

BAB IV

ANALISIS PENGEMBALIAN KELEBIHAN PEMBAYARAN

PAJAK PERTAMBAHAN NILAI

DI KANTOR PELAYANAN PAJAK X

IV.1 Dasar Hukum Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak

Ketentuan yang mengatur tentang pengembalian kelebihan pembayaran pajak adalah diatur dalam Pasal 17 B dan Pasal 17C Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 (UU KUP). 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 diterbitkan dalam rangka melaksanakan ketentuan Pasal 17B ayat (1), Pasal 17C UU KUP serta Pasal 9 ayat (13) Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000.

Selanjutnya Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : KEP-160/PJ/2001 tanggal 19 Februari 2001 tersebut dinilai kurang memberikan kepastian hukum kepada wajib pajak terutama berkaitan dengan kapan saat permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dianggap lengkap serta masih ada celah dilihat dari sisi ketentuan yang dapat merugikan Negara (*loophole*), maka ketentuan tersebut dicabut dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-122/PJ./2006 tanggal 15 Agustus 2006 tentang Jangka Waktu Penyelesaian dan Tata Cara Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak

Pertambahan Nilai, atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

Kantor Pelayanan Pajak X berdiri bulan Juli 2002 sesuai dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : KEP-295/PJ/2002. Berdasarkan periode tersebut, peraturan pelaksanaan yang berlaku berkaitan dengan permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak adalah Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : KEP-160/PJ/2001 tanggal 19 Februari 2001 dan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor : PER-122/PJ./2006 tanggal 15 Agustus 2006. Dalam kaitan dengan pembahasan tesis ini, yaitu Analisis Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak Pertambahan Nilai di Kantor Pelayanan Pajak X, maka kedua ketentuan tersebut di atas dijadikan dasar pembahasan. Hal tersebut dilakukan karena bahan analisis adalah Laporan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak Pertambahan Nilai di Kantor Pelayanan Pajak X Tahun 2002 sampai dengan 2007.

4.1.1 Profil Wajib Pajak Yang Terdaftar Di Kantor Pelayanan Pajak X

Wajib Pajak yang terdaftar di Kantor Pelayanan Pajak X sesuai dengan Klasifikasi Lapangan Usaha (KLU) adalah Wajib Pajak yang bergerak di bidang usaha :

1. Pertambangan, baik pertambangan minyak dan gas bumi (migas), pertambangan mineral seperti emas, nickel maupun pertambangan batu bara.
2. Jasa, yaitu meliputi perbankan, lembaga keuangan bukan bank (LKBB), telekomunikasi, dan lain-lain.
3. Perdagangan, meliputi perdagangan otomotif, ritel, perdagangan besar farmasi, perdagangan besar barang impor dan lain-lain.
4. Perkebunan, seperti perkebunan kelapa sawit.
5. Jasa penyiaran, transportasi, pergudangan

6. Jasa Penunjang Pertambangan

Wajib Pajak-Wajib Pajak tersebut berdomisili tersebar di seluruh wilayah Indonesia, meskipun sebagian besar berkedudukan di Jakarta dan sekitarnya, namun tidak sedikit yang berkedudukan di luar Jakarta dan sekitarnya. Dilihat dari segi kegiatan usaha, umumnya besar sehingga berkorelasi langsung dengan banyaknya data serta dokumen transaksi. Pada umumnya Wajib Pajak tersebut mempunyai banyak cabang serta lokasi usaha, sehingga dokumen transaksi juga tersebar di seluruh cabang maupun lokasi usaha. Dari aspek pembukuan, sudah menggunakan media komputer (*computerized*) dengan software sesuai kebutuhan. Dari aspek perpajakan, umumnya taat kepada peraturan meskipun ada yang berusaha memanfaatkan celah undang-undang (*loophole*). Terkait dengan kewajiban perpajakan, pada umumnya sama dengan ketentuan yang berlaku pada kantor pajak lainnya, namun khusus untuk kewajiban Pajak Pertambahan Nilai disentralisasi di Kantor Pelayanan Pajak X.

4.1.2. Dokumen Permohonan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak Pertambahan Nilai (Restitusi PPN)

Dokumen yang wajib disampaikan dalam permohonan restitusi PPN adalah tidak banyak perbedaan antara yang diatur dalam ketentuan KEP-160/PJ/2001 maupun PER-122/PJ/2006. Yang menjadi sorotan adalah banyaknya dokumen yang wajib disampaikan dalam rangka permohonan restitusi PPN. Dokumen-dokumen yang wajib disampaikan sesuai ketentuan PER-122/PJ./2006 adalah sebagai berikut :

- a. Dalam hal penyerahan/perolehan/penerimaan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak serta pemanfaatan Jasa Kena Pajak dan atau Barang Kena Pajak tidak berwujud dari Luar Daerah Pabean di Dalam Daerah Pabean, yaitu Faktur Pajak Keluaran dan Faktur Pajak Masukan yang berkaitan

dengan kelebihan pembayaran pajak yang dimintakan pengembalian, termasuk dokumen-dokumen pendukung yaitu:

- 1) Faktur penjualan/faktur pembelian, apabila Faktur Pajak dibuat berbeda dengan faktur penjualan/faktur pembelian;
- 2) Bukti pengiriman/penerimaan barang; dan
- 3) Bukti penerimaan/pembayaran uang atas pembelian/penjualan barang/jasa.

b. Dalam hal impor Barang Kena Pajak, yaitu:

- 1) Pemberitahuan Impor Barang (PIB) dan Surat Setoran Pajak atau bukti pungutan pajak oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai yang merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan dengan PIB tersebut;
- 2) Laporan Pemeriksaan Surveyor (LPS), sepanjang termasuk dalam kategori wajib LPS;
- 3) Surat kuasa kepada atau dokumen lain dari Perusahaan Pengurusan Jasa Kepabeanan (PPJK) untuk pengurusan barang impor, dalam hal pengurusan dikuasakan kepada PPJK.

c. Dalam hal ekspor Barang Kena Pajak, yaitu:

- 1) Pemberitahuan Ekspor Barang (PEB) yang telah diberikan persetujuan ekspor oleh pejabat Direktorat Jenderal Bea dan Cukai yang berwenang dan dilampiri dengan faktur penjualan yang merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan dengan PEB tersebut.
- 2) Instruksi pengangkutan (melalui darat, udara atau laut), ocean B/L atau Master B/L atau Airway Bill (dalam hal ocean B/L atau Master B/L tidak ada, maka B/L harus dilampiri dengan fotokopi ocean B/L atau Master B/L yang telah dilegalisasi oleh pihak yang menerbitkannya), dan packing list;

- 3) Fotokopi wesel ekspor atau bukti penerimaan uang lainnya dari bank, yang telah dilegalisasi oleh bank yang bersangkutan atau fotokopi L/C yang telah dilegalisasi oleh bank koresponden, dalam hal ekspor menggunakan L/C;
 - 4) Asli atau fotokopi yang telah dilegalisasi polis asuransi Barang Kena Pajak yang diekspor, dalam hal Barang Kena Pajak yang diekspor diasuransikan; dan
 - 5) Sertifikasi dari instansi tertentu seperti Departemen Perindustrian, Departemen Perdagangan, Departemen Pertanian, Departemen Kehutanan, atau badan lain seperti kedutaan besar negara tujuan, sepanjang diwajibkan adanya sertifikasi.
- d. Dalam hal penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak kepada Pemungut Pajak Pertambahan Nilai, yaitu:
- 1) Kontrak atau Surat Perintah Kerja (SPK) atau Surat pesanan atau dokumen sejenis lainnya; dan
 - 2) Surat Setoran Pajak.
- e. Dalam hal permohonan pengembalian yang diajukan meliputi kelebihan pembayaran pajak akibat kompensasi dari Masa Pajak sebelumnya, maka bukti-bukti atau dokumen-dokumen yang disampaikan meliputi seluruh bukti-bukti atau dokumen-dokumen pada huruf a sampai dengan huruf d di atas yang berkenaan dengan kelebihan pembayaran pajak Masa Pajak yang bersangkutan.

Dalam hal permohonan pengembalian diajukan oleh Pengusaha Kena Pajak Kriteria Tertentu, bukti-bukti atau dokumen-dokumen huruf a sampai dengan huruf d tidak wajib disampaikan. Hal tersebut memang sesuai dengan Pasal 17C UU KUP bahwa atas permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dari Wajib Pajak dengan kriteria tertentu hanya dilakukan penelitian yaitu dengan cara menilai kelengkapan pengisian Surat

Pemberitahuan dan lampiran-lampirannya termasuk penilaian tentang kebenaran penulisan dan penghitungannya. Dalam hal permohonan pengembalian yang diajukan oleh Pengusaha Kena Pajak Kriteria Tertentu, terdapat kompensasi kelebihan pembayaran pajak dari masa-masa pajak sebelum Pengusaha Kena Pajak ditetapkan sebagai Pengusaha Kena Pajak Kriteria Tertentu dilakukan pemeriksaan, maka Pengusaha Kena Pajak Kriteria Tertentu wajib melengkapi bukti-bukti atau dokumen-dokumen huruf a sampai dengan huruf d.

Dari banyaknya dokumen yang dilampirkan serta rigitnya dokumen wajib tersebut akan sangat memberatkan baik wajib pajak dalam memenuhi haknya berupa restitusi PPN maupun kantor pajak. Berapa besar *cost of taxation* yang dikeluarkan wajib pajak terutama wajib pajak yang terdaftar di Kantor Pelayanan Pajak X yang identik dengan wajib pajak dengan skala usaha besar, dokumen transaksi banyak serta transaksi tersebar di seluruh cabang atau lokasi usaha. Dilain pihak, kewajiban pemenuhan PPN disentralisasi di Kantor Pelayanan Pajak X yang beralamat di Jakarta. Bagi kantor pajak sendiri, tentunya akan memerlukan tempat dan waktu untuk mengadministrasikan dokumen wajib pajak tersebut. Baik ketentuan KEP-160/PJ/2001 maupun PER-122/PJ./2006 dalam penyusunannya tidak mempertimbangkan profil wajib pajak, *track record* maupun administrasi kantor pajak. Dikaitkan dengan konsep kantor modern yang mengedepankan pelayanan (*client oriented*), tentunya ketentuan PER-122/PJ./2006 tanggal 15 Agustus 2006 yang sedang berlaku dipandang perlu adanya penyesuaian terutama terhadap wajib pajak yang terdaftar di lingkungan Kantor Pelayanan Pajak X. Ketentuan PER-122/PJ./2006 dalam penyusunannya mempertimbangkan kegiatan usaha wajib pajak, utamanya untuk Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan ekspor dan Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak kepada pemungut PPN. Begitu juga dipertimbangkan mengenai tingkat risiko dari

wajib pajak yang mengajukan restitusi PPN yaitu dibagi ke dalam risiko rendah, menengah dan tinggi.

Banyaknya dokumen dan rigitnya dokumen permohonan pengembalian PPN lebih dikarenakan Direktorat Jenderal Pajak tidak ingin kebobolan lagi seperti kasus ekspor fiktif yang terjadi di KPP Jakarta Pademangan awal tahun 2006. Kasus itu diajukan oleh Pengusaha yang menyampaikan dokumen ekspor asli yang dipalsukan, bukti penerimaan uang serta rekening koran asli yang dipalsukan, surat jalan asli yang dipalsukan, B/L yang hanya diterbitkan oleh agen perkapalan, serta macam-macam dokumen yang dipalsukan. Ketentuan yang diatur dalam PER-122/PJ./2006 seperti harus menyampaikan wesel ekspor atau bukti penerimaan uang yang dilegalisir oleh bank, Ocean B/L atau Master B/L adalah untuk memastikan bahwa ekspor benar-benar telah dilakukan. Hal tersebut dapat dibuktikan dengan adanya Ocean B/L atau Master B/L yang menjamin bahwa kontainer benar-benar dikapalkan serta pembayaran benar-benar sah karena telah dilegalisir oleh bank. Ketentuan PER-122/PJ./2006 telah sesuai dengan asas pengamanan penerimaan negara (*revenue productivity*). Ketentuan yang rigit tersebut akan memberatkan Pengusaha Kena Pajak yang selama ini telah patuh terhadap peraturan seperti Wajib Pajak yang terdaftar di Kantor Pelayanan Pajak X.

Banyaknya dokumen yang harus disampaikan dalam mengajukan restitusi PPN juga tidak sesuai dengan asas kesederhanaan (*simplicity*, namun dilihat adanya batas waktu penyampaian dokumen sebagaimana diatur dalam PER-122/PJ./2006, telah memberikan kepastian hukum (*certainty*) kepada wajib pajak, sehingga jangka waktu penyelesaian akan dihitung dari kapan saat dokumen permohonan restitusi PPN dianggap lengkap. Adanya batas waktu penyampaian kelengkapan dokumen permohonan restitusi PPN inilah yang merupakan kelebihan dibanding dengan ketentuan sebelumnya, sehingga timbul tunggakan restitusi PPN yang sangat besar.

4.1.3. Kewajiban Penelitian dan pemeriksaan.

a. Kewajiban penelitian

Atas permohonan pengembalian kelebihan PPN yang diajukan oleh Wajib Pajak dengan kriteria tertentu akan dilakukan penelitian yaitu menyangkut kelengkapan pengisian Surat Pemberitahuan dan lampiran-lampirannya termasuk penilaian tentang kebenaran penulisan dan penghitungannya. Hal tersebut tidak terjadi masalah yang berarti di Kantor Pelayanan Pajak X.

b. Kewajiban Pemeriksaan

Kewajiban pemeriksaan ini sangat terkait dengan dokumen-dokumen yang dipersyaratkan pada saat permohonan restitusi PPN. Semakin banyak dokumen yang disampaikan wajib pajak, maka semakin berat tugas pemeriksa pajak dalam melakukan pemeriksaan.

Secara garis besar, proses pemeriksaan meliputi tiga tahap yaitu :

1. Persiapan pemeriksaan

Beberapa persiapan pemeriksaan yang dilakukan oleh pemeriksa pajak misalnya :

- a. menganalisis Surat Pemberitahuan,
- b. membuat program pemeriksaan,
- c. menyiapkan sarana pemeriksaan, dan lain-lain

2. Pelaksanaan pemeriksaan

Pelaksanaan pemeriksaan adalah tugas paling berat yang dilakukan oleh pemeriksa pajak, karena sebagian besar waktu dan tenaga tersita untuk melaksanakan tugas ini.

Beberapa tugas yang dilaksanakan :

- a. Melakukan konfirmasi pajak masukan yang dikreditkan oleh wajib pajak dengan menu aplikasi konfirmasi PK-PM lewat Sistem Informasi Direktorat Jenderal Pajak (SIDJP),
- b. Melakukan konfirmasi Pemberitahuan Ekspor Barang (PEB) dan Pemberitahuan Impor Barang (PIB) melalui menu aplikasi konfirmasi PIB dan PEB lewat Sistem Informasi Direktorat Jenderal Pajak (SIDJP),
- c. Melakukan klarifikasi bukti pembayaran Surat Setoran Pajak melalui Modul Penerimaan Negara (MPN) lewat Sistem Informasi Direktorat Jenderal Pajak (SIDJP),
- d. Melakukan pemeriksaan terhadap kebenaran formal dan material Faktur Pajak Masukan,
- e. Melakukan pemeriksaan terhadap faktur penjualan/pembelian,
- f. Melakukan pemeriksaan terhadap bukti penerimaan/pengiriman barang (*flow of goods*),
- g. Melakukan pemeriksaan terhadap bukti penerimaan uang/pembayaran uang (*flow of cash*),
- h. Melakukan pemeriksaan terhadap bukti-bukti ekspor barang seperti PEB, B/L atau Master B/L, Airway Bill, packing list dan lain-lain.
- i. Melakukan pemeriksaan terhadap bukti-bukti impor barang seperti, PIB, SSP atau Bukti pungutan yang dilakukan oleh Kantor Pelayanan Bea dan Cukai,
- j. Melakukan pemeriksaan terhadap kontrak kerja, surat perintah kerja, dan lain-lain.

3. Pelaporan

Pelaporan adalah kegiatan penyusunan hasil pemeriksaan ke dalam Laporan Pemeriksaan Pajak (LPP). Laporan ini disusun berdasarkan kertas kerja pemeriksaan yang telah dibuat pada saat pemeriksaan. Hasil pemeriksaan akan disampaikan kepada wajib pajak dalam bentuk tertulis yaitu ke dalam Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP). Berdasarkan SPHP ini, wajib pajak menanggapi apakah setuju atau tidak setuju atas hasil pemeriksaan, selanjutnya dilakukan pembahasan akhir (*closing conference*). Produk akhir di tingkat pemeriksaan adalah Nota Penghitungan (Nothit), yang selanjutnya oleh pemeriksa di *upload* ke dalam sistem informasi.

Melihat banyaknya kegiatan yang dilakukan oleh pemeriksa pajak tentunya sangat menyita waktu dan tenaga. Dilihat dari serangkaian kegiatan yang dilakukan oleh pemeriksa pajak tersebut, bisa dikatakan memeriksa hampir seluruh dokumen transaksi (*full audit*). Serangkaian kegiatan tersebut tentunya sangat memberatkan dilihat dari sisi tugas pemeriksa pajak. Penetapan Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu (eksportir) atau Wajib Pajak yang melakukan penyerahan kepada pemungut PPN yang terdaftar di Kantor Pelayanan Pajak X sebagai Wajib Pajak Patuh adalah alternatif solusi untuk mengurangi beban pemeriksa pajak. Alternatif solusi yang lain adalah pemeriksaan dengan metode sample (*audit sampling*) yaitu pemeriksaan tidak dilakukan terhadap seluruh dokumen, namun berdasarkan teknik-teknik *sampling* yang dapat dipertanggung jawabkan.

4.1.4 Laporan Restitusi PPN di Kantor Pelayanan Pajak X Tahun 2002 sampai dengan 2007

Untuk melihat tingkat kepatuhan wajib pajak yang mengajukan permohonan restitusi PPN sekaligus untuk melihat prestasi pemeriksa pajak terkait dengan koreksi yang dilakukan, berikut disajikan tabel dimaksud.

Tabel 8

Data Restitusi PPN di Kantor Pelayanan Pajak X 2002 s.d 2007

Tahun	Jumlah berkas permohonan	Nilai pengajuan restitusi	Nilai yang disetujui	Koreksi	
				Rp.	%
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
2002	40	(224,542,304,454)	(221,921,221,769)	2,621,082,685	1.17%
2003	104	(559,382,322,575)	(550,265,385,473)	9,116,937,102	1.63%
2004	120	(376,206,307,252)	(376,367,790,748)	(161,483,496)	-0.04%
2005	125	(550,901,245,576)	(547,623,633,703)	3,277,611,873	0.59%
2006	138	(513,005,864,172)	(509,233,202,359)	3,772,661,813	0.74%
2007	101	(1,070,983,723,017)	(1,067,839,400,750)	3,144,322,267	0.29%

Sumber : Laporan Restitusi PPN

Dari tabel tersebut diatas dapat dilihat bahwa koreksi dari pemeriksa pajak sangat kecil dibanding dengan jumlah PPN yang dimohonkan pengembalian oleh wajib pajak. Secara relatif, koreksi terbesar terjadi di tahun 2003 (1,63%) dan 2002 (1,17%). Koreksi pajak yang relatif besar tersebut bisa disebabkan karena pada tahun-tahun tersebut masih baru dimulainya organisasi Kantor Pelayanan Pajak X atau pengajuan permohonan restitusi PPN dilakukan pada saat wajib pajak belum terdaftar di Kantor Pelayanan Pajak X. Di tahun 2004, terjadi koreksi negatif sebesar -0,04% artinya jumlah yang dikembalikan oleh Kantor Pelayanan Pajak X lebih besar dibandingkan dengan jumlah yang dimintakan restitusi. Koreksi di tahun 2005 (0,59%), 2006 (0,74%) dan 2007 (0,29%) yang hanya dibawah 1%, sehingga tidak material jika dibanding dengan waktu dan tenaga yang dihabiskan untuk memproses restitusi PPN tersebut. *Discrepancy* antara jumlah PPN yang dimohonkan restitusi dengan jumlah yang dikembalikan melalui Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) adalah perlu dijadikan dasar dalam mengambil kebijakan proses restitusi PPN di Kantor Pelayanan Pajak X. Kerugian yang dialami oleh Kantor Pelayanan Pajak X tidak saja waktu dan tenaga, namun juga kesempatan untuk menggali potensi pajak lainnya yang jumlahnya jauh lebih besar.

4.1.5. Model Pembayaran Pendahuluan

Melihat hasil analisis *data series* berupa Data Restitusi PPN di Kantor Pelayanan Pajak X tahun 2002 s.d 2007 terlihat jelas bahwa jumlah koreksi yang dilakukan pemeriksa pajak sangat kecil, maka waktu dan tenaga yang dikeluarkan oleh pemeriksa pajak untuk memproses restitusi PPN tersebut tidak sebanding dengan jumlah koreksi pajak yang dihasilkan. Berdasarkan data tersebut dapat diartikan bahwa biaya yang dikeluarkan oleh fiskus lebih banyak dibanding hasil pajak yang dihasilkan. Hal tersebut tidak sesuai dengan *economy principle* yang mengatakan bahwa biaya yang dikeluarkan dalam pelaksanaan pemungutan pajak tidak boleh lebih besar dari jumlah pajak yang dipungut, yang berarti bahwa pemungutan pajak sebaiknya memperhatikan mekanisme yang dapat mendatangkan pemasukan pajak yang sebesarnya dan biaya yang sekecilnya.

Biaya yang timbul dalam pemungutan pajak dapat timbul dari dua sisi, yaitu dari pemerintah maupun dari wajib pajak. Biaya yang timbul dari pemungut pajak dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak yaitu biaya administrasi (*administration cost*), sedangkan dari wajib pajak sebagai pembayar pajak adalah biaya pemenuhan kewajiban wajib pajak (*compliance cost*).

Dengan mengedepankan prinsip efisiensi, model pembayaran pendahuluan adalah sangat cocok diterapkan terhadap wajib pajak yang terdaftar di Kantor Pelayanan Pajak X. Hal tersebut juga sesuai dengan asas kesederhanaan (*simplicity*) yaitu restitusi PPN tidak dilakukan pemeriksaan, namun hanya dilakukan penelitian yang relatif sederhana. Yang menjadi kendala yuridis adalah wajib pajak tersebut tidak masuk kriteria Wajib Pajak dengan kriteria tertentu (Wajib Pajak patuh), sehingga proses restitusi PPN harus diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Salah satu solusi yang perlu dipertimbangkan adalah Wajib Pajak yang sering mengajukan **restitusi PPN**

ditetapkan sebagai Wajib Pajak Patuh atau dengan jalan lain, khusus untuk Wajib Pajak yang terdaftar di lingkungan Kantor Pelayanan Pajak X proses pemeriksaan terhadap permohonan restitusi bisa dilakukan dengan *audit sampling*. Hal tersebut dilakukan dengan dasar pertimbangan bahwa dilihat dari sisi Wajib Pajak, membantu mengurangi *cost of taxation* terkait banyaknya syarat-syarat yang harus dilampirkan pada saat permohonan restitusi tersebut, sedangkan dilihat dari sisi Direktorat Jenderal Pajak untuk mengurangi beban administrasi dokumen Wajib Pajak dan mengurangi beban pemeriksa pajak sehingga bisa menggali potensi pajak lainnya di luar Wajib Pajak yang melaporkan Surat Pemberitahuan lebih bayar .

4.1.6 Pemeriksaan Wajib Pajak Patuh

Wajib Pajak dengan kriteria tertentu yang mengajukan permohonan restitusi PPN akan diteliti mengenai kelengkapan pengisian Surat Pemberitahuan dan lampiran-lampirannya termasuk penilaian tentang kebenaran penulisan dan penghitungannya. Selanjutnya Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak SKPPKP paling lambat 1 (satu) bulan sejak permohonan diterima secara lengkap. Dalam rangka memberikan pelayanan yang lebih baik kepada Pengusaha Kena Pajak kriteria tertentu, Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Surat Edaran Nomor : SE-09/PJ/2006 tanggal 15 Agustus 2006 tentang Jangka Waktu Penyelesaian Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak Pertambahan Nilai, Atau Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Dalam Surat Edaran tersebut, jangka waktu pengembalian restitusi PPN yang diajukan Pengusaha Kena Pajak kriteria tertentu diperpendek 7 (tujuh) hari sejak permohonan diterima.

Sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam UU Nomor 16 Tahun 2000, Direktur Jenderal Pajak dapat melakukan pemeriksaan terhadap Wajib Pajak

dengan kriteria tertentu. Hal tersebut ditegaskan dalam Pasal 17C ayat (4) undang-undang tersebut yang mengatakan :

“Direktur Jenderal Pajak dapat melakukan pemeriksaan terhadap Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), dan menerbitkan surat ketetapan pajak, setelah melakukan pengembalian pendahuluan kelebihan pajak”.

Dari ketentuan tersebut sebenarnya Direktorat Jenderal Pajak tidak perlu khawatir terhadap hilangnya potensi pajak pengajuan restitusi PPN yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang terdaftar di Kantor Pelayanan Pajak X. Apabila semua Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu yang telah secara rutin mengajukan permohonan restitusi PPN dan diperoleh data bahwa setiap hasil pemeriksaan terhadap permohonan restitusi tersebut diperoleh kesimpulan tidak terdapat koreksi yang material atau dengan kata lain Wajib Pajak tersebut telah patuh, maka lebih baik Wajib Pajak tersebut ditetapkan sebagai Wajib Pajak patuh. Selanjutnya secara berkala dilakukan analisis potensi pajak secara menyeluruh untuk diperoleh data untuk dilakukan pemeriksaan terhadap seluruh jenis pajak (*all taxes*). Kelebihan dari pemeriksaan *all taxes* adalah untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan tidak saja terbatas atas kewajiban Pajak Pertambahan Nilai saja, namun juga jenis pajak lainnya. Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan tersebut diperoleh koreksi pajak yang telah diberikan pembayaran pendahuluan (PPN), akan dikenakan sanksi kenaikan sebesar 100% dari jumlah pajak yang kurang dibayar.

IV.2 Analisis PER-122/PJ./2006 dikaitkan dengan Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007

Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-122/PJ./2006 tanggal 15 Agustus 2006 merupakan kebijakan yang dikeluarkan dalam rangka melaksanakan ketentuan Pasal 17B dan 17C Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 (perubahan kedua UU KUP).

"Pasal 17B

- (1) 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 bunyi pasal tersebut terlihat adanya pengelompokan wajib pajak menjadi tiga yaitu : 1) Wajib Pajak dengan kriteria tertentu yang permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajaknya diproses sesuai dengan Pasal 17C yaitu dengan penerbitan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak (SKPPKP), 2) Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu, 3) Wajib Pajak selain Wajib Pajak dengan kriteria tertentu dan Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu. Wajib Pajak yang termasuk pada kelompok nomor 2 dan 3, permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajaknya diproses sesuai dengan ketentuan PER-122/PJ./2006 tanggal 15 Agustus 2006 jo. PER-124/PJ./2006 tanggal 22 Agustus 2006. Berdasarkan ketentuan tersebut Wajib Pajak dikelompokkan berdasarkan tingkat risiko yaitu risiko rendah, menengah dan tinggi. Tingkat risiko ini akan mempengaruhi lamanya jangka waktu penyelesaian pengembalian kelebihan pembayaran PPN.

Setelah diundangkannya Undang-undang Nomor 28 Tahun 2008 (perubahan ketiga UU KUP), materi Pasal 17B ayat (1) berubah sehingga berbunyi :

Pasal 17B

- (1) Direktur Jenderal Pajak setelah melakukan pemeriksaan atas permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak, selain permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dari Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17C dan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17D, harus menerbitkan surat ketetapan pajak paling lama 12 (dua belas) bulan sejak surat permohonan diterima secara lengkap.

Dengan adanya perubahan materi tersebut, maka Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu tidak diatur lagi dalam UU Nomor 28 Tahun 2007 yang berlaku efektif per 1 Januari 2008. Direktur Jenderal Pajak sampai saat ini belum mengganti PER-122/PJ./2006 dengan peraturan yang baru, sehingga dapat diartikan bahwa untuk Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu yang mengajukan permohonan pengembalian PPN masa Januari 2008 dan seterusnya, menyangkut hak restitusi PPN tunduk kepada ketentuan yang diatur dalam Undang-undang Nomor 28 Tahun 2008 tersebut. Artinya hak restitusi Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu menjadi 12 (dua belas) bulan kecuali Wajib Pajak tersebut termasuk Wajib Pajak yang memenuhi persyaratan tertentu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17D undang-undang tersebut.

Wajib Pajak yang dapat diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak sesuai pasal tersebut adalah:

- a. Wajib Pajak orang pribadi yang tidak menjalankan usaha atau pekerjaan bebas;
- b. Wajib Pajak orang pribadi yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas dengan jumlah peredaran usaha dan jumlah lebih bayar sampai dengan jumlah tertentu;
- c. Wajib Pajak badan dengan jumlah peredaran usaha dan jumlah lebih bayar sampai dengan jumlah tertentu; atau
- d. Pengusaha Kena Pajak yang menyampaikan Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai dengan jumlah penyerahan dan jumlah lebih bayar sampai dengan jumlah tertentu.

Sebagai pelaksanaan Pasal 17D ayat (3) UU Nomor 28 Tahun 2007 tersebut, Menteri Keuangan menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 193/PMK.03/2007 tanggal 28 Desember 2007 tentang Batasan Jumlah Peredaran Usaha, Jumlah Penyerahan, dan Jumlah Lebih Bayar Bagi Wajib Pajak Yang Memenuhi Persyaratan Tertentu Yang Dapat Diberikan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak. Sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan

tersebut, Pengusaha Kena Pajak sesuai Pasal 17D ayat (2) huruf d UU Nomor 28 Tahun 2007 yang dapat diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak adalah Pengusaha Kena Pajak yang telah menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan dan Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai dengan :

- a. jumlah penyerahan menurut Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai untuk suatu Masa Pajak paling banyak Rp 150.000.000,00 (seratus lima puluh juta rupiah); dan
- b. jumlah lebih bayar menurut Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai paling banyak Rp 150.000,00 (seratus lima puluh ribu rupiah).

Melihat materi Pasal 17D UU Nomor 28 Tahun 2007 serta Peraturan Menteri Keuangan Nomor : 193/PMK.03/2007 tanggal 28 Desember 2007, dapat dipastikan bahwa Wajib Pajak yang terdaftar di Kantor Pelayanan Pajak X tidak ada yang masuk kelompok wajib pajak yang memenuhi persyaratan tertentu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17D UU Nomor 28 Tahun 2007. Selanjutnya timbul pertanyaan, bagaimana terhadap Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu yang terdaftar di Kantor Pelayanan Pajak X yang mengajukan permohonan pengembalian kelebihan PPN masa Januari 2008 dan seterusnya diproses?. Atas permohonan pengembalian kelebihan PPN tersebut tetap diproses berdasarkan ketentuan PER-122/PJ./2006, karena PER-122/PJ./2006 merupakan kebijakan yang sifatnya mengikat kepada bawahannya, sehingga kalau tidak dilaksanakan oleh bawahan akan dikenakan sanksi kepegawaian yang berlaku, dengan demikian permohonan pengembalian PPN Pengusaha Kena Pajak tertentu yang memiliki risiko rendah tetap diselesaikan dalam jangka waktu 2 (dua) bulan, sedangkan Pengusaha Kena Pajak tertentu yang memiliki risiko menengah harus diselesaikan dalam jangka waktu 4 (empat) bulan.

Bagaimana menyangkut hak Wajib Pajak atas permohonan pengembalian kelebihan PPN tersebut?. Hak wajib pajak ada yang hilang yaitu tidak lagi mempunyai hak mendapat imbalan bunga apabila permohonan yang diajukan

Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu yang memiliki risiko rendah dan risiko menengah apabila permohonan pengembalian PPN diselesaikan lebih lama dari jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam PER-122/PJ./2006 tersebut. Hal tersebut disebabkan berdasarkan UU Nomor 28 Tahun 2007, tidak dikenal Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu, sehingga Wajib Pajak dimaksud termasuk kelompok Wajib Pajak selain Wajib Pajak dengan kriteria tertentu dan Wajib Pajak yang memenuhi persyaratan tertentu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17D undang-undang tersebut sehingga jangka waktu penyelesaian adalah 12 (dua belas) bulan.

