

BAB II TINJAUAN PUSTAKA

II.1 Pajak

Sejarah timbulnya pajak sudah ada sejak zaman dahulu kala walaupun pada saat itu belum ada istilah pajak, namun merupakan pemberian sukarela dari rakyat terhadap raja atau pemimpinnya. Selanjutnya pemberian sukarela tersebut berubah menjadi upeti yang dapat dipaksakan sehingga bersifat wajib dan ditentukan sepihak oleh negara. Pajak pada mulanya dibayar secara natura (*payment in kind*) seperti gandum, padi, logam mulia, emas dan perak. Bagi penduduk yang tidak mampu, pembayarannya dilakukan dengan tenaga atau kerja paksa. Dewasa ini pajak pada umumnya telah dibayar dengan uang.

Dalam perkembangan selanjutnya, hampir seluruh negara di dunia menjadikan pajak sebagai sumber utama penerimaan negara. Hal tersebut dikarenakan didalam penyelenggaraan negara membutuhkan biaya yang sangat besar serta untuk memelihara kepentingan negara didalam melindungi rakyatnya serta untuk pembangunan. Memang ada cara lain untuk memperoleh dana selain dari pajak misalnya mengeksploitasi sumber kekayaan alam, laba perusahaan negara, melalui pinjaman atau bahkan dengan cara mencetak uang, namun kedua cara terakhir mempunyai kekurangan yaitu apabila dana tersebut diperoleh melalui pinjaman akan menjadi beban pada saat pengembalian pokok ditambah bunga, sedangkan dengan cara mencetak uang akan menimbulkan inflasi.

2.1.1 Definisi Pajak

Melihat pentingnya pajak, banyak definisi pajak yang diungkapkan oleh para ahli khususnya ahli di bidang Keuangan Negara, Ekonomi maupun Hukum.

Definisi pajak yang dikemukakan oleh Sommerfeld¹, sebagai berikut:

”A tax can be defined meaningfully as any nonpenal yet compulsory transfer of resources from the private to the public sector, levied on the basis of predetermined criteria and without receipt of a specific benefit of equal value, in order to accomplish some of a nation’s economic and social objectives.”

Definisi pajak yang dikemukakan oleh Andriani², sebagai berikut :

”Pajak adalah iuran kepada negara yang dapat dipaksakan yang terutang menurut ketentuan perundang-undangan tanpa mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk yang tujuannya untuk digunakan membiayai pengeluaran publik sehubungan dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.”

Selanjutnya menurut Rochmat Soemitro³, definisi pajak adalah :

”Pajak adalah peralihan kekayaan dari sektor swasta ke sektor publik berdasarkan Undang-undang yang dapat dipaksakan dengan tidak mendapatkan imbalan langsung (tengenprestatie) yang secara langsung dapat ditunjuk dan digunakan untuk membiayai pengeluaran umum”

S.I. Djajadiningrat⁴ memberikan definisi pajak, sebagaimana yang ditulis oleh Munawir dalam bukunya yang berjudul Perpajakan, sebagai berikut :

”Pajak sebagai suatu kewajiban menyerahkan sebagian daripada kekayaan kepada negara disebabkan suatu keadaan, kejadian dan perbuatan yang memberikan kedudukan tertentu tetapi bukan sebagai hukuman, menurut peraturan-peraturan yang ditetapkan pemerintah serta dapat dipaksakan, tetapi tidak ada jasa balik dari negara secara langsung, untuk memelihara kesejahteraan umum.”

Dari definisi pajak di atas dapat disimpulkan bahwa ciri-ciri yang melekat pada pengertian pajak adalah :

1. Pajak pada hakekatnya merupakan iuran kepada negara.
2. Pajak dipungut berdasarkan Undang-undang serta aturan pelaksanaannya.

¹ Sommerfeld, Ray M., Hershel Anderson and Horace R. Brock, An Introduction to Taxation, New York:Harcourt Brace Jovanovich. Inc., 1981, p. 1-4.

² Brotohadiharjo, S., Pengantar Ilmu Hukum Pajak, Bandung: Eresco NV, 1982, hal. 2.

³ Rochmat,Soemitro, Dasar-dasar Hukum Pajak dan Pendapatan, Jakarta, Eresco NV, 1977, hal.22

⁴ Munawir, S., Perpajakan, Liberty, 1992, hlm. 3.

3. Atas pembayaran pajak, pembayar pajak tidak mendapatkan kontraprestasi atau imbalan individual dari pemerintah.
4. Pajak dipungut oleh negara baik melalui pemerintah pusat maupun pemerintah daerah.
5. Pajak yang terhimpun selanjutnya diperuntukan bagi pengeluaran-pengeluaran pemerintah.

Dari ciri-ciri definisi pajak tersebut dapat diketahui bahwa dalam suatu negara terdapat hubungan antara negara dan pihak-pihak lain yang berada dalam negara tersebut. Dalam hubungan ini, keduanya yaitu negara dan pihak lain tersebut mengadakan perikatan. Lazimnya sebuah perikatan, maka ada pihak yang berhak mendapatkan sesuatu dan ada pihak lain yang wajib memenuhi hak tersebut, begitu pula sebaliknya. Pajak merupakan perikatan antara negara (fiskus) dengan masyarakat sebagai wajib pajak, dan masing-masing mempunyai hak dan kewajiban.

Tidak seperti perikatan jual beli, hubungan timbal balik dalam perikatan pajak tidak bersifat sempurna. Pihak wajib pajak sebagai pembayar pajak hanya mempunyai kewajiban, tanpa mempunyai hak untuk memperoleh kontraprestasi (imbalan) langsung. Di lain pihak, fiskus hanya mempunyai hak yaitu hak memungut pajak tanpa mempunyai kewajiban. Kontraprestasi yang diterima pembayar pajak dari fiskus bersifat tidak langsung, berupa pelayanan publik, keamanan dan pertahanan dan lain-lain yang dijalankan oleh negara.

2.1.2 Fungsi Pajak

Dari beberapa definisi pajak sebagaimana tersebut diatas, seakan-akan fungsi pemungutan pajak adalah untuk mengisi kas negara yang selanjutnya digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara (*budgetair*), namun pajak juga mempunyai fungsi lain yaitu fungsi mengatur (*regulerend*) yaitu pajak

dapat digunakan sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan negara seperti dibidang ekonomi dan sosial.

Bidang ekonomi misalnya :

1. Untuk mendorong masuknya investasi yaitu dengan penyediaan fasilitas, sarana dan prasarana untuk mendorong bergulirnya roda ekonomi.
2. Pemberian bea masuk yang tinggi terhadap produk-produk tertentu untuk melindungi industri dalam negeri.
3. Pengenaan pajak ekspor untuk produk atau komoditas tertentu untuk menjamin pasokan dalam negeri.

Bidang sosial misalnya :

1. Untuk mengurangi hidup mewah atau pola konsumsi yang tinggi, pemerintah mengenakan Pajak Penjualan atas Barang Mewah dengan tarif tinggi untuk produk atau jasa tertentu.
2. Untuk mengurangi konsumsi barang-barang tertentu pemerintah mengenakan cukai terhadap barang-barang tersebut.

Disamping pajak, pemerintah juga melakukan pungutan yang lain seperti retribusi dan sumbangan. Retribusi adalah iuran kepada pemerintah yang dapat dipaksakan namun pembayar mendapat imbalan secara langsung. Paksaan ini bersifat ekonomis maksudnya mereka yang tidak merasakan kontraprestasi tidak dikenakan iuran, misalnya retribusi pasar, parkir, uang sekolah dan lain-lain. Sumbangan adalah iuran kepada pemerintah yang dapat dipaksakan yang ditujukan kepada golongan tertentu yang dimaksudkan untuk tujuan tertentu pula, misalnya sumbangan wajib dana kecelakaan lalu lintas jalan (SWDKLLJ).

2.1.3 Asas-asas Pemungutan Pajak

Untuk mencapai tujuan-tujuan dalam pemungutan pajak agar tidak terdapat hambatan dan perlawanan, maka terdapat asas yang harus dipenuhi dalam melaksanakan pemungutan pajak. Salah satu asas pemungutan

dikemukakan oleh Adam Smith dalam bukunya yang berjudul *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* yang dikutip oleh R. Mansury⁵ menyatakan bahwa dalam pemungutan pajak oleh negara terdapat beberapa asas yang disebut *four maxims* atau *four canons*, yaitu:

1. *Equality*

Pajak harus bersifat adil dan merata yang dikenakan kepada orang-orang pribadi sebanding dengan kemampuan untuk membayar (*ability to pay*) pajak tersebut, dan sesuai dengan manfaat yang diterimanya. Pembebanan pajak itu adil apabila setiap wajib pajak menyumbangkan suatu jumlah untuk dipakai guna pengeluaran pemerintah sebanding dengan kepentingannya dan dengan manfaat yang diterimanya dari pemerintah.

2. *Certainty*

Pajak ditentukan tidak secara sewenang-wenang oleh pemerintah. Dalam hal ini lebih ditekankan pentingnya kepastian mengenai pemungutan pajak, yaitu kepastian mengenai hukum yang mengaturnya, kepastian mengenai subjek pajaknya, kepastian mengenai objek pajaknya, dan kepastian mengenai tatacara pemungutannya. Kepastian ini menjamin setiap orang untuk tidak ragu-ragu menjalankan kewajiban membayar pajak karena segala sesuatunya sudah jelas. Bagi Adam Smith kepastian hukum adalah lebih penting dari keadilan. Apabila prinsip kepastian dapat dicapai, maka administrasi perpajakan antara otoritas perpajakan dengan wajib pajak dapat berjalan dengan baik untuk menciptakan keadilan.

Undang-undang dan peraturan yang mengikat, harus diusahakan jelas, tegas dan tidak mengandung arti ganda atau memberikan peluang untuk ditafsirkan lain. Pemberian definisi yang jelas dan tegas akan dapat menghindari atau paling tidak mengurangi sengketa antara wajib pajak dengan otoritas pajak. Dengan adanya kepastian maka petugas pajak tidak dapat bertindak sewenang-wenang, apabila tidak ada kepastian maka wajib pajak dapat tergantung pada kebijaksanaan petugas pajak yang

⁵ Mansury, R, Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi 2000, YP4, 2002, hlm. 11.

menyalahgunakan kekuasaan bagi kepentingan dirinya. Asas ini sering disebut asas *juridic*.

3. *Convenience*

Dalam asas ini ditekankan pentingnya saat dan waktu yang tepat bagi wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Sangat bijaksana jika pemungutan pajak dilakukan saat wajib pajak menerima penghasilan yang sudah memenuhi syarat objektifnya dan saat wajib pajak membayar pajak hendaknya ditentukan pada saat wajib pajak menerima penghasilan tersebut misalnya pada saat menerima gaji, menerima bunga deposito atau penghasilan lainnya. Berdasarkan asas ini timbul dukungan yang kuat untuk menerapkan sistem pemungutan pajak "*Pay As You Earn*" atau *PAYE*. *PAYE* merupakan asas yang mengajarkan bahwa pajak dipungut pada saat yang tepat, pajak dipungut secara berangsur-angsur sehingga tidak terasa bagi wajib pajak bahwa kewajiban pajaknya telah dilunasi sehingga tidak merasa terbebani oleh pajak.

4. *Economy*

Dalam asas ini pentingnya efisiensi pemungutan pajak, artinya 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 dari pemungutan pajak dari sisi pemerintah sebagai pemungut pajak dan wajib pajak sebagai pembayar pajak, yaitu biaya administrasi (*administration cost*) dan biaya pemenuhan kewajiban wajib pajak (*compliance cost*). Kedua biaya ini seyogyanya ditekan sekecil mungkin dibanding pajak yang akan dipungut. Asas *economies of collection* merupakan asas yang harus dipegang teguh dalam melaksanakan ketentuan undang-undang.

Disamping asas-asas yang disarankan oleh Adam Smith tersebut, masih ada beberapa asas lain yang disarankan oleh ahli perpajakan lainnya.

Pertama adalah asas *Revenue Adequacy Principle* oleh Jesse Burkhead sebagaimana dikutip Mansury⁶, bahwa apabila *the Equity Principle* dan *the Convenience Principle* merupakan asas-asas yang menyangkut kepentingan wajib pajak, maka *The Revenue Adequacy Principle* adalah asas pajak yang sering dianggap oleh pemerintah yang bersangkutan sebagai asas yang terpenting. Untuk apa memungut pajak kalau penerimaan yang dihasilkan tidak memadai. Sebagaimana telah dijelaskan dalam bab sebelumnya bahwa fungsi pajak adalah untuk menghimpun dana masyarakat untuk digunakan dalam menyelenggarakan roda pemerintahan yaitu untuk pembiayaan rutin maupun untuk pembiayaan pembangunan (*fungsi budgetair*). Semua upaya ekstensifikasi dan intensifikasi serta upaya *law enforcement* diarahkan untuk pengamanan penerimaan pajak.

Asas ini menyatakan bahwa jumlah pajak yang dipungut untuk kepentingan penerimaan negara, namun dalam implementasinya hendaknya tetap memperhatikan agar pajak yang dipungut tidak terlalu tinggi sehingga membuat pertumbuhan ekonomi terganggu. Keseimbangan antara *equity principle* dan *revenue productivity* harus selalu menjadi pertimbangan dalam mendesain kebijakan pajak sehingga penerimaan pajak dapat terpenuhi tanpa meninggalkan prinsip keadilan dalam pemungutannya.

Asas lainnya adalah asas *Neutrality Principle* oleh John F. Due sebagaimana dikutip Mansury⁷ bahwa pajak itu sebaiknya adalah netral, yaitu tidak mempengaruhi pilihan masyarakat untuk melakukan konsumsi dan juga tidak mempengaruhi pilihan produsen untuk menghasilkan barang dan jasa, dan juga pajak jangan sampai mengurangi semangat orang untuk bekerja. Perlu dijaga agar pemindahan sumber daya dari swasta ke sektor publik tidak menimbulkan

⁶ Mansury, R, Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi 2000, YP4, 2002, hlm. 19.

⁷ Mansury, R, Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi 2000, YP4, 2002, hlm. 20.

distorsi. Asas netralitas ini bertujuan untuk menjaga jangan sampai pemungutan pajak itu menghambat kemajuan ekonomi serta jangan sampai mengurangi efisiensi perekonomian, namun adakalanya pajak dipungut untuk mempengaruhi pola konsumsi masyarakat supaya timbul pola hidup sederhana.

Asas kesederhanaan (*simplicity*) yaitu kesederhanaan struktur dari sistem perpajakan yang bersangkutan dan kesederhanaan susunan undang-undang pajak yang bersangkutan. Kesederhanaan struktur sistem perpajakan dapat pula menciptakan kesederhanaan dalam melaksanakan pemungutan pajak. Kesederhanaan penyusunan undang-undang akan mempermudah pemahaman undang-undang.

2.1.4 Pengelompokan Pajak

Ada beberapa jenis pengelompokan pajak, dalam hukum pajak terdapat pembedaan jenis pajak yang dibagi dalam beberapa golongan. Menurut Mardiasmo⁸, pengelompokan pajak menurut golongan adalah pajak langsung dan pajak tidak langsung, menurut sifatnya adalah pajak subjektif dan pajak objektif, sedangkan menurut lembaga pemungutnya adalah pajak pusat dan pajak daerah.

1. Pajak Langsung dan Pajak Tidak Langsung

Pembedaan pajak menjadi pajak langsung (*direct tax*) dan pajak tidak langsung (*indirect tax*) adalah sangat penting untuk mengetahui dan menentukan siapakah subjeknya, apakah objeknya dan bagaimana dan berapa tarif yang tepat. Penggolongan ini penting karena sifat dari kedua jenis pajak tersebut berbeda. Suatu pajak disebut pajak langsung apabila beban pajaknya (*tax burden*) tidak dapat dialihkan kepada pihak lain. Pajak disebut pajak tidak langsung apabila beban pajaknya dapat dialihkan kepada pihak lain baik sebagian atau seluruhnya. Pelimpahan (*shifting*) ini penting tidak saja untuk

⁸ Mardiasmo, Perpajakan, Edisi Revisi 2006, Penerbit Andi, Yogyakarta, 2006, hlm. 5

mengetahui siapa pemikul akhir beban pajak (*destinataris*), namun juga untuk mendesain kebijakan administrasi perpajakan. Bentuk pengalihan beban pajak bisa dilakukan ke depan (*forward shifting*) yakni ke pembeli, atau beban pajak tersebut dialihkan ke belakang (*backward shifting*) yakni ditanggung penjual. Ciri lain dari pajak langsung adalah besarnya beban pajak tergantung kepada kemampuan membayar (*ability to pay*) wajib pajak, artinya kondisi wajib pajak (*individual circumstances*) seperti besarnya penghasilan dan besarnya tanggungan akan menentukan besarnya *tax burden*. Didalam pajak tidak langsung, kondisi wajib pajak tidak mempunyai kaitan dengan *tax burden*, artinya besarnya penghasilan dan besarnya tanggungan tidak menjadi faktor penentu besaran *tax burden* yang harus dibayar wajib pajak. Secara administrasi, pajak langsung umumnya dibayar dan dilaporkan berdasar periode tertentu misalnya setahun, sedangkan pajak tidak langsung bisa terutang setiap saat, misalnya Pajak Pertambahan Nilai (PPN) terutang pada saat transaksi pembelian, PPN Impor terutang pada saat impor barang.

2. Pajak Subjektif dan Pajak Objektif

Pajak subjektif adalah pajak yang pada waktu pengenaannya dimulai dengan menetapkan individu, selanjutnya baru dicari syarat-syarat objektifnya. Hubungan antara subjek pajak dan objek pajak adalah langsung, artinya besarnya beban pajak sangat tergantung dari kemampuan membayar (*ability to pay*) atau keadaan wajib pajak. Sebaliknya, pajak objektif adalah pajak yang pada waktu pengenaannya pertama-tama dicari objeknya, baru kemudian dicari siapa individu yang harus membayarnya. Objek pajak bisa berupa benda, keadaan, peristiwa atau perbuatan.

3. Pajak Pusat dan Pajak Daerah

Pembedaan pajak menjadi pajak pusat dan pajak daerah dilakukan untuk menentukan siapa otoritas pajak yang berwenang melakukan pemungutan

pajak. Pembagian kewenangan pemungutan ini penting untuk menghindari adanya pengenaan pajak yang berulang (*double taxation*) atas objek atau subjek yang sama.

II.2 Pajak Atas Konsumsi (*Consumption Tax*)

Pajak atas konsumsi bertujuan untuk mengenakan pajak atas pengeluaran yang dikeluarkan oleh individu-individu (*private persons*). Selanjutnya pemajakan ini berkembang pada penggunaan dari mesin-mesin, alat transportasi dan penggunaan peralatan lainnya untuk proses produksi. Menurut Ben Terra⁹, definisi umum pajak atas konsumsi adalah :

“A tax on consumption is that the tax is meant to cover the expenditures by private persons and persons comparable to them”

Pajak konsumsi adalah pajak yang dikenakan atas pengeluaran yang ditujukan untuk konsumsi. Ada dua pendekatan menurut John F. Due dan Ann F. Friedlaender sebagaimana dikutip Sukardji¹⁰, yaitu :

- a. 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.
- b. Pendekatan tidak langsung atau pendekatan pajak komoditi, yaitu pajak yang dikenakan atas penjualan komoditi yang dipungut terhadap pengusaha yang melakukan penjualan. Pajak ini kemudian dialihkan kepada pembeli selaku pemikul beban pajak.

Menurut Saroyo Admosudarmo¹¹ pajak atas konsumsi adalah pajak yang tujuan akhirnya membebani penghasilan rumah tangga perseorangan pada waktu

⁹ Terra, Ben, *Sales Taxation : The Case of Value Added Tax In The European Community*, Series on International Taxation No. 8, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, Boston, 1988, hlm. 5-6

¹⁰ Untung Sukardji, *Pajak Pertambahan Nilai Edisi Revisi 2002*, Jakarta, PT RajaGrafindo Persada, 2002 op.cit. hlm. 5

penghasilan tersebut dibelanjakan untuk konsumsi. Apabila pajak penghasilan membebani penghasilan pada waktu penghasilan tersebut diperoleh, maka pajak atas konsumsi juga membebani penghasilan akan tetapi pada waktu yang berbeda yaitu ketika penghasilan tersebut dibelanjakan.

Dalam disiplin perpajakan, pajak atas konsumsi disebut pajak tidak langsung. Kewajiban menghitung dan menyetor pajak penghasilan ke kas Negara pada prinsipnya adalah kewajiban penerima penghasilan sekalipun dalam hal-hal tertentu lazim diterapkan *withholding system*, sementara kewajiban menghitung, memungut dari konsumen dan menyetor pajak atas konsumsi ke kas Negara prinsipnya adalah kewajiban pihak lain, bukan kewajiban destinataris pajak atau dalam hal ini adalah konsumen. Penentu peristiwa kena pajak yang dikaitkan dengan saat pembelanjaan penghasilan atau pada saat pembelian barang/jasa inilah yang memperbesar tingkat efektifitasnya memajaki penghasilan. Tingkat resistensinya lebih rendah apabila dibandingkan dengan tingkat resistensi pajak atas perolehan penghasilan. Potensi kegagalan pada pemungutan pajak pada waktu penghasilan diperoleh dengan demikian dapat terkoreksi sebagian melalui pengenaan pajak ketika penghasilan tersebut dibelanjakan.

Pajak atas konsumsi sering menjadi sasaran kritik karena sifat bebannya yang cenderung progresif atau bahkan regresif dan saat pemungutannya itu sendiri. Sifat pajak tersebut tidak langsung sehingga destinataris pajak tidak berhubungan langsung dengan fiskus, yang berhubungan langsung dengan fiskus adalah pihak yang ditunjuk undang-undang untuk memungut pajak dari destinataris tersebut yaitu para pengusaha, sehingga pembebanan pajak sampai kepada destinataris melalui proses pelimpahan beban pajak.

Kritik terhadap keberadaan pajak atas konsumsi pada dasarnya dikarenakan prinsip keadilan dan proses pemajakan dikedepankan, sementara fungsi redistribusi melalui pengeluaran Negara yang berasal dari penerimaan pajak tersebut kurang diperhitungkan. Seluruh penerimaan pajak pada akhirnya

¹¹ Admosudarmo, Saroyo: Pajak Pertambahan Nilai, Bahan Kuliah, 1999

disalurkan kembali kepada warga masyarakat melalui pengeluaran Negara, maka pada dasarnya terdapat peluang untuk menggenapkan keadilan dalam proses pemungutan pajak dengan proses redistribusi melalui pengeluaran Negara tersebut.

Adanya peluang tersebut tidak berarti bahwa komitmen terhadap keadilan dalam pemungutan pajak boleh melonggar. Kebijakan pemungutan pajak harus selalu merupakan hasil dari pencarian titik keseimbangan antara pertimbangan-pertimbangan kebutuhan penerimaan Negara, keadilan, kemudahan dalam pelaksanaan atau administrasinya dan tingkat efisiensi dan efektifitas pemungutannya.

Dalam disiplin perpajakan, pajak atas konsumsi disebut pajak tidak langsung, sehingga kewajiban menghitung, memungut dari konsumen dan menyetorkan pajak tersebut ke kas Negara, prinsipnya adalah kewajiban pihak lain bukan kewajiban destinataris pajak atau dalam hal ini konsumen. Dengan demikian maka falsafah pemajakan atas konsumsi yaitu penghasilan yang dibelanjakan (konsumsi). Pengkaitan dengan pembelanjaan memang mengakibatkan tingkat resistensi dari pemilik penghasilan menjadi rendah, bahkan seringkali konsumen tersebut tidak menyadari sama sekali bahwa didalam harga barang atau jasa yang dibelinya sudah terkandung beban pajak.

II.3 Pajak Pertambahan Nilai (*Value Added Tax*)

Pajak Pertambahan Nilai merupakan salah satu jenis pajak penjualan (*sales tax*). Pajak Pertambahan Nilai ini dikembangkan oleh para ahli perpajakan untuk mengurangi efek pajak berganda yang ditimbulkan oleh pajak penjualan. Salah satunya adalah apa yang dikemukakan oleh Mc Morran¹² berikut ini :

“Cascading may result in distortions in relative prices by causing the effective tax rate on final sales of various goods and service to be different

¹² 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.

from statutory rates. Cascading may also result in an increase in the cost of capital to businesses when taxes cascade on capital inputs, distorting productive efficiency”.

Definisi Pajak Pertambahan Nilai (PPN) menurut beberapa ahli adalah sebagai berikut :

Definisi PPN menurut Stephen R. Lewis, Jr¹³ :

“The value added tax is really a general retail sales tax with a series of credits for taxes paid at each earlier stage of processing and distribution. The credit system avoids the accumulation of taxes that could come”.

Definisi PPN menurut Alan Schenk¹⁴:

“VAT is typically are imposed on sales of goods by business at each stage of production and distribution and on sales or services as they are rendered. The tax liability on domestic sales under invoice method VAT generally is equal to difference between the tax payable on purchases from other business (input tax)”.

Definisi PPN menurut Richard A. Musgrave dan Peggy B. Musgrave¹⁵:

“Value added tax is not genuinely new form of taxation, but merely a sales tax which is administered in different form”.

Definisi PPN menurut Alan A. Tait¹⁶ :

“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 material, 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)”.

Di Indonesia pajak atas konsumsi lebih dikenal dengan Pajak Pertambahan Nilai (*Value Added Tax*). Sebagai pajak atas konsumsi dalam negeri, Pajak

¹³ Lewis, Stephen R., Jr. (1984), *Taxation for Development, principles And Applications*, Oxford University Press Inc., page 243

¹⁴ Schenk, Allan (1989), *Value Added Tax of The American Bar Association, Section of Taxation*, page 2

¹⁵ Musgrave, Richard A, And Peggy B. Musgrave, *op.cit*, page 441

¹⁶ Alan A. Tait, *Value Added Tax, International Practice and Problems*, International Monetary Fund, Washington D.C, 1998, hlm.4

Pertambahan Nilai hanya dikenakan atas konsumsi Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang dilakukan didalam daerah pabean, oleh karenanya barang impor dan atau jasa yang dimanfaatkan didalam daerah pabean dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dengan tarif yang sama dengan barang atau jasa domestik.

Sebagai pajak atas konsumsi sebenarnya tujuan akhir Pajak Pertambahan Nilai adalah mengenakan pajak atas pengeluaran untuk konsumsi (*a tax consumption expenditure*) baik yang dilakukan oleh rumah tangga perseorangan maupun badan baik swasta maupun pemerintah. Konsumen dalam melakukan konsumsi tidak terbatas pada barang namun juga jasa, maka Pajak Pertambahan Nilai selain dikenakan terhadap konsumsi barang juga dikenakan terhadap konsumsi jasa. Disamping itu, dalam pemungutannya PPN menganut prinsip tempat tujuan (*destination principle*), oleh karena itu pola konsumsi tidak dipengaruhi oleh PPN, dengan kata lain PPN netral terhadap pola konsumsi.

2.3.1 Karakter Legal (*Legal Character*) Pajak Penjualan

Legal character 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 character* menurut Terra sebagaimana dikutip Rosdiana¹⁷ adalah sebagai berikut :

“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”.

Legal character dari pajak penjualan dapat dideskripsikan sebagai pajak tidak langsung atas konsumsi yang bersifat umum (*general indirect tax on consumption*).

¹⁷ Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, *Perpajakan Teori dan Aplikasi*, Jakarta, PT RajaGrafindo Persada, 2005, op.cit. hal. 204-207.

1. *General*

Pajak penjualan merupakan pajak atas konsumsi yang bersifat umum. Kata *general* (umum) inilah yang membedakannya dengan jenis pajak lainnya, yaitu *excise* (cukai). Pajak penjualan bersifat *general*, sedangkan *excise* bersifat spesifik. Pajak penjualan dikenakan terhadap semua barang, sedangkan *excise* hanya dikenakan terhadap barang-barang tertentu saja. Pajak penjualan ditujukan pada semua *private expenditure*, sebagai konsekuensinya tidak boleh ada diskriminasi atau perbedaan antara barang dan jasa karena keduanya merupakan pengeluaran. Yang harus menjadi objek pajak penjualan adalah barang dan jasa, bukan hanya barang saja atau jasa saja karena pengeluaran itu bisa dalam bentuk barang maupun jasa.

2. *Indirect*

Pajak penjualan merupakan pajak tidak langsung, sehingga beban pajaknya dapat dialihkan, baik dalam bentuk *forward shifting* maupun *backward shifting*. Dengan kata lain tidak harus selalu konsumen yang harus memikul beban pajak sepenuhnya, tetapi beban pajak ini bisa saja dipikul oleh penjual dengan cara mengurangi keuntungan dan atau melakukan efisiensi.

3. *On Consumption*

Pajak penjualan merupakan pajak atas konsumsi, tanpa membedakan apakah konsumsi tersebut digunakan/habis sekaligus ataupun digunakan/habis secara bertahap/berangsur-angsur. Semua barang seharusnya menjadi objek pajak penjualan, tanpa membeda-bedakan apakah barang tersebut merupakan barang yang bergerak maupun barang yang tidak bergerak. Selain itu, pajak penjualan merupakan pajak atas konsumsi, pengertian konsumsi juga meliputi barang tidak berwujud.

Pajak penjualan dalam pelaksanaannya banyak menimbulkan efek pajak berganda (*cascading effect*). Hal tersebut disebabkan pajak penjualan dapat dikenakan di tiap-tiap jalur produksi dan distribusi, namun tidak dapat mengkreditkan pajak yang telah dibayar sebelumnya. Semakin panjang mata rantai jalur produksi sampai dengan distribusi, maka semakin besar efek pajak berganda yang ditimbulkan. Keadaan ini mendorong wajib pajak menghindari dari pengenaan pajak bahkan kalau perlu menyelundupkan pajak. Sebagai akibat pengenaan pajak berganda, maka pajak penjualan menjadi tidak netral baik terhadap perdagangan dalam negeri maupun perdagangan internasional, karena tidak dapat dihitung dengan pasti jumlah beban pajak yang dipikul oleh konsumen maupun pajak yang terkandung dalam harga komoditi yang akan diekspor.

2.3.2. Sistem Pemungutan Pajak Penjualan

Sesuai dengan karakteristik pajak penjualan bahwa pajak dikenakan terhadap konsumsi barang dan jasa. Dalam sistem pemungutannya, terdapat dua sistem yaitu *Single-stage levies* dan *Multiple-stage levies*.¹⁸

1. *Single-stage levies*

Dalam sistem ini pajak penjualan atas barang atau jasa dikenakan hanya sekali (*single*). Terdapat tiga alternatif penerapan :

a. *A single stage levy at the manufacturer's level*

Pajak penjualan dikenakan hanya pada tingkat produsen (pabrik). Kelebihan pengenaan pajak pada tingkat produsen atau pabrikan adalah lebih mudah menentukan wajib pajaknya sehingga relatif lebih mudah pengawasannya.

b. *A single stage levy at the wholesale level*

Pajak penjualan dikenakan atas penjualan kepada penjual-penjual eceran atau konsumen oleh produsen, pedagang besar, grosiran, penyalur, importer. Menurut Terra, istilah *wholesale tax*

¹⁸ Ben Terra, op.cit, p.21

sebenarnya kurang tepat, lebih tepat jika disebut *single stage tax preceding the retail stage*.

c. *A single stage levy at the retail level*

Pajak penjualan dikenakan atas penjualan terakhir secara eceran ke konsumen akhir. Dalam sistem ini pajak tidak saja dikenakan pada tingkat pengecer, namun bisa saja dikenakan di tingkat pabrik atau apabila mereka menjual langsung ke pembeli akhir.

1. *Multiple stage levies*

Dalam sistem ini pajak penjualan atas barang atau jasa dikenakan pada beberapa tingkat dari produksi dan distribusi. Terdapat dua cara penghitungan pajak penjualan terhadap metode ini :

a. *Cumulative Cascade Systems*

Pajak penjualan dikenakan pada peredaran barang pada jalur produksi dan distribusi tanpa adanya penyesuaian atas pajak yang telah dibayar pada jalur sebelumnya, sehingga menimbulkan efek pajak berganda. Pajak penjualan dikenakan pada setiap ada perpindahan barang ke jalur berikutnya.

b. *Noncumulative Cascade Systems (Value Added)*

Pajak penjualan dipungut pada semua mata rantai jalur produksi dan distribusi, namun terbatas hanya pada pertambahan nilainya saja. Nilai tambah ini timbul akibat dipakainya faktor-faktor produksi di setiap jalur peredaran barang tersebut termasuk semua biaya untuk mendapatkan laba, bunga, sewa dan upah kerja. Nilai tambah ini lebih mudah diketahui dengan mengurangkan harga penjualan dikurangi harga pembelian. Dasar pengenaan pajak adalah nilai tambah, oleh karena itu disebut Pajak Pertambahan Nilai (*Value Added Tax*).

2.3.3. Karakter Legal (*Legal Character*) Pajak Pertambahan Nilai

Kelemahan pajak penjualan adalah adanya efek pajak berganda (*cascading effect*) dan sifat yang tidak netral terhadap perdagangan dalam negeri dan internasional. Pajak Pertambahan Nilai adalah alternatif solusi untuk menggantikan pajak penjualan tersebut. *Legal character* dari Pajak Pertambahan Nilai adalah : *general tax on consumption, indirect tax, neutral, non cumulative*. Sifat *non cumulative* dan *neutral* merupakan keunggulan PPN dibanding dengan pajak penjualan.

Legal character PPN menurut Sukardji¹⁹ adalah sebagai berikut :

1. Pajak Pertambahan Nilai merupakan Pajak Tidak Langsung
Karakter ini memberikan suatu konsekuensi juridis bahwa antara pemikul beban pajak (destinataris pajak) berbeda dengan pihak penanggung jawab pembayaran pajak ke kas negara. Destinataris PPN adalah konsumen sebagai pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak. Penanggung jawab pembayaran pajak ke kas negara adalah Pengusaha Kena Pajak selaku penjual Barang Kena Pajak atau pengusaha Jasa Kena Pajak.
2. Pajak Objektif
Yang dimaksud dengan pajak objektif adalah suatu jenis pajak yang timbulnya kewajiban pajak ditentukan oleh faktor objektif, yaitu suatu keadaan, peristiwa atau perbuatan hukum yang dapat dikenakan pajak yang juga disebut dengan objek pajak. Kewajiban pajak akan timbul apabila ada objek pajak. Kondisi subjektif subjek pajak tidak menentukan timbulnya pajak, dengan demikian PPN tidak membedakan antara konsumen orang dengan badan, orang kaya dengan orang miskin, sepanjang mereka mengkonsumsi barang dan/atau jasa yang sama diperlakukan sama.

¹⁹ Untung Sukardji, Pajak Pertambahan Nilai Edisi Revisi 2002, Jakarta, PT RajaGrafindo Persada, 2002 op.cit. hlm. 19-25

3. *Multi Stage Tax*
Multi stage tax adalah karakteristik PPN yang dikenakan pada setiap jalur produksi dan distribusi, demikian seterusnya sampai dengan konsumen akhir (*end user*) sebagai sasaran akhir penanggung PPN.
4. PPN Terutang untuk Dibayar ke Kas Negara Dihitung Menggunakan *Indirect Substruction Method/Credit Method/Invoice Method*
Pajak yang dipungut oleh PKP Penjual atau Pengusaha Jasa tidak secara otomatis wajib dibayar ke kas Negara. PPN terutang yang wajib dibayar ke kas Negara merupakan hasil perhitungan mengurangi PPN yang dibayar ke PKP lain yang dinamakan Pajak Masukan (*input tax*) dengan PPN yang dipungut dari pembeli atau penerima jasa yaitu Pajak Keluaran (*output tax*). Pola ini dinamakan metode pengurangan tidak langsung (*indirect substruction method*). Pajak yang dikurangkan dengan pajak untuk memperoleh jumlah yang akan dibayarkan ke kas Negara dinamakan kredit pajak (*tax credit*, oleh karena itu metode ini disebut juga metode pengkreditan (*credit method*). Sarana yang dipakai untuk melakukan pengkreditan antara *output tax* dan *input tax* dinamakan faktur pajak (*tax invoice*), sehingga metode ini disebut juga metode faktur (*invoice method*).
5. Pajak Pertambahan Nilai adalah Pajak atas Konsumsi Umum Dalam Negeri
PPN hanya dikenakan atas konsumsi Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak di dalam negeri, oleh karena itu barang impor dikenakan PPN dengan tarif yang sama dengan barang domestik.
6. Pajak Pertambahan Nilai bersifat Netral
Sifat netralitas PPN ditentukan oleh dua faktor :
 - a. PPN dikenakan baik atas konsumsi barang maupun jasa
 - b. Dalam pemungutannya, PPN menganut prinsip tempat tujuan (*destination principle*) bukan prinsip tempat asal (*origin principle*).
7. Pajak Pertambahan Nilai Tidak Menimbulkan Efek Pajak Berganda

PPN dikenakan hanya terbatas pada nilai tambah yang timbul pada mata rantai produksi sampai dengan distribusi. Nilai tambah adalah semua faktor produksi yang timbul di setiap jalur peredaran suatu barang seperti bunga, sewa, upah kerja, termasuk semua biaya untuk mendapatkan laba.

2.3.4. Metode Penghitungan Pajak Pertambahan Nilai

Dalam menghitung Pajak Pertambahan Nilai untuk mengetahui jumlah yang nantinya akan disetorkan ke kas Negara, dalam beberapa literatur ada empat metode, salah satunya menurut Alan Tait²⁰ sebagai berikut :

1. *t (wages + profits) : 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 keempat metode tersebut konsep *value added* dapat dilihat dari dua perspektif yaitu dari pertambahan nilai atas upah dan keuntungan (nomor 1 dan 2), serta dari selisih *output* dikurangi *input* (nomor 3 dan 4).

Metode yang sering dipakai oleh banyak negara termasuk Indonesia adalah metode *substruction*. Cara menghitung dengan menggunakan metode *substruction* adalah sebagai berikut :

1. *The Substructive-Direct Method*

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

$$\text{Sales} = x$$

²⁰ Alan Tait, op.cit, p.4

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

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

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

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

2.3.5. Prinsip Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai Dalam Perdagangan Internasional

Pajak Pertambahan Nilai merupakan pajak atas konsumsi yang dikenakan atas transaksi yang terjadi di suatu negara maupun lintas negara (*cross border transaction*). Dalam perdagangan internasional, yurisdiksi atau kewenangan penerapan PPN atas kegiatan ekspor dan impor menurut Schenk²¹, 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 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 pendapat Schenk, yurisdiksi atau kewenangan pemajakan PPN ada dua prinsip yaitu negara asal tempat barang atau negara tujuan barang.

²¹ 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 Taxation, 1989, page 9

a. Prinsip asal tempat barang (*Origin Principle*)

Berdasarkan prinsip ini, PPN atas setiap transaksi dikenakan di negara domestik tempat barang atau jasa diproduksi atau berasal. Misalnya suatu barang yang diproduksi di negara X dan selanjutnya diekspor ke negara Y, maka PPN atas barang tersebut akan dikenakan di negara X, sedangkan di negara Y tidak dikenakan.

Hal ini selaras dengan yang dikemukakan oleh Zeem sebagai berikut :

“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”²²

Dengan prinsip ini apabila barang diekspor, maka negara pengekspor mengenakan pajak terhadap barang yang diekspor tersebut.

b. Prinsip tujuan barang (*Destination Principle*)

Berdasarkan prinsip ini, PPN atas setiap transaksi dikenakan di negara domestik tempat barang atau jasa dikonsumsi.

Hal ini selaras dengan yang dikemukakan oleh Zeem sebagai berikut :

“Under the destination principle, the VAT is imposed on the value added of all taxable products that are consumed domestically”²³

Didalam prinsip *destination principle*, barang-barang yang diperdagangkan secara internasional dikenakan pajak di negara tujuan atau dimana barang tersebut dikonsumsi. Hal tersebut berarti bahwa barang-barang yang diekspor dibebaskan dari pengenaan PPN di negara eksportir dan akan dikenakan di negara importir. Di sini akan terjadi “*border adjustment*” dimana negara eksportir akan mengembalikan PPN yang telah dibayarkan atas perolehan barang ekspor tersebut dan sebaliknya negara importir akan mengenakan PPN atas barang impor tersebut. Hampir seluruh negara menerapkan *destination principle*, karena lebih

²² Zeem Howel H (1995), Value Added Tax in Tax Policy Handbook, Edited by Parthasarathi Schome, Washington DC, International Monetary Fund, p.87

²³ Zeem Howel H (1995, *ibid*, p.87

netral untuk perdagangan internasional. Hal tersebut dilakukan dalam rangka harmonisasi perpajakan demi terciptanya iklim perdagangan internasional yang *fair* dan *neutral*.

Negara Indonesia menganut prinsip *destination principle*. Kosekuensinya, atas ekspor barang tidak dikenakan PPN atau dikenakan PPN dengan tarif 0%, dengan demikian apabila perusahaan banyak melakukan ekspor (eksportir), maka pajak keluarannya akan lebih kecil dibandingkan dengan pajak masukannya sehingga akan terjadi lebih bayar.

2.3.6. Kelebihan dan Kekurangan Pajak Pertambahan Nilai

Sebagai suatu sistem, PPN memiliki beberapa kelebihan dan kekurangan antara lain²⁴ :

1. Kelebihan PPN
 - a. Mencegah terjadinya pengenaan pajak berganda.
 - b. Netral dalam perdagangan dalam dan luar negeri.
 - c. Pajak Pertambahan Nilai atas perolehan barang modal dapat diperoleh kembali pada bulan perolehan sesuai dengan tipe konsumsi (*consumption type VAT*) dan metode pengurangan tidak langsung (*the substructive indirect method*) sehingga akan membantu likuiditas perusahaan.
 - d. Ditinjau dari sumber pendapatan negara, Pajak Pertambahan Nilai mendapat predikat sebagai *money maker* karena konsumen selaku pemikul beban pajak tidak merasa dibebani oleh pajak tersebut sehingga memudahkan fiskus untuk memungutnya.

²⁴ Untung Sukardji, Pajak Pertambahan Nilai Edisi Revisi 2002, Jakarta, PT RajaGrafindo Persada, 2002 op.cit. hlm. 27-28

2. Kelemahan PPN
 - a. Biaya administrasi relatif tinggi bila dibandingkan dengan pajak tidak langsung lainnya, baik dipihak administrasi pajak maupun dipihak wajib pajak.
 - b. 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. Hal tersebut merupakan dampak dari karakteristik PPN sebagai pajak objektif.
 - c. PPN sangat rawan dari upaya penyelundupan pajak sebagai akibat mekanisme pengkreditan yang merupakan upaya untuk memperoleh kembali pajak yang dibayarkan oleh pengusaha dalam bulan yang sama tanpa terlebih dahulu melalui prosedur fiskus.
 - d. Perlu adanya pengawasan yang ketat dari administrasi pajak untuk mencegah terjadinya penyelundupan pajak.

2.3.7. Objek Pajak Pertambahan Nilai

Pajak Pertambahan Nilai merupakan pajak objektif sehingga timbulnya kewajiban membayar pajak ditentukan oleh ada tidaknya objek pajak, bukan ditentukan oleh kondisi wajib pajak. Yang menjadi pertanyaan adalah apa yang menjadi objek dari Pajak Pertambahan Nilai itu sendiri. Sesuai dengan *legal character* Pajak Pertambahan Nilai, yaitu Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas konsumsi umum dalam negeri yang ditujukan kepada semua *private expenditure*. Pengeluaran baik yang dilakukan oleh rumah tangga pribadi maupun badan adalah atas barang dan jasa, maka secara umum yang menjadi objek PPN adalah penyerahan barang dan jasa, namun yang menjadi masalah adalah penentuan barang dan jasa yang akan dijadikan dasar pengenaan PPN, karena pengertian barang dan jasa yang sangat luas. Hal tersebut senada dengan apa yang dikemukakan Thuronyi²⁵ berikut ini :

²⁵ Victor Thuronyi, Op.cit, chapter 6, hlm. 20

“transactions are usually stated to be within the scope of VAT if they are supplies of goods or services”

Definisi yang dikemukakan Thuronyi meliputi semua penyerahan barang dan jasa.

2.3.8. Pengusaha Kena Pajak (*Taxable Person*)

Pajak Pertambahan Nilai merupakan pajak tidak langsung, artinya destinataris pajak berbeda dengan pihak penanggung jawab pembayaran pajak ke kas Negara, dengan demikian pihak yang paling tepat ditunjuk untuk memungut, mengumpulkan, menghitung, dan melaporkan PPN adalah penjual. Menunjuk pembeli atau konsumen untuk melaksanakan kewajiban perpajakan seperti tersebut diatas tidaklah efisien serta sulit pengawasannya, karena jumlah pembeli umumnya lebih banyak dibandingkan dengan jumlah penjual. Akan menjadi lain apabila penjual berada di luar negeri, maka pihak yang paling tepat ditunjuk untuk melaksanakan kewajiban perpajakan adalah pihak pembeli. Pembeli sebagai pihak yang menyetorkan PPN ke kas Negara, namun bukan berarti pembeli diwajibkan menjadi *taxable person*.

Definisi pengusaha kena pajak (*taxable person*) menurut Terra²⁶ 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”

Pengusaha kena pajak adalah orang atau badan yang melakukan kegiatan ekonomi secara bebas apapun namanya produk yang dihasilkan dari kegiatan tersebut yang menurut ketentuan undang-undang perpajakan memenuhi syarat untuk ditetapkan sebagai pengusaha kena pajak.

2.3.9 Penyerahan Kena Pajak (*Taxable Supplies*)

Perumus kebijakan awalnya menentukan barang atau jasa yang dikenakan PPN atau sering disebut dengan istilah Barang Kena Pajak (BKP) atau Jasa Kena

²⁶ Ben J.M. Terra and Peter J. Wattel, *European Tax Law* second Edition, 1997, hlm. 157

Pajak (JKP). Selanjutnya mereka harus menentukan transaksi-transaksi yang dikategorikan sebagai penyerahan BKP atau JKP yang terutang PPN. Timbulnya kewajiban PPN karena adanya penyerahan kena pajak tersebut.

Pengertian *taxable supplies* menurut Thuronyi²⁷ adalah sebagai berikut :

“A taxable supply, is a supply or transaction on which VAT is imposed. Whwn 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.”

2.3.10 Faktur Pajak (*VAT Invoices*)

Secara umum, mekanisme pemungutan, pembayaran dan pelaporan Pajak Pertambahan Nilai terjadi jika satu Pengusaha Kena Pajak (*taxable person*) melakukan penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak kepada Pengusaha Kena Pajak lainnya. Mekanisme umum yang sering dipakai adalah mekanisme kredit pajak. Untuk dapat menerapkan mekanisme tersebut diperlukan sarana yaitu berupa Faktur Pajak (*VAT invoice*). Faktur pajak umumnya merupakan bukti pungutan yang dibuat oleh Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa Kena Pajak kepada Pengusaha Kena Pajak lainnya. Berikut definisi Faktur Pajak menurut Thuronyi :

“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 is complies with the requirement of the VAT law”²⁸

Dari definisi tersebut jelas bahwa pengertian faktur pajak adalah suatu invoice atau dokumen yang dikeluarkan oleh pengusaha kena pajak yang melakukan penyerahan kena pajak serta mencatat jumlah penyerahan yang dilakukan beserta jumlah Pajak Pertambahan Nilai yang harus dibayar. Suatu *invoice* disebut

²⁷ Ibid, hlm. 32-33

²⁸ Victir Thuronyi, op.cit. hlm. 60

sebagai *VAT invoice* apabila memenuhi persyaratan sebagaimana ditentukan oleh undang-undang.

Faktur pajak memang hanya berbentuk selembar kertas, namun hakekatnya adalah uang, untuk itu informasi minimal yang harus tercantum didalamnya harus berdasarkan undang-undang. Faktur pajak merupakan dokumen yang sangat penting tidak saja bagi penjual namun juga bagi pembeli. Faktur pajak ini merupakan dokumen untuk bisa menerapkan mekanisme Pajak Pertambahan Nilai, karena faktur pajak berfungsi :

- a. Bagi penjual, merupakan bukti pungutan pajak atas penyerahan barang atau jasa kena pajak (*VAT out*);
- b. Bagi pembeli, merupakan bukti pembayaran pajak atas pembelian barang atau jasa kena pajak (*VAT in*);
- c. Sebagai sarana untuk mengkreditkan pajak masukan (*VAT in*).

Informasi minimal yang harus ada menurut ketentuan undang-undang misalnya adalah :

- a. Nama, alamat, Nomor Pokok Wajib Pajak yang menyerahkan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak;
- b. Nama, alamat, dan Nomor Pokok Wajib Pajak pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak;
- c. Jenis barang atau jasa, jumlah Harga Jual atau Penggantian, dan potongan harga;
- d. Pajak Pertambahan Nilai yang dipungut;
- e. Pajak Penjualan Atas Barang Mewah yang dipungut;
- f. Kode, nomor seri dan tanggal pembuatan Faktur Pajak; dan
- g. Nama, jabatan dan tanda tangan yang berhak menandatangani Faktur Pajak.

2.3.11. Pengembalian Kelebihan Pajak Pertambahan Nilai (*VAT Refunds*)

Dengan adanya mekanisme pengkreditan yaitu pajak masukan dikreditkan ke pajak keluaran, maka dapat terjadi Pajak Masukan lebih besar dibandingkan Pajak Keluaran sehingga terjadi pajak lebih dibayar. Hal tersebut sering terjadi terutama terhadap pengusaha kena pajak yang melakukan kegiatan ekspor atau

melakukan penyerahan barang atau jasa kena pajak kepada pemungut Pajak Pertambahan Nilai. Apabila Surat Pemberitahuan PPN menyatakan lebih bayar, maka ada dua alternatif yang dapat dilakukan oleh pengusaha kena pajak yaitu diperhitungkan pada masa pajak berikutnya atau dimintakan restitusi (*refund*).

Restitusi PPN yang besar dapat menekan penerimaan negara, apalagi apabila restitusi PPN tersebut dilakukan dengan cara tidak sah. Untuk tindakan pengamanan, otoritas pajak dapat melakukan tindakan pemeriksaan untuk menguji kebenaran restitusi PPN tersebut. Hal tersebut sejalan dengan apa yang dikemukakan oleh Thuronyi yaitu :

*”Repayment of excess VAT credit should be allowed, but with safeguards. One possible safeguards is to require the excess VAT credit to be carried forward for a specified period (e.g., six months) before 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.”*²⁹

Di Indonesia, setiap permohonan restitusi PPN akan dilakukan pemeriksaan kecuali restitusi PPN yang dilakukan oleh wajib pajak yang memenuhi kriteria tertentu (wajib pajak patuh) yang hanya dilakukan penelitian. Tindakan pemeriksaan dilakukan untuk memastikan bahwa restitusi PPN tersebut benar sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

2.3.12 Pemeriksaan dan Penelitian

Pemeriksaan maupun penelitian merupakan tindakan yang biasa dilakukan oleh otoritas pajak untuk mengecek dan menguji kebenaran Surat Pemberitahuan yang disampaikan oleh wajib pajak. Berdasarkan *self assessment system*, kewajiban untuk menghitung, menyetor dan melapor adalah tanggung jawab wajib pajak. Untuk melaksanakan fungsi pengawasan otoritas pajak dapat

²⁹ Victor Thuronyi, op. cit., hlm 64-65

melakukan pemeriksaan atau penelitian. Definisi pemeriksaan pajak menurut Mardiasmo adalah :

”Pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan dan mengolah data dan atau keterangan lainnya untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.”³⁰

Dari definisi tersebut dengan jelas diterangkan bahwa pemeriksaan merupakan serangkaian tindakan sehingga bisa diartikan bahwa pemeriksa pajak aktif untuk mendapatkan data, keterangan, dan atau bukti yang bisa berbentuk *soft copy* dan selanjutnya mengolahnya dengan dengan cara objektif dan profesional dengan tujuan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Tujuan lain dalam pemeriksaan misalnya dalam rangka pencabutan Nomor Pokok Wajib Pajak, penentuan objek sita, dalam rangka penggabungan atau peleburan usaha, dalam rangka pembinaan dan lain-lain.

Tindakan penelitian dilakukan untuk menilai kelengkapan pengisian Surat Pemberitahuan dan lampiran-lampirannya termasuk penilaian tentang kebenaran penulisan dan penghitungannya. Penelitian pajak sifatnya hanya melakukan pengecekan kebenaran formal Surat Pemberitahuan seperti cara pengisian, kelengkapan lampiran, kebenaran penulisan serta penghitungannya seperti penjumlahan, pengurangan dan lain-lain.

Tindakan lain yang dapat dilakukan oleh otoritas pajak adalah penyidikan (*investigation*). Tindakan penyidikan merupakan lanjutan dari tindakan pemeriksaan apabila pada tingkat pemeriksaan tersebut ditemukan unsur-unsur melawan hukum yaitu melanggar ketentuan pidana di bidang perpajakan. Tindakan penyidikan yang dikemukakan oleh Yudkin :

³⁰ Mardiasmo, Perpajakan, Edisi Revisi 2006, Yogyakarta, : penerbit Andi, 2006, hlm. 41

*”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”*³¹

2.3.13 Kerangka Pemikiran

Sesuai dengan karakteristiknya, Pajak Pertambahan Nilai adalah merupakan pajak tidak langsung. Pajak Pertambahan Nilai banyak diterapkan di seluruh dunia termasuk Indonesia. Di Indonesia sendiri Pajak Pertambahan Nilai berlaku secara efektif sejak tanggal 1 April 1985 berdasarkan Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000. Pemberlakuan Pajak Pertambahan Nilai tersebut menggantikan Pajak Penjualan yang dipungut berdasarkan Undang-undang Darurat Nomor 19 Tahun 1951 yang kemudian ditingkatkan menjadi undang-undang oleh Undang-undang Nomor 35 Tahun 1953. Pajak ini termasuk ke dalam kelompok *Non-Cumulative Multi Stage Sales Tax*. Sifat non kumulatif dari pajak ini terletak pada mekanisme pemungutannya yang dikenakan pada nilai tambah (*added value*) dari Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak.

Salah satu kelemahan utama Pajak Penjualan adalah efek pajak berganda. Sebaliknya, salah satu kelebihan Pajak Pertambahan Nilai adalah tidak adanya efek pajak berganda, dengan demikian jumlah pajak yang akan ditanggung penanggung beban pajak akan sama besarnya dengan tarif yang berlaku. Dalam penerapan Pajak Pertambahan Nilai, terdapat dua yurisdiksi pemajakan yaitu asas asal tempat barang (*origin principle*) dan asas tempat tujuan barang (*destination principle*). Pengertian asas asal tempat barang adalah negara yang berhak melakukan pemajakan adalah negara tempat barang tersebut berasal. Pengertian

³¹ Leon Yudkin, A Legal Structure for Effective Income Tax Administration, International Tax Program Harvard Law School, Cambridge

asas tempat tujuan barang adalah negara yang berhak melakukan pemungutan pajak adalah negara tempat barang tersebut dikonsumsi.

Jurisdiksi asas tempat tujuan dianut oleh banyak negara di dunia, termasuk Indonesia. Sebagai konsekuensinya, PPN akan dikenakan terhadap konsumsi barang dan/atau jasa di Indonesia. Berdasarkan Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000, tarif PPN adalah 10% dan untuk ekspor Barang Kena Pajak adalah 0%. Tarif ekspor atas Barang Kena Pajak adalah 0%, maka secara matematis terhadap pengusaha yang kegiatan usahanya sebagian besar ekspor, maka akan terjadi PPN lebih bayar karena pada saat menjual dikenakan PPN (*VAT out*) sebesar 0%, sementara pada saat membeli dipungut PPN (*VAT in*) sebesar 10%. menurut Sukardji³² ada kondisi-kondisi tertentu yang menyebabkan PPN menjadi lebih dibayar yaitu : 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 PPN; 4) pengusaha kena pajak menyerahkan barang kena pajak dan/atau jasa kena pajak sehubungan dengan proyek pemerintah yang dananya berasal dari bantuan luar negeri baik berupa hibah maupun pinjaman; 5) pengusaha kena pajak melakukan penyerahan barang kena pajak untuk diolah lebih lanjut kepada enterport produksi untuk tujuan ekspor (EPTE); dan 6) berupa bahan baku atau bahan pembantu dan/atau jasa kena pajak kepada perusahaan eksportir tertentu (PET).

Atas kelebihan bayar PPN tersebut ada dua pilihan yang dapat dilakukan oleh wajib pajak yaitu : 1) dimintakan pengembalian kelebihan pajak (restitusi) atau 2) dikompensasikan ke masa berikutnya. Apabila atas kelebihan bayar PPN tersebut dimintakan kembali, ada dua cara yang dapat dilakukan yaitu : 1)

³² Untung Sukardji, op.cit., 281-282

mencantumkan tanda permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dengan cara mengisi kolom "Dikembalikan (restitusi)"; atau 2) Surat permohonan tersendiri, apabila kolom "Dikembalikan (restitusi)" dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai tidak diisi atau tidak mencantumkan tanda permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak.

Ketentuan yang mengatur tentang permohonan pengembalian kelebihan Pajak Pertambahan Nilai adalah 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. Ketentuan tersebut menggantikan ketentuan sebelumnya yaitu Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-160/PJ./2001 tanggal 19 Februari 2001. Dasar pertimbangan dikeluarkannya Peraturan Direktur Jenderal Pajak tersebut dalam rangka meningkatkan pengamanan penerimaan negara dengan tetap memperhatikan pelayanan prima kepada masyarakat wajib pajak dan untuk memberikan kepastian hukum yang berkaitan dengan jangka waktu pengembalian kelebihan pembayaran pajak.

Salah satu alasan perubahan mendasar KEP-160/PJ./2001 dengan PER-122/PJ./2006 adalah mengenai ketentuan kapan saat permohonan pengembalian kelebihan pajak dianggap lengkap?. Hal tersebut akan menimbulkan *dispute* antara wajib pajak dengan pemeriksa pajak dengan kata lain tidak adanya kepastian hukum mengenai syarat permohonan dianggap lengkap. Hal tersebut menyebabkan tunggakan pengembalian kelebihan PPN terakumulasi menjadi banyak baik dari sisi jumlah berkas permohonan maupun jumlah rupiah yang dimintakan pengembalian yaitu 7.111 berkas permohonan dengan nilai lebih bayar Rp10,02 triliun untuk periode tahun 2001 s.d 2006. Di sisi lain *cash flow* wajib pajak terganggu dengan adanya ketidakpastian pengembalian kelebihan pembayaran PPN tersebut. Pada KEP-160/PJ./2001 tidak diatur secara tegas mengenai kapan dokumen kelengkapan permohonan pengembalian kelebihan PPN disampaikan. Dalam praktek yang banyak terjadi adalah dokumen

kelengkapan tersebut disampaikan pada saat berlangsungnya pemeriksaan. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-122/PJ./2006 telah mengatur saat penyampaian dokumen kelengkapan pengembalian kelebihan PPN, yaitu pada saat Surat Pemberitahuan PPN disampaikan atau disusul dengan jangka waktu tidak lebih dari 1 (satu) bulan. Dalam hal ini Peraturan Direktur Jenderal Pajak tersebut merupakan solusi untuk mengatasi *dispute* mengenai kapan saat permohonan pengembalian kelebihan pembayaran PPN dianggap lengkap.

Dokumen kelengkapan pengajuan pengembalian kelebihan PPN pada dasarnya meliputi data-data terkait dengan transaksi penjualan, baik ekspor maupun transaksi dalam negeri termasuk peyerahan kepada pemungut PPN serta data transaksi pembelian baik pembelian dalam negeri maupun impor. Data-data transaksi tersebut akan sangat banyak apabila pengusaha kena pajak yang mengajukan pengembalian kelebihan PPN adalah pengusaha kena pajak yang besar, seperti pengusaha kena pajak yang terdaftar di lingkungan Kantor Wilayah DJP Wajib Pajak Besar. Wajib pajak yang terdaftar di lingkungan kantor tersebut identik dengan wajib pajak yang besar baik skala usaha, aspek perpajakannya, maupun dokumen transaksinya. Menarik membahas implementasi kebijakan pengembalian kelebihan PPN di Kantor Pelayanan Pajak X yang mana wajib pajak yang terdaftar di kantor tersebut besar-besar baik skala usaha, aspek perpajakannya, maupun dokumen. Dipilihnya Kantor Pelayanan Pajak X sebagai objek penelitian karena kantor tersebut merupakan kantor yang pertama kali menerapkan sistem administrasi kantor modern yang selanjutnya menjadi model pengembangan kantor modern selanjutnya. Selain itu menarik membahas kedudukan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-122/PJ./2006 setelah keluarnya Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

II.4 Metode Penelitian

Metode penelitian yang dilakukan dalam tesis ini adalah dengan cara-cara ilmiah baik dari pengumpulan data maupun pengolahan datanya. Tesis ini bersifat umum, dibahas secara objektif, berdasarkan data yang dapat dipertanggung jawabkan, serta disusun secara sistematis.

2.4.1 Tipe Penelitian

Tipe penelitian yang digunakan dalam tesis ini adalah deskriptif analisis. Menurut Irawan, penelitian deskriptif adalah penelitian yang bertujuan mendeskripsikan atau menjelaskan sesuatu hal seperti apa adanya³³. Pengertian penelitian deskriptif analisis sesuai tesis Ning Rahayu³⁴ 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.

Berkaitan dengan hal tersebut, peneliti memulai dengan menjelaskan definisi pajak, asas pemungutan pajak, fungsi pajak, pengelompokan pajak, pajak pertambahan nilai, sistem pemajakan pajak pertambahan nilai sampai dengan tata cara permohonan pengembalian kelebihan pajak pertambahan nilai. Dalam pembahasan kebijakan permohonan pengembalian pajak pertambahan nilai akan dibahas mengenai dasar hukum, tata cara serta syarat-syarat permohonan pengembalian kelebihan pajak pertambahan nilai. Selanjutnya membahas masalah-masalah yang timbul berkaitan dengan implementasi kebijakan tata cara permohonan pengembalian pajak pertambahan nilai yang merupakan bahan analisis. Sesudah diberikan deskripsi atas berbagai hal yang relevan, selanjutnya dilakukan analisis untuk memperoleh kesimpulan dan selanjutnya memberikan

³³ Prasetya Irawan, Logika dan Prosedur Penelitian, STIA LAN PRESS, 2004, hlm.60

³⁴ Ning Rahayu, Tesis Pajak Penghasilan Atas Royalty Dan Imbalan Jasa Teknik : Baik Berdasarkan Ketentuan Domestik Maupun Perjanjian Internasional, hlm. 20

saran-saran perbaikan terkait dengan kebijakan pengembalian kelebihan pajak pertambahan nilai.

2.4.2 Teknik Pengumpulan Data

Teknik yang digunakan untuk mengumpulkan data dan informasi yang diperlukan adalah :

a. Kajian kepustakaan

Tidak ada suatu penelitian ilmiah yang tidak melibatkan kajian kepustakaan³⁵. Untuk itu peneliti melakukan kajian dengan cara membaca dan mempelajari buku literatur, majalah, artikel, jurnal, tesis dan bahan tertulis lainnya untuk memperoleh landasan teoritis. Data yang dikumpulkan dalam penelitian ini antara lain ketentuan perpajakan khususnya yang berkaitan dengan ketentuan pengembalian kelebihan pembayaran pajak pertambahan nilai termasuk Undang-undang perpajakan, Peraturan Pemerintah, Peraturan Menteri Keuangan, Peraturan Direktur Jenderal Pajak juga Keputusan Direktur Jenderal Pajak.

Data yang dianalisis dalam tesis ini adalah data sekunder. Menurut Irawan, data sekunder adalah data yang diambil secara tidak langsung dari sumbernya³⁶. Data sekunder biasanya diambil dari dokumen-dokumen (laporan, karya tulis orang lain, koran, majalah dan lain-lain). Data sekunder dalam penelitian ini adalah data yang diperoleh dari Kantor Pelayanan Pajak X yaitu Laporan Pengembalian Pajak Pertambahan Nilai di Kantor Pelayanan Pajak X tahun 2002 sampai dengan 2007.

b. Studi lapangan

Studi lapangan dilakukan dengan melakukan wawancara kepada *key informant* yang dalam tugas dan pekerjaannya berhubungan dengan

³⁵ Prasetya Irawan, Logika dan Prosedur Penelitian, STIA LAN PRESS, 2004, hlm.65

³⁶ Prasetya Irawan, op.cit. hlm. 87

permasalahan dalam tesis ini. Wawancara dilakukan terhadap salah satu pejabat di Direktorat Jenderal Pajak, Wajib Pajak maupun Konsultan Pajak.

2.4.3 Lokasi dan Objek Penelitian

Lokasi yang menjadi objek penelitian adalah Kantor Pelayanan Pajak X. Yang menjadi objek penelitian adalah Laporan Pengembalian Pajak Pertambahan Nilai tahun 2002 s.d 2007.

Telah ada penelitian sebelumnya yang menganalisis implementasi kebijakan PER-122/PJ./2006 yaitu sebuah Tesis Pino Siddharta yang berjudul “Analisis Implementasi Kebijakan Dalam Penyelesaian Tunggakan Restitusi PPN (Kajian Atas Per-122/PJ./2006 Tentang Jangka Waktu Penyelesaian Dan Tata Cara Pengembalian Pembayaran PPN dan PPnBM)”. Dalam tesis tersebut telah dibahas tentang :

1. Faktor-faktor yang menyebabkan tingginya tunggakan restitusi PPN.
2. Implementasi PER-122/PJ./2006 dalam mengatasi tingginya tunggakan restitusi PPN.
3. Masalah-masalah yang timbul dan diperkirakan akan timbul atas implementasi PER-122/PJ./2006.

Dalam tesis ini PER-122/PJ./2006 akan dianalisis dari sudut pandang yang lain. Kajian dari sudut pandang yang berbeda, diharapkan dapat menambah perbendaharaan kajian sehingga saling melengkapi. Fokus bahasan dalam tesis ini adalah :

1. Analisis implementasi Peraturan Direktur Jenderal Pajak tersebut pada Kantor Pelayanan Pajak X dalam menyelesaikan pengembalian kelebihan pembayaran PPN. Implementasi kebijakan tersebut dikaitkan dengan asas pemungutan pajak seperti asas kepastian hukum (*certainty*), pengamanan penerimaan Negara (*revenue productivity*), asas kesederhanaan (*simplicity*) dan asas ekonomi (*economy*). Dipilihnya Kantor Pelayanan Pajak X sebagai objek penelitian karena profil kantor tersebut merupakan kantor pajak yang pertama kali menerapkan sistem administrasi modern, kewajiban pelaporan

PPN wajib pajak yang terdaftar disentralisasi di kantor tersebut, serta mempunyai konsep *client oriented*. Wajib pajak yang terdaftar di kantor tersebut sudah diseleksi yaitu wajib pajak yang besar baik skala usaha maupun kontribusinya terhadap penerimaan Negara. Wajib pajak tersebut berkedudukan tersebar di seluruh wilayah Indonesia, serta relatif patuh terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan. Wajib pajak besar identik dengan banyak cabang, banyak transaksi dan banyak dokumen sehingga pada saat wajib pajak tersebut mengajukan permohonan restitusi PPN akan menjadi masalah tersendiri.

2. Analisis kedudukan PER-122/PJ./2006 dengan diubahnya Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 dengan Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Perubahan Undang-undang tersebut membawa implikasi berubahnya materi Pasal 17B yang merupakan dasar hukum restitusi PPN.

2.4.4 Teknik Analisis Data

Teknik analisis data dilakukan dengan analisis data kuantitatif yang dilakukan terhadap data yang berbentuk angka yang merupakan representasi suatu kuantita murni berupa suatu laporan, bukan konversi data kualitatif yang dikuantifikasikan. Data yang dianalisis adalah data kuantitatif murni yaitu suatu laporan, maka analisis menjadi sederhana karena apa yang dianalisis adalah substansinya sendiri³⁷. Tetapi jika data yang dianalisis merupakan data hasil konversi, maka analisis menjadi lebih rumit karena peneliti harus memperhitungkan validitas konversi data tersebut.

³⁷ Prasetiya Irawan, op.cit. hlm 92

2.4.5 Keterbatasan Penelitian

Mengingat luasnya permasalahan yang berkenaan dengan pengembalian pajak, maka penelitian ini dibatasi hanya membahas mengenai prosedur dan tata cara pengembalian kelebihan PPN yang diajukan wajib pajak yang melakukan kegiatan tertentu. Ketentuan yang mengatur tentang jangka waktu dan tata cara pengembalian PPN dan PPnBM adalah PER-122/P./2006 tanggal 15 Agustus 2006 menggantikan KEP-160/PJ/2001 tanggal 19 Februari 2001. Berdasarkan pertimbangan bahwa baik KEP-160/PJ/2001 maupun PER-122/P./2006 diterbitkan dalam rangka melaksanakan ketentuan Pasal 17B dan 17C Undang-undang KUP, sementara di tahun 2007 terjadi perubahan Undang-undang KUP, maka pokok bahasan juga dikaitkan dengan Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 yang merupakan perubahan ketiga Undang-undang KUP.

BAB III

KEBIJAKAN PENGEMBALIAN KELEBIHAN PPN BERDASARKAN PER-122/PJ./2006 TANGGAL 15 AGUSTUS 2006

III.1. Dasar Hukum Pengembalian Kelebihan PPN

Ketentuan yang mengatur tentang pengembalian kelebihan pembayaran pajak adalah diatur dalam Pasal 17B 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. Pasal 17B ayat (1) Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 menyatakan:

“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 pasal tersebut secara garis besar wajib pajak dapat dikelompokkan menjadi tiga kelompok, yaitu :

1. Wajib pajak dengan kriteria tertentu;
2. Wajib pajak yang melakukan kegiatan tertentu;
1. Wajib pajak lainnya, yaitu wajib pajak selain angka 1 dan 2

Pasal 17B ayat (2) menyatakan :

“Apabila setelah lewat jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, 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”.

Dari pasal tersebut telah diatur mengenai kepastian hukum atas jangka waktu permohonan kelebihan pajak dari tiap-tiap kelompok wajib pajak sebagaimana tersebut diatas.

Kelompok pertama adalah wajib pajak dengan kriteria tertentu, ketentuan mengenai permohonan pengembalian kelebihan pajak diatur di Pasal 17C ayat (1) yaitu sebagai berikut :

“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”.

Dari pasal tersebut dapat ditarik suatu kesimpulan bahwa untuk permohonan pengembalian kelebihan pajak wajib pajak dengan kriteria tertentu, Direktorat Jenderal Pajak hanya melakukan penelitian, selanjutnya diatur mengenai jangka waktu penyelesaian permohonan pengembalian kelebihan pajak yaitu Direktur Jenderal Pajak harus menerbitkan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak untuk jenis Pajak Penghasilan adalah 3 (tiga) bulan dari saat permohonan dianggap lengkap, sedangkan untuk jenis Pajak Pertambahan Nilai adalah 1 (satu) bulan dari saat permohonan dianggap lengkap.

Ketentuan yang mengatur mengenai kriteria tentang wajib pajak termasuk golongan wajib pajak dengan kriteria tertentu diatur di Pasal 17C ayat (2), yaitu :

“Kriteria tertentu sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan”.

Dengan dasar tersebut selanjutnya 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.03/2003 tanggal 3 Juni 2003.

Kriteria yang digunakan untuk menentukan wajib pajak masuk kelompok 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 untuk semua jenis pajak:
 - 1) kecuali telah memperoleh izin untuk mengangsur atau menunda pembayaran pajak;
 - 2) tidak termasuk tunggakan pajak sehubungan dengan STP yang terbitkan 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 Pengawasan Keuangan dan Pembangunan harus dengan pendapat wajar tanpa pengecualian atau dengan pendapat wajar dengan pengecualian sepanjang pengecualian tersebut tidak mempengaruhi laba rugi fiskal.

Kelompok kedua adalah wajib pajak yang melakukan kegiatan tertentu, sesuai bunyi Pasal 17B Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000, jangka waktu pengembalian kelebihan pajak ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak. Berdasarkan pasal tersebut Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak KEP-160/PJ./2001 tanggal 19 Februari 2001 tentang Tata Cara Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak Pertambahan Nilai dan atau Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Selanjutnya keputusan tersebut dinyatakan

tidak berlaku sejak keluarnya 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. Kegiatan tertentu menurut PER-122/PJ./2006 adalah kegiatan ekspor Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak kepada Pemungut Pajak Pertambahan Nilai. Dari definisi ini dapat disimpulkan bahwa wajib pajak yang melakukan kegiatan tertentu adalah wajib pajak eksportir dan wajib pajak yang melakukan penyerahan BKP/JKP kepada pemungut PPN.

Sesuai dengan PER-122/PJ./2006, jangka waktu penyelesaian permohonan pengembalian kelebihan pajak diatur sebagai berikut :

Direktur Jenderal Pajak setelah melakukan pemeriksaan harus menerbitkan surat ketetapan pajak paling lambat:

- a. 2 (dua) bulan sejak saat diterimanya permohonan secara lengkap, dalam hal permohonan pengembalian diajukan oleh Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan tertentu yang memiliki risiko rendah;
- b. 4 (empat) bulan sejak saat diterimanya permohonan secara lengkap, dalam hal permohonan pengembalian diajukan oleh Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan tertentu selain Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada huruf a;
- c. 12 (dua belas) bulan sejak saat diterimanya permohonan secara lengkap, dalam hal permohonan pengembalian diajukan oleh:
 - 1) Pengusaha Kena Pajak selain Pengusaha Kena Pajak dengan kriteria tertentu dan Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan tertentu sebagaimana dimaksud pada huruf a dan huruf b; atau
 - 2) Pengusaha Kena Pajak, termasuk Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada huruf a yang semula memiliki risiko rendah yang berdasarkan hasil pemeriksaan Masa Pajak sebelumnya ternyata

diketahui memiliki risiko tinggi, dilakukan pemeriksaan lengkap baik satu, beberapa, maupun seluruh jenis pajak.

Kelompok ketiga adalah wajib pajak selain wajib pajak dengan kriteria tertentu dan wajib pajak yang melakukan kegiatan tertentu. Wajib pajak kelompok ini adalah wajib pajak pada umumnya yang merupakan bagian terbesar dari wajib pajak yang terdaftar di Direktorat Jenderal Pajak, adapun jangka waktu pengembalian kelebihan pajak adalah 12 (dua belas) bulan sejak permohonan diterima secara lengkap.

Permohonan pengembalian kelebihan pajak yang diajukan oleh wajib pajak dengan kriteria tertentu, sesuai dengan Pasal 17C Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 harus dilakukan penelitian terlebih dahulu. Kegiatan penelitian ini meliputi kegiatan untuk menilai kelengkapan pengisian Surat Pemberitahuan, kelengkapan lampiran serta kebenaran penulisan dan penghitungannya.

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

Permohonan pengembalian kelebihan pajak yang diajukan oleh wajib pajak yang melakukan kegiatan tertentu (eksportir dan wajib yang melakukan penyerahan kepada pemungut PPN) serta wajib pajak selain wajib pajak dengan kriteria tertentu dan wajib pajak yang melakukan kegiatan tertentu, maka Direktorat Jenderal Pajak harus melakukan pemeriksaan terlebih dahulu.

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

III.2 Aturan Pelaksanaan Permohonan Pengembalian Kelebihan Pajak Pertambahan Nilai

Sebagai pelaksanaan ketentuan Pasal 17B dan 17C Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000, Direktur Jenderal Pajak menerbitkan 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 menggantikan KEP-160/PJ/2001 tanggal 19 Februari 2001. Salah satu pertimbangan dikeluarkannya Peraturan Dirjen Pajak tersebut adalah dalam rangka meningkatkan pengamanan penerimaan negara dengan tetap memperhatikan pelayanan prima kepada masyarakat wajib pajak dan untuk memberikan kepastian hukum yang berkaitan dengan jangka waktu pengembalian kelebihan pembayaran pajak. PER-122/PJ./2006 diterbitkan sebagai solusi untuk mencari jalan keluar atas masalah-masalah yang timbul pada KEP-160/PJ/2001. Masalah-masalah tersebut bisa terkait dengan wajib pajak maupun dengan Direktorat Jenderal Pajak. Masalah dengan wajib pajak misalnya mengenai kepastian hukum kapan permohonan pengembalian kelebihan pajak dianggap lengkap. Hal tersebut ditunjukkan dengan banyaknya tunggakan permohonan pengembalian Pajak Pertambahan Nilai yang mencapai 7.111 berkas permohonan dengan nilai lebih bayar Rp10,02 triliun untuk periode tahun 2001 s.d 2006. Masalah yang berkaitan dengan Direktorat Jenderal Pajak misalnya masalah syarat-syarat dokumen yang harus dilampirkan saat permohonan pengembalian kelebihan pajak yang berdasarkan KEP-160/PJ/2001 dinilai masih ada peluang yang memungkinkan merugikan negara.

3.2.1. Prosedur dan Syarat Permohonan

Wajib pajak yang mengajukan pengembalian kelebihan pajak dapat melakukan dengan 2 (dua) cara yaitu melalui :

- a. Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai yang mencantumkan tanda permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dengan cara mengisi kolom "Dikembalikan (restitusi)"; atau
- b. Surat permohonan tersendiri, apabila kolom "Dikembalikan (restitusi)" dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai tidak diisi atau tidak mencantumkan tanda permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak.

Permohonan pengembalian disampaikan kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak di tempat Pengusaha Kena Pajak dikukuhkan.

Syarat-syarat yang harus dilampirkan dalam permohonan pengembalian kelebihan Pajak Pertambahan Nilai oleh wajib pajak selain wajib pajak kriteria tertentu adalah sebagai berikut :

- a. 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 ;
 - 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.

Dokumen-dokumen permohonan seperti tersebut diatas dapat disampaikan secara lengkap pada saat penyampaian Surat Pemberitahuan atau disusul setelah disampaikannya permohonan pengembalian. Jangka waktu yang diizinkan apabila dokumen permohonan tersebut disusul adalah 1 (satu) bulan. Dalam jangka waktu tersebut, Kepala Kantor Pelayanan Pajak dapat menerbitkan Surat permintaan bukti atau dokumen kepada Pengusaha Kena Pajak untuk segera melengkapi dokumen dimaksud. Jangka waktu satu bulan tersebut merupakan batas akhir penyampaian dokumen kelengkapan untuk memberikan kepastian hukum baik bagi wajib pajak maupun Direktorat Jenderal Pajak untuk menentukan kapan saat permohonan pengembalian kelebihan pajak dimulai. Apabila dalam jangka waktu tersebut dokumen dimaksud tidak lengkap, maka permohonan pengembalian PPN akan diproses sesuai dengan yang ada.

3.2.2 Pengelompokan Wajib Pajak Yang Melakukan Kegiatan Tertentu

Peraturan Direktur Jenderal Pajak PER-122/PJ./2006 tanggal 15 Agustus 2006 dan PER 124/PJ./2006 tanggal 22 Agustus 2006 mengelompokkan Pengusaha Kena Pajak berdasarkan tingkat risiko. Tingkat risiko tersebut yaitu :

1. Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan tertentu dengan risiko rendah;
2. Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan tertentu selain angka 1 (risiko menengah);
3. Pengusaha Kena Pajak selain angka 1 dan 2 (risiko tinggi).

Yang termasuk dalam kelompok Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan tertentu yang memiliki risiko rendah yaitu Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan kepada Pemungut PPN dan/atau Pengusaha Kena Pajak eksportir, yang merupakan :

- a. produsen
- b. perusahaan terbuka; atau
- c. perusahaan yang pemegang saham terbesarnya adalah Pemerintah Pusat atau Pemerintah Daerah.

Pengertian produsen sebagaimana tersebut diatas adalah apabila memenuhi kriteria bahwa paling sedikit 75% (tujuh puluh lima persen) dari jumlah penyerahan tahun sebelumnya merupakan produksi yang dihasilkan dari mesin dan/atau peralatan pabrik yang dimiliki sendiri.

3.2.3 Jangka Waktu Pengembalian Kelebihan Pajak Pertambahan Nilai

Jangka waktu penyelesaian permohonan pengembalian kelebihan pajak sesuai dengan Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 (UU KUP) diatur sebagai berikut :

1. Wajib pajak dengan kriteria tertentu

Jangka waktu pengembalian kelebihan pajak untuk Wajib Pajak dengan kriteria tertentu (wajib pajak patuh) diatur sebagai berikut :

- a. Pajak Penghasilan, paling lambat 3 (tiga) bulan sejak permohonan diterima secara lengkap;
- b. Pajak Pertambahan Nilai, paling lambat 1 (satu) bulan sejak permohonan diterima secara lengkap.

Dalam rangka memberikan pelayanan yang lebih baik kepada Wajib Pajak, Direktur Jenderal Pajak menerbitkan SE-09/PJ.53/2006 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 disebutkan bahwa atas permohonan pengembalian Pajak Pertambahan Nilai yang diajukan oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP) dengan kriteria tertentu, maka Kepala Kantor Pelayanan Pajak setelah melakukan penelitian atas permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak yang diajukan oleh PKP dengan kriteria tertentu, harus menerbitkan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak (SKPPKP) dalam jangka waktu 7 (tujuh) hari sejak permohonan diterima.

Ketentuan tersebut sifatnya mengikat kepada aparat pajak untuk memproses permohonan pengembalian PPN dalam jangka waktu 7 (tujuh) hari, sehingga apabila lewat dari jangka waktu itu aparat yang bersangkutan bisa dikenakan sanksi kepegawaian.

2. Wajib pajak yang melakukan kegiatan tertentu

Sesuai dengan PER-122/PJ./2006, jangka waktu penyelesaian permohonan pengembalian kelebihan pajak diatur sebagai berikut :

Direktur Jenderal Pajak setelah melakukan pemeriksaan harus menerbitkan surat ketetapan pajak paling lambat:

- a. 2 (dua) bulan sejak saat diterimanya permohonan secara lengkap, dalam hal permohonan pengembalian diajukan oleh Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan tertentu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 5 yang memiliki risiko rendah;
 - b. 4 (empat) bulan sejak saat diterimanya permohonan secara lengkap, dalam hal permohonan pengembalian diajukan oleh Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan tertentu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 angka 5 selain Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada huruf a;
 - c. 12 (dua belas) bulan sejak saat diterimanya permohonan secara lengkap, dalam hal permohonan pengembalian diajukan oleh:
 - 1) Pengusaha Kena Pajak selain Pengusaha Kena Pajak dengan kriteria tertentu dan Pengusaha Kena Pajak yang melakukan kegiatan tertentu sebagaimana dimaksud pada huruf a dan huruf b; atau
 - 2) Pengusaha Kena Pajak, termasuk Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud pada huruf a yang semula memiliki risiko rendah yang berdasarkan hasil pemeriksaan Masa Pajak sebelumnya ternyata diketahui memiliki risiko tinggi, dilakukan pemeriksaan lengkap baik satu, beberapa, maupun seluruh jenis pajak.
3. Wajib pajak lainnya, yaitu wajib pajak selain Wajib Pajak dengan kriteria Tertentu dan Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu

Sesuai dengan ketentuan Undang-undang KUP, jangka waktu pengembalian kelebihan pajak untuk wajib pajak lainnya atau wajib pajak selain Wajib Pajak dengan kriteria Tertentu dan Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu adalah 12 (dua belas) bulan sejak permohonan diterima secara lengkap.

Jangka waktu batas akhir pemberian keputusan oleh Direktur Jenderal Pajak atas permohonan pengembalian kelebihan pajak yang diajukan oleh Wajib Pajak dengan kriteria tertentu, Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu serta Wajib Pajak lainnya adalah untuk memberikan kepastian hukum atas hak Wajib Pajak atas permohonan pengembalian kelebihan pajak tersebut. Apabila setelah lewat jangka waktu sebagaimana seperti telah dijelaskan diatas, Direktur Jenderal Pajak tidak memberi 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. Apabila Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar diterbitkan lewat dari 1 (satu) bulan, maka kepada Wajib Pajak diberikan imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan dihitung sejak jangka waktu 1 (satu) bulan tersebut berakhir sampai dengan saat diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar.

III.3 Kantor Pajak Modern

3.3.1 Latar belakang

Kantor Pajak Modern pertama kali dibentuk berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-295/PJ/2002. Kantor tersebut terdiri dari Kantor Pelayanan Pajak Wajib Pajak Besar Satu dan Kantor Pelayanan Pajak Besar Dua dibawah Kantor Wilayah DJP Wajib Pajak Besar yang juga baru. Kedua kantor tersebut merupakan cikal bakal atau pelopor kantor modern yang dalam perjalanan selanjutnya terus dibentuk karena merupakan kantor masa depan di jajaran Direktorat Jenderal Pajak. Latar belakang dibentuknya kantor modern tersebut adalah untuk memenuhi harapan para *stakeholder* seperti pemerintah, masyarakat, wajib pajak maupun pegawai. Inti dari modernisasi tersebut adalah melakukan perubahan-perubahan paradigma ke arah yang lebih baik.

Secara umum perubahan-perubahan yang dituju adalah :

1. Eksternal
 - a. Kompleks menjadi sederhana, yaitu penyederhanaan secara menyeluruh terhadap struktur organisasi , sistem, prosedur sampai dengan administrasinya.
 - b. Tertutup menjadi terbuka (transparan), yaitu memegang teguh prinsip transparansi dan akuntabilitas kepada para *stakeholder*.
 - c. Sulit menjadi mudah, yaitu mempermudah semua urusan terutama menyangkut hak dan kewajiban wajib pajak.
 - d. Birokratif menjadi *client oriented*.
2. Internal
 - a. Perubahan budaya dan nilai organisasi
 - b. Perubahan pola hidup pegawai
 - c. Manajemen sumber daya manusia berbasis kompetensi dan kinerja
 - d. *Good governance*, yaitu menerapkan *zero tolerance* terhadap semua penyimpangan.

Konsep yang diusung atas modernisasi administrasi perpajakan adalah mengedepankan pelayanan (pelayanan prima), pengawasan intensif dengan pelaksanaan *good governance*. Dengan adanya konsep yang lebih ke arah *client oriented*, serta pengawasan intensif dibarengi dengan *good governance*, harapan yang ingin dituju adalah untuk meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap lembaga publik khususnya terhadap administrasi perpajakan. Selanjutnya kepercayaan tersebut bisa mendorong ke arah tingkat kepatuhan wajib pajak sehingga penerimaan negara dari sektor pajak dapat meningkat dari tahun ke tahun.

Ruang lingkup modernisasi administrasi perpajakan bersifat menyeluruh, menyangkut restrukturisasi organisasi dari yang berbasis seksi direformasi

menjadi berbasis fungsi seperti fungsi pelayanan, pengawasan dan konsultasi, pemeriksaan, dan penagihan. Perbaikan *business process* dengan memanfaatkan kemajuan teknologi informasi dan komunikasi sehingga memudahkan wajib pajak dalam melaksanakan kewajibannya seperti adanya Sistem Administrasi Pajak Terpadu (SAPT), *e-SPT*, *e-filing*, *e-payment*, *website* dan lain-lain. Disamping itu tidak ketinggalan ikut disempurnakan sistem manajemen sumber daya manusia yang berbasis kompetensi dan kinerja. Semuanya dibangun dalam kerangka *good governance*.

3.3.2. Karakteristik Kantor Pajak Modern

Seperti telah dijelaskan sebelumnya bahwa modernisasi kantor pajak adalah dalam rangka perubahan ke arah yang lebih baik seperti yang dikehendaki bersama para *stakeholder*.

Ciri-ciri dari kantor pajak modern adalah :

1. Struktur organisasinya berdasarkan fungsi, hal ini mempunyai dampak positif ke arah debirokratisasi untuk pelayanan.
2. Jenis kantor dibagi berdasarkan segmentasi Wajib Pajak : *Large Tax Office* (KPP Wajib Pajak Besar), *Middle Tax Office* (KPP Madya), *Small Tax Office* (KPP Pratama).
3. Penggabungan beberapa kantor yaitu Kantor Pelayanan Pajak (KPP), Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan (KPPBB), dan Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak (Karikpa) menjadi satu kantor yaitu Kantor Pelayanan Pajak (modern) untuk melayani semua jenis pajak (PPH, PPN, & PBB).
4. Pemeriksaan pajak ada di KPP dengan konsep spesialisasi.
5. Keberatan dan penyidikan dilakukan oleh Kantor Wilayah sehingga *fair* dan *good governance*
6. *Account Representatives (AR)* yang mempunyai tugas pokok dan fungsi pengawasan & pelayanan dengan konsep spesialisasi.

7. Renumerasi ditingkatkan untuk menghindari atau menghilangkan praktek korupsi, kolusi dan nepotisme.
8. Sarana dan prasarana lebih baik
9. Teknologi informasi yang modern, baik dalam rangka menunjang tugas-tugas internal maupun pelayanan.
10. Penerapan kode etik kepada pegawai
11. Adanya *complain center, help desk*

3.3.3. Tahapan Modernisasi

Melihat format kantor pajak modern merupakan kantor masa depan, maka perluasan pembentukan dilakukan secara bertahap. Tahapan yang direncanakan dan yang telah direalisasikan oleh Direktorat Jenderal Pajak adalah sebagai berikut :

Tahun	Kantor
2002	→ Kanwil WP Besar dan KPP WP Besar
2004	→ Kanwil Jakarta Khusus & Kanwil Jakarta Pusat KPP BUMN, PMA, PMB, Badora dan KPP Madya Jakarta Pusat
2005	→ 15 KPP di lingkungan Kanwil Jakarta Pusat 17 Kanwil dan 18 KPP Madya di wilayah Jawa, Bali,
2006	→ Sumatera, Kalimantan dan Sulawesi, Kantor Pusat Ditjen Pajak Kantor Pusat Ditjen Pajak
2007	→ Seluruh KPP Pratama di wilayah Jawa dan Bali
2008	→ Seluruh KPP Pratama di wilayah Sumatera, Kalimantan, Sulawesi, Nusa Tenggara, Maluku, dan Papua

III.4 Profil Kantor Pelayanan Pajak X

3.4.1 Struktur Organisasi

Seperti sudah dijelaskan sebelumnya bahwa salah satu ciri kantor pajak modern adalah struktur organisasinya berbasis fungsi bukan seksi, sehingga secara internal lebih efisien dan memudahkan koordinasi dan bagi eksternal lebih *client oriented*. Adanya pemisahan fungsi yang lebih jelas antara fungsi pelayanan, pembinaan, pengawasan, pemeriksaan dan keberatan. Fungsi pelayanan dan pengawasan berada pada Seksi Pengawasan dan Konsultasi, dan fungsi pemeriksaan berada pada Fungsional Pemeriksa Pajak, sedangkan pada organisasi Kantor Pelayanan Pajak Lama, fungsi-fungsi tersebut dilaksanakan dalam satu seksi.

Fungsi pelayanan dan pengawasan terhadap wajib pajak lebih efektif karena dilakukan melalui staf khusus yaitu *Account Representative (AR)*. Setiap wajib pajak memiliki *AR* tersendiri. Proses pelaksanaan pekerjaan baik untuk pelayanan, pengawasan, maupun pemeriksaan menjadi lebih efisien dan mengurangi birokrasi sehingga *cost of compliance* relatif lebih rendah. Dengan adanya *AR* maka penanganan atas berbagai aspek perpajakan akan menjadi lebih cepat dan dapat dimonitor. Manajemen pemeriksaan lebih efisien dan efektif karena berada dalam satu unit dan sumber daya manusia dispesialisasikan pada sektor usaha tertentu. Fungsi pemeriksaan dan fungsi lainnya berada dalam satu unit, maka koordinasi fungsi tersebut lebih baik, dan karena fungsi pemeriksaan difokuskan kepada sektor-sektor usaha tertentu maka hasil pemeriksaan akan lebih efektif dengan perlakuan perpajakan yang seragam.

Struktur Organisasi Kantor Pelayanan Pajak Lama dan Kantor Pelayanan Pajak Modern dapat dilihat pada lampiran 1 dan 2.

3.4.2. Keuntungan Wajib Pajak Yang Terdaftar Di Kantor Pelayanan Pajak Modern

Banyak keuntungan yang diperoleh wajib pajak yang terdaftar di Kantor Pelayanan Wajib Pajak Modern antara lain:

1. Pelayanan yang lebih baik, terpadu, dan personal :
 - a. Konsep *One Stop Service*

dengan konsep ini Wajib Pajak cukup pergi ke satu unit yaitu *Account Representative (AR)* pada satu kantor untuk menyelesaikan seluruh masalah perpajakannya (seluruh jenis pajak seperti PPh dan PPN)
 - b. Adanya tenaga *Account Representative (AR)* dengan tugas a.l. :
 - konsultasi untuk membantu segala permasalahan Wajib Pajak
 - mengingatkan Wajib Pajak atas pemenuhan kewajiban perpajakannya
 - *update* atas peraturan perpajakan yang terbaru
 - a. Pemanfaatan *Information Technology (IT)* secara maksimal seperti *email, e-SPT, e-filing*, dan lain-lain
 - b. Sumber daya manusia yang profesional
 - c. Pemeriksaan yang lebih terbuka dan profesional dengan konsep spesialisasi
2. Pelaksanaan *good governance* di semua lini sehingga korupsi, kolusi dan nepotisme (KKN) dapat dihilangkan.

3.4.3. Perkembangan Jumlah Wajib Pajak Yang Terdaftar di Kantor Pelayanan Pajak X

Kantor Pelayanan Pajak X dibentuk pada tahun 2002 berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-295/PJ/2002 dengan jumlah Wajib Pajak

terdaftar sebanyak 96 Wajib Pajak. Melihat perkembangan positif yang dicapai, jumlah Wajib Pajak terdaftar terus ditambahkan sesuai dengan kebutuhan. Perkembangan Wajib Pajak terdaftar adalah sebagai berikut :

No.	Kep. Dirjen	Jumlah WP
1.	KEP-295/PJ/2002	96 WP
2.	KEP-344/PJ/2003	151 WP
3.	KEP-64/PJ/2007	208 WP

3.4.4. Teknologi Informasi

Sesuai dengan visi yang diusung Direktorat Jenderal Pajak yaitu :

“Menjadi model pelayanan masyarakat yang menyelenggarakan sistem dan manajemen perpajakan kelas dunia yang dipercaya dan dibanggakan masyarakat”, maka tidak akan lepas dari penggunaan sistem informasi dan komunikasi modern yang mendukung kecepatan dan keakuratan *business process* untuk pengamanan penerimaan. Sistem teknologi informasi dan komunikasi yang digunakan meliputi :

- Sistem Administrasi Perpajakan Terpadu
- *Case management dan workflow*
- *e-SPT*
- *e-Filing*
- *e-Registration*

- *e-Payment*
- Klik LTO : <http://kliklto.pajak.go.id/kliklto>
- *Email*

3.4.5. Rencana dan Realisasi Penerimaan Pajak

Sebagai kantor yang menerapkan sistem administrasi modern, perkembangan penerimaan pajak adalah salah satu tolok ukur untuk mengukur keberhasilan. Rencana penerimaan yang ditetapkan oleh Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak terhadap Kantor Pelayanan Pajak X terus meningkat dari tahun ke tahun. Peningkatan target penerimaan tersebut merupakan kepercayaan sekaligus tanggung jawab yang diberikan untuk memberikan kontribusi yang lebih besar terhadap penerimaan nasional. Perkembangan rencana dan realisasi penerimaan pajak di Kantor Pelayanan Pajak X dapat dilihat pada tabel berikut :

Tabel 5
Rencana Penerimaan Pajak

Tahun	KPP X (dalam triliun)
2004	23,15
2005	34,63
2006	47,16
2007	66,88

Sumber : Data Rencana Penerimaan Pajak

Realisasi penerimaan serta pertumbuhan per jenis pajak yang berhasil dicapai oleh Kantor Pelayanan Pajak X tahun 2003 s.d 2007 adalah sebagai berikut :

Tabel 6
Penerimaan Pajak Per Jenis Pajak
Tahun 2003 s.d 2007

MAP_BSR	2003	2004	2005	2006	2007
PPh	13,329,999,918,945	17,967,691,759,531	27,205,091,922,657	40,236,826,677,505	48,623,531,891,751
PPN	2,995,100,608,337	4,940,760,822,377	6,317,487,293,872	6,681,570,102,442	9,725,300,200,501
PL	261,484,466,798	283,767,605,646	337,925,381,692	368,821,461,604	429,400,121,333
Total	16,586,584,994,080	23,192,220,187,554	33,860,504,598,221	47,287,218,241,551	58,778,232,213,585
Pertumbuhan		2003 - 2004	2004 - 2005	2005 - 2006	2006 - 2007
PPh		34.79%	51.41%	47.90%	20.84%
PPN		64.96%	27.86%	5.76%	45.55%
PL		8.52%	19.09%	9.14%	16.42%
Total		39.83%	46.00%	39.65%	24.30%

Sumber : Data Penerimaan Pajak per Jenis Pajak

3.4.6. Sumber Daya Manusia

Untuk mendukung berjalannya organisasi diperlukan sumber daya manusia yang profesional, kompeten dan berkinerja baik. Penerapan kode etik pegawai (*code of conduct*) selalu diawasi untuk mendukung tujuan organisasi tersebut. Pegawai yang ditempatkan di lingkungan Kantor Pelayanan Pajak X telah memenuhi kualifikasi yang cukup tinggi untuk memberikan pelayanan terbaik dengan standar tinggi. Kantor tersebut selalu aktif mengirimkan pegawai untuk mengikuti pelatihan dan pengembangan pegawai baik yang diadakan oleh Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak maupun oleh Badan Pendidikan dan Pelatihan Departemen Keuangan. Komposisi pegawai di lingkungan Kantor Pelayanan Pajak X berdasarkan latar belakang pendidikan, golongan dan jabatan per 1 Januari 2008 dapat dilihat pada tabel berikut :

Tabel 7
Komposisi Pegawai Berdasarkan
Tingkat Pendidikan

No.	Unit Kerja	Jml. Peg	PENDIDIKAN				
			S2	S1/D4	D3	D1	SLTA
1	Kepala Kantor	1	1	-	-	-	-
2	Sub Bagian Umum	8	-	3	2	3	-
3	Seksi Pengolahan Data dan Informasi	5	1	1	1	-	2
4	Seksi Pelayanan	9	1	1	4	2	1
5	Seksi Pengawasan dan Konsultasi I	8	3	3	1	1	-
6	Seksi Pengawasan dan Konsultasi II	5	2	2	-	1	-
7	Seksi Pengawasan dan Konsultasi III	8	4	3	1	-	-
8	Seksi Pengawasan dan Konsultasi IV	8	2	5	1	-	-
9	Seksi Pemeriksaan	4	1	1	1	1	-
10	Seksi Penagihan	4	1	-	1	1	1
11	Fungsional Pemeriksa Pajak	37	8	26	3	-	-
	Jumlah	97	24	45	15	9	4

Komposisi Pegawai Berdasarkan Golongan

No.	Unit Kerja	Jml. Peg	GOLONGAN			
			I	II	III	IV
1	Kepala Kantor	1	-	-	-	1
2	Sub Bagian Umum	8	-	5	3	-
3	Seksi Pengolahan Data dan Informasi	5	-	4	1	-
4	Seksi Pelayanan	9	-	6	3	-
5	Seksi Pengawasan dan Konsultasi I	8	-	2	6	-
6	Seksi Pengawasan dan Konsultasi II	5	-	1	4	-
7	Seksi Pengawasan dan Konsultasi III	8	-	1	7	-
8	Seksi Pengawasan dan Konsultasi IV	8	-	-	8	-
9	Seksi Pemeriksaan	4	-	2	2	-
10	Seksi Penagihan	4	-	2	2	-
11	Fungsional Pemeriksa Pajak	37	-	2	35	-
	Jumlah	97	0	25	71	1

Komposisi Pegawai Berdasarkan Jabatan

No.	Jabatan	Jumlah Pegawai
1	Kepala Kantor	1
2	Kepala Seksi	9
3	Account Representative	19
4	Fungsional Pemeriksa Pajak	37
5	Pelaksana	31
Jumlah		97

Sumber : Data Kepegawaian per 1 Januari 2008

III.5. Ketentuan Pengembalian Pajak Pada Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007

Ketentuan yang mengatur tentang pengembalian pajak baik di Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 maupun di Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan diatur di Pasal 17B ayat (1).

Bunyi Pasal 17B ayat (1) di kedua Undang-undang tersebut adalah sebagai berikut :

a. Undang- Nomor 16 Tahun 2000

"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.

b. Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007

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

Dari dua ketentuan tersebut terdapat perubahan materi yaitu dihilangkannya ketentuan mengenai Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu yang semula diatur di Pasal 17B UU Nomor 16 Tahun 2000. Di ketentuan UU Nomor 28 tahun 2007 Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu dihilangkan, namun muncul Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17D yang pengembalian pajaknya dilakukan dengan penelitian yang selanjutnya diterbitkan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak (SKPPKP). Kelompok wajib pajak sebelum dan sesudah perubahan undang-undang adalah sebagai berikut :

- a. Kelompok Wajib Pajak menurut UU Nomor 16 Tahun 2000 :
 1. Wajib Pajak dengan kriteria tertentu
 2. Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu
 3. Wajib Pajak selain Wajib Pajak dengan kriteria tertentu dan Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu.
- b. Kelompok Wajib Pajak menurut UU Nomor 28 Tahun 2007 :
 1. Wajib Pajak dengan kriteria tertentu
 2. Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17D Undang-undang tersebut
 3. Wajib Pajak selain Wajib Pajak dengan kriteria tertentu dan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17D.

Pasal 17D adalah pasal baru dalam UU Nomor 28 Tahun 2007 dan Wajib Pajak yang dimaksud dalam pasal ini ada kualifikasinya. Wajib Pajak yang dimaksud dalam pasal ini adalah Wajib Pajak yang memenuhi persyaratan tertentu yang

selanjutnya disebutkan di Pasal 17D ayat (2). Bunyi Pasal 17D adalah sebagai berikut :

Pasal 17D

- (1) Direktur Jenderal Pajak setelah melakukan penelitian atas permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak dari Wajib Pajak yang memenuhi persyaratan tertentu, menerbitkan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak paling lama 3 (tiga) bulan sejak permohonan diterima secara lengkap untuk Pajak Penghasilan, dan paling lama 1 (satu) bulan sejak permohonan diterima secara lengkap untuk Pajak Pertambahan Nilai.
- (2) Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) yang dapat diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak 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.
- (3) Batasan jumlah peredaran usaha, jumlah penyerahan, dan jumlah lebih bayar sebagaimana dimaksud pada ayat (2) diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

Ketentuan yang mengatur tentang batasan jumlah peredaran usaha, jumlah penyerahan, dan jumlah lebih bayar sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17D adalah 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 ketentuan tersebut Wajib Pajak yang memenuhi persyaratan tertentu yang dapat diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak 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.

Lebih lanjut dijelaskan bahwa Wajib Pajak orang pribadi yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas dengan jumlah peredaran usaha dan jumlah lebih bayar sampai dengan jumlah tertentu seperti tersebut pada huruf b diatas yang dapat diberikan pembayaran pendahuluan adalah Wajib Pajak yang menyelenggarakan pembukuan, bukan Wajib Pajak yang menggunakan norma penghitungan dalam menghitung penghasilan kena pajaknya. Wajib Pajak dimaksud adalah yang memenuhi kriteria sebagai berikut :

- a. jumlah peredaran usaha yang tercantum dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan paling banyak sama dengan batasan peredaran usaha Wajib Pajak orang pribadi yang diperbolehkan menghitung penghasilan neto dengan menggunakan norma penghitungan penghasilan neto;
- b. jumlah lebih bayar menurut Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan kurang dari Rp 1.000.000,00 (satu juta rupiah);atau
- c. jumlah lebih bayar menurut Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan paling banyak 0,5% (setengah persen) dari jumlah peredaran usaha sebagaimana dimaksud pada huruf a.

Wajib pajak badan yang dapat diberikan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak adalah Wajib Pajak badan dengan yang memenuhi kriteria sebagai berikut :

- a. jumlah peredaran usaha yang tercantum dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan paling banyak Rp 5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah);dan

- b. jumlah lebih bayar menurut Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan kurang dari Rp 10.000.000,00 (sepuluh juta rupiah).

Untuk jenis Pajak Pertambahan Nilai Pengusaha Kena Pajak 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).

Dari ketentuan diatas, karena materi Pasal 17B UU Nomor 16 Tahun 2000 dan Pasal 17B UU Nomor 20 Tahun 2007 berbeda, terutama dihilangkannya ketentuan mengenai pengembalian kelebihan pembayaran pajak oleh Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu, maka bagaimana kedudukan PER-122/PJ./2006 tanggal 15 Agustus 2006 yang sekarang masih berlaku. Hal tersebut menarik menjadi bahan kajian karena PER-122/PJ./2006 masih mengatur tentang kewajiban bagi fiskus untuk memproses permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu dengan jangka waktu sesuai dengan yang diatur pada ketentuan tersebut yaitu :

- a. 2 (bulan) untuk Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu yang memiliki risiko rendah;
- b. 4 (empat) bulan Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu yang memiliki risiko menengah;
- c. 12 (dua belas) bulan untuk Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu yang memiliki risiko tinggi;

Dari ketentuan seperti tersebut di atas, bagaimana hak Wajib Pajak yang melakukan kegiatan tertentu setelah keluarnya UU Nomor 28 Tahun 2007 yang berlaku efektif per tanggal 1 Januari 2008?.