

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Setelah berkurangnya peran minyak sebagai sumber penerimaan Negara, sekarang pajak menjadi sumber utama pembiayaan dalam struktur APBN Indonesia. Kontribusi pajak dalam struktur APBN 2007 menyumbang porsi Rp. 509,4 triliun atau 70,7% dari total penerimaan dalam negeri (APBN-P sebesar Rp. 492 triliun atau 71,27%). Jumlah tersebut meningkat di APBN 2008, pajak menyumbang porsi Rp. 591,9 triliun atau 75,97% dari total penerimaan dalam negeri (APBN-P sebesar Rp. 609,2 triliun atau 68,29%). Target penerimaan dari sektor pajak dapat dipastikan meningkat terus dari tahun ke tahun. Dari jumlah tersebut, sekitar 97% menjadi tanggung jawab Direktorat Jenderal Pajak. Dalam kondisi Negara Indonesia yang belum sepenuhnya keluar dari kondisi resesi pertumbuhan ekonomi, besaran target yang ditetapkan tersebut cukup berat, meskipun potensi pajak dari sumber-sumber yang belum tergali masih banyak, ditandai dengan *tax ratio*, *tax coverage ratio* dan indikator-indikator lainnya yang masih rendah. Upaya bertahap untuk memperkecil *tax gap* terus dilakukan, misalnya melalui upaya intensifikasi maupun ekstensifikasi.

Upaya-upaya yang dilakukan pemerintah khususnya Direktorat Jenderal Pajak adalah ekstensifikasi seperti reformasi Undang-undang, sosialisasi peraturan perpajakan, upaya peningkatan *law enforcement*, peningkatan pelayanan prima, reformasi organisasi ke arah organisasi kantor modern, kampanye masyarakat sadar dan peduli pajak sampai dengan penggalian terhadap sektor-sektor ekonomi yang sedang *booming* adalah upaya-upaya eksternal untuk mengamankan penerimaan pajak. Program-program internal seperti reformasi moral dan integritas ke arah profesionalisme pegawai, pembangunan sistem informasi perpajakan yang modern, perbaikan renumerasi pegawai yang dibarengi dengan penerapan kode etik (*code of conduct*) pegawai semua diarahkan untuk mengurangi risiko kebocoran dari potensi penerimaan pajak. Struktur APBN dan APBN-P tahun 2008 adalah sebagai berikut :

Tabel 1
APBN 2007 dan 2008
(dalam miliaran rupiah)

	2007				2008			
	APBN	% thd PDB	APBN-P	% thd PDB	APBN	% thd PDB	APBN-P	% thd PDB
1	2	3	4	5	6	7	8	9
A. Pendapatan Negara dan Hibah	723,057.9	19.1	694,087.9	18.4	781,354.1	17.4	894,990.5	20.0
I. Penerimaan Dalam Negeri	720,389.0	19.1	690,264.6	18.3	779,214.4	17.4	892,041.9	19.9
1. Penerimaan Perpajakan	509,462.0	13.5	492,010.9	13.1	591,978.4	13.2	609,227.5	13.6
a. Pajak Dalam Negeri	494,591.6	13.1	474,551.0	12.6	569,971.7	12.7	580,248.3	12.9
b. Pajak Perdagangan Internasional	14,870.4	0.4	17,459.9	0.5	22,006.7	0.5	28,979.2	0.6
2. Penerimaan Negara Bukan Pajak	210,927.0	5.6	198,253.7	5.3	187,236.0	4.2	282,814.4	6.3
a. Penerimaan SDA	146,256.9	3.9	115,053.3	3.1	126,203.2	2.8	192,789.4	4.3
b. Bagian Laba BUMN	19,100.0	0.5	21,800.0	0.6	23,404.3	0.5	31,244.3	0.7
c. Surplus Bank Indonesia	0.0	-	13,669.3	0.4	0.0	0.0	0.0	0.0
d. PNPB Lainnya	45,570.0	1.2	47,731.1	1.3	37,628.6	0.8	58,780.7	1.3
II. Hibah	2,669.0	0.1	3,823.3	0.1	2,139.7	0.0	2,948.6	0.1
B. Belanja Negara	763,570.8	20.2	752,373.2	20.0	854,660.1	19.1	989,493.8	22.1
I. Belanja Pemerintah Pusat	504,776.2	13.4	498,172.1	13.2	573,430.6	12.8	697,071.0	15.5
A. Belanja K/L	258,004.8	6.8	244,594.2	6.5	311,947.0	7.0	290,022.7	6.5
B. Belanja Non K/L, a.1 :	246,771.4	6.5	253,578.0	1.7	261,483.7	5.8	407,048.3	9.1
Pembayaran Bunga Utang	85,086.4	2.3	83,555.1	2.2	91,365.6	2.0	94,794.2	2.1
a. Utang Dalam Negeri	58,421.7	1.5	58,803.2	1.6	62,716.8	1.4	65,814.4	1.5
b. Utang Luar Negeri	26,664.8	0.7	24,751.9	0.7	28,648.8	0.6	28,979.8	0.6
Subsidi	102,924.3	2.7	105,073.4	2.8	97,874.6	2.2	234,405.0	5.2
a. Subsidi Energi	87,676.1	2.3	88,048.3	2.3	75,590.6	1.7	187,107.8	4.2
b. Subsidi Non Energi	15,248.2	0.4	17,025.1	0.5	22,283.9	0.5	47,297.2	1.1
II. Transfer Ke Daerah	258,794.6	6.8	254,201.0	6.8	281,229.5	6.3	292,422.8	6.5
1. Dana Perimbangan	250,342.8	6.6	244,607.8	6.5	266,780.1	6.0	278,436.1	6.2
a. Dana Bagi Hasil	68,461.3	1.8	62,726.3	1.7	66,070.8	1.5	77,726.8	1.7
b. Dana Alokasi Umum	164,787.4	4.4	164,787.4	4.4	179,507.1	4.0	179,507.1	4.0
c. Dana Alokasi Khusus Dana Otonomi Khusus dan Penyes.	17,094.1	0.5	17,094.1	0.5	21,202.1	0.5	21,202.1	0.5
a. Dana Otonomi Khusus	8,451.8	0.2	9,593.2	0.3	14,449.3	0.3	13,986.7	0.3
b. Dana Penyesuaian	4,045.7	0.1	4,045.7	0.1	7,510.3	0.2	7,510.3	0.2
b. Dana Penyesuaian	4,406.1	0.1	5,547.5	0.1	6,939.0	0.2	6,476.4	0.1
C. Keseimbangan Primer	44,573.6	1.2	25,269.9	0.7	18,059.6	0.4	291.0	0.0
D. Surplus/Defisit Anggaran (A-B)	(40,512.9)	(1.1)	(58,285.3)	(1.5)	(73,306.0)	(1.6)	(94,503.3)	(2.1)
E. Pembiayaan (I + II)	40,512.9	1.1	58,285.3	1.5	73,306.0	1.6	94,503.3	2.1
I. Pembiayaan Dalam Negeri	55,068.3	1.5	70,825.7	1.9	89,975.3	2.0	107,616.9	2.4
1. Perbankan dalam negeri	12,962.0	0.3	10,621.6	0.3	300.0	0.0	(11,700.0)	(0.3)
2. Non-perbankan dalam negeri	42,106.3	1.1	60,204.0	1.6	89,675.3	2.0	119,316.9	2.7
a. Privatisasi (neto)	2,000.0	0.1	2,000.0	0.1	1,500.0	0.0	500.0	0.0
b. Penj Aset Prog. Restr Perbankan	1,500.0	0.0	1,657.7	0.0	600.0	0.0	3,850.0	0.1
c. Surat Berharga Negara (neto)	40,606.3	1.1	58,546.3	1.6	91,575.3	2.0	117,790.0	2.6
d. Dana Investasi Pemerintah	(2,000.0)	(0.1)	(2,000.0)	0.1	(4,000.0)	(0.1)	(2,823.1)	(0.1)
II. Pembiayaan Luar Negeri (neto)	(14,555.4)	(0.4)	(12,540.4)	(0.3)	(16,669.3)	(0.4)	(13,113.6)	(0.3)
1. Penarikan Pinjaman LN (bruto)	40,274.6	1.1	42,210.3	1.1	42,989.3	1.0	48,141.3	1.1
a. Pinjaman Program	16,275.0	0.4	19,005.0	0.5	19,110.0	0.4	26,390.0	0.6
b. Pinjaman Proyek	23,999.6	0.6	23,205.3	0.6	23,879.3	0.5	21,751.3	0.5
2. Pembyr. Cicilan Pokok Utang LN	(54,830.0)	(1.5)	(54,750.7)	(1.5)	(59,658.6)	(1.3)	(61,254.9)	(1.4)

sumber :www.anggaran.depkeu.go.id

Program-program intensifikasi dan ekstensifikasi dijalankan dengan prinsip akuntabilitas dan transparansi sehingga *stakeholder* tahu dan diharapkan memberi umpan balik untuk penyempurnaan program-program ke arah yang lebih baik. Di tengah rendahnya tingkat kepercayaan masyarakat terhadap institusi publik, prinsip akuntabilitas, transparansi yang dikomunikasikan dengan baik kepada masyarakat diharapkan dapat membangun citra institusi publik ke arah yang lebih baik.

Dari struktur APBN seperti diatas terlihat jelas bahwa peranan pajak sebagai pilar penerimaan sangat dominan, dan peranan inilah yang diharapkan terus ditingkatkan untuk menjalankan roda pemerintahan. Potensi peningkatan penerimaan ini masih terbuka lebar karena potensi penerimaan dari sumber-sumber yang belum sepenuhnya tergali cukup besar. Sebagai indikator adalah *tax ratio* yang masih berada pada kisaran 13,7 % begitu juga *tax coverage ratio* serta indikator-indikator lain yang menunjukkan bahwa potensi pajak yang dapat digali masih cukup besar.

Sumber penerimaan yang bersumber dari sumber daya alam seperti minyak dan gas bumi (migas) ataupun lewat pinjaman bukan solusi terbaik untuk struktur APBN jangka panjang. Sumber daya alam seperti migas yang dahulu menjadi tumpuan dan harapan, karena sifatnya yang tidak terbarukan, sekarang sudah terlihat semakin mengecil, apalagi Indonesia kini menjadi salah satu negara *net importir* bahan bakar minyak. Alternatif sumber pembiayaan lain seperti pinjaman baik pinjaman dalam negeri maupun luar negeri terbukti sangat membebani APBN.

Pajak sebagai sumber penerimaan dalam struktur APBN terus ditingkatkan. Hal tersebut terbukti bahwa berkurangnya produksi minyak dan gas bumi berkorelasi langsung terhadap kontribusi penerimaan dalam negeri yang terus menurun. Sebaliknya peranan pajak sebagai pilar penerimaan dalam negeri terus meningkat. Kemandirian ekonomi suatu negara bisa tercermin dari komposisi penerimaan negaranya. Apabila proporsi penerimaan dalam negeri besar, maka semakin mandiri negara tersebut dalam menjalankan roda pemerintahan. Perkembangan dan komposisi penerimaan yang berasal dari pajak dapat dilihat pada tabel berikut :

Tabel 2
PENERIMAAN PAJAK 1994/1995 -2008*)
(dalam miliaran rupiah)

Tahun Anggaran	Pajak Dalam Negeri					Pajak Perdagangan Internasional		Jumlah	PDB	Tax Ratio (%)
	PPH	PPN	PBB	Cukai	Pajak Lainnya	Bea Masuk	Pajak Ekspor/Bea Keluar			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1994/1995	18,764.1	16,544.8	1,647.3	3,153.3	301.9	3,900.1	130.6	44,442.1	365,750.9	12.2
1995/1996	21,012.0	18,519.4	1,893.9	3,592.7	452.8	3,029.4	186.1	48,686.3	433,110.4	11.2
1996/1997	27,062.0	20,351.2	2,413.2	4,262.8	590.7	2,578.9	81.0	57,339.8	511,365.4	11.2
1997/1998	34,388.3	25,198.8	2,640.9	5,101.2	477.8	2,998.7	128.5	70,934.2	633,520.5	11.2
1998/1999	55,944.3	27,803.2	3,565.3	7,732.9	413.0	2,305.6	4,630.2	102,394.5	947,659.8	10.8
1999/2000	72,729.0	33,087.0	4,107.3	10,381.2	610.9	4,177.0	858.6	125,951.0	1,138,115.8	11.1
2000	57,073.0	35,231.8	4,456.1	11,286.6	836.7	6,697.1	331.2	115,912.5	971,502.6	11.9
2001	94,576.0	55,957.0	6,662.9	17,394.1	1,383.9	9,025.8	541.2	185,540.9	1,684,280.0	11.0
2002	101,873.5	65,153.0	7,827.7	23,188.6	1,469.3	10,344.4	231.0	210,087.5	1,863,275.0	11.3
2003	115,015.6	77,081.5	10,905.3	26,277.2	1,654.3	10,884.6	229.7	242,048.2	2,045,853.0	11.8
2004	119,514.5	102,572.7	14,685.2	29,172.5	1,872.1	12,444.0	297.8	280,558.8	2,303,031.0	12.2
2005	175,541.2	101,295.8	19,648.6	33,256.2	2,050.3	14,920.9	318.2	347,031.2	2,784,960.4	12.5
2006 (LKPP)	208,833.1	123,035.9	24,043.0	37,772.1	2,287.4	12,140.4	1,091.1	409,203.0	3,338,195.7	12.3
2007 (APBN UU 18/2006)	261,698.3	161,044.2	26,656.9	42,034.7	3,157.5	14,417.6	452.8	509,462.0	3,780,608.2	13.5
2007 (APBN-P)	251,748.3	152,057.2	25,991.3	42,034.7	2,719.5	14,417.6	3,042.3	492,010.9	3,762,858.8	13.1
2008 (APBN)	305,961.4	187,626.7	29,012.4	44,426.5	2,944.6	17,940.8	4,065.9	591,978.3	4,480,097.8	13.2
2008 (APBN-P)	305,015.9	195,464.0	30,697.2	45,717.5	3,353.7	17,820.9	11,158.3	609,227.5	4,484,371.8	13.6

sumber : www.anggaran.depkeu.go.id

Tax Ratio sebagai salah satu indikator untuk menilai kemampuan otoritas pajak dalam menggali potensi pajak dari kegiatan ekonomi menunjukkan besaran yang relatif rendah. *Tax ratio* atau rasio Penerimaan Pajak terhadap Produk Domestik Bruto (PDB) adalah persentase realisasi penerimaan pajak dalam tahun tertentu terhadap PDB/GDP. Rasio tersebut pada dasarnya menunjukkan jumlah penerimaan pajak yang dapat dipungut dari setiap rupiah pendapatan nasional (Produk Domestik Bruto). Rasio ini sering digunakan sebagai tolok ukur untuk menilai kinerja keberhasilan pemungutan pajak suatu negara karena PDB merupakan output nasional yang juga sering digunakan sebagai indikator mengukur kesejahteraan.

Perbandingan *tax ratio* rata-rata selama sepuluh tahun (1985 - 1995) dari beberapa negara Asia termasuk Asean menunjukkan urutan sebagai berikut :

Tabel 3
Perbandingan Tax Ratio Di Negara Asia
Termasuk Asean

No. Urut	Negara	Tax Ratio
1	Singapura	22.44%
2	Malaysia	20.17%
3	Srilanka	17.91%
4	Thailand	17.28%
5	Korea	15.78%
6	Jepang	14.56%
7	Philipina	13.68%
8	Pakistan	13.60%
9	Indonesia	11.31%
10	India	9.85%
11	Myanmar	5.50%

sumber : [www.fiskal.depkeu.go.id/webbkf/kajian/Chaeruddin Syah Nasution](http://www.fiskal.depkeu.go.id/webbkf/kajian/Chaeruddin%20Syah%20Nasution).

Dari tabel tersebut diatas terlihat bahwa Singapura mempunyai *tax ratio* tertinggi diantara beberapa negara Asia yaitu sebesar 22,44 %. Indonesia menempati urutan ke-9 dari 11 negara, hanya lebih baik dari Myanmar dan India. *Tax ratio* Indonesia tidak termasuk pajak yang berasal dari migas.

Salah satu indikator kinerja aparat pajak yang lain adalah dengan melihat *tax coverage ratio* yaitu perbandingan antara jumlah pajak yang berhasil dipungut dengan besarnya potensi pajak yang seharusnya dapat dipungut. *Tax coverage ratio* merupakan indikator untuk menilai tingkat keberhasilan pemungutan pajak. *Coverage ratio* sebesar 60% menunjukkan bahwa jumlah penerimaan pajak yang dapat direalisasikan dari tiap Rp 100,00 potensi pajak adalah sebesar Rp 60,00. Berkaitan dengan ini, semakin tinggi *coverage ratio* dari suatu Negara, semakin baik kinerja penerimaan perpajakan dari Negara tersebut. Perkembangan *tax coverage ratio* di Indonesia adalah sebagai berikut :

Tabel 4
Perkembangan Tax Coverage Ratio Tahun 1995-2000

Tahun	Coverage Ratio
1995/1996	50.20%
1996/1997	50.90%
1997/1998	53.50%
1998/1999	50.60%
1999/2000	46.00%

Sumber : Tim Kerja Kebijakan Pemerintah Dalam Mengoptimalkan
Penerimaan Pajak (DJP-BKPM)

Tampilnya pemerintah pusat dan pemerintah daerah sebagai pemungut pajak dalam pembiayaan anggaran, merupakan salah satu bentuk representasi administrasi negara. Kewenangan pemungutan dan pengelolaan pajak oleh pemerintah pusat dikenal dengan pajak pusat yang diserahkan ke Departemen Keuangan. Sebaliknya kewenangan pemungutan dan pengelolaan pajak oleh pemerintah daerah dikenal dengan nama pajak daerah diserahkan ke Pemerintah Daerah.

Keberhasilan dalam pemungutan dan pengelolaan pajak harus didukung oleh bangunan sistem perpajakan dan perangkat aturan yang jelas sehingga masyarakat dipayungi oleh kepastian hukum dan keadilan dalam melaksanakan kewajiban perpajakan. Sistem perpajakan Indonesia menganut *self assesment system*, artinya masyarakat sendiri yang harus aktif melaksanakan kewajiban perpajakan sebagaimana ditentukan undang-undang, tanpa harus menunggu terlebih dahulu tindakan aktif dari Direktorat Jenderal Pajak sebagai otoritas perpajakan. Kewajiban perpajakan tersebut meliputi kewajiban mendaftarkan diri untuk mendapatkan nomor registrasi yaitu Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), menghitung sendiri jumlah besaran pajak yang menjadi kewajibannya, selanjutnya menyetorkan jumlah pajak tersebut ke kas negara, dan melaporkan pajak yang telah disetor tersebut ke Direktorat Jenderal Pajak. Dalam *official assesment system*, masyarakat baru akan melaksanakan kewajiban perpajakan setelah kewajiban pajaknya dihitung dan ditetapkan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Dalam *self assesment system*, fungsi Direktorat Jenderal Pajak lebih ditonjolkan pada fungsi penyuluhan peraturan

perpajakan, pelayanan pemenuhan kewajiban perpajakan dan pengawasan pelaksanaan kewajiban perpajakan.

Adanya fakta bahwa beberapa Undang-undang Perpajakan direformasi melalui perubahan, termasuk aturan pelaksanaan yang diubah bahkan dicabut, adalah dalam rangka menyesuaikan dengan perkembangan dunia usaha yang sangat cepat, namun masih ada aturan yang tidak tegas dan jelas sehingga bisa ditafsirkan lain (multi tafsir) atau sering dikenal dengan area abu-abu (*grey area*) yang masih berlaku sehingga sering terjadi perbedaan penafsiran antara otoritas pajak dengan masyarakat wajib pajak. Setiap kebijakan dan peraturan yang mengikat seharusnya jelas dan tegas sehingga tidak ada peluang untuk ditafsirkan lain, jika tidak maka akan dapat mengakibatkan perbedaan persepsi atau interpretasi antara otoritas pajak dengan wajib pajak sehingga nantinya dapat menimbulkan dampak terhadap tingkat kepatuhan perpajakan (*tax compliance*) yang dapat mendorong wajib pajak untuk melakukan penghindaran pajak (*tax avoidance*) atau bahkan penyelundupan pajak (*tax evasion*). Bagi otoritas perpajakan, hal tersebut dapat menurunkan jumlah penerimaan pajak.

Asas pemungutan pajak sebagaimana digagas para ahli hukum pajak hendaknya tetap menjadi acuan. Asas keadilan (*equality*) merupakan keseimbangan antara hak negara untuk memungut pajak kepada setiap warganya tetap harus didasarkan pada kemampuan untuk membayar (*ability to pay*). Dalam melakukan pemungutan pajak harus didasarkan pada “aturan main” yang jelas untuk memberikan kepastian hukum (*certainty*), yaitu harus pasti mengenai hukum yang mengaturnya, pasti mengenai subjek pajaknya, pasti mengenai objek pajaknya, dan pasti mengenai tatacara pemungutannya. Biaya pemungutan pajak baik yang dikeluarkan pemerintah (*administration cost*) maupun oleh wajib pajak (*compliance cost*) harus lebih kecil dari pajak yang dipungut yang mencerminkan asas ekonomi (*economy*) yang pada akhirnya bermuara kepada pengamanan perimaan negara (*revenue productivity*).

Mengingat kondisi dan latar belakang wajib pajak yang sangat beragam, maka sering terjadi adanya usaha wajib pajak untuk menghindari kewajiban pemenuhan

kewajiban perpajakan dengan memanfaatkan celah undang-undang perpajakan (*tax avoidance*) maupun secara sengaja melakukan penyelundupan pajak (*tax evasion*). Perbedaan pendidikan atau pengetahuan, perbedaan kepentingan, sifat dari undang-undang beserta aturan pelaksanaannya yang sederhana dan juga adanya ketentuan yang tidak atau kurang jelas sehingga bisa menimbulkan multi tafsir, menjadi penyebab terjadinya usaha penghindaran pajak, namun tidak sedikit juga wajib pajak yang secara sengaja menyelundupkan pajak dengan cara mengisi Surat Pemberitahuan (SPT) dengan tidak benar.

Direktorat Jenderal Pajak sebagai instansi di bawah Departemen Keuangan diberi kewenangan penuh untuk memungut dan mengelola pajak pusat. Jenis-jenis pajak pusat yang dipungut dan dikelola Direktorat Jenderal Pajak meliputi Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) dan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB). Disamping itu Direktorat Jenderal Pajak juga diberi kewenangan untuk memungut dan mengelola Bea Meterai serta Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB).

PPN sebagai salah satu jenis pajak yang dikelola Direktorat Jenderal Pajak mempunyai peranan yang cukup besar. Berdasarkan APBN 2008 (tabel 1), kontribusi PPN sebesar Rp. 187.626,7 miliar atau 31,69 % dari total penerimaan pajak (APBN-P sebesar Rp. 195.464 miliar atau 32,08%). PPN sendiri di Indonesia dipungut berdasarkan Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang secara efektif berlaku sejak tanggal 1 April 1985. Selanjutnya Undang-undang tersebut diubah dengan Undang-undang Nomor 11 Tahun 1994 dan terakhir dengan Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000. Pemberlakuan PPN adalah menggantikan Pajak Penjualan (PPn) yang sebelumnya berlaku berdasarkan Undang-undang Darurat Nomor 19 Tahun 1951 yang kemudian ditetapkan sebagai Undang-undang oleh Undang-undang Nomor 35 Tahun 1953. Besarnya penerimaan PPN biasanya berkorelasi langsung terhadap pertumbuhan ekonomi suatu negara. Semakin tumbuh ekonomi suatu negara biasanya akan meningkatkan penerimaan PPN.

Salah satu latar belakang penggantian Pajak Penjualan menjadi Pajak Pertambahan Nilai adalah efek pajak berganda (*cascading effect*) yang ditimbulkan oleh Pajak Penjualan. Akibat efek pajak berganda tersebut, Pajak Penjualan tidak netral terhadap perdagangan dalam negeri dan perdagangan internasional. Pajak tidak dapat dihitung dengan pasti baik jumlah beban pajak yang dipikul oleh konsumen maupun beban pajak yang terkandung dalam harga komoditi yang akan diekspor.

Pajak Pertambahan Nilai adalah pajak tidak langsung, sehingga dilihat dari sudut pandang ekonomi, beban pajak dialihkan kepada pihak lain yaitu pihak yang mengkonsumsi barang atau jasa (*forward shifting*). Dilihat dari sudut pandang juridis, tanggung jawab pembayaran pajak ke kas negara bukan berada di pihak pemikul beban pajak (pembeli), namun berada di pihak penjual karena pembeli telah membayar pajak yang terutang kepada penjual. PPN merupakan pajak atas nilai tambah (*added value*) yang terjadi di setiap mata rantai produksi dan distribusi. PPN dikenakan terbatas hanya pada nilai tambah, maka PPN yang dibayar ke negara akan sebesar tarif PPN yang berlaku atau dengan kata lain tidak terjadi efek pajak berganda.

Metode penghitungan PPN yang dipilih di Indonesia adalah *the subtractive-indirect method* atau *the invoice method* atau *credit method*. Dalam metode ini pajak dihitung dengan cara mengurangkan selisih antara pajak saat penjualan (pajak keluaran) dengan pajak saat pembelian (pajak masukan). Pajak keluaran (*VAT out*) merupakan pajak yang dipungut oleh pengusaha kena pajak saat melakukan penyerahan barang atau jasa kepada pembeli. Pajak masukan (*VAT in*) adalah pajak yang dipungut oleh penjual pada saat pengusaha kena pajak membeli barang atau jasa. Apabila ternyata pajak masukan lebih kecil dibandingkan dengan pajak keluaran, maka akan terjadi pajak kurang bayar. Sebaliknya, apabila pajak masukan lebih besar dibandingkan dengan pajak keluaran, maka akan terjadi pajak lebih bayar. Pajak yang lebih dibayar tersebut sesuai Pasal 9 ayat (4) Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 18 Tahun 2000, dapat dimintakan pengembalian atau dikompensasikan ke masa berikutnya.

Menurut Sukardji¹ ada beberapa penyebab jumlah pajak masukan lebih besar daripada jumlah pajak keluaran dalam suatu masa pajak, sehingga Surat Pemberitahuan Masa PPN menyatakan lebih bayar 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 Pajak Pertambahan Nilai.
4. Pengusaha Kena Pajak menyerahkan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak sehubungan dengan proyek milik Pemerintah yang dananya berasal dari bantuan luar negeri baik berupa hibah maupun pinjaman.
5. Pengusaha Kena Pajak melakukan penyerahan Barang Kena Pajak untuk diolah lebih lanjut kepada Enterport Produksi untuk Tujuan Ekspor (EPTE).
6. Berupa bahan baku atau bahan pembantu dan/atau Jasa Kena Pajak kepada perusahaan eksportir tertentu (PET).

Lebih lanjut menurut Sukardji², Pajak Masukan yang dapat diminta kembali oleh Pengusaha Kena Pajak adalah :

1. Pajak Masukan yang berasal dari perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak dari Barang Kena Pajak yang diekspor.
2. Pajak Masukan yang berasal dari perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang diserahkan kepada Pemungut PPN tersebut.
3. Seluruh Pajak Masukan untuk perolehan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak yang berhubungan langsung dengan kegiatan usaha yang menghasilkan penyerahan kena pajak.
4. Dalam hal ekspor Barang Kena Pajak yang tergolong mewah, selain kelebihan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud dalam butir 1), juga dapat diminta kembali PPnBM atas perolehan Barang Kena Pajak yang tergolong mewah yang diekspor sebagaimana diatur dalam Pasal 10 ayat (3) UU PPN 1984.

Berdasarkan inventarisasi yang dilakukan Direktorat Jenderal Pajak, hingga tanggal 15 Agustus 2006 tercatat ada 7.111 berkas permohonan kelebihan PPN atau restitusi PPN dengan nilai lebih bayar Rp10,02 triliun untuk periode 2001s.d 2006. Sisa tunggakan restitusi ini terjadi antara lain karena 'kelalaian' wajib pajak yang tidak melengkapi dokumen yang diminta kantor pajak, permohonan tidak memenuhi syarat formal maupun sebab-sebab lainnya sehingga tidak bisa diproses. Argumen ini

¹ Sukardji, Untung, Pajak Pertambahan Nilai, Edisi Revisi 2002, Jakarta : PT RajaGrafindo Persada, 2002 hlm. 281 – 283

² Sukardji, Untung Op. cit. hlm. 283 -284

memang sangat lemah, seharusnya Dirjen Pajak melakukan pemeriksaan dan memberi keputusan tanpa bergantung apakah bukti/data yang disampaikan wajib pajak lengkap atau tidak.³ Tunggakan restitusi sebesar Rp. 10,02 triliun adalah besaran angka yang sangat besar bagi kas wajib pajak. Sangat jelas *cash flow* perusahaan terganggu oleh lambatnya proses restitusi PPN yang diajukan wajib pajak. Dengan terbongkarnya kasus restitusi PPN melalui modus ekspor fiktif yang ditemukan di Kantor Pelayanan Pajak Jakarta Pademangan, memang Direktorat Jenderal Pajak terkesan hati-hati untuk memproses restitusi PPN yang diajukan wajib pajak, namun sikap kehati-hatian itu jangan sampai memperlambat hak restitusi PPN wajib pajak.

Jangka waktu penyelesaian dan tata cara pengembalian kelebihan pembayaran Pajak Pertambahan Nilai dan atau Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebelum tanggal 15 Agustus 2006 diproses dengan mengacu kepada Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : KEP-160/PJ./2001 tanggal 19 Februari 2001 tentang Tata Cara Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak Pertambahan Nilai dan atau Pajak Penjualan atas Barang Mewah. 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. Salah satu kelemahan KEP-160/PJ./2001 adalah tidak adanya kepastian hukum kapan syarat permohonan pengembalian kelebihan PPN dianggap lengkap?. Menurut wajib pajak, syarat permohonan telah dianggap lengkap, namun pihak fiskus menganggap syarat permohonan dianggap belum lengkap tanpa adanya korespondensi yang menyatakan kekurangan syarat dimaksud. Hal tersebut bisa menjadi sengketa antara wajib pajak dengan fiskus. PER-122/PJ./2006 dikeluarkan sebagai solusi untuk mengatasi tunggakan permohonan pengembalian kelebihan PPN, karena peraturan Dirjen Pajak tersebut mengatur syarat-syarat permohonan dianggap lengkap serta adanya korespondensi dari fiskus berupa Surat permintaan bukti atau dokumen kepada wajib

³ www.bisnis.com, Setahun usia Perdirjen No. 122/2006, Senin, 13/08/2007

pajak untuk melengkapai kekurangan syarat-syarat permohonan pengembalian kelebihan PPN apabila pada saat menyampaikan Surat Pemberitahuan Masa PPN, syarat-syarat permohonan tersebut belum lengkap.

Banyak wajib pajak dan pemerhati pajak berpendapat bahwa syarat-syarat permohonan pengembalian kelebihan PPN sangat banyak dan memberatkan. Bagaimana kalau wajib pajak dimaksud terdaftar di lingkungan Kantor Pelayanan Pajak Wajib Pajak Besar yang mana wajib pajak identik dengan wajib pajak skala usaha besar dan transaksi banyak sehingga dokumen-dokumen yang harus dilengkapi juga banyak. Selain itu sistem administrasi Direktorat Jenderal Pajak yang mewajibkan kewajiban PPN disentralisasi di kantor pusat untuk wajib pajak yang terdaftar di lingkungan Kantor Pelayanan Pajak Wajib Pajak Besar, sementara transaksi tersebar di seluruh wilayah Indonesia. Hal tersebut menarik untuk dikaji sehingga implementasi kebijakan pengembalian kelebihan pajak atau restitusi pajak khususnya PPN dapat berjalan sesuai harapan wajib pajak maupun Direktorat Jenderal Pajak.

Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor : PER-122/PJ./2006 tanggal 15 Agustus 2006 dikeluarkan dalam rangka melaksanakan ketentuan 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. Dengan diundangkannya Undang-undang Nomor 28 Tahun 2008 tanggal 17 Juli 2007 tentang Perubahan Ketiga Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang berlaku efektif mulai tanggal 1 Januari 2008, materi Pasal 17B tersebut diubah. Perubahan tersebut menimbulkan pertanyaan bagaimana 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?. Hal tersebut juga menarik untuk dibahas untuk mengetahui kedudukan PER-122/PJ./2006 setelah keluarnya Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007.

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah seperti telah dijelaskan di atas, salah satu masalah dalam permohonan pengembalian kelebihan PPN berdasarkan KEP-160/PJ./2001 tanggal 19 Februari 2001 adalah 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. Ketentuan PER-122/PJ./2006 tanggal 15 Agustus 2006 merupakan solusi untuk mengatasi permasalahan tersebut, namun dalam implementasinya banyak wajib pajak maupun pemerhati masalah perpajakan berpendapat bahwa syarat-syarat permohonan pengembalian kelebihan PPN banyak dan memberatkan.

Hal tersebut sesuai dengan apa yang disampaikan oleh Parwito (wartawan Bisnis Indonesia) pemerhati masalah perpajakan sebagai berikut :

“PER-122 ini mempunyai sisi negatif bagi wajib pajak, pertama dalam permohonan tadi wajib disertakan persyaratan-persyaratan dokumen yang sangat banyak, yang jauh lebih komplit dibandingkan yang diatur dengan KMK 536....”⁴

Begitu juga senada dengan apa yang disampaikan akademisi Haula Rosdiana sebagai berikut :

“dokumen yang diminta dalam PER-122 ini terlalu banyak/terlalu rigit, artinya memang di satu sisi Pemerintah mempunyai kepentingan untuk mengamankan penerimaan Negara jadi memang harus hati-hati, namun di sisi lain ketika mendesain PER-122 seharusnya Pemerintah turun ke lapangan sehingga mengetahui kondisi yang riil seperti apa.”⁵

Melihat latar belakang masalah tersebut, penulis akan melakukan analisis kebijakan pengembalian Pajak Pertambahan Nilai di lingkungan Kantor Pelayanan

⁴ Dikutip dari Tesis Pino Siddharta, Analisis Implementasi Kebijakan Dalam Penyelesaian Tunggakan Restitusi PPN, Jakarta, 2007, hlm. 108

⁵ Ibid, hlm. 108

Pajak X antara tahun 2002 sampai dengan 2007. Wajib pajak yang terdaftar di lingkungan Kantor Pelayanan Pajak X adalah wajib pajak yang sudah diseleksi dengan kriteria wajib pajak tersebut tergolong besar baik dari segi skala usaha maupun kontribusinya terhadap penerimaan negara. Wajib pajak tersebut identik dengan wajib pajak dengan skala usaha besar serta transaksi banyak sehingga dokumen-dokumen yang harus dilengkapi dalam permohonan pengembalian kelebihan PPN banyak, ditambah lagi kewajiban PPN disentralisasi di kantor pusat, sementara transaksi tersebar di seluruh wilayah Indonesia. Disatu sisi, wajib pajak yang terdaftar di lingkungan Kantor Pelayanan Pajak X telah memiliki sistem administrasi pembukuan yang baik dan relatif taat peraturan perpajakan termasuk mengenai kewajiban PPN.

Dengan latar belakang masalah tersebut diatas, rumusan masalah dalam tesis ini adalah sebagai berikut :

1. Apakah model pengembalian pendahuluan kelebihan pajak dapat diterapkan atas permohonan pengembalian kelebihan PPN terhadap Wajib Pajak yang terdaftar di Kantor Pelayanan Pajak X?.
2. Bagaimana 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?.

C. Tujuan Penelitian

Tujuan yang ingin dicapai dalam melakukan penelitian mengenai implementasi kebijakan PER-122/PJ./2006 tanggal 15 Agustus 2006 tentang Jangka Waktu Penyelesaian dan Tata Cara Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah di lingkungan Kantor Pelayanan Pajak X adalah :

1. Untuk mengetahui penerapan model pengembalian pendahuluan kelebihan pajak atas permohonan pengembalian kelebihan pembayaran PPN oleh wajib pajak yang terdaftar di Kantor Pelayanan Pajak X.
2. Untuk mengetahui 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.

D. Signifikasi Penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan mempunyai manfaat baik untuk tujuan akademis maupun tujuan praktis, sehingga para pihak khususnya pengambil kebijakan di bidang pengembalian kelebihan PPN dan wajib pajak dapat terakomodasi kepentingannya terutama menyangkut hak dan kewajiban masing-masing.

1. Signifikansi Akademis

Beberapa hal yang ingin dicapai dalam penelitian ini sehingga memberikan signifikansi akademis seperti :

- a. Memberikan wawasan bagi para akademisi yang mendalami bidang perpajakan khususnya di bidang PPN untuk melakukan studi tentang proses dan tata cara pengembalian kelebihan PPN sesuai dengan undang-undang dan peraturan pelaksanaannya.
- b. Sebagai penelitian pendahuluan, sehingga bisa mendorong pihak lain untuk melanjutkan penelitian ini secara lebih komprehensif.
- c. Diharapkan dapat menambah literatur perpajakan khususnya di bidang PPN.

2. Signifikansi praktis

- a. Diharapkan dapat menjadi masukan bagi Pemerintah khususnya Direktorat Jenderal Pajak, untuk selalu mengevaluasi kebijakan yang telah dibuat untuk perbaikan-perbaikan apabila diperlukan. Hal tersebut penting untuk menjaga kemitraan antara wajib pajak dengan fiskus.

- b. Bagi para wajib pajak yang mengajukan permohonan kelebihan PPN sehingga dapat mengetahui hak dan kewajibannya dalam proses pengajuan kelebihan PPN.

E. Sistematika Penulisan

Tesis ini disusun dalam lima bab, setiap bab merupakan kesatuan dan terkait dengan bab-bab lainnya. Sistematika penulisan tesis ini disusun sebagai berikut :

BAB I : PENDAHULUAN

Bab ini membahas latar belakang masalah, rumusan masalah, tujuan penelitian, signifikansi penelitian, serta sistematika penulisan.

BAB II : TINJAUAN LITERATUR DAN METODE PENELITIAN

Bab ini membahas tentang teori-teori yang berkaitan dengan rumusan masalah, seperti definisi pajak, fungsi pajak, asas-asas pemungutan pajak, pengelompokan pajak. Selanjutnya dibahas mengenai pajak atas konsumsi, dilanjutkan dengan pembahasan mengenai Pajak Pertambahan Nilai yang meliputi, *legal character* Pajak Penjualan, Sistem Pemungutan Pajak Penjualan, *legal character* PPN, metode penghitungan PPN, prinsip pemungutan PPN dalam perdagangan internasional, kelebihan dan kekurangan PPN, objek PPN, pengusaha kena pajak serta penyerahan kena pajak, faktur pajak, restitusi pajak. Selain itu juga dibahas mengenai metodologi penelitian yaitu tipe penelitian, teknik pengumpulan data, penentuan lokasi dan objek penelitian, teknik analisis data, serta batasan penelitian.

**BAB III : KEBIJAKAN PENGEMBALIAN KELEBIHAN PPN
BERDASARKAN PER-122/PJ./2006 TANGGAL 15
AGUSTUS 2006**

Dalam bab ini dibahas mengenai ketentuan-ketentuan yang mengatur tentang dasar hukum pengembalian kelebihan pajak, aturan pelaksanaan, prosedur dan syarat-syarat permohonan pengembalian kelebihan PPN, kantor pajak modern serta profil Kantor Pelayanan Pajak X.

**BAB IV : ANALISIS PENGEMBALIAN KELEBIHAN PEMBAYARAN
PAJAK PERTAMBAHAN NILAI DI KANTOR PELAYANAN
PAJAK X**

Dalam bab ini akan dibahas mengenai hasil analisis pengembalian kelebihan PPN di Kantor Pelayanan Pajak X, model pembayaran pendahuluan serta analisis PER-122/PJ./2006 dikaitkan dengan Undang-undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

BAB V : KESIMPULAN DAN SARAN

Bab ini merupakan bab terakhir dari seluruh penelitian yang berisi tentang kesimpulan yang diperoleh dari hasil penelitian dan juga saran tentang perbaikan yang perlu dilakukan di masa mendatang oleh pembuat kebijakan.