

BAB II

KERANGKA PEMIKIRAN DAN METODE PENELITIAN

A. Tinjauan Pustaka

Penelitian ini membahas tentang pengembalian kelebihan pembayaran Pajak Pertambahan Nilai (PPN) oleh pengusaha yang melakukan kegiatan tertentu. Pengembalian kelebihan pembayaran PPN ini sendiri sebelumnya sudah pernah dibahas dan diteliti oleh Moch Faisal Rizky pada tahun 2006. Judul penelitiannya adalah “Perencanaan Perpajakan Atas Restitusi PPN (Studi Kasus PT NK). Moch Faisal Rizky menelaah dan menjelaskan peranan perencanaan perpajakan dalam pelaksanaan restitusi dan tingkat keberhasilannya. Untuk menelaah dan menjelaskan hal tersebut, Moch Faisal Rizky berusaha mengetahui dan menjelaskan perencanaan perpajakan apa yang dilakukan oleh PT NK sebelum dan pada saat mengajukan restitusi, menganalisis optimalisasi perencanaan perpajakan yang diterapkan oleh PT NK dalam memperoleh restitusi PPN, dan proses restitusi PPN tersebut. Sedangkan yang membedakan penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan oleh Moch Faisal Rizky, adalah bahwa penelitian ini lebih menitikberatkan kepada proses, hambatan-hambatan, dan faktor-faktor pendukung pelaksanaan pengembalian kelebihan pembayaran PPN di KPP oleh Pengusaha yang melakukan Kegiatan Tertentu pada praktiknya di lapangan. *Scope* yang dipakai juga berbeda, pada penelitian ini *scope* yang dipakai adalah hanya pada pelaksanaan pengembalian kelebihan pembayaran PPN yang diajukan oleh pengusaha yang melakukan kegiatan tertentu yang terdaftar pada KPP WP Besar I.

1. Konsep dan Teori Pajak Pertambahan Nilai

a. Pengertian Pajak Pertambahan Nilai

Dalam membahas konsep Pajak Pertambahan Nilai (PPN), maka sebaiknya dijelaskan terlebih dahulu mengenai konsep pertambahan nilai. Menurut Judisseno, yang dimaksud dengan pertambahan nilai adalah jumlah antara biaya yang dikeluarkan dan tingkat laba yang diharapkan dalam satu

proses produksi.¹¹ Selanjutnya, penambahan nilai didefinisikan oleh Arinta, sebagai berikut:

“Pertambahan nilai timbul karena dipakainya faktor-faktor produksi di setiap jalur perusahaan dalam menyiapkan, menghasilkan, menyalurkan, dan memperdagangkan barang atau pemberian pelayanan jasa kepada para konsumen. Semua biaya untuk mendapatkan dan mempertahankan laba termasuk bunga modal, sewa tanah, upah kerja, dan laba pengusaha adalah merupakan unsur pertambahan nilai yang menjadi dasar pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.”¹²

Sedangkan Tait mendefinisikan dan melihat konsep pertambahan nilai dari dua sisi, sebagai berikut:

“*Value added is the value that a producer (whether a manufacturer, distributor, advertising agent, hairdresser, farmer, race horse trainer, or circus owner) adds to his raw materials or purchases (other than labor) before selling the new or improved product or service. That is, the inputs (the raw materials, transport, rent, advertising, and so on) are bought, people are paid wages to work on these inputs and, when the final good or service is sold, some profit is left. So value added can be looked at from the additive side (wages plus profits) or from the subtractive side (output minus inputs).*”¹³

Berdasarkan hal tersebut maka menurut Tait perhitungan pertambahan nilai dapat digambarkan sebagai berikut:

$$\text{Value added} = \text{wages} + \text{profit} = \text{output} - \text{input}$$

b. Metode Kalkulasi Pajak Pertambahan Nilai

Metode penghitungan Pajak Pertambahan Nilai dapat diperoleh dari perhitungan pertambahan nilai sebagaimana yang dikemukakan Tait. Apabila atas perhitungan tersebut dikenakan tarif pajak (t), maka terdapat 4 (empat) bentuk dasar metode kalkulasi dengan hasil yang identik, sebagai berikut:

¹¹ Rimsky K. Judisseno, *Perpajakan: Edisi Revisi* (Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama, 1999), hal. 129

¹² Kustadi Arinta, *Sistem dan Peraturan Perpajakan Indonesia*, (Bandung: Alumni, 1984), hal. 267-268

¹³ Alan A. Tait, *Value Added Tax: International Practice and Problems* (Washington, D. C.: International Monetary Fund, 1988), hal. 4

- (1) $t(\text{wages} + \text{profits})$: the additive-direct or accounts method;
- (2) $t(\text{wages}) + t(\text{profits})$: the additive-indirect method, so called because value added itself is not calculated but only the tax liability on the components of value added;
- (3) $t(\text{output} - \text{input})$: the subtractive-direct (also an accounts) method, sometimes called the bussiness transfer tax; and
- (4) $t(\text{output}) - t(\text{input})$: the subtractive-indirect (the invoice or credit) method and the original EC model.¹⁴

Menurut Tait pertambahan nilai dapat dilihat dari 2 (dua) sisi yang kemudian menghasilkan dua metode kalkulasi yang berbeda, yaitu metode pertambahan antara *wages* dan *profits* (*addition method*) dan metode pengurangan antara *output* dan *input* (*subtractive method*). Metode yang terpopuler adalah *subtractive method*, yang meliputi *the subtractive-direct method / accounts method / bussiness transfer tax* (metode kalkulasi ketiga) dan *the subtractive-indirect method / invoice method / credit method* (metode kalkulasi keempat).

Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai di Indonesia sejak tahun 1984 menganut metode kalkulasi yang keempat. Dalam metode ini dikenal adanya pajak yang dibayar pada saat perolehan Barang Kena Pajak (BKP) atau Jasa Kena Pajak (JKP) dan pajak yang dipungut pada saat penyerahan BKP atau JKP. Oleh karena BKP atau JKP yang diperoleh tersebut merupakan masukan (*input*) untuk kegiatan usaha, maka pajak yang dibayar pada saat perolehannya dinamakan “Pajak Masukan” (*input tax*). Sebaliknya BKP atau JKP yang diserahkan kepada pihak lain selaku pembeli atau penerima jasa, merupakan produk (*output*) dari kegiatan usaha. Oleh karena itu pajak yang dipungut dinamakan “Pajak Keluaran” (*output tax*).¹⁵ Sesuai dengan namanya, *invoice method*, maka dalam metode ini dikenal juga dengan adanya *invoice*, yaitu : “*The Invoice is the crucial control document of the*

¹⁴ *Ibid*, hal. 4

¹⁵ Untung Sukardji, *Pajak Pertambahan Nilai: Edisi Revisi 2005*, (Jakarta: PT Raja Grafindo Persada), 2005, hal. 34-35

usual VAT. It established the tax liability of the supplier and the entitlement of the purchaser to a deduction for the VAT charged.”¹⁶

Sedangkan menurut Victor Thuronyi, *invoice* adalah : “*A VAT invoice is an invoice, chit, till roll print, or other document¹⁵² that is issued by a taxable person who makes a taxable supply and that records the supply and the amount of VAT payable on it.*”¹⁷

Apabila Pajak Masukan lebih besar daripada Pajak Keluaran yang dapat dikreditkan, maka terdapat kelebihan pembayaran pajak. Definisi kelebihan pembayaran pajak menurut Pandiangan, adalah sebagai berikut:

“Pengertian dari kelebihan pembayaran pajak adalah apabila jumlah pajak yang dibayar atau dipungut dari dirinya lebih besar daripada jumlah pajak yang terutang, atau telah dilakukan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang PPN.”¹⁸

Semua Pengusaha Kena Pajak (PKP) berhak meminta pengembalian kelebihan pembayaran pajak (restitusi) untuk setiap Masa Pajak. Restitusi merupakan pengembalian karena adanya kelebihan. Dalam perpajakan, restitusi dapat diartikan sebagai pengembalian kelebihan pembayaran pajak (*tax refund*).¹⁹

c. Fasilitas Percepatan Pembayaran Restitusi

Salah satu tekanan yang dihadapi pemerintah sehubungan dengan masalah restitusi adalah untuk membuat keadaan yang *fair* dengan menetapkan jangka waktu yang ketat bagi petugas pajak untuk mengembalikan kelebihan pembayaran pajak sebagaimana wajib pajak diharuskan untuk membayar pajak tepat waktu. Menurut Williams, kegagalan dalam mengembalikan kelebihan pembayaran pajak dapat merusakkan keadilan dan netralitas ekonomi dalam pemungutan PPN. Williams menyatakan sebagai berikut:

¹⁶ Alan A. Tait, *Op.Cit.*, hal. 4

¹⁷ Victor Thuronyi, ed., *Tax Law Design and Drafting; Volume I*, (Washington DC: International Monetary Fund, 1996), hal. 60

¹⁸ Liberty Pandiangan, *Pajak Pertambahan Nilai (PPN)* (Jakarta: Rineka Cipta Jakarta, 1993), hal. 187

¹⁹ Gustian Djuanda dan Irwansyah Lubis, *Pelaporan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah* (Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama, 2002), hal. 106

“A failure to allow any repayment of excess input tax undermines the fairness and economic neutrality of VAT collection. If applied to exporters and other similar persons, it can harm the economic competitiveness of those persons and therefore of the states.”²⁰

Hal ini pula menjadi salah satu dorongan bagi pemerintah untuk menerapkan fasilitas percepatan pembayaran restitusi.

Kemudian, fasilitas ini juga termasuk dalam fasilitas pelayanan kepada wajib pajak, dimana diharapkan dapat menimbulkan kelegaan dan kenyamanan bagi wajib pajak yang pada gilirannya akan menambah kepercayaan kepada pemerintah/aparatur perpajakan serta menambah semangat untuk menjadi wajib pajak yang baik.²¹ Dengan adanya fasilitas pengembalian kelebihan pajak, maka wajib pajak dapat memperoleh *cash inflow* (arus masuk) dalam jangka waktu yang lebih cepat sehingga dapat lebih cepat pula disalurkan ke kegiatan lain yang lebih produktif.

2. Pelayanan Publik

Penatausahaan dan pelayanan atas hak-hak dan kewajiban-kewajiban pembayar pajak, baik penatausahaan dan pelayanan yang dilakukan yang dilakukan di kantor pajak maupun di tempat pembayar pajak (wajib pajak), merupakan administrasi pajak dalam arti sempit. Sedangkan administrasi pajak dalam arti luas dapat dilihat sebagai fungsi, sistem, lembaga dan manajemen publik. *Tax administration* adalah kunci bagi tercapainya kebijakan perpajakan.²² Berdasarkan hal tersebut maka dapat diketahui bahwa pelayanan atas hak-hak dan kewajiban wajib pajak merupakan tugas penting yang harus dilaksanakan dengan baik oleh DJP.

Selain itu, pelayanan atas hak-hak dan kewajiban wajib pajak yang baik juga diyakini dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Hal ini sebagaimana dinyatakan oleh Prawiro dalam Anwar, bahwa:

“Faktor lain yang justru tidak melekat pada bentuk perundangan, namun memiliki pengaruh yang cukup besar adalah pelayanan kepada

²⁰ David Williams dalam Victor Thuronyi, *Op.Cit.*, hal. 8

²¹ *Ibid*, hal. 152

²² R. Mansury, *Kebijakan Perpajakan* (Jakarta: Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YP4), 2000), hal. 1

wajib pajak, terutama dalam setiap hubungannya dengan pemenuhan kewajibannya membayar pajak. Semakin baik dan mudahnya pelayanan yang diberikan aparat pajak akan sangat membantu mendorong kepatuhan dan kesadaran tersebut.”²³

Yang dimaksud dengan pelayanan publik adalah pelayanan yang dilakukan oleh birokrasi atau lembaga lain yang tidak termasuk badan swasta, yang tidak berorientasi pada laba (*profit*).²⁴

Pelayanan perpajakan merupakan salah satu bentuk pelayanan umum (*public services*) sebab dilakukan oleh birokrasi atau lembaga lain yang tidak termasuk badan usaha swasta dan tidak berorientasi pada laba (*profit*). Moenir mendefinisikan konsep pelayanan umum, sebagai berikut:

”Pelayanan umum adalah kegiatan yang dilakukan oleh seseorang atau sekelompok orang dengan landasan faktor materiil melalui sistem, prosedur dan metode tertentu dalam rangka usaha memenuhi kepentingan orang lain sesuai dengan haknya.”²⁵

Oleh karena pentingnya pelayanan umum perpajakan yang baik kepada wajib pajak, maka faktor-faktor yang mendukung pelaksanaan pelayanan tersebut menjadi penting untuk ditingkatkan. Sehubungan dengan hal tersebut, Moenir menyatakan bahwa:

“Dalam pelayanan umum, terdapat beberapa faktor pendukung yang penting, diantaranya faktor kesadaran para pejabat serta petugas yang berkecimpung dalam pelayanan umum, faktor aturan yang menjadi landasan kerja pelayanan, faktor organisasi yang merupakan alat serta sistem yang memungkinkan berjalannya mekanisme kegiatan pelayanan, faktor pendapatan yang dapat memenuhi kebutuhan hidup minimum, faktor keterampilan petugas, dan faktor sarana dalam pelaksanaan tugas pelayanan.”²⁶

Peningkatan pelayanan selanjutnya dilakukan secara terus menerus untuk mencapai suatu pelayanan yang baik. Pelayanan yang baik dapat disebut juga dengan pelayanan prima. Menurut Boediono, prima diambil dari bahasa Inggris *at a premium*. Artinya, prima dimaksudkan dengan nilai tinggi. Jadi,

²³ H. Yozar Anwar, *Strategi Perpajakan Mendukung Pembangunan: Himpunan Pemikiran dari Seminar dan Diskusi PWI* (Jakarta: PT Bina Rena Pariwara, 1990), hal. 30

²⁴ B. Boediono, *Pelayanan Prima Perpajakan* (Jakarta: Rineka Cipta, 2003), hal. 59

²⁵ H. A. S. Moenir, *Manajemen Pelayanan Umum di Indonesia* (Jakarta: PT Bumi Aksara, 1992), hal. 26-27

²⁶ *Ibid*, hal. 88

pelayanan umum yang mempunyai nilai tinggi dan bermutu. Untuk meningkatkan mutu, berarti meningkatkan keprimaan. Oleh karena itu, hakikat dari pelayanan umum yang prima adalah:

- a. meningkatkan mutu dan produktivitas pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah di bidang pelayanan umum;
- b. mendorong upaya mengefektifkan sistem dan tatalaksana pelayanan, sehingga pelayanan umum dapat diselenggarakan secara lebih berdaya guna dan berhasil guna (efisien dan efektif);
- c. mendorong tumbuhnya kreativitas, prakarsa, dan peran serta masyarakat dalam pembangunan serta meningkatkan kesejahteraan masyarakat luas.²⁷

Sesuai dengan pengertian dan hakikat pelayanan umum yang prima diatas, maka pelayanan umum harus dilaksanakan dalam suatu rangkaian kegiatan terpadu yang bersifat sederhana, terbuka, lancar, tepat, lengkap, wajar, dan terjangkau. Adapun bentuk dan sifat penyelenggaraan pelayanan tersebut harus mengandung sendi-sendi, sebagai berikut:

1. Kesederhanaan

Yang dimaksud dengan bersendikan kesederhanaan meliputi mudah, lancar, cepat, tidak berbelit-belit, mudah dipahami, dan mudah dilaksanakan.

2. Kejelasan dan Kepastian

Arti adanya kejelasan dan kepastian disini adalah hal-hal yang berkaitan dengan:

- a. prosedur atau tatacara pelayanan umum;
- b. persyaratan pelayanan umum, baik teknis maupun administratif;
- c. unit kerja dan atau pejabat yang berwenang dan bertanggung jawab dalam memberikan pelayanan umum;
- d. rincian biaya/tarif pelayanan umum dan tata cara pembayarannya;
- e. jadwal waktu penyelesaian pelayanan umum;

²⁷ B. Boediono, *Op.Cit*, hal. 63

- f. hak dan kewajiban, baik bagi pemberi pelayanan umum maupun penerima pelayanan umum berdasarkan bukti-bukti penerimaan permohonan/kelengkapannya, sebagai alat untuk memastikan pemrosesan pelayanan umum;
- g. pejabat yang menerima keluhan masyarakat.

3. Keamanan

Artinya bahwa dalam proses dan hasil pelayanan umum dapat memberikan keamanan dan kenyamanan serta dapat memberikan kepastian hukum.

4. Keterbukaan

Prosedur/tatacara, persyaratan, satuan kerja/pejabat penanggung jawab pemberi pelayanan umum, waktu penyelesaiannya dan rincian biaya/tarif dan hal-hal lain yang berkaitan dengan proses pelayanan umum wajib diinformasikan secara terbuka agar mudah diketahui dan dipahami oleh masyarakat, baik diminta maupun tidak diminta.

5. Efisien

Yang dimaksud dengan efisien disini adalah:

- a. persyaratan pelayanan umum hanya dibatasi pada hal-hal yang berkaitan langsung dengan pencapaian sasaran pelayanan dengan tetap memperhatikan keterpaduan antara persyaratan dengan produk pelayanan umum yang diberikan;
- b. dicegah adanya pengulangan pemenuhan kelengkapan, persyaratan dalam hal proses pelayanannya mempersyaratkan kelengkapan persyaratan dari satuan kerja/instansi pemerintah lain yang terkait.

6. Ekonomis

Dalam arti pengenaan biaya pelayanan umum harus ditetapkan secara wajar dengan memperhatikan:

- a. nilai barang dan atau jasa pelayanan umum dan tidak menuntut biaya yang tinggi di luar kewajaran;
- b. kondisi dan kemampuan masyarakat untuk membayar secara umum;

c. ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

7. Keadilan

Dimaksud dengan sendi keadilan disini adalah keadilan yang merata, dalam arti cakupan/jangkauan pelayanan umum harus diusahakan seluas mungkin dengan distribusi yang merata dan diperlakukan secara adil

8. Ketepatan Waktu

Yang dimaksud dengan ketepatan waktu disini adalah dalam pelaksanaan pelayanan umum dapat diselesaikan dalam kurun waktu yang telah ditentukan.²⁸

Sifat penyelenggaraan pelayanan perpajakan yang akan dianalisis dalam penelitian ini salah satunya adalah kesederhanaan, kejelasan dan kepastian, serta kesesuaian pelaksanaan pelayanan dengan kurun waktu yang telah ditentukan dalam standar pelayanan (ketepatan waktu). Hal ini disebabkan karena perbedaan prosedur pengembalian kelebihan pembayaran pajak oleh pengusaha yang melakukan kegiatan tertentu dengan prosedur restitusi biasa terletak pada jangka waktu penyelesaian yang lebih pendek sebagaimana yang telah ditentukan dalam standar waktu pelayanan dan alur penyelesaian dokumennya.

Sejalan dengan hal tersebut, Boediono menyatakan bahwa untuk mengetahui pelayanan umum yang diselenggarakan tersebut sudah mencapai pada tingkat prima atau belum, maka dipakai ukuran-ukuran, yaitu tingkat kepuasan pelanggan dan standar pelayanan. Kepuasan pelanggan adalah persepsi pelanggan bahwa harapannya telah terpenuhi atau terlampaui.²⁹ Sedangkan, yang dimaksud dengan standar pelayanan adalah standar atau ukuran dasar untuk mengetahui mutu pelayanan. Standar pelayanan bagi birokrasi pada umumnya ditentukan dalam undang-undang atau perundang-undangan lainnya. Apabila tidak ditentukan, maka standar pelayanan dapat ditentukan dari pendapat dari para ahli. Dalam menentukan standar

²⁸ Boediono, *Op.Cit*, hal. 68-70.

²⁹ Richard F. Gerson, *Mengukur Kepuasan Pelanggan: Panduan Menciptakan Pelayanan Bermutu*, diterjemahkan oleh Hesti Widyaningrum (Jakarta: PPM, 2002), hal. 3

pelayanan, lebih baik melalui penelitian termasuk penelitian lapangan, atau mendengarkan pendapat pelanggan.³⁰

Dalam penelitian ini, ukuran pelayanan prima yang digunakan peneliti dibatasi pada standar pelayanan sebagaimana yang telah ditentukan dalam undang-undang atau peraturan perundang-undangan lainnya. Standar pelayanan yang dimaksud meliputi standar waktu pelayanan dan standar alur penyelesaian dokumen. Apabila standar waktu pelayanan tidak ditentukan dalam undang-undang maka waktu rata-rata pelayanan yang telah dilaksanakan dapat dijadikan standar. Hal ini sebagaimana yang dikemukakan Moenir sebagai berikut:

“Layanan sebagai aktivitas yang berlangsung berurutan dapat diukur dari segi penggunaan waktu. Pengukuran ini penting karena dari pengukuran yang berulang-ulang dapat diambil waktu rata-rata yang diperlukan dalam menyelesaikan suatu rangkaian aktivitas (proses) dan menjadi standar.”³¹

Dengan demikian Boediono menyimpulkan bahwa kegiatan pelayanan dikatakan prima bila tingkat pelayanannya sama dengan standar yang telah ditetapkan, dalam hal ini standarnya adalah yang diatur oleh Undang-Undang. Dalam hal pelayanan melebihi standar, itu dikatakan pelayanannya semakin prima. Semakin melebihi standar, semakin prima dalam pelayanannya.³²

3. *Taxable Person*

Taxable person dalam PPN adalah seseorang yang berada dalam ruang lingkup PPN, hal ini sesuai dengan yang diungkapkan Thuronyi berikut ini :

“*A person within the scope of VAT is usually described as a taxable person*”.. *Governmental bodies at the national, regional, and local level are to be included as taxable persons, in the same way as any other person, if they engage in economic activity.*³³

Berbeda dengan *taxpayer*, dimana pada kondisi tertentu, *taxpayer* adalah orang yang menerima *supply* BKP atau JKP sehingga harus membayar PPN

³⁰ Boediono, *Op.Cit.*, hal. 76-78

³¹ Moenir, *Op.Cit.*, hal. 20

³² Boediono, *Op.Cit.*, hal. 105

³³ Victor Thuronyi, *Op.Cit.*, hal. 12&14

dari *supply* BKP atau JKP tersebut, walaupun sebenarnya dia bukanlah *taxable person*.

4. Kepastian Hukum

Sebagaimana telah dijelaskan diatas, suatu standar pelayanan bagi birokrasi pada umumnya ditentukan dalam ketentuan undang-undang atau perundang-undangan lainnya. Ketentuan hukum tersebut sangat diperlukan agar wajib pajak maupun fiskus dapat memiliki kepastian dalam melaksanakan suatu pelayanan perpajakan. Kepastian hukum memberikan jaminan bahwa subyek hukum tidak akan diberlakukan secara sewenang-wenang, sehingga setiap orang akan dapat mengetahui dengan pasti apa dan sejauh mana hak dan kewajiban yang diberikan oleh undang-undang kepadanya.³⁴

Bahry mendefinisikan kepastian hukum sebagai perbuatan / tindakan penguasa / yang berwenang dan perlakuan terhadap masyarakat yang senantiasa didasarkan kepada hukum yang berlaku.³⁵

Menurut Soemitro memang pengertian mengenai kepastian hukum ini belum mencapai suatu kesesuaian paham. Akan tetapi arti yang pasti ialah bahwa ketentuan undang-undang tidak boleh memberikan keragu-raguan. Undang-undang harus disusun sedemikian rupa sehingga tidak memberikan peluang kepada siapapun untuk memberikan interpretasi yang lain daripada yang dihendaki oleh pembuat undang-undang.³⁶

Dalam perpajakan, kepastian (*certainty*) merupakan salah satu dari *four maxim* yang dikemukakan oleh Adam Smith. *Four maxim* ini merupakan azas-azas yang harus ditegakkan dalam membangun suatu sistem perpajakan, yang terdiri dari *equity, certainty, convenience, dan economy*. *Certainty* yang dimaksud oleh Adam Smith adalah bahwa pajak itu tidak ditentukan secara

³⁴ H. Rochmat Soemitro, *Azas-Azas Hukum Perpajakan* (Bandung: Bina Cipta, 1991), hal. 50-51

³⁵ Zainul Bahry, *Kamus Umum: Khususnya Bidang Hukum dan Politik* (Bandung: Penerbit Angkasa, 1996), hal. 137

³⁶ H. Rochmat Soemitro, *Pajak: Ditinjau Dari Segi hokum* (Jakarta: PT Eresco, 1988), hal. 6

sewenang-wenang, sebaliknya pajak itu harus dari semula jelas bagi semua Wajib Pajak dan seluruh masyarakat : berapa jumlah yang harus dibayar, kapan harus dibayar, dan bagaimana cara membayarnya.³⁷

Selain itu, Nurmantu mengemukakan bahwa:

“Kepastian hukum adalah suatu kondisi dalam mana tidak terdapat keragu-raguan dalam memenuhi kewajiban perpajakan dan menjalankan hak perpajakan baik bagi Wajib Pajak maupun fiskus. Kepastian hukum perpajakan terdapat dalam undang-undang perpajakan sebagai rujukan utama dan peraturan pelaksanaannya sebagai rujukan berikutnya.”³⁸

Jadi, pada dasarnya kepastian hukum dalam sistem perpajakan tidak hanya meliputi kepastian mengenai objek pajak, subjek pajak, dasar pengenaan pajak, atau tarif pajak saja, namun meliputi kepastian bagi wajib pajak dalam menjalankan seluruh kewajiban dan memperoleh hak perpajakannya, serta kepastian bagi fiskus dalam mengawasi pelaksanaan kewajiban wajib pajak dan melayani hak perpajakan wajib pajak.

Pada akhirnya, ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan haruslah sedapat mungkin menutupi lubang-lubang (*loopholes*) yang dapat digunakan wajib pajak untuk melakukan penghindaran pajak dan penyelundupan pajak di satu pihak serta penyalahgunaan wewenang oleh petugas pajak di lain pihak.³⁹ Oleh karena itu, undang-undang dan peraturan perpajakan haruslah jelas, tegas, dan tidak mengandung arti ganda atau memberi peluang untuk ditafsirkan selain yang dimaksud dalam undang-undang.

³⁷ R. Mansury, *Pajak Penghasilan Lanjutan* (Jakarta: Ind-Hill Co, 1996), hal. 5

³⁸ Safri Nurmantu, *Pengantar Perpajakan*, (Jakarta: Granit, 2003), hal. 81

³⁹ Zain, *Op.Cit.*, hal. 10

B. Kerangka Pemikiran

Undang-Undang PPN di Indonesia sejak tahun 1984 menganut *Credit Method / Invoice Method / Indirect Subtraction Method*. Dalam *Credit Method* ini, dikenal adanya Pajak Masukan dan Pajak Keluaran. Apabila Pajak Masukan lebih besar daripada Pajak Keluaran yang dapat dikreditkan, maka terdapat kelebihan pembayaran pajak. Atas kelebihan pembayaran pajak ini, pengusaha kena pajak (PKP) berhak untuk meminta pengembalian kelebihan pembayaran PPN atau restitusi PPN.

Permohonan restitusi PPN lazim diajukan oleh para pengusaha eksportir oleh karena diterapkannya *zero rate* (tarif PPN 0 %) yang muncul karena dianutnya *destination principle* yang dianut sebagian besar negara di dunia, termasuk Indonesia. Menurut Williams, Pajak Masukan yang dibayarkan oleh para eksportir harus dapat dikembalikan (dalam bentuk kompensasi maupun restitusi) secepat mungkin, agar barang-barang yang diekspor bebas dari beban/pengaruh PPN di negara sumber. Selain itu, pemerintah juga menghadapi tekanan untuk membuat keadaan yang *fair* dengan menetapkan jangka waktu yang ketat bagi petugas pajak untuk mengembalikan kelebihan pembayaran pajak sebagaimana wajib pajak diharuskan untuk membayar pajak tepat waktu, karena kegagalan dalam mengembalikan kelebihan pembayaran pajak dapat merusakkan keadilan dan netralitas ekonomi dalam pemungutan PPN.

Sehubungan dengan hal tersebut, Indonesia pernah memberikan suatu kebijakan mengenai fasilitas percepatan pelayanan restitusi PPN atas pembelian bahan baku/penolong yang diselesaikan tidak lebih dari 10 (sepuluh) hari kepada Perusahaan Eksportir Tertentu (PET). Namun kebijakan mengenai PET tersebut telah dihapuskan, dan saat ini setiap wajib pajak berhak mengajukan permohonan restitusi pendahuluan. Khususnya sejak dikeluarkannya Peraturan Dirjen Pajak No. PER-122/PJ./2006 Tentang Tata Cara Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak Pertambahan Nilai, atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas barang Mewah, maka PKP yang melakukan kegiatan tertentu dapat memperoleh fasilitas percepatan restitusi PPN. Keberhasilan suatu kebijakan perpajakan tergantung dari administrasi perpajakannya, yang dalam arti sempit dapat diartikan sebagai penatausahaan dan pelayanan atas hak dan kewajiban pembayar

pajak. Pelayanan yang baik dapat disebut juga dengan pelayanan prima. Menurut Boediono, salah satu ukuran untuk mengetahui apakah pelayanan yang diselenggarakan sudah mencapai pada tingkat prima atau belum adalah standar pelayanan. Standar pelayanan bagi birokrasi pada umumnya ditentukan dalam undang-undang atau perundang-undangan lainnya.

Undang-undang dan peraturan perpajakan haruslah jelas, tegas, dan tidak mengandung arti ganda atau memberi peluang untuk ditafsirkan lain. Hal ini harus dilakukan demi mencapai kepastian hukum (*certainty*). Kepastian hukum sangat penting bagi wajib pajak dalam menjalankan kewajiban dan memperoleh hak perpajakannya. Selain itu, kepastian hukum juga diperlukan fiskus dalam mengawasi pelaksanaan kewajiban wajib pajak dan melayani hak perpajakan wajib pajak.

Suatu kegiatan pelayanan yang prima akan muncul apabila tingkat pelayanannya sama dengan standar pelayanan yang ditetapkan undang-undang atau peraturan perundang-undangan lainnya. Dalam hal pelayanan melebihi standar, itu dikatakan pelayanan semakin prima. Semakin melebihi standar, semakin prima dalam pelayanannya.

C. Metode Penelitian

Metode penelitian merupakan suatu cara atau jalan untuk memperoleh kembali pemecahan terhadap segala permasalahan.⁴⁰ Metode penelitian mencakup prosedur dan teknik-teknik yang dilakukan di dalam penelitian, seperti pendekatan penelitian, jenis atau tipe penelitian, serta teknik pengumpulan data yang dilakukan.

1. Pendekatan Penelitian

Untuk memperoleh pemahaman mengenai pelaksanaan pengembalian kelebihan pembayaran PPN oleh pengusaha yang melakukan kegiatan tertentu di KPP Wajib Pajak Besar Satu, peneliti menggunakan pendekatan penelitian kualitatif. Dalam masalah ontologis, bagi peneliti kualitatif, satu-satunya realita adalah situasi yang diciptakan oleh individu-individu yang

⁴⁰ P. Joko Subagyo, *Metode Penelitian: Dalam Teori dan Praktek* (Jakarta: PT Rineka Cipta, 1999), hal. 2

terlibat dalam penelitian. Sedangkan dalam hal epistemologis mengenai hubungan peneliti dengan yang diteliti, peneliti kualitatif berhubungan dengan yang diteliti, hubungan ini dalam bentuk tinggal bersama atau mengamati informan dalam periode tertentu, atau kerjasama yang nyata. Definisi penelitian kualitatif itu sendiri menurut John W. Creswell (setelah diterjemahkan) adalah sebagai berikut:

“Sebuah proses penyelidikan untuk memahami masalah sosial atau masalah manusia, berdasarkan pada penciptaan gambaran holistik lengkap yang dibentuk dengan kata-kata, melaporkan pandangan informan secara terperinci, dan disusun dalam sebuah latar alamiah.”⁴¹

2. Jenis/Tipe Penelitian

a. Jenis Penelitian berdasarkan Tujuan Penelitian

Tipe penelitian dapat diketahui dengan melihat tujuan dari penelitian tersebut. Hal ini berkaitan dengan pernyataan Neuman, sebagai berikut:

“...the purposes of social research may be organized into three groups based on what the researcher is trying to accomplish—explore a new topic, describe a social phenomenon, or explain why something occurs. Studies may have multiple purposes, but one purpose is usually dominant.”⁴²

Penulis bertujuan untuk mendapatkan gambaran (deskripsi) mengenai pelaksanaan pengembalian kelebihan pembayaran PPN oleh pengusaha yang melakukan kegiatan tertentu di KPP Wajib Pajak Besar I, maka tipe penelitian yang digunakan adalah tipe penelitian deskriptif. Selanjutnya, guna mendapatkan manfaat yang lebih luas dalam penelitian deskriptif ini kerap kali, disamping pengungkapan fakta sebagaimana adanya, dilakukan juga interpretasi-interpretasi yang adekuat.⁴³ Oleh karena itu, selain bermaksud untuk mengungkapkan gambaran bagaimana pelaksanaan pengembalian kelebihan pembayaran PPN oleh pengusaha yang melakukan kegiatan tertentu di KPP Wajib Pajak Besar Satu, peneliti juga akan menganalisis bagaimana kesesuaian pelaksanaan tersebut dengan standar

⁴¹ Aris Budiman, Bambang Hastobroto, dan Chryshnanda, *Desain Penelitian: Pendekatan Kualitatif & Kuantitatif* (Jakarta: KIK Press, 2002), hal. 1

⁴² W. Lawrence Neuman, *Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches, 5th Edition* (Boston: Allyn and Bacon, 2003), hal. 29

⁴³ Hadari Nawawi, *Metode Penelitian Bidang Sosial* (Yogyakarta: Gadjah Mada University Press, 2003), hal. 31

pelayanan atau ketentuan perpajakan yang berlaku, faktor-faktor yang mendukung, serta kendala-kendala yang dihadapi sehubungan dengan pelaksanaan pengembalian kelebihan pembayaran PPN tersebut.

Nazir menyatakan bahwa yang dimaksud dengan metode analisis deskriptif adalah:

“Suatu metode yang dapat digunakan untuk meneliti sekelompok manusia, suatu set kondisi, suatu sistem pemikiran ataupun suatu kelas peristiwa pada masa sekarang. Tujuan dari penulisan ini adalah untuk membuat deskripsi, gambaran atau lukisan secara sistematis, faktual, dan akurat mengenai fakta-fakta, sifat-sifat, serta hubungan antara fenomena yang diselidiki.”⁴⁴

b. Jenis Penelitian berdasarkan Manfaat Penelitian

Penelitian yang dilakukan oleh peneliti berdasarkan manfaat penelitian termasuk ke dalam penelitian terapan. Penelitian terapan (*applied research, practical research*) adalah penyelidikan yang hati-hati, sistematis dan terus menerus terhadap suatu masalah dengan tujuan untuk digunakan dengan segera untuk keperluan tertentu. Hasil penelitian tidak perlu sebagai satu penemuan baru, tetapi merupakan aplikasi baru dari penelitian yang telah ada. Peneliti-peneliti terapanlah yang akan memerinci penemuan penelitian dasar untuk keperluan praktis dalam bidang-bidang tertentu.⁴⁵

c. Jenis Penelitian Berdasarkan Dimensi Waktu

Berdasarkan dimensi waktu, penelitian ini dapat digolongkan menjadi penelitian *cross-sectional*. Dikatakan demikian karena penelitian dilakukan dalam satu waktu tertentu, yaitu dari tanggal 22 Mei 2008 sampai dengan 24 Juli 2008.

3. Metode dan Strategi Penelitian

Teknik pengumpulan data merupakan teknik yang bertujuan untuk mendapatkan atau mengumpulkan data (informasi) yang dapat menjelaskan

⁴⁴ Moh. Nazir, *Metode Penelitian* (Jakarta: Ghalia Indonesia, 1985), hal. 63

⁴⁵ “Dasar Teori Metodologi Penelitian”, www.bangdanu.wordpress.com, diunduh pada Jumat, 05 September 2008

dan atau menjawab permasalahan penelitian yang bersangkutan secara objektif.⁴⁶ Berdasarkan cara memperolehnya, data yang dibutuhkan dalam penelitian ini dibedakan menjadi 2 macam data, yaitu data primer dan data sekunder. Data primer merupakan data yang langsung dikumpulkan oleh peneliti (atau petugas-petugasnya) dari sumber pertamanya, sedangkan data sekunder biasanya telah tersusun dalam dokumen-dokumen.⁴⁷

Teknik pengumpulan data sekunder adalah melalui studi kepustakaan (*library research*), dimana penulis berusaha untuk mencari dan mengumpulkan segala literatur, termasuk buku-buku, jurnal, dan artikel-artikel yang dapat digunakan sebagai bahan masukan bagi penulisan skripsi ini. Selain itu, peneliti juga melakukan studi dokumen berupa undang-undang dan peraturan perundang-undangan perpajakan lainnya yang berasal dari Ditjen Pajak, dan dokumen lainnya yang berasal dari KPP Wajib Pajak Besar Satu, yang berkaitan dengan pelaksanaan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran PPN yang diajukan oleh PKP yang melakukan kegiatan tertentu.

Selanjutnya, teknik pengumpulan data primer diperoleh melalui studi lapangan (*field research*), yaitu dengan melakukan wawancara secara langsung dengan pihak-pihak yang sesuai dengan 4 (empat) karakteristik ideal informan menurut Neuman, sebagai berikut:

1. *The informant is totally familiar with the culture and is in position to witness significant events.*
2. *The individual is currently involved in the field.*
3. *The person can spend time with the researcher.*
4. *Nonanalytic individuals make better informant.*⁴⁸

4. Hipotesis Kerja

Dalam suatu penulisan perlu disusun suatu pernyataan yang merupakan suatu hipotesis. Hipotesis dalam penulisan ini yaitu bahwa proses

⁴⁶ Manasse Malo dan Sri Trisnoningias, *Metode Penelitian Sosial, Modul 6-9* (Jakarta: Karunika Universitas Terbuka, 1986), hal. 1

⁴⁷ Sumadi Suryabrata, *Metodologi Penelitian* (Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 1998), hal. 85

⁴⁸ Neuman, *Op. Cit*, hlm 394-395.

pelaksanaan pengembalian kelebihan pembayaran PPN yang diajukan oleh pengusaha yang melakukan kegiatan tertentu di KPP WP Besar I sudah sesuai dengan kebijakan/peraturan yang mengaturnya, yaitu Peraturan dirjen Pajak No. PER-122/PJ./2006, pemerintah juga berusaha untuk memberikan pelayanan yang baik bagi WP dan berusaha untuk mengatasi hambatan-hambatan yang ada dengan didukung oleh factor-faktor pendukung lainnya.

5. Narasumber atau informan

Sesuai dengan judul Penelitian ini, maka informan yang dipilih untuk diwawancarai dalam penelitian ini meliputi:

- a) Pihak Direktorat Jenderal Pajak, yaitu Bapak Anwar Ibrahim dan Freddy Leonardo Pangaribuan selaku petugas pelaksana bagian PPN Subdirektorat PPN Industri.
- b) Pihak KPP Wajib Pajak Besar Satu, khususnya Bapak Basuki Rakhmad, Ak. M.S.T. selaku Kepala Seksi Pelayanan, Bapak Supandi sebagai salah satu pemeriksa, Ibu Pudi Rosdiana, S.Sos., M.H.T. selaku Kepala Seksi Pengawasan dan Konsultasi III, dan Ibu Rekno Nawansari, S.H., L.L.M., selaku Kepala Seksi Penagihan.
- c) Peta selaku konsultan yang mewakili PT X sebagai salah satu pengusaha kegiatan tertentu yang terdaftar di KPP WP Besar I.

6. Proses Penelitian

Penelitian ini, sebagai penelitian kualitatif, dalam prosesnya penelitian mempunyai lima fase, yaitu penentuan fokus masalah, pengembangan kerangka teori, penentuan metodologi, analisis temuan, dan pengambilan kesimpulan. Dalam penelitian ini penentuan fokus masalah dimulai dari pengumpulan informasi atas permasalahan yang akan diteliti, yaitu informasi tentang bagaimana pelaksanaan pengembalian kelebihan pembayaran PPN oleh pengusaha yang melakukan kegiatan tertentu dan hambatan-hambatan yang ada di lapangan, baik melalui wawancara, studi literature, dan sebagainya. Selanjutnya pada fase pengembangan kerangka

teori Penulis mengumpulkan bahan–bahan kepustakaan yang terkait dengan tema penelitian. Pada fase penentuan metodologi, Penulis melihat metode apa yang cocok bagi penelitian ini, sehingga hasil analisis dari penelitian ini bisa maksimal. Kemudian dalam fase analisis temuan atau data, Penulis berusaha mengidentifikasi dan mengkategorisasi data yang ada, menganalisis konsep–konsep yang ada pada kerangka pemikiran, dan menganalisis informasi–informasi yang diperoleh dari informan. Pada fase terakhir, yaitu fase pengambilan kesimpulan, penulis menghasilkan hasil analisis dan rekomendasi.

Wawancara yang akan dilakukan dalam penelitian ini merupakan wawancara tidak berstruktur, yaitu wawancara yang dilakukan berdasarkan pada suatu pedoman atau catatan yang hanya berisi butir-butir atau pokok-pokok pemikiran mengenai hal yang akan ditanyakan pada waktu wawancara berlangsung.⁴⁹ Pedoman atau catatan ini disebut sebagai pedoman wawancara.

7. Penentuan *Site* Penelitian

Site dalam penelitian ini adalah:

1. Direktorat Jenderal Pajak
2. KPP Wajib Pajak Besar Satu

8. Keterbatasan Penelitian

Penulis menyadari bahwa dalam melakukan penelitian ini memiliki berbagai keterbatasan. Salah satu hambatan yang menjadikan keterbatasan dalam penelitian ini antara lain adalah di saat penulis melakukan penelitian lapangan di KPP WP Besar I terjadi mutasi dan rotasi beberapa pegawai, salah satunya adalah pegawai yang mengurus penyortiran data restitusi sehingga penulis tidak bisa mendapatkan terbaru tentang SPMKP dan jumlah pengembalian restitusi yang diajukan oleh pengusaha yang melakukan kegiatan tertentu sebab data belum *published*. Selain itu

⁴⁹ Manasse Malo dan Sri Trisnoningias, *Metode Penelitian Sosial, Modul 6-9* (Jakarta: Karunika Universitas Terbuka, 1986), hal. 1

banyaknya pemeriksa yang sedang *do deal* ke luar kota (daerah-daerah) menyebabkan penulis hanya bisa melakukan wawancara terhadap satu pemeriksa. Dan di KPP WP Besar I juga terdapat beberapa data/keterangan yang tidak bisa di-*published* karena berkaitan dengan rahasia jabatan pegawai yang bersangkutan. Untuk mengatasi hal tersebut, penulis berusaha untuk tidak bergantung pada data-data yang bersumber dari *database* KPP WP Besar I, dengan cara memperbanyak narasumber dan wawancara semua pihak yang terkait dengan pengembalian kelebihan pembayaran PPN oleh pengusaha yang melakukan kegiatan tertentu, khususnya di KPP WP Besar I.

9. Pembatasan Penelitian

Dalam penelitian ini, kesesuaian pelaksanaan pengembalian kelebihan pembayaran PPN oleh pengusaha yang melakukan kegiatan tertentu diatur oleh PER-122/PJ/2006. Dalam peraturan ini, diatur juga tentang pengembalian kelebihan pembayaran PPN oleh WP Patuh. Namun, sesuai dengan tema dan judul skripsi ini, maka pembatasan pembahasan peraturan ini hanya pada pelaksanaan pengembalian kelebihan pembayaran PPN oleh pengusaha yang melakukan kegiatan tertentu.