan ketentuan tata cara pemeriksaan dan unsur-unsur untuk menghitung penghasilan bruto dengan menggunakan Pendekatan Sumber dan Penggunaan Dana tersebut didukung dengan bukti kompeten yang cukup.

3.3.3. Pembahasan Pendekatan Penghitungan Rasio

Berdasarkan SE-65/PJ/2013, Pendekatan Penghitungan Rasio dapat digunakan untuk menguji berbagai pos yang diperiksa, yaitu peredaran usaha, harga pokok penjualan, laba bruto, laba bersih, ataupun penghasilan bruto secara keseluruhan dengan cara mengalikan basis data dengan persentase atau rasio-rasio pembanding. Dalam melakukan perbandingan, Pemeriksa Pajak harus mempertimbangkan faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat kesepadanan/ kesebandingan.

Rasio apa yang digunakan tentunya tergantung pos apa yang diuji oleh Pemeriksa Pajak, misalnya Pemeriksa Pajak menguji pos penjualan. Untuk menguji pos penjualan, pemeriksa mendapatkan rasio penjualan terhadap harga pokok penjualan dari perusahaan sejenis sebesar 167%. Apabila harga pokok penjualan Wajib Pajak yang dilaporkan sebesar Rp100.000.000.000,00, maka penjualan menurut pengujian adalah sebesar Rp167.000.000.000,00 (=167% x Rp100.000.000.000,00). Hasil pengujian ini dibandingkan dengan penjualan yang dilaporkan oleh Wajib Pajak.

Dari contoh pengujian penjualan dengan menggunakan Pendekatan Penghitungan rasio tersebut di atas, tampak bahwa pengujian tidak didasarkan pada bukti-bukti yang secara langsung terkait dengan penjualan berupa buku, catatan, dan dokumen transaksi penjualan serta keterangan baik dari Wajib Pajak maupun dari

pihak lain terkait Wajib Pajak. Dengan demikian, Pendekatan Penghitungan Rasio yang digunakan untuk menguji pos yang diperiksa tidak didasarkan pada bukti-bukti langsung dari pos yang diperiksa tersebut. Dengan demikian, Pendekatan Penghitungan Rasio sebetulnya tidak dapat digunakan untuk menguji pos yang diperiksa apabila Wajib Pajak meminjamkan buku, catatan, dan dokumen dan memberikan keterangan terkait pos yang diperiksa sehingga pengujian dengan Metode Langsung dapat diterapkan. Hal ini disebabkan karena pengujian tidak didasarkan atas bukti-bukti yang secara langsung terkait pos yang diperiksa. Namun demikian, Pendekatan Penghitungan Rasio dapat digunakan apabila Metode Langsung tidak dapat diterapkan karena Direktur Jenderal Pajak dapat menghitung penghasilan kena pajak secara jabatan, asalkan prosedur peminjaman buku, catatan, dan dokumen dan permintaan keterangan telah dilakukan oleh Pemeriksa Pajak sesuai dengan ketentuan tata cara pemeriksaan dan unsur-unsur untuk menguji pos yang diperiksa dengan menggunakan Pendekatan Penghitungan Rasio tersebut didukung dengan bukti kompeten yang cukup.

3.3.4. Pembahasan Pendekatan Satuan dan/atau Volume

Berdasarkan SE-65/PJ/2013, Pendekatan Satuan dan/atau Volume dapat digunakan untuk menguji jumlah penghasilan bruto Wajib Pajak atau Pos SPT lainnya dengan menerapkan harga atau jumlah laba terhadap jumlah satuan dan/atau volume usaha yang direalisasi oleh Wajib Pajak. Kalau dicermati formula pertama (pada huruf a) dalam SE-65/PJ/2013 bahwa cara menghitung penjualan selama setahun dilakukan dengan cara mengalikan volume usaha setahun yang teridentifikasi dengan harga jual per satuan atau volume. Apabila volume usaha selama setahun didasarkan pada bukti-bukti transaksi penjualan misalnya delivery order dan invoice selama setahun, maka hal ini sebetulnya masih merupakan pengujian penjualan dengan Metode Langsung.

Lain halnya dengan formula kedua (pada huruf b) dalam SE-65/PJ/2013, untuk menguji penjualan selama setahun yang didasarkan pada proyeksi volume usaha setahuan dari volume usaha yang teridentifikasi selama periode tertentu dalam tahun yang bersangkutan, maka pengujian ini merupakan pendekatan dalam Metode Tidak Langsung. Adapun formula ketiga (pada huruf c) dalam SE-65/PJ/2013, untuk menghitung volume output didasarkan pada volume input yang teridentifikasi dikalikan persentase untuk menghasilkan output. Apabila volume inputnya dihitung berdasarkan volume input yang teridentifikasi selama periode tertentu kemudian diproyeksikan menjadi setahun, maka formula ketiga tersebut merupakan formula dalam Metode Tidak Langsung.

Dari formula dalam SE-65/PJ/2013 tersebut tampak bahwa apabila penghitungan volume usaha setahun dengan Pendekatan Satuan dan/atau Volume menggunakan volume usaha yang teridentifikasi selama periode tertentu kemudian diproyeksikan menjadi setahun, maka penghitungan volume usaha setahun tidak didasarkan pada bukti-bukti selama setahun yang terkait langsung dengan pos yang diperiksa. Dengan demikian, Pendekatan Satuan dan/atau Volume sebetulnya tidak dapat digunakan untuk menguji pos yang diperiksa apabila Wajib Pajak meminjamkan buku, catatan, dan dokumen dan memberikan keterangan terkait pos yang diperiksa sehingga pengujian dengan Metode Langsung dapat diterapkan. Hal ini disebabkan karena pengujian tidak didasarkan atas bukti-bukti volume usaha selama setahun yang secara langsung terkait pos yang diperiksa. Namun demikian, Pendekatan Penghitungan Satuan dan/atau Volume dapat digunakan apabila Metode Langsung tidak dapat diterapkan karena Direktur Jenderal Pajak dapat menghitung penghasilan kena pajak secara jabatan, asalkan prosedur peminjaman buku, catatan, dan dokumen dan permintaan keterangan telah dilakukan oleh Pemeriksa Pajak sesuai dengan ketentuan tata cara pemeriksaan dan unsur-unsur untuk menguji pos yang diperiksa dengan menggunakan Pendekatan Satuan dan/atau Volume didukung dengan bukti kompeten yang cukup.

3.3.5. Pembahasan Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup dan Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih

Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup digunakan untuk menguji penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi. Untuk menguji penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi, dalam praktiknya Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup digabungkan dengan Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih. Formula Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih yang disebutkan dalam SE-65/PJ/2013 yang digunakan untuk menghitung penghasilan bruto, di dalamya termasuk biaya hidup. Dengan demikian, formula dalam SE-65/PJ/2013 tersebut sebetulnya merupakan gabungan Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup dan Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih yang digunakan untuk menguji penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi.

Pengujian penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi dengan formula dalam SE-65/PJ/2013 tersebut sebetulnya didasarkan pada ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh. Berdasarkan ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh bahwa penghasilan berupa tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak baik berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia dapat digunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan. Dengan demikian, cara menghitung penghasilan neto bisa dilakukan dengan menjumlahkan sumber-sumbernya/mengalirnya tambahan kemampuan ekonomis atau dengan menjumlahkan konsumsi dan pertambahan kekayaan bersih Wajib Pajak yang bersangkutan.

Kalau dicermati format penghitungan penghasilan neto menurut SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Orang Pribadi adalah dengan menjumlahkan penghasilan dari sumber-sumbernya. Dengan demikian, pengujian penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi dapat dilakukan secara langsung dengan menguji pos-pos yang membentuk penghasilan neto dalam SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Orang Pribadi. Apabila Wajib Pajak meminjamkan buku, catatan, dan dokumen serta memberikan keterangan terkait pos-pos yang diperiksa maka pengujian atas penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi dapat dilakukan dengan menggunakan Metode Langsung.

Penghasilan yang siap digunakan untuk konsumsi dan menambah kekayaan bersih Wajib Pajak Orang Pribadi adalah penghasilan neto. Berdasarkan ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-undang PPh, penghasilan neto tersebut dapat diformulasikan sebagai berikut:

Ph neto = Konsumsi + Pertambahan KB

Keterangan:
Ph = Penghasilan
KB = Kekayaan Bersih = Harta - Utang

Untuk menghitung penghasilan bruto, maka formula tersebut dapat dapat dijabarkan menjadi berikut ini:

Ph bruto – Biaya 3m = Konsumsi + KB akhir tahun – KB awal tahun

Ph bruto = Konsumsi + Biaya 3m + KB akhir tahun – KB awal tahun

Keterangan:
Biaya 3m = Biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan

Kalau dicermati formula dalam SE-65/PJ/2013 adalah formula untuk menguji penghasilan bruto Wajib Pajak Orang Pribadi dari sisi penggunaannya. Formula pengujian penghasilan bruto Wajib Orang Pribadi yang tidak menjalankan usaha, yang dijumlahkan adalah pertambahan kekayaan bersih dan biaya hidup. Ini berarti dalam biaya hidup tersebut termasuk biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan, misalnya biaya transportasi ke dan dari tempat kerja. Adapun untuk pengujian penghasilan bruto bagi Wajib Orang Pribadi yang menjalankan usaha, yang dijumlahkan adalah pertambahan kekayaan bersih dan biaya hidup serta biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan berupa biaya usaha. Sebetulnya kalau ada biaya di luar usaha juga harus ditambahkan karena penghasilan bruto yang diuji selain dari usaha juga dari luar usaha. Untuk mendapatkan penghasilan bruto yang dikenakan pajak tidak bersifat final, maka hasil penjumlahan pertambahan kekayaan bersih dengan pengeluaran yang sifatnya tidak menambah kekayaan bersih harus dikurangi dengan penghasilan yang bukan merupakan Ojek Pajak atau dikenakan pajak bersifat final.

Dari apa yang diuraikan di atas, Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup dan Pertambahan Kekayaan Bersih dapat digunakan untuk menguji penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi baik Metode Langsung tidak dapat diterapkan maupun Metode Langsung dapat diterapkan karena didasarkan pada konsep penghasilan sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh sepanjang unsur-unsur yang digunakan dalam Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup dan Pertambahan Kekayaan Bersih didukung dengan bukti kompeten yang cukup.

Apabila Pemeriksa Pajak menerapkan Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup dan Pertambahan Kekayaan Bersih karena Metode Langsung tidak dapat diterapkan maka Pemeriksa Pajak harus mempunyai bukti bahwa prosedur peminjaman buku, catatan, dan dokumen dan permintaan keterangan terkait pos-pos SPT Tahunan PPh yang diperiksa telah dilakukan oleh Pemeriksa Pajak sesuai dengan ketentuan tata cara pemeriksaan.

Namun demikian, apabila Metode Langsung dapat diterapkan untuk menguji pos-pos SPT Tahunan PPh, Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup dan Pertambahan Kekayaan Bersih yang didukung dengan bukti kompeten yang cukup dapat diterapkan apabila hasil pengujian penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi dengan pendekatan tersebut hasilnya lebih besar dari hasil pengujian penghasilan dalam Metode Langsung karena ada kemungkinan Wajib Pajak melaporkan penghasilan dari sumber-sumbernya dalam SPT Tahunan PPh Wajib Pajak Orang Pribadi tidak lengkap.

Pertanyaaan berikutnya adalah apakah Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih dapat digunakan untuk menguji penghasilan bruto Wajib Pajak Badan apabila Wajib Pajak Badan meminjamkan buku, catatan, dan dokumen dan memberikan keterangan terkait pos yang diperiksa sehingga dapat diterapkan Metode Langsung? Kalau kembali kepada konsep penghasilan berdasarkan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh, maka penghasilan dapat dihitung dari sisi penggunaannya. Dalam konteks penghasilan bagi Wajib Pajak Badan, maka penggunaan penghasilan neto hanya untuk menambah kekayaan bersih karena tidak ada konsumsi (biaya hidup) bagi Wajib Pajak Badan, kecuali ada transaksi dengan pemilik modal atau pemegang saham dalam bentuk pengembalian modal atau pembagian dividen. Selain itu, bisa jadi pertambahan kekayaan bersih berasal dari kontribusi atau setoran modal dari pemilik modal atau pemegang saham. Dengan demikian, penghasilan neto yang dihitung dari pertambahan kekayaan bersih harus dilakukan penyesuaian dengan transaksi dengan pemilik modal atau pemegang saham. Berdasarkan KKPK 2019 paragraf 5.3 terkait gambaran hubungan unsur-unsur laporan keuangan dari neraca dan laporan laba rugi dan cara menghitung laba bersih dengan net assets approach menurut Chasteen et al (1995) maka penghitungan laba bersih dapat diformulasikan sebagai berikut:

Kekayaan Bersih Akhir Tahun	A
Kekayaan Bersih Awal Tahun	(B)
Pertambahan Kekayaan Bersih	C
Setoran Modal oleh Pemilik/Pemegang Saham	(D)
Pengembalian Modal/Pembagian Dividen kepada Pemilik/Pemegang Saham	E
Laba Bersih (Penghasilan Neto) Komersial	F

Dengan demikian, kalau yang mau diuji adalah penghasilan bruto komersial maka laba bersih (penghasilan neto) komersial tersebut ditambah dengan biaya yang dibebankan pada tahun yang bersangkutan. Kalau terdapat perbedaaan antara perlakuan menurut akuntansi dan perpajakan, maka untuk memperoleh penghasilan bruto fiskal dilakukan penyesuaian atas perbedaan perlakuan akuntansi dan perpajakan tersebut. Penggunaan Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih untuk menguji penghasilan Wajib Pajak Badan harus didukung dengan bukti kompeten yang cukup.

4. Kesimpulan dan Saran

Tujuan dalam penelitian ini adalah untuk mengetahui apakah pendekatan dalam Metode Tidak Langsung tidak dapat digunakan apabila Metode Langsung dapat diterapkan. Berdasarkan hasil dan pembahasan yang telah diuraikan sebelumnya dapat diambil kesimpulan dan diberikan rekomendasi berikut ini.

4.1. Kesimpulan

Pendekatan dalam Metode Tidak Langsung dalam pemeriksaan pajak berupa Pendekatan Transaksi Tunai dan Bank, Pendekatan Sumber dan Penggunaan Dana, Pendekatan Penghitungan Rasio, dan Pendekatan Santuan dan/atau Volume hanya dapat digunakan apabila Metode Langsung tidak dapat diterapkan karena Wajib Pajak tidak meminjamkan buku, catatan, dan dokumen dan tidak memberikan keterangan terkait pos yang diperiksa dan Pemeriksa Pajak telah melakukan permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen dan permintaaan keterangan sesuai ketentuan tata cara pemeriksaan. Pendekatan-pendekatan tersebut tidak dapat digunakan untuk melakukan pengujian pos yang diperiksa apabila Metode Langsung dapat digunakan karena tidak menggunakan buku, catatan, dan dokumen yang terkait langsung dengan pos yang diperiksa dan tidak didasarkan pada konsep penghasilan pada ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh.

Adapun pendekatan dalam Metode Tidak Langsung berupa Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup dan Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih dapat digunakan dalam pemeriksaan pajak untuk menguji penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi baik Wajib Pajak Orang Pribadi tersebut meminjamkan maupun tidak meminjamkan buku, catatan, dan dokumen terkait dengan pos yang diperiksa. Apabila Wajib Pajak Orang Pribadi tidak meminjamkan buku, catatan, dan dokumen dan tidak memberikan keterangan terkait dengan pos yang diperiksa sehingga Metode Langsung tidak dapat diterapkan, maka Pemeriksa Pajak harus sudah

melakukan permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen dan permintaan keterangan kepada Wajib Pajak Orang Pribadi sesuai dengan ketentuan tata cara pemeriksaan. Namun demikian, apabila Wajib Pajak Orang Pribadi meminjamkan buku, catatan, dan dokumen terkait dengan pos yang diperiksa sehingga Metode Langsung dapat diterapkan, Pemeriksa Pajak dapat menguji penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi dengan menggunakan Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup dan Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih dengan mendasarkan pada ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh, yaitu dengan menghitung penghasilan neto Wajib Pajak Orang Pribadi dari sisi penggunaannya dengan menjumlahkan konsumsi (biaya hidup) dan pertambahan kekayaan bersih. Untuk mengitung penghasilan brutonya maka penghasilan neto tersebut ditambah dengan biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan. Apabila terdapat perbedaan perlakuan antara akuntansi dan perpajakan, maka harus dilakukan penyesuaian fiskal.

Pendekatan dalam Metode Tidak Langsung berupa Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih dapat digunakan dalam pemeriksaan pajak untuk menguji penghasilan Wajib Pajak Badan baik dalam kondisi Metode Langsung dapat diterapkan atau tidak. Hal ini didasarkan pada ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh, penghasilan neto Wajib Pajak Badan dapat dihitung dari pertambahan kekayaan bersihnya karena bagi Wajib Pajak Badan tidak terdapat konsumsi. Pertambahan kekayaan bersih tersebut harus disesuaikan dengan transaksi dengan pemilik modal atau pemegang saham berupa kontribusi oleh atau distribusi kepada pemilik modal atau pemegang sahamnya. Untuk menghitung penghasilan brutonya maka pertambahan kekayaan bersih yang telah disesuaikan tersebut ditambah dengan biaya-biaya yang telah dibebankan. Apabila terdapat perbedaan perlakuan antara akuntansi dan perpajakan, maka harus dilakukan penyesuaian fiskal. Apabila Metode Langsung tidak dapat diterapkan, maka Pemeriksa Pajak harus sudah melakukan permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen dan permintaan keterangan kepada Wajib Pajak Badan sesuai dengan ketentuan tata cara pemeriksaan.

4.2. Rekomendasi

Pemeriksa Pajak yang melakukan pengujian atas pos yang diperiksa menggunakan pendekatan dalam Metode Tidak Langsung harus mendukung pengujiannya dengan bukti kompeten yang cukup. Apabila pendekatan dalam Metode Tidak Langsung digunakan dalam kondisi Metode Langsung tidak dapat diterapkan maka Pemeriksa Pajak harus sudah melakukan permintaan peminjaman buku, catatan, dan dokumen dan permintaan keterangan kepada Wajib Pajak sesuai dengan ketentuan tata cara pemeriksaan.

Namun demikian, apabila Metode Langsung dapat diterapkan untuk menguji pos-pos SPT Tahunan PPh yang diperiksa, sebaiknya Pemeriksa Pajak melakukan pengujian penghasilan Wajib Pajak dari sisi penggunaannya dengan Pendekatan Penghitungan Biaya Hidup dan Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih (untuk Wajib Pajak Orang Pribadi) atau Pendekatan Pertambahan Kekayaan Bersih dengan penyesuaian transaksi dengan pemilik modal atau pemegang saham (untuk Wajib Pajak Badan) sebagai kontrol atas penghasilan yang dilaporkan Wajib Pajak di SPT Tahunan PPh yang dihitung dengan menjumlahkan penghasilan dari sumber-sumbernya.

Daftar Referensi

Ali, Zainuddin. 2015. *Metode Penelitian Hukum*. Jakarta: Sinar Grafika.

Chasteen, Lanny G., Richard E. Flaherty, Melvin C. O'Connor. 1995. *Intermediate Accounting*. Fifth Edition. United States of America: McGraw-Hill, Inc.

Ikatan Akuntan Indonesia. 2019. *Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan*. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.

Ikatan Akuntan Indonesia. 2018. *PSAK 1 Penyajian Laporan Keuangan*. Revisi 2013. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.

Pardiat. 2010. *Akuntansi Pajak*. Edisi 4. Jakarta: Penerbit Mitra Wacana Media.

Marzuki, Peter Mahmud. 2017. *Penelitian Hukum*. Edisi Revisi. Jakarta: Kencana.

Nurhandono, Furqon, Darius Hariono Garda Perkasa, Tri Kurniawan Yulianto. 2020. Kajian Akademis Peraturan Pelaksanaan Cara Lain untuk Menghitung Peredaran Bruto yang Mendukung Kepatuhan Sukarela. *Scientax Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia*. Vol. 1(2): 149-166 URL: https://ejurnal.pajak.go.id/ st/article/download/32/11/278.

Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-07/PJ/2017 tentang Pedoman Pemeriksaan Lapangan dalam Rangka Pemeriksaan untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.

Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-23/PJ/2013 tentang Standar Pemeriksaan.

Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-34/PJ/2010 tentang Bentuk Formulir Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi dan Wajib Pajak Badan Beserta Petunjuk Pengisiannya sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-30/PJ/2017.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 18/PMK.03/2021.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 54/PMK.03/2021 tentang Tata Cara Melakukan Pencatatan dan Kriteria Tertentu serta Tata Cara Menyelenggarakan Pembukuan untuk Tujuan Perpajakan.

R, Mansury. 1996. *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia*. Cetakan Kedua. Jilid 2. Jakarta: PT. Bina Rena Pariwara (BRP).

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-10/PJ/2017 tanggal 21 April 2017 tentang Petunjuk Teknis Pemeriksaan Lapangan dalam Rangka Pemeriksaan untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-65/PJ/2013 tanggal 31 Desember 2013 tentang Pedoman Penggunaan Metode dan Teknik Pemeriksaan.

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ/2012 tanggal 3 Februari 2012 tentang Pedoman Penyusunan Program Pemeriksaan untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.

Suwadi. 2020. Pemeriksaan Objek Pajak Penghasilan Melalui Pengujian Pos Neraca. *Simposium Nasional Keuangan Negara 2020*. Halaman 522 dari 1115 URL: https://jurnal.bppk.kemenkeu.go.id/snkn/article/ download/568/300/.

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023.

Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 6 Tahun 2023.

Undang-undang Nomor 28 Tahun 2022 tentang Anggaran Pendapatan Negara Tahun Anggaran 2023.