

BAB II

TINJAUAN LITERATUR DAN METODE PENELITIAN

A. Tinjauan Literatur

1. Kebijakan Publik

a. Definisi Kebijakan Publik

Banyak ahli memberikan definisi tentang kebijakan publik. Salah satunya adalah Cochran memberikan definisi kebijakan publik sebagai : *Public Policy is the study of government decisions and actions designed to deal with matter of public concern* ⁴. Kebijakan publik adalah suatu studi tentang pengambilan keputusan yang dibuat oleh Pemerintah dan tindakan yang diambil oleh Pemerintah di dalam mengatasi suatu masalah publik. Sedangkan pengertian kebijakan publik yang dikemukakan oleh Dewey (1927) adalah sebagai berikut :

*“Public policy is the public and its problem. It is concerned with how issues and problems come to be defined and constructed and how they are placed on the political and policy agenda. But it is also the study of ‘how, why, and to what effect government pursue particular courses of action and inaction’ (Heidenheimer et al., 1990:3) or as Dye puts it, with ‘what governments do, why they do it, and what difference it makes’”*⁵

Definisi yang dikemukakan oleh Dewey ini lebih luas, bahwa kebijakan publik adalah publik dan masalahnya. Kebijakan publik memberi perhatian bagaimana suatu isu dan masalah yang ada didefinisikan dan diposisikan serta bagaimana masalah tersebut ditempatkan dalam suatu agenda politik dan kebijakan. Selain itu kebijakan publik juga merupakan suatu studi tentang bagaimana, mengapa dan apa akibat tindakan yang dibuat oleh Pemerintah tersebut jika melakukan suatu tindakan dan jika tidak melakukan suatu tindakan. Studi Donald Rotchild dan Robert Curry menjelaskan hubungan antara kepentingan individu dengan kepentingan publik. Di dalam perspektif

⁴ Charles L. Cochran and Eloise F. Malone, *Public Policy Perspectives & Choices* Second Edition, McGraw-Hill College, 1999, hlm 1.

⁵ Wayne Parsons and Edward Elgar, *Public Policy An introduction to the theory and practice of policy analysis*, Cheltenham, UK. 1995, hlm XV.

masyarakat Indonesia kepentingan individu dianggap buruk dan bertentangan dengan kepentingan publik.⁶ Kebijakan publik itu sendiri berisi keputusan politik dalam menerapkan program untuk mencapai suatu tujuan sosial seperti yang dikemukakan oleh Cochran yaitu : *“public policy consists of political decisions for implementing programs to achieve societal goals”*.⁷ Artinya suatu kebijakan publik berisi suatu program atau tindakan untuk mencapai suatu tujuan sosial.

Lalu bagaimana hubungan antara kebijakan publik dengan perekonomian suatu Negara. Hampir semua kebijakan publik yang dibuat berefek terhadap bisnis seperti pendapat Buchholz berikut ini : *“Most public policy that affects business”*⁸. Pada dasarnya suatu proses politik dan ekonomi tidak bisa dipisahkan sendiri-sendiri hal tersebut dikemukakan oleh Ordeshook berikut ini :

*“That political and economic processes cannot be separated seems self-evident. Markets are regulated by the coercive institutions of the state, and the state dictates the supply of that most efficient accounting of exchange-money.”*⁹

Baik atau buruknya pelayanan yang diberikan menggambarkan prestasi dan kredibilitas dari aparatur pemerintahan. Pemerintah yang baik selalu berupaya untuk memberikan pelayanan yang prima kepada rakyatnya, aparat perpajakan merupakan salah satu bagian dari Pemerintah, untuk itu aparat perpajakan juga harus dapat memberikan pelayanan kepada Wajib Pajak dengan sebaik-baiknya. Ada sepuluh faktor yang menentukan kualitas pelayanan menurut Parasuraman, yaitu : a) *reliability*, artinya termasuk konsistensi *performance* dan *dependability*, b) *responsiveness* artinya pro aktif dalam memperhatikan keinginan dan kesiapan pegawai dalam menyelenggarakan pelayanan, c) *competence* artinya mempunyai keahlian dan pengetahuan yang diperlukan. d) akses artinya luwes dalam pendekatan

⁶ Didik J. Rachbini, *Ekonomi Politik Paradigma dan Teori Pilihan Publik*, Jakarta, Ghali Indonesia, Mei 2002

⁷ Charles L. Cochran, *Op.cit*, hal 5

⁸ Rogene A. Buchholz, *The Essentials Of Management Series Second Edition*, 1990 By Prentice-Hall, Inc, hlm 119.

⁹ Peter C. Ordeshook, *The Emerging Discipline of Political Economy In Perspectives On Positive Political Economy* Edited By James E.Alt and Kenneth A.Shepsle, Cambridge University Press, 1990, hlm 9.

dan hubungan dengan yang dilayani, e) keramahan, f) komunikasi yang lancar dengan pelanggan, g) kredibilitas yang baik dalam memberikan layanan, h) keamanan, i) memahami keinginan pelanggan, dan j) *tangible* artinya ada sesuatu yang berwujud yang dapat diberikan kepada pelanggan.¹⁰ Sedangkan ahli kebijakan yang lain menyatakan persyaratan untuk berjalannya kebijakan publik yang efektif membutuhkan pengetahuan, keahlian, pengalaman dan tingkah laku, seperti yang dijelaskan oleh Buchholz :*“Steckmest describes the qualifications that are needed to operate effectively in the public policy arena as follow : knowledge, skill, experience, attitude.”*¹¹

b. Proses Kebijakan Publik

Kebijakan publik yang dikeluarkan oleh Pemerintah biasanya melalui suatu proses. Proses ini dimulai dari adanya masalah yang mengganggu kepentingan umum atau adanya dorongan dari suatu kelompok yang berkepentingan. Agar suatu isu atau masalah dapat terangkat ke permukaan, maka kelompok kepentingan harus dapat meraih perhatian publik sehingga menjadi satu kekuatan pendorong yang kuat. Ada berbagai cara untuk menggambarkan proses kebijakan publik yang lengkap, salah satunya menurut Anderson, Brady, and Bullock bahwa ada 6 tingkatan yang harus dilalui dalam proses kebijakan publik yaitu :

1) *Problem formation*, yang dimaksud dengan formasi masalah adalah tidak semua masalah menjadi perhatian Pemerintah sehingga masalah tersebut tidak menjadi agenda Pemerintah, untuk mencapai hal tersebut membutuhkan berbagai cara dan semua itu tergantung kepada kekuatan, status, dan jumlah orang di dalam kelompok kepentingan tersebut, sehingga makin besar jumlah orang maka semakin didengarlah masalah tersebut; 2) *policy agenda*, agenda kebijakan ini dipengaruhi oleh kepemimpinan politik yang kalau di Amerika Serikat sosok presiden Amerika Serikat sangatlah penting dalam menentukan suatu agenda kebijakan; 3) *policy formulation*, di

¹⁰ Parasuraman dan Gronross dikutip dari Tesis Dwi Budi Rahayu tentang “Hubungan Antara Kualitas Layanan Perpajakan Dengan Ketaatan Wajib Pajak, Jakarta 2003, hlm 60.

¹¹ Rogene A. Buchholz, *The Evolution of Public Policy As A New Dimension of Management in The Essentials of Public Policy For Management Second Edition*, Prentice-Hall Essentials of Management Series, hlm 24.

dalam menyerap aspirasi yang berkembang dalam masyarakat (*public problem*) maka penyerapan aspirasi dari masalah public tersebut tidak otomatis secara bulat namun dibuat dan diformulasikan sedemikian rupa oleh lembaga kepresidenan dan para pembantunya; 4) *policy adoption*, kebijakan yang sudah diformulasikan tersebut kemudian di adopsi dalam kebijakan yang dibuat oleh Pemerintah; 5) *policy implementation*, kebijakan yang sudah di adopsi tersebut kemudian diterapkan khususnya oleh para birokrasi, selain itu pengadilan dan dewan perwakilan (*congress*) juga terlibat, keterlibatan pengadilan ialah untuk memberikan interpretasi atas kebijakan tersebut jika muncul keraguan atau pertanyaan; 6) *policy evaluation*, evaluasi kebijakan adalah tahap akhir dari proses kebijakan, evaluasi kebijakan bertujuan untuk menentukan apakah kebijakan dapat bekerja sebagaimana adanya, beberapa evaluasi dapat memberikan tambahan formulasi kebijakan untuk memperbaiki ketidak efisienan dalam penerapan kebijakan tersebut.¹²

Dunn membagi proses pembuatan kebijakan dalam 5 tahap sebagai berikut¹³ :

1. Penyusunan Agenda. Pada tahapan ini para pejabat yang dipilih dan diangkat menempatkan masalah pada agenda publik. Banyak masalah tidak disentuh sama sekali, sementara lainnya ditunda untuk waktu yang lama sebagai ilustrasi penyusunan agenda ini dapat digambarkan sebagai berikut : Legislator Negara dan kosponsornya menyiapkan rancangan undang-undang mengirimkan ke Komisi Kesehatan dan Kesejahteraan untuk dipelajari dan disetujui. Rancangan yang tidak terpilih akan berhenti di komite.
2. Formulasi Kebijakan. Pada tahapan ini para pejabat merumuskan alternative kebijakan untuk mengatasi masalah. Alternatif kebijakan melihat perlunya membuat perintah eksekutif, keputusan peradilan, dan tindakan legislative. Ilustrasi dari formulasi kebijakan sebagai berikut : Peradilan Negara Bagian mempertimbangkan pelarangan penggunaan tes kemampuan standar seperti SAT dengan alasan bahwa tes tersebut cenderung bias terhadap perempuan dan minoritas.
3. Adopsi Kebijakan. Pada tahapan ini alternatif kebijakan dipilih dengan dukungan mayoritas legislative, consensus di antara direktur lembaga, atau keputusan peradilan. Sebagai ilustrasi ialah dalam keputusan Mahkamah Agung pada kasus Roe.v Wade tercapai keputusan mayoritas bahwa wanita mempunyai hak untuk mengakhiri kehamilan melalui aborsi.

¹² Rogene A. Buchholz, *ibid*, hlm 120-121

¹³ William N. Dunn, *Pengantar Analisa Kebijakan Publik Edisi Kedua*, Gajah Mada University Press, 2003, hlm 26-29

4. Implementasi Kebijakan. Pada tahapan ini kebijakan yang telah diambil dilaksanakan oleh unit-unit administrasi yang memobilisasikan sumberdaya finansial dan manusia. Sebagai contoh bagian keuangan kota mengangkat pegawai untuk mendukung peraturan baru tentang penarikan pajak kepada rumah sakit yang tidak lagi memiliki status pengecualian pajak.
5. Penilaian Kebijakan. Pada tahapan ini unit-unit pemeriksaan dan akuntansi dalam pemerintahan menentukan apakah badan-badan eksekutif, legislatif, dan peradilan memenuhi persyaratan Undang-undang dalam pembuatan kebijakan dan pencapaian tujuan. Sebagai ilustrasi Kantor akuntan publik memantau program-program kesejahteraan social seperti bantuan untuk keluarga dengan anak tanggungan (AFDC) untuk menentukan luasnya penyimpangan / korupsi.

Di dalam membuat suatu kebijakan maka ada beberapa teori yang dikemukakan beberapa ahli, salah satunya dikenal dengan model pilihan rasional (*the rational choice model*) yang dikemukakan oleh Riker berikut ini :

“The rational choice model consists of the following element: 1) Actors are able to order their alternative goals, values tastes, and strategies; 2) Actors choose from available alternatives so as to maximize their satisfaction.”¹⁴

Hanya saja setiap pembuat kebijakan (*the policy maker*) dihadapkan pada masalah sulitnya menerapkan kebijakan ekonomi yang efisien, hal ini dikemukakan Zajac berikut ini : *“.....the problems facing the policy maker who might try to implement economically efficient policies of regulation and government intervention.”¹⁵*

c. Kebijakan Ekonomi

Para ahli ekonomi khususnya yang menganut azas liberalisme percaya bahwa perekonomian suatu Negara akan mencapai tujuannya dengan memanfaatkan semua sumber daya yang ada (*full employment*), stabilitas harga dan tingkat produktifitas maksimum dapat dicapai tanpa adanya intervensi pemerintah. Namun setelah terjadinya depresi ekonomi di Amerika Serikat tahun 1930 terjadinya perubahan pandangan terhadap

¹⁴ William H.Riker, Political Science and Rational Choice In Perspective On Positive Political Economy, Edited By James E.Alt and Kenneth A. Shepsle, Cambride University Press, 1990, hlm 172

¹⁵ Edward E.Zajac, Political Economy of Fairness, London, MIT Press, 1995, hlm 173

perlu intervensi pemerintah seperti yang dikemukakan oleh Cochran berikut ini :

“On of the mayor effects of the New Deal was that is signified a fundamental change in the role of government in American society. For the first time government tried to change certain market structures to provide more socially acceptable outcomes for an economy in severe distress.”¹⁶

Intervensi atau kebijakan ekonomi yang dibuat oleh Pemerintah umumnya disesuaikan dengan sistem ekonomi Negara tersebut. Semakin liberal perekonomiannya maka semakin sedikit intervensi yang dilakukan oleh Pemerintah tersebut. Hal ini serupa juga dikemukakan oleh Arifin dan J. Rachbini berikut ini :

“Kebekerjaan suatu sistem ekonomi dan proses politik merupakan dua sisi dari mata uang, sehingga disiplin ilmu ekonomi dan ilmu politik tidak dapat dipisahkan begitu saja. Apapun bentuk suatu Negara, apabila dua orang merasa memperoleh manfaat dengan melakukan pertukaran, suatu pasar walaupun pada tingkat primitive dapat terjadi. Akan tetapi pasar harus di-governed dalam suatu sistem kekuatan kelembagaan yang bernama Negara.....”¹⁷

Di Amerika Serikat sendiri Pemerintahannya juga melakukan intervensi seperti yang dilakukan oleh Bank Sentral Amerika Serikat atau The Fed. Bentuk intervensi yang dilakukan oleh The Fed ialah dengan mengatur jumlah uang yang beredar. Ada 3 metode yang digunakan untuk mengatur jumlah uang yang beredar seperti yang dijelaskan oleh Cochran berikut ini :

“The Fed has three methods to control the supply of money: (1) it can change the reserve requirements (by raising or lowering the amount of reserves that bank must keep on hand as a percentage of total deposits), (2) it can change the discount rate (the interest rate the Fed charges members banks when they borrow from the Fed), and (3) its most important tool - it can change the amount to reserves in member banks by buying or selling government bonds in open market operations.”¹⁸

Kebijakan ekonomi yang lain selain pengendalian jumlah uang beredar adalah kebijakan perpajakan (*taxes policy*). Kedua kebijakan tersebut baik

¹⁶ Charles L Cochran, Op.cit., hlm 158-159

¹⁷ Bustanul Arifin dan Didik J.Rachbini, Ekonomi Politik dan Kebijakan Publik, Jakarta, Grasindo, 2001, hlm 1.

¹⁸ Charles L. Cochran, Op.,cit hlm 164-165

kebijakan suku bunga maupun kebijakan fiskal merupakan bagian dari kebijakan moneter. Kebijakan moneter khususnya dalam bidang pajak bukan hal yang baru di Amerika Serikat. Namun ide untuk menggunakan pajak sebagai alat pengendalian kebijakan ekonomi merupakan hal yang baru. Hal tersebut dikemukakan oleh Cochran sebagai berikut :

*"The idea of monetary policy was not entirely new in the 1930s, but the idea about the use of taxes and national budgets as management tools of economy policy to counter economic cycles of boom and bust was new."*¹⁹

Kebijakan yang berkenaan dengan pajak tidak bisa dilepaskan dengan kebijakan dalam bidang ekonomi secara keseluruhan, kebijakan pajak bisa mempengaruhi tingkat pertumbuhan ekonomi suatu Negara termasuk Negara besar seperti Amerika Serikat. Seperti yang dikemukakan oleh Jorgenson berikut ini :

*"Tax policy for saving and investment is critical for stimulating U.S. economic growth because investment is the most important source of growth. To achieve a more satisfactory growth performance, the tax burden on investment must be reduced substantially."*²⁰

Dengan demikian kebijakan pajak yang diterapkan di Amerika Serikat mempengaruhi investasi dan tingkat pertumbuhan ekonomi Negara tersebut, sehingga untuk meningkatkan pertumbuhan ekonomi maka beban pajak atas investasi tersebut harus dikurangkan secara substansial.

d. Kebijakan Publik Yang Efektif (*The Effective Public Administration*)

Agar suatu kebijakan yang dibuat oleh Pemerintah mencapai sasarannya maka kebijakan tersebut harus dapat berjalan secara efektif, sebelum membahas lebih lanjut mengenai maksud dari kebijakan yang efektif, maka ada baiknya mengetahui terlebih dahulu pengertian kebijakan yang efektif tersebut. Ada banyak ahli yang mendefinisikan arti efektif tersebut. Salah satunya adalah Drucker seperti yang dikutip oleh Perry yaitu :

¹⁹ Ibid, hlm 168-169

²⁰ Dale W. Jorgenson, The Economic Impact of Fundamental Tax Reform, In Frontiers of Tax Reform Edited By Michael J. Boskin, hlm 181

*“effectives is to get the right things done”*²¹. Sedangkan Boyatzis (1982,p.12) seperti yang dikutip oleh Perry menyatakan bahwa :

*“Effective performance of the job is the attainment of specific result (i.e., outcomes) required by the job through specific actions while maintaining or being consistent with policies, procedures, and conditions of the organizational environment.”*²²

Lalu setelah mengetahui definisi dari efektif tersebut, apa saja yang membuat kebijakan tersebut menjadi efektif. Ada banyak faktor yang membuat suatu kebijakan berjalan efektif. Perry menyatakan ada tujuh (7) faktor yang mempengaruhi efektifitas kebijakan yaitu :

“..... many factors that influence a public administrator’s effectiveness. Seven stand out : technical skills, human skills, conceptual skills, responsiveness to democratic institutions, focus on result (including the moral consequences of one’s actions), networking ability, and balance.”

“..... banyak faktor yang mempengaruhi efektifitas kebijakan publik. Tujuh faktor tersebut adalah : kemampuan teknik, kemampuan kemanusiaan, kemampuan konsep, tanggung jawab kepada institusi demokrasi, fokus terhadap hasil, kemampuan jaringan kerja, dan keseimbangan.”

e. Analisis Kebijakan dan Evaluasi Kebijakan

Perkembangan masalah yang dihadapi oleh suatu Negara dewasa ini semakin kompleks dan luas untuk mengatasi masalah yang timbul tersebut Pemerintah mengeluarkan suatu kebijakan. Kebijakan yang dikeluarkan oleh Pemerintah tersebut harus dianalisa untuk mengetahui efektifitas dan juga kendala yang muncul, untuk itu analisa kebijakan yang dibuat juga didesain sedemikian rupa yang meliputi semua aspek yang mempengaruhi baik langsung maupun tidak langsung terhadap masalah tersebut. Sebelum membahas lebih lanjut atas analisa kebijakan, perlu diketahui definisi evaluasi menurut para ahli, salah satunya adalah Cronbach berikut ini *“....we*

²¹ James L. Perry, Handbook Of Public Administration, Josses-Bass Inc. Publisher, San Fransisco, 1989, hlm 619

²² Ibid

*may define evaluation broadly as the collection and use of information to make decisions about an educational program”.*²³

Setiap kebijakan yang dibuat oleh Pemerintah pasti mempunyai maksud dan tujuan. Untuk dapat menilai apakah suatu kebijakan yang dibuat Pemerintah mencapai sasaran atau tidak, tentunya harus diukur. Untuk itu di dalam menilai suatu implementasi kebijakan maka ada dua (2) cara yang dapat digunakan yaitu analisa kebijakan (*policy analisis*) dan evaluasi kebijakan (*policy evaluation*). Untuk lebih jelasnya maka akan dibahas secara lebih mendalam kedua cara tersebut.

1). Analisa Kebijakan (*Policy Analisis*)

Sebelum membahas lebih lanjut, maka ada baiknya mengetahui definisi dari analisa kebijakan (*policy analisis*) menurut para ahli, salah satunya adalah menurut Rosenbloom yaitu :

*“Policy analisis considers the extent to which a policy achieves its objectives. It also assess how the process through which the policy is implemented contributes to the achievement of such objectives”*²⁴

Definisi analisa kebijakan menurut Elgar adalah sebagai berikut :

“ this common focus has meant that the analisis of policies and problems has increasingly taken on a multidisciplinary character. In this book we include a variety of academic disciplines under the remit of policy analisis. These include political science and philosophy, economics, psychology, sociology.”

Analisa kebijakan mempertimbangkan bagaimana kebijakan mencapai tujuannya dan juga menilai bagaimana proses yang harus dilalui di mana kebijakan diterapkan memberikan kontribusi untuk mencapai tujuan-tujuan tersebut. Sedangkan tujuan dari dibuatnya analisis kebijakan menurut Dunn ialah :

²³ Lee J.Cronbach, Course Improvement Through Evaluation In Evaluation Model , Viewpoints on Educational And Human Service Evaluation by George F.Madaus,Michael S.Scriven,Daniel L.Stufflebeam.

²⁴ David H. Rosenbloom & Deborah D. Golman, Public Administration Understanding Management, Politics, And Law In The Public Sector Second Edition, Random House, New York, hlm 319.

“analisis kebijakan dilakukan untuk menciptakan, secara kritis menilai, dan mengkomunikasikan pengetahuan yang relevan dengan kebijakan dalam satu atau lebih tahap proses pembuatan kebijakan. Tahap-tahap tersebut mencerminkan aktivitas yang terus berlangsung yang terjadi sepanjang waktu. Setiap tahap berhubungan dengan tahap berikutnya, dan tahap berikutnya (penilaian kebijakan) dikaitkan dengan tahap pertama (penyusunan agenda), atau tahap di tengah, dalam lingkaran aktivitas yang tidak linear.”²⁵

Di dalam melakukan analisa kebijakan, sangatlah penting mempergunakan pendekatan-pendekatan yang tepat sehingga dapat mengetahui permasalahan dan juga kelebihan dari kebijakan tersebut. Ada beberapa pendekatan yang diajukan oleh para ahli di antaranya menurut Rosenbloom yaitu di dalam melakukan pendekatan untuk menganalisa kebijakan publik kadang kala berguna untuk membedakan antara hasil kebijakan (*policy output*), dan pengaruh kebijakan (*policy impact*) walaupun hal tersebut saling terkait namun untuk alasan penelitian keduanya dapat dipisahkan untuk menghindari kebingungan. Sebelum membahas lebih lanjut mengenai analisa kebijakan ada baiknya mengetahui terlebih dahulu pengertian dari hasil kebijakan menurut Rosenbloom adalah :

*“Policy Outputs are extremely important in politics and administration. They are statements of the goals of the polity and are prerequisites to the attainment of these through administrative action. The outputs themselves do not tell us very much about actual performance or the achievement of stated objectives. The outputs are essentially activities. It is hoped that they are positively relative to the effective achievement of a policy objective”.*²⁶

Hasil kebijakan sangat penting di dalam politik dan administrasi. *Output* tersebut adalah pernyataan mengenai tujuan politik dan prasarat untuk mencapai hasil melalui langkah-langkah administratif. *Output* itu sendiri tidak menceritakan berapa banyak tindakan yang harus dilakukan untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan. *Output* adalah aktifitas utama. Di mana diharapkan hal tersebut mempunyai hubungan yang positif dengan pencapaian efektif dari tujuan kebijakan itu sendiri.

²⁵ William N. Dunn. Op.cit., hal 23

²⁶ David H. Rosenbloom, Understanding Management Politics, And Law In The Public Sector, Random House, New York, hlm 322-323

Menurut Dunn ²⁷: metodologi analisis kebijakan merupakan gabungan lima (5) prosedur umum yang lazim digunakan dalam pemecahan masalah manusia yaitu definisi (perumusan masalah), prediksi (peramalan), preskripsi (rekomendasi), deskripsi (pemantauan), dan evaluasi (evaluasi). Kelima prosedur analisis kebijakan tersebut dapat dijabarkan lebih lanjut sebagai berikut :

1. Perumusan Masalah. Perumusan masalah dapat memasok pengetahuan yang relevan dengan kebijakan yang mempersoalkan asumsi-asumsi yang mendasari penyusunan agenda (*agenda setting*). Perumusan masalah dapat membantu menemukan asumsi-asumsi yang tersembunyi, mendiagnosis penyebab-penyebabnya, memetakan tujuan-tujuan yang memungkinkan memadukan pandangan-pandangan yang bertentangan, dan merancang peluang-peluang kebijakan yang baru.
2. Peramalan. Peramalan dapat menyediakan pengetahuan yang relevan dengan kebijakan tentang masalah yang akan terjadi di masa mendatang sebagai akibat dari diambilnya alternatif, termasuk tidak melakukan sesuatu. Ini dilakukan dalam tahap formulasi kebijakan. Peramalan dapat menguji masa depan yang plausibel, potensial, dan secara normative bernilai, mengestimasi akibat dari kebijakan yang ada atau yang diusulkan, mengenali kendala-kendala yang mungkin terjadi dalam pencapaian tujuan, dan mengestimasi kelayakan politik (dukungan dan oposisi) dari berbagai pilihan.
3. Rekomendasi. Rekomendasi membuahakan pengetahuan yang relevan dengan kebijakan tentang manfaat atau biaya dari berbagai alternatif yang akibatnya di masa mendatang telah diestimasi melalui peramalan. Ini membantu pengambil kebijakan pada tahap adopsi kebijakan. Rekomendasi membantu mengestimasi tingkat risiko dan ketidakpastian, mengenali eksternalitas dan akibat ganda, menentukan kriteria dalam pembuatan pilihan, dan menentukan pertanggungjawaban administratif bagi implementasi kebijakan.
4. Pemantauan. Pemantauan (monitoring) menyediakan pengetahuan yang relevan dengan kebijakan tentang akibat dari kebijakan yang diambil sebelumnya. Ini membantu kebijakan pada tahap implementasi kebijakan. Banyak badan secara teratur memantau hasil dan dampak kebijakan dengan menggunakan berbagai indikator kebijakan di bidang kesehatan, pendidikan, perumahan, kesejahteraan, kriminalitas, dan ilmu dan teknologi. Pemantauan membantu menilai tingkat kepatuhan, menemukan akibat-akibat yang tidak diinginkan dari kebijakan dan program, mengidentifikasi hambatan dan rintangan implementasi, dan menemukan letah pihak-pihak yang bertanggung jawab pada setiap tahap kebijakan.

²⁷ William N. Dunn, Op. cit., hal 21-29

5. Evaluasi. Evaluasi membuahakan pengetahuan yang relevan dengan kebijakan tentang ketidaksesuaian antara kinerja kebijakan yang diharapkan dengan yang benar-benar dihasilkan. Jadi ini membantu pengambilan kebijakan pada tahap penilaian kebijakan terhadap proses pembuatan kebijakan. Evaluasi tidak hanya menghasilkan kesimpulan mengenai seberapa jauh masalah telah terselesaikan, tetapi juga menyumbang pada klarifikasi dan kritik terhadap nilai-nilai yang mendasari kebijakan, membantu dalam penyesuaian dan perumusan kembali masalah.

Dikarenakan luasnya analisa kebijakan seperti yang diuraikan oleh Dunn, maka fokus dan titik berat dari tesis ini ada pada implementasi kebijakan, untuk menilai hasil dan dampak dari kebijakan tersebut, serta efek samping dari kebijakan tersebut, selain itu untuk mengetahui dan mengidentifikasi hambatan dan rintangan atas implementasi kebijakan serta untuk mengetahui siapa yang paling bertanggung jawab atas implementasi kebijakan tersebut.

Definisi dari pengaruh kebijakan (*policy impact*) menurut Rosenbloom adalah :

“Policy impacts by contrast are concerned with performance : What effect is the policy output having on the intended target? Is the objective being achieved? If not, what not? If so, is achievement related to administration? At what cost? With what side effects?”²⁸

Maksudnya analisa kebijakan mempertimbangkan untuk mengembangkan bagaimana suatu kebijakan mencapai sasarnya. Atau dengan kata lain analisa kebijakan juga menilai bagaimana proses kebijakan yang diterapkan tersebut berkontribusi terhadap pencapaian tujuan tersebut.

2). Evaluasi Kebijakan (*Policy Evaluation*)

Bagaimana sebenarnya sejarah dan perkembangan atas evaluasi kebijakan (program), ternyata evaluasi program ini dilihat sebagai fenomena baru, hal ini dikemukakan oleh Madaus, Stufflebeam, and Scriven berikut ini :

²⁸ David H. Rosenbloom Op.,cit, hlm 323

“Program evaluation is often mistakenly, viewed as a recent phenomenon. People date its beginning from the late 1960s with the infusion by the federal government of large sums of money into a wide range of human service programs, including education.”²⁹

Pengertian dari evaluasi kebijakan (*policy evaluation*) menurut Rosenbloom ialah :

“In the context of public administration, policy evaluation focuses on whether implementation maximizes appropriate values. The managerial, political, and legal perspectives tend to agree that implementation can be problematic if it allows too much discretionary authority to individual administrators.”³⁰

Dalam konteks administrasi publik, evaluasi kebijakan terfokus atas apakah penerapan kebijakan tersebut memaksimalkan nilai-nilai yang diutamakan. Managerial, politik, dan perspektif legal yang menyetujui penerapan kebijakan tersebut dapat menjadi masalah jika membiarkan terlalu banyak diskresi kekuasaan terhadap administrator individu.

Suatu program yang dibuat umumnya berdasarkan atas asumsi yang digunakan di dalam rencana (*design*) untuk mencapai tujuan akhir yang spesifik, seperti yang diungkapkan oleh Weiss and Rein berikut ini :

“The underlying assumption is that action programs are designed to achieve specific ends and that their success can be established by demonstrating cause-effect relationships between the programs and their aims”³¹

Di dalam melakukan suatu evaluasi atas kebijakan (program) maka ada beberapa pendekatan alternatif, nilai utama dari pendekatan alternatif tersebut sebenarnya untuk mengetahui kekuatan dan kelemahan dari kebijakan tersebut. Hal ini dikemukakan oleh Stufflebeam and Webster berikut ini :

“Scientifically, such a review can help evaluation researchers to identify issues, assumptions, and hypotheses that should be

²⁹ George F. Madaus, Daniel Stufflebeam, and Michael S. Scriven, Program Evaluation, In Evaluation Models Viewpoint on Educational and Human Services Evaluation, Kluwer-Nijhoff Publishing, hlm 3

³⁰ David H. Rosenbloom, Op.,cit hlm 323

³¹ Robert S. Weiss and Martin Rein, The Evaluation of Broad-Aim Programs: Experimental Design, Its Difficulties, and An Alternative, In Evaluation Models Viewpoint on Educational and Human Services Evaluation, Kluwer-Nijhoff Publishing, hlm 143

assessed. However, a main value in studying alternative approaches is not to enshrine any of them; on the contrary, the purpose is to discover their strengths and weaknesses and to obtain direction for devising better approaches.”³²

2. Pajak Pertambahan Nilai

a. Pajak Atas Konsumsi

Seperti diketahui bahwa dalam memungut pajak, Pemerintah dihadapkan pada pilihan atas dasar pemungutan pajaknya (*tax base*) yaitu antara pajak penghasilan atau pajak konsumsi. Kedua pilihan dasar pajak tersebut mempunyai konsekuensi masing-masing hal tersebut dikemukakan oleh Devereux berikut ini :

“There are two main contenders for the optimal tax base (although all real-world tax systems have so far been a mixture of the two) : comprehensive income or expenditure. A Comprehensive income tax aims to tax all income, including any change in wealth as it accrues: this is equivalent to taxing current expenditure (or consumption) plus the net change in wealth. By contrast an expenditure tax would not seek to tax the change in wealth; equivalently it would not seek to tax the return to saving.”³³

Sebelum membahas mengenai pajak atas konsumsi, maka perlu diketahui terlebih dahulu apa yang dimaksud dengan konsumsi menurut Slemrod berikut ini : *“Consumption is just economists’ language for what people do when they use up goods and services.”³⁴* Pajak atas konsumsi (*taxing consumption/expenditure*) sudah lama menjadi perhatian para ahli perpajakan seperti yang dinyatakan oleh Escolano :

“The possibility of a direct tax on personal consumption expenditures has attracted the attention of many economist, at least since John Stuart Mill. Almost always, it has been proposed as an alternative to

³² Daniel L. Stufflebeam and William J. Webster, *An Analysis of Alternative Approaches To Evaluation*, In *Evaluation Models Viewpoint on Educational and Human Services Evaluation*, Kluwer-Nijhoff Publishing, hlm 24

³³ Michael P. Devereux, *The Economics of Tax Policy*, Oxford University Press, 1996, hlm 9

³⁴ Joel Slemrod and Jon Bakita, *Taxing Ourselves, A Citizen’s Guide to the Great Debate Over Tax Reform*, London, MIT Press 1996, hlm 167

*income taxation or, more specifically, as a substitute for the personal income tax.*³⁵

Menurut Sukardji “Pajak atas konsumsi adalah pajak yang dikenakan atas pengeluaran yang ditujukan untuk konsumsi”. Ada dua pendekatan yang digunakan dalam membedakan pajak atas konsumsi menurut Due dan Friedlaender seperti dikutip Sukardji yaitu :

1. Pendekatan langsung-pajak atas pengeluaran (*expenditure tax*), yaitu pajak yang berlaku bagi seluruh pengeluaran untuk konsumsi yang merupakan hasil penjumlahan seluruh penghasilan dikurangi pengeluaran untuk tabungan dan pembelian aktiva.
2. Pendekatan tidak langsung atau pendekatan pajak komoditi, yaitu pajak dikenakan atas penjualan komoditi yang dipungut terhadap pengusaha yang melakukan penjualan. Pajak ini kemudian dialihkan kepada pembeli selaku pemikul beban pajak.³⁶

Jika dibandingkan dengan pajak penghasilan, maka pajak atas konsumsi mempunyai kelebihan-kelebihan, secara teoritis minimal ada dua kelebihan yaitu : kelebihan pertama *consumption-based taxation* adalah lebih efisien secara ekonomis dibandingkan dengan *income-based taxation*. Pendapat ini sesuai dengan yang dikemukakan oleh Escolano sebagai berikut : “*Economic efficiency is commonly regarded as one of the main advantages of a consumption tax vis-à-vis an income tax.*”³⁷ *Income based-taxation* dikenakan langsung terhadap penghasilan begitu penghasilan tersebut diterima atau diperoleh wajib pajak. Hal ini menyebabkan jumlah uang yang dimiliki oleh Wajib Pajak untuk ditabung menjadi berkurang, berarti mengurangi potensi penghasilan yang bisa diterima oleh Wajib Pajak di masa akan datang (dari penghasilan bunga). Kelebihan kedua dan termasuk isu paling kontroversial adalah pendapat bahwa *consumption based-taxation* lebih adil dibandingkan *income-based taxation* karena akar permasalahan

³⁵ Julio Escolano, *Taxing Consumption/Expenditure Versus Taxing Income* In ,Tax Policy Handbook, Edited By Parthasarathi Shome, Tax Policy Division Fiscal Affair Department, International Monetary Fund, Washington, D.C. 1995, hlm 50

³⁶ Untung Sukardji, *op.cit*, hal 5

³⁷ Julio Escolano, *Taxing Consumption/Expenditure Versus Taxing Income* In Tax Policy Handbook, Edited By Parthasarathi Shome, Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, Washington, D.C 1995, hlm 50.

berada di konsep yang mendasar, yaitu bagaimana menentukan *ability-to-pay*.³⁸ Hal tersebut dinyatakan oleh Escolano berikut ini : *“Perhaps the most controversial issues concerning the choice of consumption as a base for direct taxation are related to its equity implications.”*³⁹

Pada prakteknya penerapan pajak konsumsi/pajak penjualan (*sales tax*) mengundang banyak perdebatan di seluruh dunia termasuk di Amerika Serikat, usul penerapan pajak penjualan ini adalah untuk menggantikan pajak penghasilan federal (*federal income taxes*) yang menyebabkan penurunan tingkat pertumbuhan ekonomi Negara tersebut, selain karena rumitnya sistem pajak yang sekarang berlaku. Ada beberapa keunggulan dari pajak penjualan ini sekaligus mempunyai potensi masalah seperti yang dikemukakan oleh Moore yaitu :

*“The national sales tax has the virtue of being simple, nonintrusive, visible, flat, and economically efficient. But there are potential political problems with a national sales tax as well. One of these is that a sales tax is said to be regressive. Another is that a sales tax of more than 15 percent is said to encourage large-scale evasion. And a third potential problem is that the sales tax may not be a replacement but rather an add-on to the current income tax.”*⁴⁰

b. Pajak Pertambahan Nilai

Pajak pertambahan nilai merupakan salah satu jenis pajak penjualan (*sales tax*) yang dikembangkan oleh para ahli perpajakan. Munculnya pajak pertambahan nilai ini tidak terlepas dari adanya kekurangan pajak penjualan (*sales tax*) yaitu timbulnya efek pajak berganda seperti yang dikemukakan oleh Mc Morran berikut ini :

“Cascading my result in distortions in relative prices by causing the effective tax rate on final sales of various goods and service to be different from statutory rates. Cascading may also result in an

³⁸ Haula Rosdiana Dan Rasin Tarigan, op.cit., hlm 159.

³⁹ Julio Escolano, Op.cit., hlm 51

⁴⁰ Sthephen Moore, The Economic and Civil Liberties Case for A National Sales Tax, In Frontiers of Tax Reform Edited By Michael J.Boskin, hlm 117

*increase in the cost of capital to businesses when taxes cascade on capital inputs, distorting productive efficiency*⁴¹

Salah satu keunggulan pajak pertambahan nilai dibandingkan dengan pajak penjualan yang berlaku di Amerika Serikat dikemukakan oleh McLure, Jr. berikut ini : *“..... In its domestic impact, vat is expected to free economy from distortions resulting from present tax.”*⁴² Selain itu efek positif dari penerapan pajak pertambahan nilai ialah :

*“It is argued that the rate of saving would be higher under vat and that there would be more risk taking and investment. In support of substituting a value added tax for the corporation income, it is noted that the countries of Europe which have experienced rapid economic growth in the post war period rely relatively more heavily upon indirect taxes, including value added taxes, that United States does.”*⁴³

Ada beberapa definisi Pajak Pertambahan Nilai menurut beberapa ahli perpajakan yaitu sebagai berikut :

Menurut Tait :

*“ 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)”*⁴⁴

Definisi pertambahan nilai menurut Veseth adalah : “Nilai tambah adalah ukuran dari hasil kegiatan ekonomi dan penghasilan. Ini digambarkan oleh perbedaan antara nilai pembelian dan penjualan”⁴⁵. Adapun definisi Pajak Pertambahan Nilai menurut Metcalf ialah :

⁴¹ Ronald T. McMorran, Mechanism to Alleviate Cascading, In Tax Policy Hand Book, Edited By Parthasarathi Shome, Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, Washington. D.C, 1995, hlm 81

⁴² Charles E. McLure, Jr, Economic Effects of Taxing Value Added In Broad-Based Taxes: New Options and Sources Edited By Richard A. Musgrave, The John Hopkins University Press, Baltimor and London, 1972, hlm 156

⁴³ Charles E. McLure, Jr. Ibid, hlm 175

⁴⁴ Alan A. Tait, Value Added Tax, International Practice and Problems, International Monetary Fund, Washington, D.C. 1998, hlm 4.

⁴⁵ Dikutif dari Tesis Liberti Pandiangan tentang “Penghitungan Potensi Pajak Pertambahan Nilai Dengan Addition Method Di Indonesia” Jakarta, 2000, hlm 35.

“A Value-added tax (VAT) taxes the value added in production through the various stages of production. Value added is simply the difference between the value of the goods (or service) sold and the value of goods (or service) purchased as intermediate inputs.”⁴⁶

Lalu setelah mengetahui definisi pajak pertambahan nilai dan pajak penjualan, apa sebenarnya perbedaan di antara kedua jenis pajak tersebut. Ada banyak perbedaan yang membedakan antara pajak penjualan dengan pajak pertambahan nilai seperti yang dikemukakan McMorran berikut ini :

“There are many differences between a single stage sales tax and a VAT. These differences relate to administrative and operational aspects of the two types of taxes. These aspects affect administration and compliance costs, tax evasion, and the timing of revenue flows to the treasury. Another issue is the treatment of service.”⁴⁷

Perbedaan antara PPN dengan pajak penjualan di tingkat pengecer (the retail sales tax) menurut Due ialah

“The differences between them, and thus the relative merits of each, therefore center on compliance and administrative aspects, on the question of whether the coverage of the two can be equally well established in conformity with the objectives, and on the applicability of the assumption of full forward shifting to each tax”⁴⁸

Perdebatan antara penerapan pajak pertambahan nilai (PPN) dengan pajak penjualan ditingkat pengecer difokuskan pada : “1) *relative administrative costs of government and compliance costs of traders*; 2) *tax evasion control*; 3) *coverage of services*; 4) *relief of producer goods from general consumption tax*.”⁴⁹

c. Legal Karakter Pajak Penjualan

⁴⁶ Gilvert E. Metcalf, The Role of a Value Added Tax in Fundamental Tax Report In Frontiers of Tax Reform Edited By Michael J. Boskin

⁴⁷ Ronald T. McMorran, A Comparison Between The Sales Tax and A VAT, In Tax Policy Hand Book, Edited By Parthasarathi Shome, Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, Washington. D.C, 1995, hlm 82

⁴⁸ John F. Due, The Case For The Use Of The Retail Form Of Sales Tax In Preference To The Value Added Tax In Broad-Based Taxes: New Options And Sources, Edited By Richard A. Musgrave, The John Hopkins University Press Baltimore and London, 1973, hlm. 205

⁴⁹ OECD, Taxing Consumption, 1988, hlm 38-39

Legal karakter adalah ciri-ciri atau *nature* suatu jenis pajak. Pemahaman tentang *nature* suatu jenis pajak akan menentukan atau memberikan konsekuensi bagaimana sebaiknya pajak tersebut harus dipungut. Legal Karakter menurut Terra adalah : “*Basically it means that the intrinsic nature of a tax should be the guiding principle in determining its consequences and not just the label, or the name of a tax*”⁵⁰

Jadi legal karakter dari pajak penjualan dapat dideskripsikan sebagai pajak tidak langsung atas konsumsi yang bersifat umum (*general indirect tax on consumption*). Sedangkan penjelasan legal karakter pajak penjualan menurut Rosdiana⁵¹ adalah sebagai berikut :

1. *General*

Pajak penjualan merupakan pajak atas konsumsi yang bersifat umum (*general*). Kata *general* (umum) inilah yang membedakannya dengan jenis pajak lainnya, yaitu *excise*. Artinya, Pajak penjualan dikenakan terhadap semua barang, sedangkan *excise* hanya dikenakan terhadap barang-barang tertentu saja. Karena bersifat umum inilah pajak penjualan dikenakan pada semua *private expenditure* sehingga tidak boleh ada diskriminasi atau perbedaan antara barang dan jasa karena keduanya merupakan pengeluaran. Dengan kata lain yang harus menjadi objek pajak penjualan adalah barang dan jasa.

2. *Indirect*

Pajak Penjualan merupakan pajak tidak langsung, sehingga beban pajaknya dapat dialihkan (*forward*) baik dalam bentuk *forward shifting* maupun *backward shifting*. Dengan kata lain tidak selalu harus konsumen yang memikul beban pajak penjualan.

3. *On Consumption*

Pajak penjualan merupakan pajak atas konsumsi, tanpa membedakan apakah konsumsi tersebut digunakan/habis sekaligus atau digunakan habis secara bertahap atau berangsur-angsur.

Pada awalnya pajak penjualan dipakai di banyak Negara, namun seiring berjalannya waktu ada efek negatif yang ditimbulkan atas penerapan pajak

⁵⁰ Ben Terra, *Sales Taxation : The Case of Value Added Tax In The European Community*, (Deventer-Boston, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988), hal 7.

⁵¹ Haula Rosdiana and Rasin Tarigan, *op.cit.*, hal 204-207

penjualan tersebut. Sebagai contoh di Amerika Serikat ada 2 (dua) alasan utama di dalam menolak penerapan pajak penjualan menurut Kotlikoff yaitu :

*“There are two main arguments against a proportional national sales tax. The first is that it would reduce the progressivity of the tax system. The second is that an immediate switch from the existing tax system to a national sales tax would lead to shifting of tax burdens toward older generations who pay a larger share of consumption taxes than they do of income taxes.”*⁵²

d. Legal Karakter Pajak Pertambahan Nilai

Kekurangan dari pajak penjualan ialah adanya dampak pajak berganda (*cascading effect*) yang mau tidak mau akan berakibat negatif terhadap perekonomian Negara tersebut. Berkaca dari dampak negatif pajak penjualan itulah kemudian lahir Pajak Pertambahan Nilai yang pertama kali diperkenalkan di Perancis tahun 1954⁵³. Lahirnya PPN ini berupaya memperbaiki / menghilangkan kekurangan pajak penjualan tersebut. Adapun legal karakter dari Pajak Pertambahan Nilai (PPN) ialah : *General Tax on Consumption, Indirect Tax, Neutral, Non Cumulative*

Legal karakter PPN yang bersifat *non cumulative* inilah yang merupakan keunggulan utama PPN dibandingkan pajak penjualan yang lama.

Sedangkan Sukardji⁵⁴ menjabarkan legal karakter PPN ini sebagai berikut :

- PPN merupakan pajak tidak langsung

Maksud dari pajak tidak langsung ini ialah : dilihat dari sudut pandang ekonomis beban pajak dapat dialihkan kepada pihak lain yaitu pihak yang akan mengkonsumsi barang dan jasa yang menjadi objek pajak, sedangkan jika dilihat dari sudut pandang yuridis tanggung jawab pembayaran pajak kepada kas Negara tidak berada di tangan pihak yang memikul beban pajak, namun kepada pihak yang secara administrasi ditugaskan untuk melakukan pemungutan PPN ini.

- Pajak Objektif

⁵² Kenneth J.Kies, *Saving and Consumption Taxation : The Federal Retail Sales Tax Example*

⁵³ David William, ‘Value Added Tax’, In *Tax Law Design and Drafting*, (Volume I; Washington DC : IMF, 1996, Victor Thuronyi Ed) hlm 164.

⁵⁴ Untung Sukardji, *Op.cit*, hal 19-25

Maksud pajak objektif ialah bahwa timbulnya kewajiban perpajakan timbul akibat adanya objek pajak. Kondisi subjek pajak tidak ikut menentukan. Pajak Pertambahan Nilai tidak membedakan antara konsumen berupa orang dengan badan, antara konsumen yang berpenghasilan tinggi maupun rendah, sepanjang mereka mengkonsumsi barang dan jasa yang sama maka dikenakan jumlah pajak yang sama.

- *Multi Stage Tax*

Artinya PPN dikenakan pada semua mata rantai jalur produksi dan distribusi barang. Demikian seterusnya sampai dengan penyerahan kepada konsumen akhir yang merupakan sasaran Pajak Pertambahan Nilai sebenarnya.

- *Indirect Subtraction Method (Credit Method/Invoice Method)*

Pajak yang dipungut oleh PKP Penjual atau Pengusaha Jasa Kena Pajak tidak secara langsung otomatis wajib dibayar ke kas Negara. PPN terutang yang wajib dibayar ke kas Negara merupakan hasil perhitungan antara PPN Masukan (PPN saat membeli) dengan PPN Keluaran (PPN saat menjual). Bila PPN Keluaran lebih besar dari PPN Masukan maka atas selisihnya harus disetorkan ke kas Negara.

- PPN adalah Pajak atas konsumsi umum dalam negeri

PPN hanya dikenakan atas konsumsi umum dalam negeri baik konsumsi barang kena pajak atau jasa kena pajak termasuk impor dari luar negeri.

- PPN bersifat netral

Sifat netralitas PPN disebabkan dua faktor yaitu :

- i. PPN dikenakan baik atas konsumsi barang maupun jasa kena pajak.
- ii. Dalam pemungutannya PPN dipungut berdasarkan azas tempat tujuan (*destination principle*).

- PPN tidak menimbulkan pengenaan pajak berganda

Dalam hal ini yang dikenakan pajak, hanya atas pertambahan nilai dari setiap mata rantai distribusi maka kekhawatiran terjadinya pajak berganda tidak akan terjadi, sehingga secara ekonomis akan membantu meningkatkan daya saing produk dalam negeri.

e. Pengusaha Kena Pajak (*Taxable Person*)

Definisi pengusaha kena pajak menurut Thuronyi ialah : “A person within the scope of VAT is usuall described as a taxable person”⁵⁵. Definisi *taxable person* menurut Schenk adalah :

“(1) a person who engages in a taxable or nontaxable transaction in connection with a business, and (2) a person who engages in a transaction described in section 4003(1)(3)”⁵⁶.

Definisi pengusaha kena pajak (*taxable person*) menurut Terra adalah :

“Taxable person means any person who independently carries out in any place any economic activity whatever the purpose or result of that activity. Thus, a global concept is applied. Any person may be a taxable person and therefore be entitled to recovery of input VAT”⁵⁷

Dari beberapa definisi tersebut maka dapat dijelaskan bahwa pengusaha kena pajak (*taxable person*) adalah orang atau badan yang melakukan kegiatan ekonomi secara independen apapun kegiatan tersebut...., atau orang yang berdasarkan peraturan perpajakan yang ada telah memenuhi syarat-syarat yang dijelaskan sebagai seorang pengusaha kena pajak.

f. Penyerahan Barang dan Jasa (*Supplies of Goods and Services*)

Pada dasarnya ruang lingkup penguasaan PPN sangatlah luas namun karena pertimbangan tertentu maka tidak semua objek tersebut dikenakan PPN. Hal ini dkemukakan oleh Salamun A.T berikut ini :

“Ruang lingkup penguasaan PPN sesungguhnya sangat luas, karena semua orang atau badan yang menghasilkan barang atau memberikan jasa dapat dikenakan pajak. Namun demikian, berdasarkan pertimbangan kepentingan pembangunan nasional, Pasal 4 ayat (2) UU PPN memberikan kewenangan kepada

⁵⁵ Victor Thuronyi, Op.cit, Chapter 6, hlm 14

⁵⁶ Alan Schenk, Op.cit, hlm 31

⁵⁷ Ben J.M. Terra and Peter J. Wattel, European Tax Law Second Edition, 1997, hlm 157

Pemerintah untuk mengatur memberlakukan PPN terhadap subjek-subjek pajak yang termasuk dalam ruang lingkup tadi.”⁵⁸

Penyerahan barang dan jasa merupakan suatu transaksi yang dilakukan oleh seseorang atau badan, basis penyerahan barang dan jasa ini sangatlah luas dan menjadi dasar dari objek PPN . Seperti yang dikemukakan oleh Thuronyi berikut ini : *“transactions are usually stated to be within the scope of VAT if they are “supplies or goods or services”.*⁵⁹ Definisi yang dikemukakan oleh Thuronyi ini sangat luas karena mencakup semua penyerahan barang dan jasa. Sedangkan definisi dari *supply of goods* adalah: *“supply of goods” is a transfer of the right to dispose of tangible movable property or of immovable property other than land”.*

Dalam prakteknya definisi penyerahan barang dan jasa ini dapat menimbulkan *dispute* antara Wajib Pajak dengan fiskus, apakah termasuk penyerahan kena pajak (*taxable supplies*) atau hanya penyerahan barang dan jasa biasa. Hal tersebut seperti yang dikemukakan oleh Thuronyi sbb :

“Some form of “business test” must be used. To avoid confusion with the “badges of trade” type tests in the income tax acts and to indicate that it is likely to be a wider concept, the term “taxable activity” might be used, as is the practice, again, in New Zealand. The sort of tests used includes the following:

- *Continuity. Supply should be made regularly and fairly frequently as part of a continuing activity. Isolated or single transactions will not usually be liable to vat.*
- *Value. The supplies should be for a significant amount; trivial, even if repeated, transactions would not usually count.*
- *Profit (in the Accounting Sense). Not necessary; after all, large concern can create substantial value added and pay large sums in wages, yet make no profit (many publicly owned firms do precisely this). Such firms should certainly pay vat.*
- *Active Control. Control should be in the hands of the supplier. He should be actively engaged in the “control or management of the assets concerned’ (including operation through an agent)*
- *Intra Versus Intertrade. Supplies should be to members outside the organization and not just between members of the organization.*

⁵⁸ Salamun A.T. Pajak, Citra dan Upaya Pembaharuan, Jakarta, PT.Bina Rena Pariwara, 1991, hlm 145-146

⁵⁹ Victor Thuronyi, Op.cit, chapter 6, hlm 20

- *Appearance of Business. The activities should have the characteristics of a normal commercial undertaking with some acceptable method or record keeping in place.*⁶⁰

Dengan demikian test-test yang dilakukan tersebut untuk menghindari terjadinya kebingungan apakah suatu kegiatan termasuk aktivitas kena pajak atau bukan.

g. Penyerahan Kena Pajak (*Taxable Supplies*)

Timbulnya kewajiban PPN tidak terlepas dari adanya penyerahan kena pajak (*Taxable supplies*) ada beberapa pengertian *taxable supplies* salah satunya menurut Thuronyi yaitu sbb :

*“A taxable supply, is a supply or transaction on which VAT is imposed. When a taxable supply is made, the person making the supply, if a taxable person, must impose and collect VAT and account for it to the tax authorities.”*⁶¹

Sedangkan definisi penyerahan kena pajak menurut Terra adalah sebagai berikut : *“a supply of goods means the transfer of the right to dispose of tangible property as owner.”*⁶² Artinya penyerahan kena pajak adalah transfer hak untuk memiliki properti berwujud sebagai pemilik. Sedangkan pengertian properti berwujud itu sendiri meliputi : *electric current, gas, heat, refrigeration and the like.*

Dengan demikian untuk memastikan apakah penyerahan barang dan jasa yang dilakukan oleh Wajib Pajak termasuk penyerahan kena pajak atau bukan, maka dapat dilakukan test-test seperti huruf f di atas.

h. Sistem Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai

Sesuai dengan legal karakter pajak penjualan, maka pajak penjualan dikenakan terhadap semua barang dan jasa, didalam pemungutannya maka

⁶⁰ Ibid ,hlm 368-369.

⁶¹ Ibid, hlm 32-33

⁶² Ben J.M. Terra and Peter J. Wattel, European Tax Law Second Edition, 1997

ada dua sistem pemungutan pajak yang bisa diterapkan yaitu : *Single-stage levies* dan *Multiple-stage levies*.⁶³

a) *Single-stage levies*, maksudnya pengenaan pajak penjualan dikenakan hanya satu kali sesuai dengan namanya *single-stage*. Hanya saja penerapannya terdapat tiga alternatif yaitu :

1) *A single stage levy at the manufacturer's level*

Pengenaan pajak penjualan dikenakan hanya pada tingkat produsen (industri) nya saja. Kelebihan pengenaan pajak pada tingkat produsen ini lebih mudah dalam pengawasan dan penentuan wajib pajaknya. Hanya saja pengenaan pajak pada tingkat produsen ini menyebabkan terjadinya pajak berganda (*cascading effect*).

2) *A single stage levy at the wholesale level*

Pengenaan pajak penjualan kepada penjual-penjual eceran atau konsumen oleh produsen, pedagang besar, grosiran, penyalur, importer. Menurut Terra istilah *wholesale tax* sebenarnya kurang tepat. Lebih tepat jika disebut *single stage tax 'preceding the retail stage'*.

3) *A single stage levy at the retail level*

Pengenaan pajak penjualan terakhir dikenakan di tingkat pedagang eceran. Jika pajak penjualan dikenakan pada tingkat pedagang eceran efek pajak berganda dari pajak penjualan tidak akan terjadi, namun kelemahannya ialah sulitnya melakukan kontrol.

b) *Multiple-stage levies*

Sesuai dengan namanya maka dalam *multiple-stage levies* ini pajak penjualan dikenakan pada beberapa tingkat dari produksi dan distribusi. Terdapat dua cara penghitungan pajak penjualan berdasarkan *multiple-stage levies* ini yaitu :

1) *Cumulative Cascade Systems*

⁶³ Ben Terra, op. cit, hal 21

Pajak penjualan dipungut setiap kali ada pemindahan barang pada jalur berikutnya namun tanpa penyesuaian (*adjustment*) sehingga menyebabkan terjadinya pajak berganda.

2) *Noncumulative Cascade System (Value Added)*

Pajak penjualan dipungut pada setiap mata rantai jalur produksi dan distribusi, namun yang dipungut hanya pada penambahan nilainya saja. Nilai tambah ini timbul akibat dipakainya faktor produksi di setiap jalur peredaran suatu barang termasuk semua biaya untuk mendapatkan laba, bunga, sewa dan upah kerja. Lebih sederhananya pertambahan nilai terlihat dari selisih antara harga jual dan harga beli.

i. Metode Penghitungan Pajak Pertambahan Nilai

Di dalam menghitung jumlah pajak pertambahan nilai yang harus disetorkan ke kas Negara, maka menurut beberapa literatur ada empat metode yang dikenal, salah satunya seperti yang dikemukakan oleh Tait⁶⁴ yaitu :

- (1) $t (wages + profit)$: *the additive-indirect or account method;*
- (2) $t (wages) + t (profit)$: *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) $t (output - input)$: *the subtractive-direct (also on accounts) method, sometimes called the business transfer tax : and*
- (4) $t (output) - t (input)$: *the subtractive-indirect (the invoice or credit) method and the original EC model*

Dari beberapa tipe perhitungan di atas, metode yang umum dipakai ialah metode *subtraction*. Untuk lebih jelasnya maka cara menghitung metode *subtraction* di atas adalah :

1. *The Substrative-Direct Method*

⁶⁴ Alan Tait, Op.cit, hal 4

Metode ini dikenal dengan nama *account method* atau *business transfer tax*. Pajak dihitung dengan cara mengurangi harga penjualan dengan harga pembelian dan langsung dikalikan tarif pajak.

$$\begin{aligned}
 \text{Sales} &= x \\
 \text{Deductible Purchases} &= \text{---(xx)} \\
 \text{Tax Base} &= \text{xxx} \\
 \text{VAT} &= 10 \% \times \text{Tax Base}
 \end{aligned}$$

2. *The Subtractive-indirect (The Invoice or Credit Method)*

Dalam metode ini pajak dihitung dengan cara mengkurangkan selisih antara pajak saat penjualan dengan pajak saat pembelian.

$$\begin{aligned}
 \text{Sales} &= a \\
 \text{Out tax} &= 10 \% \times a \\
 \text{Purchases} &= b \\
 \text{Input tax} &= 10 \% \times b \\
 \text{VAT Liabilities} &= \text{VAT Output} - \text{VAT Input}
 \end{aligned}$$

j. Sistem Kontrol Atas Penerapan PPN

Agar penerapan PPN dapat berjalan dengan baik sesuai dengan tujuan awal, serta untuk mencegah terjadinya penyalahgunaan, kecurangan atau tindak pidana perpajakan maka fungsi kontrol harus dijalankan dengan ketat, seperti yang dikemukakan oleh Tait bahwa :

*“the provision of adequate controls is crucial to a VAT system”. Controls are exercised through a number of means, including taxpayer registration, deregistration, invoices, refunds, and audit.*⁶⁵

Kontrol dalam penerapan PPN ini membutuhkan perhatian yang cukup, kontrol yang dilakukan meliputi registrasi pengusaha kena pajak (*taxpayer registration*), penghapusan nomor registrasi (*deregistration*), pengawasan atas faktur pajak, prosedur pengembalian kelebihan pembayaran pajak (*restitusi*), dan pemeriksaan pajak. Penjelasan lebih lanjut atas kontrol

⁶⁵ Alan Tait, Op.cit., hlm 270

tersebut peneliti jabarkan hanya pada pengukuhan (*registration*) dan penghapusan kena pajak (*deregistration*).

1) Pendaftaran Pengusaha Kena Pajak (*Taxpayer Registration*)

Dalam melaksanakan salah satu fungsi kontrol maka pendaftaran pengusaha kena pajak (PKP) merupakan hal yang mendasar, untuk itu setiap pengusaha kena pajak harus mempunyai nomor registrasi. Dengan terdaftarnya seseorang sebagai pengusaha kena pajak maka secara sistem administrasi otomatis yang bersangkutan akan berada di bawah kontrol dari fiskus. Pada prakteknya tidak semua orang dapat ditetapkan secara otomatis sebagai PKP, untuk itu dalam penerapannya ada pengecualian di dalam pengukuhan seseorang sebagai PKP. Pengecualian tersebut bisa dalam arti (1) perusahaan kecil yang omzetnya tidak melebihi batas-batas yang ditetapkan oleh Undang-undang; (2) petani, nelayan, atau pedagang kecil yang tidak mungkin dapat melaksanakan sistem PPN. Hal tersebut dikemukakan oleh Tait berikut ini :

“The operation of a sales tax is kept within manageable proportions, either by granting exemption to small enterprises by not requiring those with a low turnover to register, or by ignoring small tax liabilities the collection of which costs more in administrative expense that is worthwhile.”⁶⁶

Sedangkan Thuronyi menyatakan pengecualian terhadap mereka untuk menjadi PKP dengan syarat mereka termasuk usaha kecil namun mereka tetap diberikan pilihan untuk menjadi PKP. Berikut pendapat Thuronyi berikut ini:

“Most states require only some of the many people active in business within the state to be taxable person. This is normally achieved by setting minimum level or threshold of business activity and requiring only those person with levels of activity above the minimum to be taxable person. Those with levels of activity below that level are not required to be taxable person, although they are often given the right to voluntarily choose to be taxable person.”⁶⁷

2) Pendaftaran Ulang dan Penghapusan Registrasi

⁶⁶ Alan Tait, Op.cit, hlm 271

⁶⁷ Victor Thuronyi., Op.cit, hlm 14

Untuk dapat menjamin keakuratan data jumlah pengusaha kena pajak (PKP) maka otoritas fiskal sebaiknya melakukan pemutahiran data setiap periode tertentu dari semua PKP yang terdaftar maupun yang belum terdaftar. Karena setiap waktu jumlah PKP selalu berubah baik mereka yang seharusnya sudah memenuhi syarat sebagai PKP (*Reregistratrion*) maupun mereka yang sudah tidak memenuhi syarat lagi sebagai PKP (*Deregistration*). Hal tersebut dikemukakan oleh Tait berikut ini:

“It is often not appreciated that net changes in the number of registered traders from year to year do not reflect the whole picture of the work of keeping the register up to date.”⁶⁸

Selain itu pemutahiran data ini pun berguna untuk mendeteksi PKP-PKP yang punya kecenderungan untuk melakukan kejahatan pajak yaitu dengan menerbitkan faktur pajak fiktif atau faktur pajak yang tidak benar. Hanya saja dalam pemutahiran data tidak ada langkah yang cepat, semua hal harus dilakukan melalui proses yang berkesinambungan dan berkelanjutan.

k. Faktur Pajak (*VAT Invoices*)

Sebelum membahas lebih lanjut atas faktur pajak, maka perlu kiranya mengetahui terlebih dahulu definisi dari faktur pajak (*VAT Invoices*), salah satunya menurut Thuronyi yaitu :

“A VAT invoice is an invoice, chit, till roll print, or other document 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. An invoice is a VAT invoice if it complies with the requirement of the VAT law”⁶⁹

Berdasarkan definisi tersebut di atas maka pengertian faktur pajak (*VAT invoice*) ialah suatu invoice atau dokumen yang dikeluarkan oleh pengusaha kena pajak (*Taxable person*) yang melakukan penyerahan kena pajak dan mencatat penyerahan dan jumlah pajak yang harus dibayar. Suatu invoice

⁶⁸ Alan Tait, Op.cit., hlm 278

⁶⁹ Victor Thuronyi, Op.cit, hlm 60

dapat disebut sebagai faktur pajak jika memenuhi persyaratan yang diminta berdasarkan Undang-undang PPN tersebut.

Faktur pajak merupakan dokumen yang sangat penting bagi penerapan PPN ini, faktur pajak mempunyai beberapa fungsi seperti yang dikemukakan oleh Sukardji yaitu : (a) bukti pungutan pajak bagi pengusaha kena pajak yang menyerahkan barang atau jasa kena pajak; (b) bukti pembayaran pajak bagi si pembeli barang dan jasa kena pajak; (c) sebagai sarana untuk mengkreditkan PPN masukan. Dikarenakan fungsinya yang sangat luas dan penting maka dalam membuat suatu faktur pajak biasanya harus memenuhi beberapa persyaratan tertentu yang diatur dalam peraturan. Informasi minimal yang harus ada dalam faktur pajak menurut Thuronyi adalah sebagai berikut :

“A VAT invoice is normally required to be identified as such (perhaps by having the words “VAT invoice” on it) and to contain a minimum of information about the supply being invoiced. That information would normally include : The name, address, and VAT number of the taxable person making the supply, The nature of the supply made (type of supply, type of goods or services, and quantity of goods or extent of services), The time the supply was made, The amount of payment for the supply, The amount of VAT, The name, address, and VAT number of the taxable person supplied, The date on which the invoice is issued, and The serial number of the invoice (together with identification of the printer if the invoice was purchased privately).”⁷⁰

I. Pengembalian kelebihan pajak (*Payment and Refunds*)

Dengan adanya mekanisme pajak masukan dan pajak keluaran, maka dapat terjadi jumlah pajak masukan yang dibayarkan lebih besar dari pajak keluaran. Atas kelebihan pajak masukan tersebut ada dua hal yang dapat dilakukan, 1) kelebihan pajak masukan tersebut dikompensasikan, 2) kelebihan pajak masukan tersebut dikembalikan ke pengusaha kena pajak. Ada beberapa jenis perusahaan yang secara alami selalu mengalami lebih bayar pajak, salah satunya perusahaan eksportir.

Untuk memastikan kebenaran kelebihan pajak masukan tersebut maka pihak otoritas fiskal melakukan pengujian / pemeriksaan. Untuk Indonesia

⁷⁰ Victor Thuronyi, Op.cit, hlm 61.

sendiri atas setiap permohonan restitusi berapapun jumlahnya maka sebelum kelebihan pajak tersebut dikembalikan harus dilakukan pemeriksaan, proses permohonan restitusi pajak tersebut harus diselesaikan dalam jangka waktu tertentu. Tanpa adanya kepastian hukum atas permohonan restitusi PPN tersebut akan mempengaruhi kredibilitas pemerintah dan juga akan mempengaruhi perekonomian secara nasional karena efek netralitas PPN menjadi terganggu. Hal tersebut dijelaskan oleh Thuronyi berikut ini :

“Policymakers may be tempted to reduce or abolish the right for taxable person to demand payments from the tax authorities, especially where state budgets are under pressure. There is an opposite temptation on political representatives to make the operation of VAT “fair” by imposing the same tight timetable on the tax authorities rebating VAT as on taxable persons paying it”⁷¹

Untuk keseimbangan dua tekanan tersebut diatas maka biasanya Pemerintah menetapkan bahwa pembayaran kembali kelebihan PPN tersebut dapat dilakukan dengan melakukan beberapa tindakan pengamanan seperti yang dikemukakan oleh Thuronyi yaitu :

“Repayment of excess VAT credit should be allowed, but with safeguards. One possible safeguard is to require the excess VAT credit to be carried forward for a specified period (e.g., six months) before a repayment can be claimed. Another safeguard for the revenue is a phasing of VAT credit on large expenditures through capital goods rules, and further safeguards should empower the tax authorities to audit any claim for repayment before being required to make the repayment if there is reason for suspicious.”⁷²

m. Pemeriksaan (*Audit*) & Penyidikan (*Investigation*)

Sebelum membahas lebih lanjut maka perlu kiranya mengetahui definisi dari pemeriksaan pajak (*tax audit*) tersebut. Definisi pemeriksaan pajak menurut Mardiasmo adalah sbb :

“Pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan, mengolah data dan atau keterangan lainnya untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk

⁷¹ Victor Thuronyi, op,cit., hlm 64-65

⁷² *Ibid.*

tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan”⁷³

Pemeriksaan merupakan suatu hal umum di dalam praktek sehari-hari. Fungsi pemeriksaan adalah untuk mendapatkan keyakinan mengenai suatu masalah atau pun laporan. Pemeriksaan dalam bidang pajak juga merupakan suatu keharusan apalagi sistem perpajakan Indonesia menganut azas *self assesment*, sehingga untuk menguji kepatuhan Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya dilakukan melalui pemeriksaan.

Penyidikan merupakan pengembangan atau tindak lanjut dari pemeriksaan. Penyidikan dilakukan jika berdasarkan pemeriksaan ditemukan adanya unsur-unsur pidana yang dilakukan oleh Wajib Pajak. Penyidikan ini merupakan suatu wewenang fiskus yang diatur dalam Undang-undang. Seperti yang dikemukakan oleh Yudkin bahwa :

*“The investigative power is usually possessed by courts incident to the enforcement of their judgments and should be given by law to authorized tax administration personnel. Without it, the other administrative collection powers are meaningless.”*⁷⁴

n. Yurisdiksi Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai

Di tengah pergaulan hubungan International maka penerapan suatu kebijakan pajak harus dipikirkan implementasi dan akibat yang ditimbulkan dari penerapan kebijakan tersebut, oleh karena itu di dalam menerapkan pajak pertambahan nilai maka harus diketahui yurisdiksi pemungutan pajak khususnya PPN yang diakui oleh dunia internasional secara umum. Yuridiksi pajak pertambahan nilai menurut Schenk ⁷⁵ adalah sebagai berikut :

“The jurisdictional rules governing international transactions dictate whether a VAT is an origin or destination principle tax”. An origin principle VAT imposes tax on value added within the taxing nation, regardless of where the goods or services are consumed. Imports are not taxed, and export bear tax. A destination principle VAT imposes

⁷³ Mardiasmo, Perpajakan Edisi Revisi, hlm 33-34

⁷⁴ Leon Yudkin, A Legal Structure for Effective Income Tax Administration, International Tax Program Harvard Law School, Cambridge

⁷⁵ Alan Schenk, Value Added Tax A Model Statute and Commentary, A Report of the Committee on Value Added Tax of the American Bar Association Section of Taxion, 1989, page 9

tax in the nation where the goods are produced or the services are consumed, regardless of where the goods are produced or the services are rendered. Under the destination principle, imports are taxed and exports are free of tax”

Berdasarkan pernyataan Schenk jurisdiksi pemajakan PPN ada dua yaitu prinsip asal tempat barang dan prinsip Negara tujuan. Terjemahan lebih lanjut dari jurisdiksi pemajakan tersebut adalah sebagai berikut :

a. Prinsip asal tempat barang (*origin principle*)

Berdasarkan prinsip asal tempat barang, maka Negara yang berhak mengenakan pajak adalah Negara di mana barang tersebut diproduksi atau dimana barang tersebut berasal. Penjelasan lebih lanjut dari *origin principle* ini seperti yang dikemukakan oleh Zee berikut ini :

“Under the origin principle, the VAT is imposed on the value added of all taxable products (henceforth taken to encompass both goods and services) that are produced domestically.”⁷⁶

Dengan demikian jika barang tersebut diekspor, maka Negara pengekspor mengenakan pajak terhadap barang yang diekspor tersebut.

b. Prinsip tujuan barang (*destination principle*)

Berdasarkan prinsip tempat tujuan barang, maka Negara yang berhak memungut pajak adalah Negara di mana barang tersebut dikonsumsi. Hal ini selaras dengan pendapat Zee berikut ini : *“Under the destination principle, the VAT is imposed on the value added of all taxable products that are consumed domestically.”⁷⁷*

⁷⁶ Howell H.Zee, Value Added Tax, In Tax Policy Handbook Edited By Parthasarathi Shome, Tax Policy Division, Fiscal Affair Department, International Monetary Fund, Washington, D.C. 1995, hlm 87

⁷⁷ Howell H.Zee, *ibid*, hlm 87

Yurisdiksi pemajakan yang berbeda bisa membawa masalah seandainya ada dua Negara yang menetapkan yurisdiksi pemajakan yang berbeda seperti yang diungkapkan oleh Thuronyi⁷⁸ sbb :

“Potential problems of double taxation and absence of taxation arise if these rules clash. For example, assume state A has an origin-based VAT and state B has a destination-based VAT. Export from state A to state B will be taxed in both states. Export from state B to state A will not be taxed in either state”

Dengan demikian masalah akan timbul jika ada dua Negara yang menganut yurisdiksi pemajakan yang berbeda, contoh jika Negara A menganut azas Negara asal barang (*origin principle*) melakukan ekspor ke negara B yang menganut azas tujuan barang (*destination principle*) maka atas barang tersebut akan dikenakan pajak dua kali yaitu oleh Negara A dan B. Namun sebaliknya jika Negara B yang mengekspor barang ke Negara A maka barang tersebut tidak akan dikenakan pajak oleh Negara manapun juga.

Pemerintah Indonesia sendiri menganut prinsip tujuan barang (*destination principle*). Konsekuensinya atas penjualan Barang Kena Pajak ke luar negeri (ekspor) tidak dikenakan PPN atau dikenakan PPN dengan tarif 0%. Jika suatu perusahaan banyak melakukan ekspor maka jumlah pajak keluarannya pasti lebih kecil dibandingkan dengan jumlah pajak masukan. Maka atas kelebihan PPN masukan tersebut perusahaan (wajib pajak) akan meminta kembali PPN yang telah disetornya (restitusi).

o. Kelebihan dan Kekurangan Pajak Pertambahan Nilai

Setiap jenis pajak pasti mempunyai kelebihan maupun kekurangan, begitu juga dengan PPN. Menurut Sukardji PPN ini mempunyai kelebihan dan kekurangan yaitu sbb :

Beberapa Kelebihan Pajak Pertambahan Nilai :

- i. Mencegah terjadinya pengenaan pajak berganda

⁷⁸ Victor Thuronyi, Tax Law Design And Drafting, International Monetary Fund Volume 1, 1996, Chapter 6, hlm 8

- ii. Netral dalam perdagangan dalam dan luar negeri
- iii. Pajak Pertambahan Nilai atas perolehan Barang Modal dapat diperoleh pada bulan perolehan, sesuai dengan tipe konsumsi (*consumption type VAT*) dan metode pengurangan tidak langsung (*indirect subtraction method*). Dengan demikian maka sangat membantu likuiditas perusahaan.
- iv. Ditinjau dari sumber pendapatan Negara, Pajak Pertambahan Nilai mendapat predikat sebagai “*money maker*” karena konsumen selaku pemikul beban tidak merasa dibebani oleh pajak tersebut sehingga memudahkan fiskus untuk memungutnya.

Beberapa Kekurangan Pajak Pertambahan Nilai :

- i. Biaya administrasi relatif tinggi bila dibandingkan dengan Pajak tidak langsung lainnya, baik dipihak administrasi pajak maupun dipihak wajib pajak.
- ii. Menimbulkan dampak regresif, yaitu semakin tinggi tingkat kemampuan konsumen, semakin ringan beban pajak yang dipikul, dan sebaliknya semakin rendah tingkat kemampuan konsumen, semakin berat beban pajak yang dipikul. Dampak ini timbul sebagai konsekuensi karakteristik PPN sebagai pajak objektif.
- iii. PPN sangat rawan dari upaya penyelundupan pajak. Kerawanan ini ditimbulkan sebagai akibat dari mekanisme pengkreditan yang merupakan upaya memperoleh kembali pajak yang dibayar oleh Pengusaha dalam bulan yang sama tanpa terlebih dahulu melalui prosedur administrasi fiskus.
- iv. Konsekuensi dari kelemahan tersebut pada sub 3), PPN menuntut tingkat pengawasan yang lebih cermat oleh administrasi pajak terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya.⁷⁹

Sedangkan menurut Rosdiana PPN mempunyai kelebihan yaitu :

1) *Fiscal Advantages*

Bagi Pemerintah, terdapat beberapa keuntungan jika menerapkan PPN, yaitu pertama, karena cakupannya yang luas yang meliputi seluruh jalur produksi dan distribusi sehingga potensi pemajakannya juga besar,

⁷⁹ Untung Sukardji, Op.cit, hal 29-30

kedua, karena sangat mudah untuk menimbulkan *Value Added* di setiap jalur produksi dan distribusi sehingga potensi pemajakannya semakin besar, terakhir, dengan menggunakan sistem invoice (faktur pajak), lebih mudah untuk mengawasi pelaksanaan kewajiban perpajakan oleh wajib pajak serta mendeteksi adanya penyalagunaan hak pengkreditan pajak masukan.

2) *Psychological Advantages*

Karena pajak pada umumnya sudah dimasukkan ke dalam harga jual/harga yang dibayar oleh konsumen, sering kali konsumen tidak menyadari bahwa dia sudah membayar pajak. Hal ini berbeda dengan Pajak Penghasilan di mana pegawai, misalnya merasakan langsung beban pajak tersebut karena langsung mengurangi gaji yang diterimanya, sementara bila dia belanja di supermarket, karena harga sudah termasuk PPN, dia tidak merasakan langsung bahwa dia sudah membayar pajak.

3) *Economic Advantages*

Seperti sudah dibahas dalam bab-bab sebelumnya keunggulan *consumption-based taxation* adalah netral terhadap pilihan seseorang apakah akan menabung terlebih dahulu ataukah langsung mengkonsumsi penghasilan yang didapatkannya.⁸⁰

p. Kecurangan Pajak (*Fraud*)

Sudah menjadi sifat dasar manusia untuk menghindari pajak, karena pajak memberikan beban bagi Wajib Pajak baik pajak langsung maupun pajak tidak langsung. Begitu juga di dalam sistem pajak pertambahan nilai, bisa terjadi kemungkinan kecurangan yang dilakukan oleh Wajib Pajak. Yang menjadi bahan perdebatan para ahli perpajakan ialah apakah sistem pajak pertambahan nilai ini lebih kuat sisi pengamanannya dibandingkan dengan pajak penjualan ?. Berikut pendapat McMorran :

“One of the most contentious issues in this debate is the question of whether the VAT is more resistant to tax evasion. Both types of taxes are subject to evasion in the shadow economy. Under certain

⁸⁰ Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, Op.cit hal

conditions, the two types of taxes are subject to different form of evasion. Under a VAT, registered traders can reduce their tax liabilities by claiming, in their tax returns, credit for tax that was not paid on purchases. Under a single-stages sales tax, nonregistered purchasers may provide false information to sellers to get tax relief, thereby evading tax.”⁸¹

Menyangkut mengenai kecurangan (*fraud*) yang mungkin dilakukan oleh pengusaha kena pajak, kecurangan dalam penerapan PPN ada dua menurut Foreman yaitu : “*There are two form of fraud in VAT law : civil and criminal*”⁸², untuk kecurangan dalam bentuk civil maka bisa diberikan sanksi finalti misalnya denda 100%, sedangkan untuk kecurangan dalam bentuk kriminal maka harus diselesaikan dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

q. **Azas Kepastian (*Certainty Principle*)**

Dalam penerapan suatu ketentuan perpajakan mau tidak mau suatu Pemerintahan harus menganut azas-azas perpajakan yang umum dipakai oleh dunia internasional. Salah satu azas perpajakan yang tidak boleh dilupakan yaitu azas kepastian. Pengertian azas kepastian (*certainty*) adalah harus ada kepastian, baik bagi petugas pajak maupun semua wajib pajak dan seluruh masyarakat⁸³. Azas kepastian ini termasuk kepastian mengenai siapa-siapa yang harus dikenakan pajak, apa saja yang dijadikan objek pajak, serta besarnya jumlah pajak yang harus dibayar dan bagaimana jumlah pajak yang terutang tersebut harus dibayar. Jadi azas kepastian bukan hanya mengatur masalah subjek pajak, objek pajak, dasar pengenaan pajak, tarif namun juga mengatur kepastian prosedur administrasi pajak yang jelas, karena tanpa prosedur yang jelas maka Wajib Pajak dan juga fiskus akan kesulitan untuk menjalankan hak dan kewajibannya secara benar. Hal ini sejalan dengan pendapat Sommerfeld berikut ini :

⁸¹ Ronald T. McMorran, *ibid*, hlm 82-83

⁸² Anthony Foreman and Gerald Mowles PKF, *Tax Handbook*, Pearson Education Limited, 2003-2004, hlm. 572

⁸³ Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, *op.cit*, hal 132-133

“tax administrators have attempted to increase the certainty of some aspects of income taxation by providing detail instructions advance rulings, regulation and other interpretations of the law.”⁸⁴

Begitu juga dengan adanya ketentuan yang mengatur proses dan prosedur restitusi PPN diharapkan ketentuan tersebut menjadi acuan baik bagi Wajib Pajak maupun bagi fiskus, sehingga ada kepastian hukum bahwa prosedur restitusi dapat berjalan dengan baik. Untuk itu agar setiap peraturan yang ditetapkan oleh Pemerintah memberikan suatu kepastian hukum bagi masyarakat dan juga aparatnya maka setiap peraturan yang ditetapkan tersebut sebaiknya diberikan penafsiran secara otentik oleh si pembuat peraturan itu sendiri.⁸⁵

r. **Azas Kemudahan (*Ease of Administration Principle*)**

Salah satu azas perpajakan yang juga menentukan keberhasilan penerapan perpajakan ialah azas kemudahan bagi Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakan mereka. Hal ini dikemukakan oleh Mansury berikut ini :

“Dasar-dasar bagi terselenggaranya Administrasi Perpajakan yang baik meliputi : a. Kejelasan dan kesederhanaan dari ketentuan Undang-undang yang memudahkan bagi administrasi dan memberikan kejelasan bagi Wajib Pajak, b. Kesederhanaan akan mengurangi penyelundupan pajak. Sederhanaan dimaksud, baik dalam perumusan yuridis yang memberikan kemudahan untuk dipahami; maupun kesederhanaan untuk dilaksanakan oleh aparat dan untuk dipatuhi pajaknya oleh Wajib Pajak.”⁸⁶

s. **Prinsip Keadilan (*Equity / Fairness Principle*)**

Fungsi keadilan ini merupakan prinsip yang sangat penting untuk dapat berjalannya setiap kebijakan Pemerintah. Mansury yang mengutip Adam Smith mengatakan :

⁸⁴ Ray M. Sommerfeld, Hershel M. Anderson, and Horace R. Brock, ed., *An Introduction to Taxation*, New York, 1983, hlm 17.

⁸⁵ Dikutif dari Tesis Arifin tentang “Analisis Penerapan Prinsip Keadilan Dan Prinsip Kepastian Hukum Pada Dasar Pengenaan Pajak Reklame”, 2004, hlm 40.

⁸⁶ Mansury, *Perpajakan atas Penghasilan dari Transaksi-transaksi Khusus*, YP4, 2002, hlm 4

“Untuk keadilan beban pajak pertama-tama hendaknya dibebankan kepada masyarakat berdasarkan manfaat yang dinikmati oleh anggota masyarakat yang bersangkutan. Apabila manfaat yang dinikmati tersebut tidak dapat dipakai untuk membagi beban pajak yang diperlukan maka anggota masyarakat harus dikenakan pajak sebanding dengan kemampuan membayar masing-masing, yaitu sebanding dengan penghasilan yang diperolehnya berkat perlindungan Pemerintah.⁸⁷

Definisi keadilan ini pun sudah menjadi bahan perdebatan lama yang melibatkan banyak unsur. Hal ini dikemukakan oleh Cochran :

“Fairness Political scientist, economist, and philosophers have wrestled for hundreds of years with the concept of what constitutes a just and equitable tax system, If the system is perceived as unfair, people are more likely to evade taxes, if possible, or pressure political entrepreneurs more aggressively to reduce their tax burden.”⁸⁸

Ada dua prinsip utama yang berhubungan dengan keadilan yaitu : (1) *The benefit principle, this princip holds that people should pay taxes in proportion to the benefits they receive*, artinya beban pajak yang ditanggung oleh seseorang sesuai dengan manfaat yang diterimanya, (2) *The ability to pay principle claims that fairness requires that taxes be allocated according to the income and/or wealth of tax payer, regardless of whether or not they benefit more.*⁸⁹. Ide atas keadilan pajak ini menjadi bahan perdebatan para ahli sebagaimana dikemukakan oleh James dan Nobes berikut ini *“one idea for equity was that the tax burden should be split up according to the benefits gained from the government expenditures.”⁹⁰*

t. Kerangka Pemikiran

Pajak pertambahan nilai merupakan pajak tidak langsung, yang beban pajaknya dapat dialihkan kepada pihak lain. Penerapan pajak pertambahan nilai ini terus berkembang di seluruh dunia karena mempunyai beberapa

⁸⁷ Mansury, Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi 2000, YP4, 2002, hlm 13.

⁸⁸ Charles L. Cochran, op.,cit, hlm 171

⁸⁹ Idem, hlm 171-173

⁹⁰ Simon James and Christopher Nobes, The Economics of Taxation 1996/97 Edition, Prentice Hall, 1996, hal. 79.

keunggulan dibandingkan dengan pajak penjualan yang telah terlebih dahulu ada. Kekurangan utama dari pajak penjualan ialah efek pajak berganda di dalam implementasinya. Dalam penerapan pajak pertambahan nilai ini, ada dua yurisdiksi pemajakan yang diakui dunia yaitu azas tempat tujuan (*destination principle*), dan azas asal tempat barang (*origin principle*). Pengertian azas tempat tujuan ialah Negara yang berhak melakukan pemungutan pajak adalah Negara tempat barang tersebut dikonsumsi. Sedangkan pengertian azas asal tempat barang (*origin principle*) ialah Negara yang berhak melakukan pemajakan ialah negara tempat barang tersebut berasal.

Jurisdiksi azas tempat tujuan (*destination principle*) lebih banyak dipakai di dunia ini termasuk Indonesia karena mempunyai kelebihan sesuai dengan legal karakter PPN yaitu bersifat umum, pajak tidak langsung, bersifat netral, dan tidak akumulatif (*non cumulative*). Legal karakter *non cumulative* inilah yang merupakan kelebihan utama dari PPN dibandingkan dengan pajak penjualan yang lama.

Di Indonesia tarif pajak pertambahan nilai dibedakan menjadi 2 (dua) yaitu tarif sebesar 10 % atas penyerahan barang kena pajak & jasa kena pajak yang dilakukan di dalam daerah pabean, dan tarif sebesar 0% (nol persen) untuk penyerahan barang kena pajak & jasa kena pajak ke luar daerah pabean (ekspor). Dengan demikian jika satu perusahaan yang kegiatan utamanya melakukan ekspor maka secara alamiah akan mengalami kelebihan pembayaran pajak, karena pajak masukan > pajak keluaran. Menurut Sukardji⁹¹ sebab-sebab terjadinya kelebihan pembayaran pajak pertambahan nilai adalah : 1) pembelian barang kena pajak atau perolehan jasa kena pajak yang dilakukan sebelum usaha dimulai atau pada awal usaha dimulai; 2) pengusaha kena pajak melakukan kegiatan ekspor barang kena pajak; 3) pengusaha kena pajak menyerahkan barang kena pajak dan/atau jasa kena pajak kepada pemungut pajak pertambahan nilai; 4) pengusaha kena pajak menyerahkan barang kena pajak dan atau jasa kena pajak sehubungan dengan proyek milik Pemerintah yang dananya berasal dari bantuan luar negeri baik berupa hibah maupun pinjaman; 5) pengusaha

⁹¹ Untung Sukardji, Op.cit., hlm 305-306

kena pajak melakukan penyerahan barang kena pajak untuk diolah lebih lanjut kepada Enterport produksi untuk tujuan ekspor (EPTE); 6) berupa bahan baku atau bahan pembantu dan/atau jasa kena pajak kepada perusahaan eksportir tertentu (PET).

Atas kelebihan pembayaran pajak pertambahan nilai (PPN) tersebut maka seorang pengusaha kena pajak mempunyai 2 (dua) pilihan yaitu : 1) melakukan kompensasi atas kelebihan PPN tersebut; 2) melakukan permintaan pengembalian (restitusi PPN). Namun tidak semua kelebihan pembayaran pajak tersebut dapat dimintakan kembali. Adapun jenis pajak masukan yang dapat dimintakan kembali menurut Untung Sukardji⁹² adalah : a) pajak masukan yang berasal dari perolehan BKP dan/atau JKP dari BKP yang diekspor; b) pajak masukan yang berasal dari perolehan BKP dan/atau JKP dari BKP dan/atau JKP yang diserahkan kepada pemungut PPN; c) seluruh pajak masukan untuk perolehan BKP dan/atau JKP yang berhubungan dengan kegiatan usaha yang menghasilkan penyerahan kena pajak; d) dalam hak ekspor BKP yang tergolong mewah, selain kelebihan pajak masukan sebagaimana dimaksud dalam huruf a, juga dapat diminta kembali PPnBM atas perolehan BKP yang tergolong mewah yang diekspor.

Ketentuan yang mengatur tata cara pengembalian permohonan restitusi PPN sebelum tanggal 15 Agustus 2006 adalah Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-160/PJ/2001 tanggal 19 Februari 2001. Sedangkan ketentuan terakhir yang mengatur tata cara dan jangka waktu penyelesaian restitusi PPN adalah Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-122/PJ./2006 tanggal 15 Agustus 2006. Pemerintah berkepentingan untuk mengatur tata cara pengembalian restitusi PPN karena akan mempengaruhi besarnya penerimaan pajak, apalagi dengan tuntutan besarnya target penerimaan pajak maka mungkin saja akan terjadi konflik kepentingan antara proses restitusi PPN dengan penerimaan pajak. Hal ini senada seperti yang dijelaskan oleh Thuronyi berikut ini :

“Policymakers may be tempted to reduce or abolish the right for taxable person to demand payments from the tax authorities, especially where state budgets are under pressure. There is an

⁹² Ibid, hlm 307-308

*opposite temptation on political representatives to make the operation of VAT "fair" by imposing the same tight timetable on the tax authorities rebating VAT as on taxable persons paying it"*⁹³

Namun yang lebih penting agar sistem perpajakan secara keseluruhan dapat berjalan dengan baik, maka azas-azas perpajakan harus dapat diterapkan Pemerintah dengan baik dan konsisten terutama azas keadilan (*equity principle*) dan kepastian hukum (*certainty principle*). Karena restitusi yang diajukan oleh pengusaha kena pajak merupakan haknya wajib pajak, dan pengusaha kena pajak membutuhkan kepastian hukum atas permohonan restitusi PPN yang diajukannya. Tanpa ada kepastian hukum dan keadilan maka sistem perpajakan di Indonesia tidak akan dapat berjalan dengan baik karena akan timbul upaya perlawanan dari wajib pajak.

B. Metode Penelitian

Metode penelitian yang dilakukan dalam tesis ini dilakukan dengan cara-cara yang ilmiah baik dalam pengumpulan data dan pengolahan datanya seperti yang dikemukakan oleh Wimmer⁹⁴ agar suatu penelitian dikatakan sebagai penelitian ilmiah harus memenuhi kriteria-kriteria tertentu :

- i. *Scientific research is public. Scientific advancement depends on freely available information. Scientific research information must be freely communicated from one researcher to another.*
- ii. *Science is objective. Science tries to rule out eccentricities of judgment by researcher. Objectivity also requires that scientific research deal with facts rather than interpretations of facts.*
- iii. *Science is empirical. Researchers are concerned with a world that is knowable and potentially measurable. They must be able to perceive and classify what they study and to reject metaphysical and nonsensical explanations of event.*
- iv. *Science is systematic and cumulative. No single research study stands alone, nor does it rise or fall by itself. Astute researchers always utilize previous studies as building blocks for their own work.*
- v. *Science is predictive. Science is concerned with relating the present to the future. In fact, one reason why scientists strive to develop theories is that they are useful in predicting behavior.*

⁹³ Victor Thuronyi, op.cit., hlm 64-65

⁹⁴ Dikutif dari Tesis Priyanto Rustadi tentang "Penilaian Resiko (Risk Assesment) Atas Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai, 2006, hlm. 13

Karena itu metode penelitian ini disesuaikan dengan ketentuan yang telah ditetapkan di Program Pascasarjana Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia.

1. Pendekatan Penelitian

Pendekatan penelitian yang digunakan dalam tesis ini ialah pendekatan kualitatif. Creswell mengutip pendapat Merriam menyatakan bahwa ada 6 ciri-ciri penelitian kualitatif yaitu :

- a. Peneliti kualitatif lebih menekankan perhatian pada proses, bukannya hasil atau produk.
- b. Peneliti kualitatif tertarik pada makna – bagaimana orang membuat hidup, pengalaman, dan struktur dunianya masuk akal.
- c. Peneliti kualitatif merupakan instrument pokok untuk pengumpulan dan analisa data. Data didekati melalui instrument manusia, bukannya melalui inventaris, daftar pertanyaan, atau mesin.
- d. Peneliti kualitatif melibatkan kerja lapangan. Peneliti secara fisik berhubungan dengan orang, latar, lokasi, atau institusi untuk mengamati atau mencatat perilaku dalam latar alamiahnya.
- e. Peneliti kualitatif bersifat deskriptif dalam arti peneliti tertarik pada proses, makna, dan pemahaman yang didapat melalui kata atau gambar.

Proses penelitian kualitatif bersifat induktif di mana peneliti membangun abstraksi, konsep, hipotesa, dan teori dan rinciannya⁹⁵. Pemilihan pendekatan kualitatif dikarenakan sesuai dengan karakteristik dari penelitian kualitatif seperti yang dikemukakan oleh Cresswell :

“(a) konsepnya “tidak matang” karena kurangnya teori dan penelitian terdahulu, (b) pandangan bahwa teori yang ada mungkin tidak tepat, tidak memadai, tidak benar, atau rancu, (c) kebutuhan untuk mendalami dan menjelaskan fenomena dan untuk mengembangkan teori, atau (d) hakekat fenomenanya mungkin tidak cocok dengan ukuran-ukuran kuantitatif.⁹⁶”

Pengertian penelitian kualitatif menurut Denzin adalah :

⁹⁵ John W. Creswell, *Desain Penelitian, Pendekatan Kualitatif & Kuantitatif*, KIK Press, Jakarta 2002, hal 140.

⁹⁶ John W. Creswell, *Op.cit*, hlm 140

“The word qualitative implies an emphasis on the qualities of entities and on process and meaning that are not experimentally examined or measured (if measured at all) in terms of quantity; amount, intensity, or frequency. Qualitative researchers stress the socially constructed nature of reality, the intimate relationship between the researcher and what is studied, and the situational constraints that shape inquiry.”⁹⁷

Dari ketiga definisi tersebut di atas ada kesamaan bahwa dalam penelitian kualitatif lebih menekankan pada proses dan bukan pada hasil dari penelitian tersebut, selain itu penelitian kualitatif digunakan jika kurangnya teori dalam membahas masalah penelitian tersebut. Berdasarkan penjelasan dan definisi-definisi tersebut di atas maka dalam tesis ini digunakan penelitian kualitatif disesuaikan dengan masalah yang akan dibahas.

2. Jenis Penelitian

Ada berbagai jenis penelitian yang dapat digunakan oleh seorang peneliti untuk mendapatkan jawaban atas pertanyaan penelitiannya. Salah satu jenis penelitian ialah penelitian deskriptif. Yang dimaksud dengan jenis penelitian deskriptif menurut Irawan adalah : penelitian deskriptif adalah penelitian yang bertujuan mendeskripsikan atau menjelaskan sesuatu hal seperti apa adanya.⁹⁸ Sedangkan pengertian penelitian deskripsi analisis mengutip Rahayu⁹⁹ dalam tesisnya adalah : “Penelitian deskripsi analisis biasanya akan dimulai dengan penjelasan terlebih dahulu atas definisi-definisi suatu istilah, kemudian dilanjutkan dengan menguraikan masalah-masalah yang timbul atas suatu fenomena, terakhir melakukan analisis atas upaya-upaya yang dilakukan oleh pihak yang bersangkutan dalam mengatasi permasalahan tersebut.

Berdasarkan definisi tersebut maka penelitian ini menggunakan jenis penelitian deskriptif analisis, karena dalam penelitian ini disesuaikan

⁹⁷ Denzin, Norman K., Lincoln, Yvonna S, Handbook of Qualitative Research Second Edition, Sage Publication, Inc, hlm 8.

⁹⁸ Prasetya Irawan, Logika Dan Prosedur Penelitian, STIA LAN PRESS, 2004, hlm. 60.

⁹⁹ Ning Rahayu, Tesis Pajak Penghasilan Atas Royalty Dan Imbalan Jasa Teknik: Baik Berdasarkan Ketentuan Domestik Maupun Perjanjian Internasional, hlm 20.

dengan permasalahan yang akan dibahas, diantaranya dengan menjelaskan mengenai definisi-definisi dari Pajak Pertambahan Nilai, sistem pemajakan PPN dan juga penerapan Pajak Pertambahan Nilai termasuk prosedur dan tata cara restitusi PPN ini di lapangan. Selain itu juga akan dibahas mengenai permasalahan-permasalahan yang timbul dari prosedur penyelesaian restitusi sehingga menyebabkan terjadinya pembengkakan permohonan restitusi, selain itu juga akan membahas upaya-upaya yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk mengatasi permasalahan ini, sekaligus sebagai upaya dalam memperbaiki citra dan juga pelayanan kepada Wajib Pajak, serta untuk membahas apakah upaya yang telah dilakukan itu dapat berjalan sesuai rencana atau timbul masalah lain.

3. Teknik Pengumpulan Data

Karena penelitian ini merupakan penelitian kualitatif maka dalam mengumpulkan data harus melalui prosedur pengumpulan data seperti yang dikemukakan oleh Creswell yaitu :

“Langkah-langkah pengumpulan data melibatkan (a) menetapkan batas-batas penelitian, (b) mengumpulkan informasi melalui pengamatan wawancara, dokumen, dan bahan-bahan visual, dan (c) menetapkan aturan untuk mencatat informasi”¹⁰⁰

Berdasarkan penjelasan tersebut diatas, maka teknik pengumpulan data dalam membahas penelitian ini dilakukan dengan dua cara yaitu :

a. Studi Kepustakaan

Studi kepustakaan ini dilakukan dengan membaca dan mempelajari sejumlah buku literatur, majalah-majalah pajak, artikel, tesis, jurnal perpajakan baik dalam negeri maupun luar negeri. Juga mempelajari dan membaca Undang-undang Perpajakan, Peraturan Pemerintah, Peraturan Menteri Keuangan, Peraturan Direktur Jenderal Pajak, dan sebagainya.

b. Studi Lapangan

¹⁰⁰ John W. Creswell, Op.cit, hlm 143

Studi Lapangan dilakukan dengan melakukan wawancara mendalam (*in-depth interview*) dengan *key informant* yang dalam tugas dan pekerjaannya berhubungan dengan masalah-masalah yang berkaitan dengan tesis ini. Seperti yang dikemukakan oleh Prasetya Irawan bahwa :

“.....seorang peneliti mungkin menggunakan teknik wawancara untuk mengumpulkan data. Tapi sebagai metode penelitian, maka teknik wawancara ini benar-benar menjadi tumpuan utama bagi sipeneliti untuk mengumpulkan data.”¹⁰¹

4. Nara Sumber / Informan

Dalam pengumpulan data di lapangan, telah dilakukan wawancara mendalam dengan pihak-pihak yang berhubungan langsung dan mengetahui masalah – masalah yang berkaitan dengan tesis ini, serta pihak – pihak yang kompeten dibidangnya yaitu :

- 1) Kasubdit PPN di Bagian Direktorat Peraturan Pajak I
- 2) Bagian Fungsional (Supervisor) di Kantor Pelayanan Pajak Madya Bekasi : Bpk Sandra Buana & Fungsional (Ketua Tim) di Karikpa Jakarta Dua : Bpk Iskandar;
- 3) Ibu Haula Rosdiana sebagai akademisi;
- 4) Pihak Konsultan Pajak Fredie Linggadjaja yaitu Bpk Fredie Linggadjaja
- 5) Wajib Pajak PT. Yamaha Music Manufacturing Indonesia yang dalam hal ini diwakili oleh Bpk. Erikson;
- 6) Pengamat Perpajakan yaitu Bpk. Parwito (Wartawan harian Bisnis Indonesia);
- 7) Kepala Sub Bagian Umum Di KPP PMA 3 Ibu Ir. Diana Sari;
- 8) Kepala Bagian Penerimaan dan Keberatan Di KPP Bekasi Ibu Sarah Lalo.

5. Teknik Analisis Data

¹⁰¹ Prasetya Irawan, op.cit, hlm 64

Teknik analisis data yang umum dipakai dalam penelitian kualitatif menurut Neuman adalah “ Techniques of coding, memo writing, and looking for outcroppings are generic approaches to the analysis of qualitative data.”¹⁰² Adapun teknik yang digunakan di dalam menganalisis data dalam penelitian ini ialah :

a. Teknik Analisa Narasi

Teknik analisa narasi ini digunakan untuk menjelaskan mengenai konsep dan terminology dari kebijakan dan pendapat para key informant. Teknik ini memberikan konkret yang kaya detail dari masalah yang diteliti.

6. Penentuan Lokasi dan Objek Penelitian

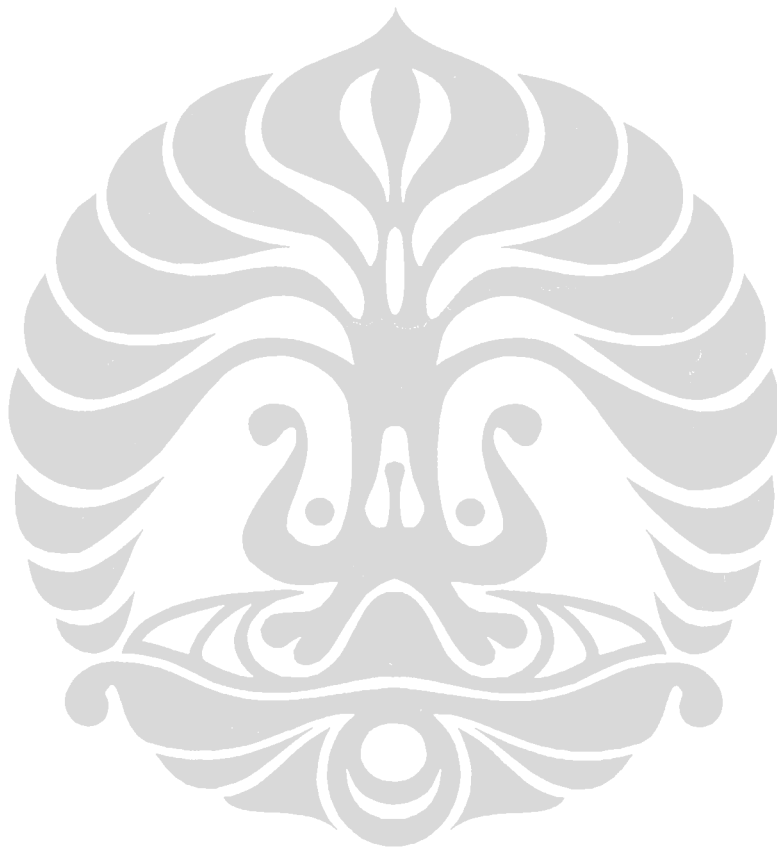
Lokasi wawancara disesuaikan dengan keinginan dari *key informant*, yang dalam hal ini berada di kantor dan tempat tinggal dari *key informant*, adapun objek penelitian dititikberatkan pada proses permohonan restitusi PPN yang diajukan oleh wajib pajak.

7. Keterbatasan Penelitian

Dikarenakan luasnya permasalahan yang berhubungan dengan restitusi PPN dan PPnBM maka penelitian ini dibatasi hanya membahas mengenai prosedur dan tata cara permohonan pengembalian kelebihan pembayaran Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (Restitusi PPN dan PPnBM) bagi Wajib Pajak selain Wajib Pajak dengan kriteria tertentu. Hal ini disebabkan timbulnya masalah tunggakan permohonan restitusi terjadi terhadap Wajib Pajak tersebut. Adapun prosedur dan tata cara yang dibahas ialah PER-122/PJ./2006 tanggal 15 Agustus 2006 yang merupakan suatu peraturan yang dibuat dan ditujukan untuk dapat mengurangi tunggakan permohonan restitusi PPN dan PPnBM. Dengan pembatasan ini diharapkan penelitian lebih terfokus untuk mengetahui apakah permasalahan atas tunggakan restitusi PPN ini

¹⁰² W.Laurence Neuman, *Social Research Methods Qualitative and Quantitative Approaches Fifth Edition*, University of Wisconsin at Whitewater, 2003, hlm 447

dapat diatasi ? atau tidak ? serta faktor-faktor apa yang menjadi kendala dalam penerapannya.



BAB III

**IMPLEMENTASI KEBIJAKAN LAMA YANG MENYEBABKAN TINGGINYA
TUNGGAKAN RESTITUSI PPN**

A. Dasar Hukum Restitusi Pajak

Ketentuan yang mengatur mengenai pengembalian kelebihan pembayaran pajak (restitusi) ada di dalam Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000. Pasal yang mengatur mengenai pengembalian pajak lebih bayar ada di pasal 17B dan pasal 17C Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000. Menurut pasal 17B ayat (1) Undang-undang No. 16 Tahun 2000 yang sekarang berlaku menyatakan bahwa Direktur Jenderal Pajak setelah melakukan pemeriksaan atas permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak selain permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dari Wajib Pajak dengan kriteria tertentu sebagaimana dimaksud dalam pasal 17C harus menerbitkan surat ketetapan pajak paling lambat 12 (dua belas) bulan sejak surat permohonan diterima, kecuali untuk kegiatan tertentu ditetapkan lain dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak.

Dari penjelasan pasal 17B ayat (1) tersebut dapat ditarik kesimpulan bahwa adanya pengklasifikasian Wajib Pajak, yaitu Wajib Pajak dengan kriteria tertentu dan Wajib Pajak dengan Kegiatan tertentu. Atas kedua kriteria tersebut maka penyelesaian permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajaknya pun dibedakan. Untuk Wajib Pajak selain kriteria tertentu maka Direktur Jenderal Pajak harus menerbitkan surat ketetapan pajak paling lambat 12 (dua belas) bulan sejak permohonan diterima setelah melakukan pemeriksaan atas permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak.

Pasal 17B ayat (2) ini juga memberikan suatu kepastian hukum, apabila dalam waktu 12 (dua belas) bulan pihak Direktur Jenderal Pajak tidak memberikan suatu keputusan, maka permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dianggap dikabulkan dan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar harus diterbitkan dalam waktu paling lambat 1 (satu) bulan setelah jangka waktu tersebut berakhir. Untuk tidak merugikan Wajib Pajak secara keuangan maka Wajib Pajak diberikan imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) sebagaimana dinyatakan dalam pasal 17B ayat (3) yaitu apabila Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar terlambat diterbitkan dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (2), maka kepada Wajib Pajak diberikan imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan dihitung sejak berakhirnya jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) sampai dengan saat diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar.

Sedangkan pasal 17C ayat (1) Undang-undang No. 16 Tahun 2000 menyatakan bahwa Direktur Jenderal Pajak setelah melakukan penelitian atas permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dari Wajib Pajak dengan kriteria tertentu, menerbitkan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak paling lambat 3 (tiga) bulan sejak permohonan diterima untuk Pajak Penghasilan, dan paling lambat 1 (satu) bulan sejak permohonan diterima untuk Pajak Pertambahan Nilai. Jadi atas permohonan yang diajukan oleh Wajib Pajak dengan kriteria tertentu pihak Direktur Jenderal Pajak hanya melakukan penelitian saja. Pasal 17C Ayat (2) menyatakan bahwa kriteria tertentu sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan. Dengan dasar itulah maka Pemerintah menerbitkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 544/KMK.04/2000 tanggal 22 Desember 2000 tentang Kriteria Wajib Pajak Yang Dapat Diberikan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak sebagaimana telah diubah dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 235/KMK.03/2004 tanggal 3 Juni 2003 tentang Perubahan Atas Keputusan Menteri Keuangan Nomor 544/KMK.04/2000.

Dari pembahasan di atas dapat dilihat adanya perlakuan yang berbeda antara pasal 17B dengan pasal 17C di dalam memberikan keputusan terhadap

permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang diajukan oleh Wajib Pajak. Dalam pasal 17B, atas permohonan yang diajukan oleh Wajib Pajak akan dilakukan pemeriksaan terlebih dahulu. Pengertian pemeriksaan menurut KEP-160/PJ/2001 ialah :

“Pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan, mengolah data atau keterangan lainnya untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.”

Sedangkan dalam pasal 17C atas permohonan yang diajukan oleh Wajib Pajak dengan kriteria tertentu Direktur Jenderal Pajak hanya melakukan penelitian saja. Pengertian penelitian adalah :

“Penelitian adalah serangkaian kegiatan yang dilakukan untuk menilai kelengkapan pengisian Surat Pemberitahuan dan lampiran-lampirannya termasuk penilaian tentang kebenaran penulisan dan penghitungannya”

Pengertian Wajib Pajak dengan kriteria tertentu berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan No. 235/KMK.03/2003 tanggal 3 Juni 2003 ada di pasal 1 ayat (1) yaitu : Wajib Pajak dapat diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak dalam hal memenuhi persyaratan / kriteria sebagai berikut : a) tepat waktu dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan dalam 2 (dua) tahun terakhir; b) dalam tahun terakhir penyampaian SPT Masa yang terlambat tidak lebih dari 3 (tiga) masa pajak untuk setiap jenis pajak dan tidak berturut-turut; c) SPT Masa yang terlambat sebagaimana dimaksud dalam huruf b telah disampaikan tidak lewat dari batas waktu penyampaian SPT Masa masa pajak berikutnya; d) tidak mempunyai tunggakan pajak yang semua jenis pajak kecuali telah memperoleh izin untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak dan tidak termasuk tunggakan pajak sehubungan dengan STP yang diterbitkan untuk 2 (dua) masa pajak terakhir; e) tidak pernah dijatuhi hukuman karena melakukan tindak pidana di bidang perpajakan dalam jangka waktu 10 (sepuluh) tahun terakhir; dan f) dalam hal laporan keuangan diaudit oleh Akuntan Publik atau Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan harus dengan pendapat wajar tanpa pengecualian atau dengan

pendapat wajar dengan pengecualian sepanjang pengecualian tersebut tidak mempengaruhi laba rugi fiskal.

Di dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-160/PJ/2001 tanggal 19 Februari 2001 dijelaskan mengenai pengertian Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu yaitu : Wajib Pajak yang melakukan ekspor dan yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak kepada Pemungut Pajak Pertambahan Nilai (PPN).

B. Aturan Pelaksanaan Yang Lama Proses Permohonan Restitusi PPN

Sebagai wujud pelaksanaan dari pasal 17B dan pasal 17C Undang-undang No.16 Tahun 2000, maka pihak Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-160/PJ/2001 tanggal 19 Februari 2001 tentang Tata Cara Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak Pertambahan Nilai Dan Atau Pajak Penjualan Atas Barang Mewah. KEP-160/PJ/2001 ini menggantikan peraturan yang lama yaitu Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : KEP-519/PJ./2000 tentang Jangka Waktu Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak Bagi Wajib Pajak Yang Melakukan Kegiatan Tertentu dan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : KEP-523/PJ./2000 tentang Tata Cara Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak Pertambahan Nilai dan atau Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

Untuk dapat membahas secara menyeluruh dan tuntas atas KEP-160/PJ/2001 tersebut maka perlu diketahui apa yang menjadi penyebab tingginya tunggakan permohonan restitusi PPN. Oleh sebab itu pembahasan atas KEP-160/PJ/2001 akan dibagi menjadi beberapa point yaitu :

1. Syarat & Prosedur Permohonan Restitusi

Setiap Wajib Pajak yang ingin mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak harus memenuhi syarat dan prosedur yang

ditetapkan. Syarat dan prosedur pengembalian kelebihan pembayaran pajak ada di Pasal 2 ayat (1) yaitu : Pengusaha Kena Pajak tersebut harus mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dengan cara mengisi kolom yang tersedia dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai atau dengan surat tersendiri. Permohonan yang diajukan oleh Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu tersebut harus dilampiri dengan bukti-bukti dan atau dokumen yang menyatakan adanya kelebihan pembayaran pajak yaitu :

- a. Faktur Pajak Masukan dan Faktur Pajak Keluaran yang berkaitan dengan kelebihan pembayaran PPN yang dimintakan pengembalian.
- b. Dalam hal impor Barang Kena Pajak, dilampirkan : 1) Pemberitahuan Impor Barang (PIB); Surat Setoran Pajak atau bukti pungutan pajak oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai; 3) Laporan Pemeriksaan Surveyor (LPS), sepanjang termasuk dalam kategori wajib LPS.
- c. Dalam hal ekspor Barang Kena Pajak dilampirkan : 1) Pemberitahuan Ekspor Barang (PEB) yang telah difiat muat oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai; 2) Bill of Lading (B/L) atau Airways Bill; 3) Wesel Ekspor atau bukti transper.
- d. Dalam hal penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak kepada Pemungut Pajak Pertambahan Nilai, dilampirkan : 1) Kontrak atau Surat Perintah Kerja; 2) Surat Setoran Pajak.
- e. Dalam hal permohonan pengembalian yang diajukan meliputi kelebihan pembayaran akibat kompensasi Masa Pajak sebelumnya, maka yang dilampirkan meliputi seluruh dokumen yang berkenaan dengan kelebihan pembayaran Pajak Pertambahan Nilai Masa Pajak yang bersangkutan.

Sedangkan bagi Wajib Pajak dengan kriteria tertentu sebagaimana dimaksud dengan ayat (1) huruf a sampai dengan huruf d tidak wajib disampaikan, kecuali dalam hal permohonan pengembalian kelebihan

pembayaran pajak, yang diajukan meliputi kelebihan pembayaran yang diakibatkan oleh kompensasi masa pajak sebelum Pengusaha Kena Pajak ditetapkan sebagai Pengusaha Kena Pajak kriteria tertentu.

2. Jangka Waktu Permohonan Dianggap Lengkap

Jangka waktu permohonan restitusi Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah merupakan hal yang sangat penting. Penentuan kapan diterimanya surat permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak akan menentukan, kapan jangka waktu 1 (satu) tahun permohonan tersebut dianggap dikabulkan sesuai dengan pasal 17B Undang-undang No. 16 Tahun 2000. Sedangkan di dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-160/PJ/2001 tanggal 19 Februari 2001 pasal 3 ayat (2) yang mengatur mengenai waktu diterimanya permohonan, berbunyi sebagai berikut : *Permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dinyatakan lengkap apabila memenuhi ketentuan sebagaimana diatur dalam pasal 2 ayat (1) keputusan ini.*

Bunyi pasal 3 ayat (2) inilah yang menjadi bahan perdebatan di sejumlah kalangan terutama antara wajib pajak dengan fiskus, karena pasal 3 ayat (2) tersebut mengandung arti sebagai pemberian kekuasaan yang sangat besar bagi fiskus. Fiskus sebagai pelaksana di lapangan mempunyai hak untuk dapat menentukan apakah permohonan yang disampaikan oleh wajib pajak tersebut telah lengkap atau kurang lengkap. Sehingga membuka peluang bagi fiskus untuk berbuat hal-hal yang tidak sesuai dengan aturan, dimana dapat merugikan wajib pajak atau merugikan negara. Penentuan kapan permohonan pengembalian kelebihan pajak dianggap lengkap inilah yang merupakan salah satu hal yang sering menyebabkan timbulnya salah pengertian antara wajib pajak dengan pihak fiskus. Akibat tidak adanya kepastian mengenai kapan permohonan pengembalian kelebihan pajak tersebut dianggap lengkap atau belum lengkap serta adanya kelemahan sistem administrasi perpajakan maka

mengakibatkan kerugian bagi pihak wajib pajak, yaitu penentuan jangka waktu penyelesaian pengembalian kelebihan pajak tersebut menjadi tidak jelas. Ketidakjelasan tersebut sebagai akibat dari tidak adanya tanggal yang pasti yang menunjukkan bahwan dokumen-dokumen yang telah diserahkan tersebut telah dianggap lengkap atau belum lengkap. Maka tidaklah mengherankan apabila terjadi penumpukan atas tunggakan permohonan restitusi PPN sejak tahun 2001 sampai dengan tahun 2005. Namun di sisi lain dengan membengkaknya jumlah tunggakan permohonan restitusi tersebut, akan berimbas juga terhadap kredibilitas otoritas fiskal, yang pada akhirnya berujung pada penilaian terhadap kredibilitas Pemerintah sendiri, karena Wajib Pajak merasa dipersulit.

Akibat lemahnya sistem administrasi tersebutlah yang menjadi salah satu penyebab terjadinya tunggakan permohonan restitusi PPN. Sehingga walaupun permohonan tersebut sudah lewat dari 12 bulan, tetap belum diproses karena dianggap belum lengkap oleh fiskus. Karena belum lengkap itulah maka pihak Direktorat Jenderal Pajak tidak juga mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak. Akibatnya wajib pajak merasa tidak memperoleh kepastian hukum atas permohonan pengembalian pajak mereka.

Agar dapat timbulnya kepatuhan sukarela (*voluntary compliance*) dalam diri wajib pajak di dalam menjalankan hak dan kewajibannya maka mau tidak mau Direktorat Jenderal Pajak harus dapat memberikan pelayanan sebaik mungkin, salah satunya ialah mempersiapkan dengan baik sistem administrasi perpajakan yang ada di Kantor Pelayanan Pajak sebagai ujung tombak di dalam memberikan pelayanan. Tanpa ada perbaikan di dalam sistem administrasinya maka bukan tidak mungkin di kemudian hari akan timbul masalah perpajakan yang lain. Sebagai contoh adalah terjadinya kasus di Kantor Pelayanan Pajak Pademangan, dimana Negara dirugikan sekian ratus milyar rupiah akibat lemahnya sistem administrasi yang ada, kelemahan administrasi ini melibatkan otoritas bea dan cukai, serta unsur instansi terkait lainnya seperti perbankan dan PPJK.

3. Pemeriksaan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah

Atas setiap permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang diajukan oleh Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu dan Wajib Pajak lainnya maka pihak Direktorat Jenderal Pajak akan melakukan pemeriksaan. Pemeriksaan pajak yang dilakukan terhadap Wajib Pajak secara garis besar dibagi menjadi 2 (dua) yaitu : Pemeriksaan pajak sebelum penerbitan Surat Ketetapan Pajak, pemeriksaan ini dilakukan terhadap Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu dan Wajib Pajak lainnya. Sedangkan atas Wajib Pajak dengan kriteria tertentu pemeriksaan pajak dapat dilakukan setelah melakukan pengembalian pendahuluan kelebihan pajak (*post audit*). Pemeriksaan pajak yang dilakukan oleh Fiskus bisa hanya pemeriksaan yang berhubungan dengan jenis pajak tersebut yaitu Pajak Pertambahan Nilai atau pemeriksaan dilakukan meliputi semua jenis pajak.

Di dalam pelaksanaannya maka atas pemeriksaan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah mengacu kepada Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-01/PJ.7/2002 tanggal 19 Februari 2002 tentang Kebijakan Pemeriksaan PPN dan PPhBM. Pemeriksaan yang dilakukan oleh pihak fiskus dapat dikelompokkan menjadi : 1) Pemeriksaan Sederhana Kantor, yang dimaksud dengan pemeriksaan sederhana kantor adalah pemeriksaan yang dilakukan dengan mengirimkan surat panggilan kepada Wajib Pajak untuk datang ke kantor Direktorat Jenderal Pajak dan meminjamkan buku-buku, catatan-catatan, dan dokumen-dokumen. Jangka waktu penyelesaian pemeriksaan sederhana kantor ini adalah 4 (empat) minggu terhitung sejak saat surat panggilan dikirimkan kepada Wajib Pajak (PKP), bila ada sesuatu hal maka jangka waktu penyelesaiannya dapat diperpanjang dari 4 (empat) minggu menjadi paling lama 6 (enam) minggu; 2)

Pemeriksaan Sederhana Lapangan, pemeriksaan sederhana lapangan adalah pemeriksaan lapangan untuk satu, beberapa atau seluruh jenis pajak, baik untuk tahun berjalan dan/atau tahun-tahun sebelumnya, yang dilaksanakan dengan menerapkan teknik-teknik pemeriksaan yang dipandang perlu menurut keadaan dalam rangka mencapai tujuan pemeriksaan. Jangka waktu penyelesaian sederhana lapangan ini adalah 1 (satu) bulan terhitung sejak saat Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Pajak disampaikan kepada Wajib Pajak (PKP), bila ada sesuatu hal maka jangka waktu penyelesaiannya dapat diperpanjang dari 1 (satu) bulan menjadi paling lama 2 (dua) bulan; 3) Pemeriksaan PPN oleh UP3 Lengkap. Jangka waktu penyelesaian pemeriksaan PPN oleh UP3 lengkap ini adalah 2 (dua) bulan terhitung sejak saat Surat Pemberitahuan Pemeriksaan Pajak disampaikan kepada Wajib Pajak (PKP), jangka waktu ini dapat diperpanjang menjadi paling lama 6 (enam) jika ada sesuatu hal. Namun dalam melakukan perpanjangan jangka waktu penyelesaian pemeriksaan maka harus diberitahukan terlebih dahulu kepada Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak atasannya paling lambat 3 (tiga) hari sebelum berakhirnya batas waktu penyelesaian pemeriksaan untuk Pemeriksaan Sederhana dan 1 (satu) minggu untuk pemeriksaan lapangan.

4. Penelitian Permohonan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.

Sesuai dengan Pasal 17C ayat (1) Direktur Jenderal Pajak hanya melakukan penelitian atas permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dari Wajib Pajak dengan kriteria tertentu. Dengan demikian penelitian yang dilakukan oleh Fiskus terhadap permohonan yang diajukan oleh Wajib Pajak hanya sebatas tindakan administrasi seperti membandingkan antara dokumen dengan laporan pajaknya, membandingkan apakah kelebihan pajak yang diminta sudah sesuai dengan ketentuan, melihat apakah perhitungan pajaknya sudah benar.

Bagi pengusaha kena pajak yang memenuhi kriteria tertentu maka proses pemeriksaan dilakukan setelah Direktur Jenderal Pajak melakukan pengembalian pendahuluan kelebihan pajak, hal ini diatur dalam pasal 5 ayat (2) Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-160/PJ./2001 yang menyatakan : “Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), maka jumlah kekurangan pajak ditambah sanksi administrasi berupa kenaikan sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah kekurangan pembayaran pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17C ayat (5) Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Perpajakan dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000.

Jadi pengenaan sanksi sebesar 100 % (seratus persen) dari SKPKB merupakan bentuk kompensasi atas kemudahan dalam pencairan permohonan restitusi pajak pertambahan nilai yang diajukan oleh pengusaha kena pajak yang memenuhi syarat kriteria tertentu. Sanksi ini lah yang membuat banyak Wajib Pajak walaupun sudah memenuhi syarat sebagai Wajib Pajak kriteria tertentu masih ragu untuk mengajukan diri sebagai Wajib Pajak patuh.

5. Jangka Waktu Penetapan Keputusan Hasil Pemeriksaan dan Hasil Penelitian

Di dalam memberikan pelayanan yang lebih baik lagi kepada Wajib Pajak yang mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak, Direktur Jenderal Pajak selain menerbitkan KEP-160/PJ./2001 tanggal 19 Februari 2001 tentang Tata Cara Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak Pertambahan Nilai Dan Atau Pajak Penjualan Atas Barang Mewah juga menerbitkan Surat Edaran Direktur Jenderal Nomor SE-53/PJ.33/2001 Tanggal 28 Februari 2001 tentang Jangka Waktu Penyelesaian Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak. Di dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak

Nomor SE-53/PJ.33/2001 tersebut jangka waktu penyelesaian permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dibagi menjadi 2 (dua) yaitu yang mengacu ke Pasal 17B dan Pasal 17C Undang-undang Nomor 16 Tentang Ketentuan Umum Perpajakan.

a. Jangka Waktu Penetapan Keputusan Hasil Pemeriksaan

Sesuai dengan Pasal 17B ayat (1) Undang-undang Nomor 6 Tahun 2000 (UU KUP) dan aturan pelaksanaannya yaitu Pasal 3 ayat (1) Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-160/PJ./2001 atas permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang diajukan oleh Wajib selain Wajib Pajak kriteria tertentu dan Wajib Pajak yang melaksanakan kegiatan tertentu adalah paling lambat 12 (dua belas) bulan sejak surat permohonan diterima. Namun sebagai bentuk pelayanan yang lebih baik kepada Wajib Pajak maka di dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-05/PJ.33/2001 tanggal 28 Februari 2001 tersebut dikatakan bahwa Kepala Kantor Pelayanan Pajak setelah melakukan pemeriksaan atas permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak tersebut harus menerbitkan surat ketetapan pajak paling lambat 6 (enam) bulan sejak saat diterimanya permohonan.

Khusus permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang diajukan oleh Pengusaha Kena Pajak sehubungan dengan Faktur Pajak Masukan karena impor barang modal dan atau penyerahan penyerahan barang modal yang tidak mendapat fasilitas dibebaskan atau dipungut sebagaimana dimaksud dalam Pasal 16B Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, harus menerbitkan surat ketetapan pajak paling lambat 1 (satu) bulan sejak saat diterimanya permohonan.

Untuk memberikan kepastian hukum kepada Wajib Pajak maka jika jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1) KEP-160/PJ./2001 telah lewat, dan pihak Direktorat Jenderal Pajak tidak menerbitkan surat ketetapan pajak, maka permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang diajukan dianggap dikabulkan dan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar harus diterbitkan dalam waktu paling lambat 1 (satu) bulan setelah jangka waktu tersebut berakhir. Pemberian kepastian mengenai jangka waktu tersebut sesuai dengan Pasal 17B Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum Perpajakan. Hanya saja timbul pertanyaan kenapa dengan payung hukum yang kuat tersebut permohonan restitusi Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah masih tetap menggantung tanpa kepastian hukum.

Kepastian jangka waktu penetapan keputusan tersebut tidak terlepas dari kepastian kapan permohonan pengajuan pengembalian kelebihan pajak yang diajukan oleh Wajib Pajak dianggap lengkap. Tanpa adanya kepastian bahwa permohonan yang diajukan oleh Wajib Pajak telah lengkap maka jangka waktu penetapan keputusan tersebut tidak dapat berjalan sebagaimana adanya. Selain itu mungkin ada faktor-faktor lainnya yang menyebabkan timbulnya tunggakan restitusi Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang harus dicari penyebabnya. Tanpa diketahui secara pasti faktor-faktor penyebab timbulnya tunggakan permohonan restitusi maka bukan tidak mungkin ketentuan yang baru pun tidak akan dapat memecahkan masalah yang ada.

b. Jangka Waktu Penetapan Hasil Penelitian

Jangka waktu penetapan hasil penelitian sesuai dengan Pasal 17C Undang-undang No. 16 Tahun 2000 yang diajukan oleh Wajib Pajak

dengan kriteria tertentu ialah paling lambat 3 (tiga) bulan sejak permohonan diterima untuk Pajak Penghasilan dan 1 (satu) bulan sejak permohonan diterima untuk Pajak Pertambahan Nilai. Sebagai bentuk pelayanan yang lebih baik lagi bagi Wajib Pajak dan juga sebagai pedoman kepada para pelaksana di lapangan maka sesuai dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-05/PJ.33/2001 tanggal 28 Februari 2001 tentang Jangka Waktu Penyelesaian Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak, maka Direktur Jenderal Pajak juga mengeluarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-550/PJ./2000 tanggal 29 Desember 2000 tentang Tata Cara Penetapan Wajib Pajak Yang Memenuhi Kriteria Tertentu Dan Penyelesaian Permohonan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak Dalam Rangka Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak. Di dalam kedua peraturan tersebut ditetapkan bahwa Kepala Kantor Pelayanan Pajak harus menerbitkan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak (SKPPKP) paling lambat : a) 2 (dua) bulan sejak saat diterimanya permohonan untuk pajak penghasilan; b) 7 (tujuh) hari sejak saat diterimanya permohonan untuk Pajak Pertambahan Nilai.

Di dalam Pasal 3 Surat Edaran Nomor SE-53/PJ.33/2001 tersebut juga dinyatakan apabila jangka waktu yang telah ditetapkan tersebut Kepala Kantor Pelayanan Pajak tidak menerbitkan surat ketetapan pajak (SKPPKP), maka Direktur Jenderal Pajak akan memberikan sanksi kepada petugas pajak yang lalai dalam melaksanakan tugasnya.