

Educoretax

Volume 1 No.1, Maret 2021



EDUCORETAX

Volume 1 Nomor 1, Maret 2021

Susunan Editor dan Reviewer

Editor :

Ferry Irawan, Politeknik Keuangan Negara STAN (Scopus id : [57211084379](#))

Waidatin, Direktorat Jenderal Pajak

Nurul Isyatulfarda, Direktorat Jenderal Pajak (Scopus id : [57216928730](#))

Ridwan Pandu Sunaryo, Direktorat Jenderal Pajak (Scopus id : [57216931704](#))

In Rosini, Universitas Pamulang (Sinta id : [6005468](#))

Mitra Bestari :

Suparna Wijaya, Politeknik Keuangan Negara STAN (Scopus id : [57216505033](#))

Amrie Firmansyah, Politeknik Keuangan Negara STAN (Scopus id : [57209009510](#))

Muhammad Asfiroyan, Direktorat Jenderal Pajak (Scopus id : [57219864223](#))

Aghnia Silviani Effendi, Direktorat Jenderal Pajak (Scopus id : [57216583610](#))

Holiawati, Universitas Pamulang (Sinta id : [6644684](#))

DAFTAR ISI

1. ANALISIS PENYELESAIAN PERMOHONAN RESTITUSI PAJAK PADA MASA PANDEMI COVID-19 DI KANTOR PELAYANAN PAJAK PRATAMA BAUBAU
Alfian Anwari, Agus Bandiyono
Hal. 1-3
2. EFEKTIVITAS EKSTENSIFIKASI PAJAK DI KPP PRATAMA PEKANBARU TAMPAN
Ghani Adinola, Santoso Wahyu Utomo
Hal. 14-36
3. PENAGIHAN PAJAK TERHADAP WAJIB PAJAK BADAN PERSEROAN TERBATAS DALAM PROSES PAILIT
Christabella Deandra, Irwan Wibowo
Hal. 37-45
4. PENERAPAN PENGEMBALIAN PENDAHULUAN KELEBIHAN PEMBAYARAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI DAN KAITANNYA DENGAN KEPATUHAN DAN PENERIMAAN PAJAK KPP PRATAMA BANGKINANG
Dana Ulfi Mahfuza, andri marfiana
Hal. 46-58
5. UPAYA HUKUM WAJIB PAJAK TERHADAP SURAT KEPUTUSAN PENGURANGAN ATAU PENGHAPUSAN SANKSI ADMINISTRASI
Heru Saputro, Benny Setiawan
Hal. 59-81

ANALISIS PENYELESAIAN PERMOHONAN RESTITUSI PAJAK PADA MASA PANDEMI COVID-19 DI KANTOR PELAYANAN PAJAK PRATAMA BAUBAU

Alfian Anwari; Agus Bandiyono, S.E., M.Si, M.Ak

*2301190054.alfiananwari@gmail.com, Politeknik Keuangan Negara STAN
Agus.bandiyono@gmail.com, Politeknik Keuangan Negara STAN*

Abstract

The Covid-19 pandemic poses a risk to public health and also has a real impact on the slowdown in economic growth in Indonesia. Taxes are a source of revenue to finance all state expenditures, including spending to cope with the spread of Covid-19. One of the tax policies issued by the government to cope with the impact of Covid-19 is the extension of the period for refunding tax overpayments. Refund of tax overpayment occurs if the amount of tax credit or the amount of tax paid is greater than the amount of tax payable or a tax payment that should not have been payable, provided that the Taxpayer has no other tax payables. This research was conducted at the Baubau primary tax service office, where this study aims to examine the mechanism of tax refunds during the Covid-19 pandemic. The research method used is qualitative research. The results of the study indicate that the mechanism for tax refunds at the Baubau Pratama Tax Service Office is carried out in accordance with the applicable regulations.

Keywords : *Restitution; Tax Policy; Taxpayers.*

Abstrak

Pandemi Covid-19 memberikan dampak risiko bagi kesehatan masyarakat dan secara nyata berdampak terhadap perlambatan pertumbuhan ekonomi di Indonesia. Pajak merupakan sumber penerimaan untuk membiayai seluruh pengeluaran negara termasuk pengeluaran untuk menanggulangi penyebaran Covid-19. Salah satu kebijakan pajak yang diterbitkan pemerintah untuk menanggulangi dampak Covid-19 ialah perpanjangan jangka waktu pengembalian kelebihan pembayaran pajak. Pengembalian kelebihan pembayaran pajak terjadi apabila jumlah kredit pajak atau jumlah pajak yang dibayar lebih besar daripada jumlah pajak yang terutang atau telah dilakukan pembayaran pajak yang tidak seharusnya terutang, dengan catatan Wajib Pajak tidak punya hutang pajak yang lain. Penelitian ini dilakukan di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Baubau, dimana penelitian ini bertujuan untuk mengkaji mekanisme restitusi pajak di masa pandemi Covid-19. Metode penelitian yang digunakan adalah penelitian kualitatif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa mekanisme restitusi pajak di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Baubau dilakukan sesuai dengan aturan-aturan yang berlaku.

Kata Kunci : **Kebijakan Pajak; Restitusi; Wajib Pajak.**

PENDAHULUAN

Awal tahun 2020, dunia dilanda bencana yaitu hadirnya wabah Covid-19. Wabah Covid-19 memberikan dampak yang besar terhadap seluruh negara di dunia (Darussalam, 2020). Penyebaran wabah Covid-19 memberikan dampak risiko bagi kesehatan masyarakat dan bahkan telah merenggut berbagai korban jiwa bagi yang terinfeksi di berbagai belahan penjuru dunia, termasuk Indonesia.

Selain menimbulkan korban jiwa dan kerugian material, pandemi Covid-19 juga secara nyata memberikan dampak terhadap perlambatan pertumbuhan ekonomi nasional. Badan Pusat Statistik (BPS) mempublikasikan Indonesia mengalami perlambatan di bidang perekonomian hampir mencapai 3% pada kuartal pertama tahun 2020 yaitu sebesar 2,97%. Kepala BPS, Suhariyanto, mengatakan bahwa dibandingkan kuartal empat tahun 2019, pertumbuhan ekonomi Indonesia tercatat minus 2,41%. Perlambatan ini tidak hanya dialami oleh Indonesia, namun juga semua negara di dunia (Fitriani, 2020).

Tekanan ekonomi seperti ini berdampak pada perubahan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) tahun 2020 dari aspek perpajakan nasional, belanja negara, dan pembiayaan. Respon kebijakan fiskal diperlukan untuk menghadapi risiko pandemi Covid-19, termasuk meningkatkan belanja negara untuk mengurangi risiko kesehatan, melindungi masyarakat, dan menjaga aktivitas bisnis (Kementerian Keuangan, 2020).

Pemerintah sebagai pembuat kebijakan telah melakukan berbagai upaya dalam mengurangi dampak yang terjadi, salah satunya perumusan kebijakan perpajakan yang bertujuan untuk menyelamatkan perekonomian nasional dan menjaga stabilitas sektor keuangan (Padyanoor, 2020). Pilihan kebijakan perpajakan merupakan salah satu pilihan instrument yang dipilih oleh pemerintah Indonesia, dengan memberikan berbagai stimulus fiskal (Kementerian Keuangan, 2020) dengan menyusun berbagai paket kebijakan untuk kemudahan ekonomi bagi masyarakat selain perubahan anggaran yang difokuskan untuk penanganan kesehatan (Darussalam, 2020). Mengutip pernyataan dari (Direktorat Jenderal Pajak, 2020) “pajak adalah sumber utama penerimaan negara dan merupakan bentuk partisipasi kita dalam membantu pemerintah menanggulangi penyebaran virus corona dan membantu sesama kita khususnya mereka yang paling terdampak wabah Covid-19”. Dalam kondisi saat ini, fungsi regulatory pajak diharapkan dapat digunakan dengan optimal untuk pemerataan. Fungsi regulatory yang dimaksud ditekankan pada aspek stabilitas dan redistribusi (Darussalam, 2020).

Salah satu kebijakan perpajakan yang diterbitkan pemerintah tertuang dalam Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang (Perppu) Nomor 1 Tahun 2020 yang kemudian diatur lebih lanjut dalam SE-22/PJ/2020 yang bertujuan untuk memberikan kemudahan bersifat administrasi dalam pelaksanaan hak dan pemenuhan kewajiban perpajakan akibat adanya pandemi Covid-19 (DDTC Fiskal Research, 2020).

Dalam SE-22/PJ/2020 juga mengatur terkait pelaksanaan perpanjangan jangka waktu pengembalian kelebihan pembayaran pajak. Pengembalian kelebihan pembayaran pajak (restitusi) terjadi apabila jumlah kredit pajak atau jumlah pajak yang dibayar lebih besar daripada jumlah pajak yang terutang atau telah dilakukan pembayaran pajak yang tidak seharusnya terutang, dengan catatan Wajib Pajak tidak punya utang pajak lain (Jusmani & Kurniawan, 2016). Pelaksanaan pengembalian atas kelebihan pembayaran pajak melibatkan Wajib Pajak dan petugas pajak secara langsung sehingga menimbulkan banyaknya kewajiban bagi petugas pajak ataupun Wajib Pajak itu sendiri (Sabijono et al., 2014).

Dengan banyaknya prosedur yang harus dilakukan dalam pengembalian atas kelebihan pembayaran pajak maka semakin berat pula beban administrasi yang harus ditanggung oleh Wajib Pajak dan petugas pajak. Dalam hal kelalaian petugas pajak melakukan pengembalian atas kelebihan pembayaran pajak tidak tepat waktu maka berpotensi terjadinya kerugian negara karena harus membayar imbalan bunga dan mengembalikan pengembalian atas kelebihan pembayaran pajak itu sendiri, dengan begitu dibutuhkan ketepatan waktu dan koordinasi antar petugas pajak agar pengembalian atas kelebihan pembayaran pajak dapat dilakukan tepat waktu dan tidak menyebabkan kerugian negara karena kelalaian petugas pajak itu sendiri (Lempas et al., 2017). Pada dasarnya kelebihan pada pembayaran pajak adalah hak Wajib Pajak, maka melalui serangkaian prosedur, kantor pajak akan mengembalikan kelebihan pembayaran tersebut kepada Wajib Pajak (Dewi et al., 2010). Dalam pengembalian kelebihan pembayaran pajak tersebut perlu diketahui bagaimana prosedur pengembaliannya, kesesuaian dengan ketentuan undang-undang dan peraturan yang berlaku.

Penelitian terdahulu terkait restitusi PPN dilakukan Riftiasari (2019) yang menjelaskan bahwa restitusi PPN tidak mempengaruhi penerimaan pajak pada KPP Pratama Jakarta Penjaringan. Adapun Kardiyati & Karim (2020) mendapati pada KPP Pratama Cirebon, Wajib Pajak lebih memilih kompensasi atas kelebihan pembayaran pajaknya. Sedangkan Nisfatullaela (2020) menjelaskan bahwa pelaksanaan restitusi PPN melalui mekanisme pengembalian

pendahuluan di KPP Madya Makassar telah sesuai dengan ketentuan yang telah tercantum dalam PMK-39/PMK.03/2018. Perbedaan dengan penelitian terdahulu adalah penelitian ini membahas mengenai penyelesaian restitusi pajak sebelum dan setelah munculnya pandemi Covid-19.

Penelitian ini bertujuan untuk menjelaskan mekanisme proses penyelesaian permohonan restitusi pajak pada masa pandemi Covid-19 di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Baubau, membandingkan proses penyelesaian permohonan restitusi pajak sebelum dan setelah munculnya pandemi Covid-19, dan mengidentifikasi permasalahan yang timbul dalam proses penyelesaian permohonan restitusi pajak.

KAJIAN PUSTAKA

Pengertian Pajak

Pengertian Pajak menurut undang-undang perpajakan, pajak adalah iuran masyarakat kepada negara (yang dipaksakan) terutang oleh wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan umum (Undang-Undang) dengan tidak mendapat prestasi kembali langsung dapat ditunjuk dan guna adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan. Mardiasmo (2019) mendefinisikan pajak sebagai “iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan Undang-Undang (dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal balik (kontra prestasi) langsung dapat ditunjukkan dan digunakan untuk membiayai pengeluaran umum”.

Restitusi

Menurut Mardiasmo (2019) restitusi merupakan salah satu hak Wajib Pajak untuk meminta kelebihan pembayaran pajak. Restitusi dapat terjadi ketika Wajib Pajak membayar pajak lebih besar dari kewajiban pajaknya, yang disebabkan baik oleh angsuran yang dibayarkan oleh Wajib Pajak sendiri atau pajak yang dipungut atau dipotong oleh pihak lain (Febriyanto et al., 2014). Proses penyelesaian restitusi pajak dapat dilakukan melalui dua cara yaitu penelitian dan pemeriksaan. Proses penelitian dilakukan atas permohonan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak berdasarkan SPT Lebih Bayar (Pasal 17C dan 17D Undang-Undang KUP) dan permohonan kelebihan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang Pasal 17 ayat (2) Undang-Undang KUP. Adapun proses pemeriksaan dilakukan atas permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak selain pengembalian pendahuluan berdasarkan SPT Lebih Bayar (Pasal 17B Undang-Undang KUP).

Penelitian Terdahulu

Penelitian terkait dengan penyelesaian restitusi pajak telah banyak dilakukan oleh peneliti-peneliti terdahulu, salah satunya adalah penelitian yang dilakukan oleh Nisfatullaela (2020) bertujuan untuk meninjau pelaksanaan restitusi PPN, penerapan PMK-39/PMK.03/2018, dan kendala serta upaya yang dilakukan dalam pelaksanaan restitusi PPN melalui mekanisme pengembalian pendahuluan sesuai PMK- 39/PMK.03/2018. Berdasarkan hasil penelitian tersebut bahwa pelaksanaan restitusi PPN melalui mekanisme pengembalian pendahuluan di KPP Madya Makassar telah sesuai dengan ketentuan yang telah tercantum dalam PMK-39/PMK.03/2018. Namun dalam pelaksanaannya ditemui kendala yakni masih banyak Wajib Pajak yang belum memanfaatkan mekanisme pengembalian pendahuluan PMK-39/PMK.03/2018 dikarenakan Wajib Pajak tidak mencentang pilihan pengembalian pendahuluan pada SPT LB Masa PPN.

Penelitian selanjutnya oleh Kardiyati & Karim (2020) bertujuan untuk menganalisis mekanisme restitusi PPN dan kendala yang dihadapi saat proses restitusi. Hasil dari penelitian tersebut adalah mekanisme restitusi PPN pada KPP Pratama Cirebon dilakukan sesuai dengan

ketentuan yang berlaku dan kendala yang dihadapi saat proses restitusi ialah lamanya jangka waktu penyelesaian proses restitusi sehingga Wajib Pajak lebih memilih kompensasi atas kelebihan pembayaran pajaknya.

Penelitian oleh Riftiasari (2019) bertujuan untuk mengetahui pengaruh restitusi PPN terhadap penerimaan pajak pada KPP Pratama Jakarta Penjaringan. Berdasarkan hasil penelitian tersebut bahwa restitusi PPN tidak mempengaruhi penerimaan pajak pada KPP Pratama Jakarta Penjaringan, selain itu prosedur pelaksanaan penyelesaian restitusi PPN pada KPP Pratama Jakarta Penjaringan sudah sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Yang menjadi pembeda antara ketiga penelitian tersebut dengan penelitian yang dilakukan penulis adalah penelitian ini membahas mengenai penyelesaian restitusi pajak sebelum dan setelah munculnya pandemi Covid-19. Kemudian lokus yang digunakan sebagai tempat penelitian berbeda dimana pada penelitian yang dilakukan penulis adalah di KPP Pratama Baubau. Terkait data-data yang dipakai penulis adalah data-data terkait restitusi pajak melalui mekanisme prosedur pemeriksaan dan pengembalian pendahuluan di KPP Pratama Baubau pada tahun 2019-2020. Penulis juga melakukan analisis terhadap perbedaan proses penyelesaian permohonan restitusi sebelum dan setelah munculnya pandemi Covid-19.

METODE

Penelitian ini menggunakan metode kualitatif untuk menghimpun data dalam menyelesaikan penelitian ini. Data yang diambil untuk penelitian ini adalah data primer yang berasal dari wawancara dan data sekunder yang merupakan hasil data yang didapat secara tidak langsung, dimana peneliti memperoleh data sekunder dari berbagai referensi sumber yang telah secara langsung dikumpulkan seperti buku-buku ilmiah, jurnal ilmiah, undang-undang dan peraturan terkait lainnya, serta sumber lain baik sumber cetak maupun elektronik yang berkaitan dengan penelitian (Moeleong, 1999). Metode yang digunakan dalam menyelesaikan penelitian ini menggunakan metode dokumentasi yakni dengan mengumpulkan data dan membaca literatur yang bersangkutan seperti undang-undang, keputusan menteri keuangan, putusan menteri keuangan, instruksi menteri keuangan, peraturan pemerintah dan turunannya, serta sumber-sumber bacaan lain yang berkaitan dengan permasalahan yang dibahas. Metode wawancara yakni dengan melakukan tanya jawab melalui media telekomunikasi terhadap 2 informan dari KPP Pratama Baubau yaitu *Account Representative* Seksi Pengawasan dan Konsultasi 1 dan Petugas SPMKP Seksi Pelayanan yang langsung terlibat dalam proses penyelesaian permohonan restitusi pajak, selain itu penulis juga melakukan permintaan data terkait ke KPP Pratama Baubau sehingga diperoleh data dan informasi yang akurat.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Alur proses pelaksanaan penyelesaian permohonan restitusi pajak pada masa pandemi Covid-19 di KPP Pratama Baubau

Berdasarkan hasil wawancara penulis kepada Petugas SPMKP Seksi Pelayanan bahwa proses penyelesaian permohonan restitusi pajak selama masa pandemi Covid-19 di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Baubau sudah sesuai dengan aturan PMK No. 244/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Penghitungan dan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak dan PMK Nomor 117/PMK.03/2019 tentang Perubahan atas PMK Nomor 39/PMK.03/2019 tentang Tata Cara Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak, akan tetapi untuk jangka waktu penyelesaian permohonan restitusi pajak diberikan perpanjangan waktu selama 1 (satu) bulan sehingga jangka waktu pengembaliannya menjadi 2 (dua) bulan (1 bulan + 1 bulan) sejak diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar dan surat keputusan.

Hal ini sejalan dengan informasi yang disampaikan oleh *Account Representative* Seksi Pengawasan dan Konsultasi 1 KPP Pratama Baubau. Beliau menyampaikan bahwa proses

pelaksanaan restitusi di KPP Pratama Baubau sudah memenuhi ketentuan SOP yang terdapat dalam SE-10/PJ/2018 dan SE-79/PJ/2010. Semua penyelesaian permohonan WP termasuk permohonan restitusi harus sesuai dengan SOP yang berlaku untuk memberikan kemudahan, kelancaran, dan pedoman kepada pegawai DJP, serta pemberian pelayanan publik yang efektif, efisien dan akuntabel dalam rangka menjalankan hak dan kewajiban Wajib Pajak (Bandiyono, 2018).

Berdasarkan informasi dari Petugas SPMKP Seksi Pelayanan, alur proses penyelesaian permohonan restitusi pajak di KPP Pratama Baubau pada masa pandemi diawali ketika Wajib Pajak menyampaikan permohonan restitusi pajak atau SPT Lebih bayar secara langsung melalui Tempat Pelayanan Terpadu (TPT) atau melalui sistem daring secara elektronik atau mengirimkan lewat jasa pos/ekspedisi atau dengan cara lain sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Apabila Wajib Pajak menghendaki untuk mengajukan permohonan secara elektronik maka hal ini dapat dilakukan saat Wajib Pajak melaporkan SPT-nya melalui situs DJP Online. Dalam situs tersebut terdapat fasilitas seperti e-filing dan e-form untuk melaporkan pajak. Ketika Wajib Pajak menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT), kebenaran serta kelengkapan pengisian SPT akan diteliti secara langsung oleh sistem pada situs DJP Online. Bukti pelaporan pajak secara elektronik akan dikirimkan melalui email Wajib Pajak berupa Bukti Penerimaan Elektronik (BPE).

Selanjutnya untuk Wajib Pajak yang menghendaki mengajukan permohonan restitusi secara langsung ke KPP Pratama Baubau dengan membawa berkas SPT Lebih Bayar yang akan dilaporkan serta data-data terlampir yang menjadi kelengkapan pelaporan pajak. Seksi Pelayanan sebagai penerima dan pengelola SPT dan surat lainnya melalui Tempat Pelayanan Terpadu (TPT) kemudian meneliti kelengkapan berkas SPT Lebih bayar dan menerima permohonan restitusi pajak atau SPT Lebih Bayar yang disampaikan oleh Wajib Pajak sesuai dengan ketentuan. Apabila SPT yang disampaikan belum lengkap, maka akan dimohon kepada Wajib Pajak untuk melengkapinya. Kelengkapan dan kebenaran pelaporan sangat dibutuhkan salah satunya untuk proses penelitian dan pemeriksaan SPT Lebih Bayar.

Jika permohonan restitusi pajak atau SPT Lebih Bayar tersebut telah lengkap dan benar maka Petugas TPT akan mencetak Lembar Pengawasan Arus Dokumen (LPAD) dan Bukti Penerimaan Surat (BPS). Setelah itu, Wajib Pajak akan diberikan bukti berupa Bukti Penerimaan Surat (BPS). Setiap permohonan restitusi pajak yang telah diteliti lengkap akan dikelompokkan dan dipisahkan berdasarkan checklist pada SPT Lebih Bayar Wajib Pajak. Jika dalam SPT Lebih Bayar Wajib Pajak memilih restitusi prosedur pengembalian pendahuluan maka akan diteruskan ke Seksi Pengawasan dan Konsultasi 1, sedangkan apabila memilih restitusi dengan prosedur biasa akan diteruskan ke Seksi Pemeriksaan.

Berdasarkan hasil wawancara dengan penulis kepada *Account Representative* (AR) Seksi Waskon 1, untuk penyelesaian permohonan restitusi pajak dengan prosedur pengembalian pendahuluan diproses sesuai PMK Nomor 117/PMK.03/2019. Berdasarkan PMK Nomor 117/PMK.03/2019 untuk dapat memperoleh pengembalian pendahuluan, Wajib Pajak Persyaratan Tertentu, Wajib Pajak Kriteria Tertentu dan PKP Berisiko Rendah harus mengajukan permohonan dengan cara mencentang/mengisi kolom pilihan pengembalian pendahuluan pada SPT masa atau SPT tahunan yang berstatus lebih bayar. Permohonan restitusi pajak dengan prosedur pengembalian pendahuluan akan ditindaklanjuti oleh *Account Representative* (AR) Seksi Waskon 1 untuk dilakukan penelitian. Adapun penelitian yang dilakukan atas:

- a. kelengkapan SPT dan lampirannya;
- b. kebenaran penulisan dan penghitungan pajak dengan memastikan kebenaran penjumlahan, pengurangan, perkalian, dan/ atau pembagian suatu bilangan dalam penghitungan pajak;

- c. bukti pemotongan atau bukti pemungutan Pajak Penghasilan yang dikreditkan Wajib Pajak pemohon dengan cara memastikan bukti pemotongan atau bukti pemungutan Pajak Penghasilan telah dilaporkan dalam SPT Wajib Pajak pemohon dan SPT pemotong atau pemungut pajak
- d. Pajak Masukan yang dikreditkan dan/ atau dibayar sendiri oleh Wajib Pajak pemohon dengan cara memastikan Pajak Masukan yang dikreditkan oleh Wajib Pajak Persyaratan Tertentu telah dilaporkan dalam SPT Masa Pajak Pertambahan Nilai Pengusaha Kena Pajak yang membuat Faktur Pajak; dan/ atau Pajak Masukan yang dibayar sendiri oleh Wajib Pajak Persyaratan Tertentu telah divalidasi dengan NTPN.

Setelah melakukan penelitian atas pemenuhan persyaratan terhadap ketentuan formal maupun materiil permohonan pengembalian pendahuluan, *Account Representative* (AR) kemudian mengirim hasil penelitian tersebut kepada Kepala Seksi Waskon 1 untuk diteliti lebih lanjut dan diberikan persetujuan. Hasil penelitian yang telah disetujui oleh Kepala Seksi Waskon 1 akan didisposisikan kembali ke *Account Representative* untuk mencetak laporan hasil penelitian. Laporan hasil penelitian berupa permohonan dikabulkan atau ditolak. Apabila permohonan pengembalian pendahuluan dikabulkan maka *Account Representative* akan menerbitkan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak (SKPPKP) dan Nota Hitung SKPPKP. Namun jika permohonan ditolak, *Account Representative* menerbitkan Surat Pemberitahuan yang menyatakan bahwa proses pengembalian pendahuluan ini tidak bisa dikabulkan karena tidak memenuhi persyaratan.

Apabila SPT LB yang telah diteliti oleh *Account Representative* tidak memenuhi persyaratan permohonan pengembalian pendahuluan, *Account Representative* Waskon 1 menerbitkan Nota Dinas Usulan Pemeriksaan ke Seksi Pemeriksaan untuk diproses menggunakan Pasal 17B Undang-Undang KUP. Adapun untuk Seksi Pelayanan mendapat Nota Dinas berupa tembusan dengan tujuan memberitahu Seksi Pelayanan bahwa permohonan tersebut ditindaklanjuti dengan proses pemeriksaan.

Untuk pengajuan restitusi dengan prosedur biasa, permohonan akan diproses oleh Seksi Pemeriksaan untuk menentukan nilai dari permohonan yang diminta sesuai dengan PMK No. 17/PMK.03/2013 sebagaimana telah diubah menjadi PMK No. 184/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Pemeriksaan. Apabila proses pemeriksaan selesai maka akan diterbitkan Laporan Nota Penghitungan yang menjadi dasar penerbitan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) oleh Seksi Pelayanan. Jangka waktu penerbitan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) maksimal adalah 12 bulan sejak SPT LB telah diterima lengkap, namun dikarenakan adanya pandemi Covid-19 diberikan perpanjangan jangka waktu paling lama 6 (enam) bulan sehingga jangka waktu penerbitannya menjadi 18 (delapan belas) bulan (12 bulan + 6 bulan). Kemudian setelah SKPLB diterbitkan maka akan diteruskan ke Seksi Waskon 1 untuk pengajuan surat permintaan nomor rekening ke Wajib Pajak, setelah Wajib Pajak menyampaikan nomor rekening maka Seksi Waskon 1 akan menerbitkan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak (SKPPKP) dan Nota Hitung SKPPKP yang akan ditandatangani oleh Kepala KPP.

Terhadap SKPPKP yang diterbitkan, Kepala Kantor Pelayanan Pajak Pratama Baubau melalui Seksi Pengawasan dan Konsultasi (Waskon) 1 menerbitkan Surat Keputusan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak (SKPKPP) berdasarkan perhitungan kelebihan pembayaran setelah dikurangi kompensasi utang pajak yang dituangkan dalam nota perhitungan, terhadap SKPKPP disertai nomor rekening WP, apabila sampai tanggal jatuh tempo penyelesaian restitusi WP belum menyampaikan nomor rekening maka SKPKPP akan tetap diterbitkan dengan status tanpa nomor rekening, atas SKPKPP yang diterbitkan tanpa nomor rekening maka proses penyelesaian restitusi pajak dihentikan sampai Wajib Pajak menyampaikan nomor rekening. Kemudian atas SKPKPP yang telah disertai nomor rekening

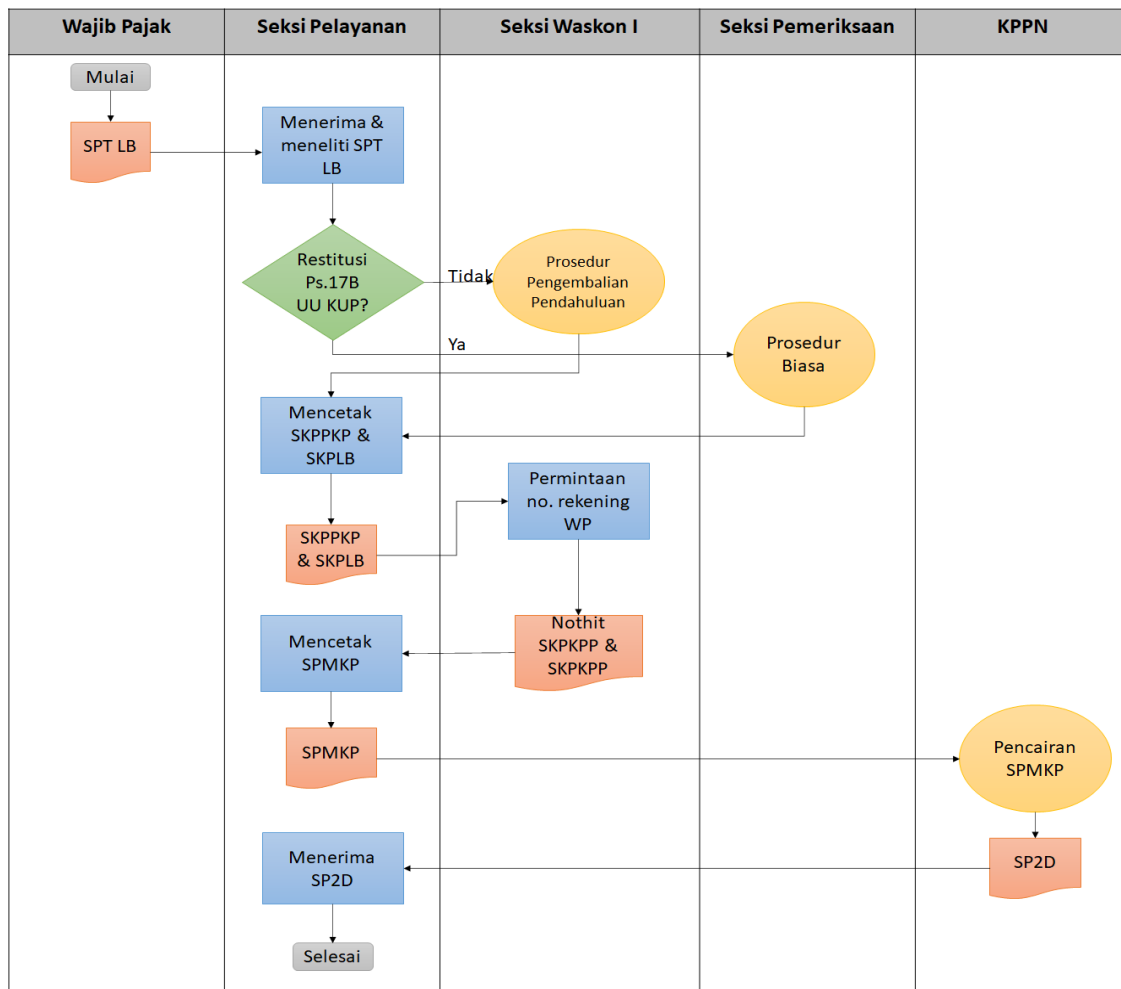
WP, akan ditandatangani oleh Kepala KPP yang selanjutnya akan disusul oleh penerbitan Surat Perintah Membayar Kelebihan Pajak (SPMKP) melalui seksi pelayanan dan kemudian akan diberikan ke kepada Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) untuk menerbitkan Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D) untuk mendapatkan restitusi pajak dan prosesnya selesai. Berikut penulis sajikan flowchart alur proses restitusi pajak dengan mekanisme prosedur biasa dan pengembalian pendahuluan. Berikut penulis sajikan flowchart alur proses restitusi pajak dengan mekanisme prosedur biasa dan pengembalian pendahuluan.

Sumber: Diolah Penulis (2020)

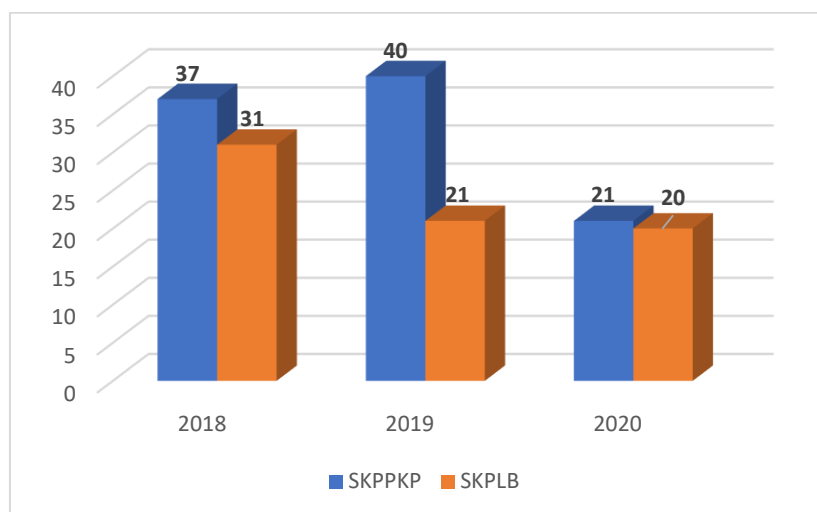
Perbandingan proses penyelesaian permohonan Restitusi Pajak sebelum dan setelah pandemi Covid-19 di KPP Pratama Baubau

Berdasarkan hasil wawancara penulis dengan Petugas SPMKP Seksi Pelayanan, bahwa jumlah permohonan restitusi pajak yang diajukan Wajib Pajak saat pandemi lebih banyak

Gambar 1. Flowchart Proses Restitusi Pajak



dibandingkan sebelum pandemi, permohonan restitusi pajak yang diajukan didominasi oleh restitusi prosedur pengembalian pendahuluan. Berikut adalah jumlah penerbitan SKPPKP dan SKPLB pada tahun 2019-2020 di KPP Pratama Baubau.

Gambar 2. Grafik Jumlah Penerbitan SKPPKP dan SKPLB

Sumber: Diolah penulis dari Data Seksi PDI KPP Pratama Baubau (2020)

Berdasarkan grafik pada Gambar 2 jumlah SKPPKP yang diterbitkan lebih banyak dibandingkan jumlah SKPLB, pada tahun 2018 jumlah SKPPKP yang diterbitkan sejumlah 37 (tiga puluh tujuh) sedangkan penerbitan SKPLB sejumlah 31 (tiga puluh satu), untuk tahun 2019 jumlah SKPPKP yang diterbitkan sejumlah 40 (empat puluh) sedangkan untuk jumlah SKPLB sejumlah 21 (dua puluh satu), kemudian pada tahun 2020 jumlah SKPPKP yang diterbitkan sejumlah 21 (dua puluh satu) dan untuk penerbitan SKPLB sejumlah 20 (dua puluh). Penerbitan SKPPKP atas penelitian pengembalian pendahuluan yang lebih banyak daripada SKPLB atas pemeriksaan mengindikasikan bahwa penyelesaian permohonan restitusi pajak baik pada masa sebelum dan saat pandemi Covid-19 di KPP Pratama Baubau lebih banyak dilakukan melalui proses penelitian pengembalian pendahuluan. Hal ini diakibatkan karena permohonan restitusi pajak didominasi oleh Wajib Pajak yang berstatus Wajib Pajak Persyaratan Tertentu dan PKP Berisiko Rendah sesuai dengan PMK Nomor 39/PMK.03/2018 sehingga proses penyelesaian restitusi pajak diproses melalui penelitian pengembalian pendahuluan, sebagaimana disampaikan oleh *Account Representative* Seksi Pengawasan dan Konsultasi I. Terhadap tabel 1 penulis menjabarkan jumlah permohonan restitusi pajak yang diterima dan ditolak.

Tabel 1. Jumlah Permohonan Restitusi Pajak yang Diterima dan Ditolak

Tahun	Permohonan Restitusi Pajak		
	Diterima	Ditolak	Jumlah
2018	68	0	68
2019	61	0	61
2020	41	3	44

Sumber: Diolah penulis dari Data Seksi PDI KPP Pratama Baubau (2020)

Jumlah permohonan restitusi pajak yang diterima pada tahun 2018 sejumlah 68 (enam puluh delapan) yang terdiri dari permohonan restitusi pajak dengan mekanisme prosedur pengembalian pendahuluan sebanyak 37 (tiga puluh tujuh) dan mekanisme prosedur biasa sejumlah 31 (tiga puluh satu), pada tahun 2019 jumlah permohonan restitusi pajak yang diterima sejumlah 61 (enam puluh satu) yang terdiri dari permohonan restitusi pajak dengan prosedur pengembalian pendahuluan sebanyak 40 (empat puluh) dan prosedur biasa sejumlah 21 (dua

puluh satu), kemudian pada tahun 2020 jumlah permohonan restitusi pajak yang diterima sejumlah 41 (empat puluh satu) yang terdiri dari permohonan restitusi pajak dengan prosedur pengembalian pendahuluan sebanyak 21 (dua puluh satu) dan prosedur biasa sejumlah 20 (dua puluh), selain itu pada tahun 2020 terdapat 3 (tiga) permohonan restitusi pajak yang ditolak dikarenakan Wajib Pajak melakukan pembetulan SPT LB (Lebih Bayar) dan memilih untuk mengkompensasikan jumlah kelebihan pembayaran pajaknya.

Kemudian terdapat perbedaan jangka waktu penyelesaian permohonan restitusi pajak sebelum dan setelah pandemi Covid-19. Ketika sebelum pandemi Covid-19 jangka waktu penyelesaian permohonan restitusi pajak dari awal sampai restitusi diberikan kepada Wajib Pajak paling lama 1 (bulan), namun saat periode kahar akibat pandemi Covid-19 yaitu tanggal 29 Februari 2020 sampai dengan tanggal 29 Mei 2020 atas penyelesaian permohonan restitusi pajak diberikan perpanjangan waktu paling lama 1 (bulan) sehingga jangka waktu pengembalian restitusi menjadi 2 (dua) bulan (1 bulan + 1 bulan) sejak diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar dan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak. Meskipun jangka waktu penyelesaian permohonan restitusi pajak saat pandemi diperpanjang, proses penyelesaian permohonan restitusi pajak di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Baubau diusahakan dapat selesai secepatnya agar tercipta pelayanan prima yang dapat meningkatkan kepercayaan dan kenyamanan Wajib Pajak (Bandiyono & Nugraha, 2018). Selain itu, uang restitusi yang lebih cepat diterima oleh Wajib Pajak membuat cash flow perusahaan Wajib Pajak pun semakin baik, sesuai yang dikemukakan oleh (Febriyanto et al., 2014) bahwa uang restitusi yang didapatkan dengan mudah dan cepat akan membantu kelancaran arus kas (cash flow) WP dan menjadi tambahan modal kerja bagi WP yang menjalankan bisnisnya.

Tabel 2. Perbandingan Proses Penyelesaian Restitusi Pajak Sebelum dan Setelah Munculnya Pandemi Covid-19

No.	Keadaan Normal	Keadaan Pandemi
1.	Batas waktu penyelesaian restitusi pajak paling lama 1 bulan sejak diterbitkannya SKPLB dan surat keputusan.	Batas waktu penyelesaian restitusi pajak paling lama 2 bulan sejak diterbitkannya SKPLB dan surat keputusan.
2.	WP yang telah diterbitkan SKPPKP dan telah melengkapi informasi rekening, maka SKPPKP diterbitkan dalam jangka waktu: <ul style="list-style-type: none"> • maksimal 5 hari kerja terhitung sejak SKPPKP diterbitkan apabila WP telah menyampaikan nomor rekening; • maksimal 5 hari kerja sejak diterimanya surat pemberitahuan rekening dari WP, atau 1 bulan sejak SKPPKP diterbitkan. 	WP yang telah diterbitkan SKPPKP dan telah melengkapi informasi rekening, maka SKPPKP diterbitkan dalam jangka waktu: <ul style="list-style-type: none"> • maksimal 15 hari kerja terhitung sejak SKPPKP diterbitkan apabila WP telah menyampaikan nomor rekening; • maksimal 15 hari kerja sejak diterimanya surat pemberitahuan rekening dari WP, atau 1 bulan sejak SKPPKP diterbitkan.

Sumber: UU No. 02 Tahun 2020

Permasalahan yang dihadapi dan solusi yang dilakukan pegawai KPP Pratama Baubau dalam penyelesaian permohonan restitusi pajak pada masa pandemi Covid-19

Penyelesaian permohonan restitusi pajak Kantor Pelayanan Pajak Pratama Baubau tidak selalu berjalan lancar terlebih pada masa pandemi Covid-19 dimana kendala yang dihadapi lebih banyak. Berdasarkan hasil wawancara kepada Petugas SPMKP Seksi Pelayanan dan AR Waskon 1 yang menangani penyelesaian permohonan restitusi pajak, terdapat beberapa hambatan yaitu:

- a. Kesalahan Wajib Pajak dalam menginput nomor bukti pemotongan PPh atau bukti pemungutan PPN ke dalam SPT

Kesalahan dalam input nomor bukti pemotongan PPh atau bukti pemungutan PPN oleh Wajib Pajak ke dalam SPT dapat membuat selisih nominal yang seharusnya telah dipotong/dipungut itu berbeda. Hal ini membuat proses penyelesaian permohonan restitusi pajak menjadi terhambat karena Wajib pajak harus melakukan pembetulan terlebih dahulu agar proses penyelesaian restitusi pajak dapat dilanjutkan kembali.

- b. Wajib pajak telat dalam mengajukan nomor rekening

Terkadang saat mengirimkan surat permintaan rekening kepada Wajib Pajak melalui Whatsapp, email maupun telepon, ada Wajib Pajak yang tidak bisa dihubungi nomor telepon ataupun Whatsapp-nya, sehingga menyebabkan waktu penyelesaian permohonan pengembalian pendahuluan menjadi terhambat dan mendekati batas jangka waktu yang diberikan.

- c. Proses pendaftaran data supplier ke aplikasi SAKTI agak lama

Sebelum proses penerbitan SPMKP, Petugas SPMKP terlebih dahulu melakukan pendaftaran data supplier ke aplikasi SAKTI, terkadang ketika melakukan pendaftaran data supplier ke aplikasi SAKTI membutuhkan waktu agak lama yang berakibat penyelesaian dari suatu permohonan restitusi pajak menjadi terhambat.

- d. Lambatnya update data permohonan restitusi pajak di aplikasi SIDJP

Terkadang update data SPT LB pada aplikasi SIDJP sering mengalami gangguan yang membuat SPT Lebih Bayar yang telah disampaikan Wajib Pajak belum muncul dalam sistem SIDJP.

Berdasarkan penelitian oleh (Lempas et al., 2017) yang dilakukan sebelum adanya pandemi, terdapat kendala yang berbeda jika dibandingkan dengan proses penyelesaian permohonan restitusi pajak setelah adanya pandemi. Sebelum adanya pandemi, kendala yang dialami ketika penyelesaian permohonan restitusi pajak berupa kurangnya pemahaman Wajib Pajak berkaitan proses restitusi pajak serta penggunaan rekening pribadi milik wajib pajak untuk keperluan perusahaan.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Kardiyati & Karim (2020) pada KPP Pratama Cirebon, terdapat beberapa kendala yang timbul ketika menyelesaikan proses permohonan restitusi yang diajukan oleh wajib pajak KPP Pratama Cirebon. Kendala tersebut diantaranya data dan dokumen yang tidak lengkap serta wajib pajak yang kurang responsif.

Berdasarkan hasil wawancara dengan Petugas SPMKP Seksi Pelayanan, dalam mengatasi permasalahan yang dihadapi dalam proses penyelesaian permohonan restitusi pajak pada masa pandemi Covid-19 terdapat solusi yang telah dilakukan oleh KPP Pratama Baubau, yaitu:

- a. Meminta kepada Wajib Pajak untuk membetulkan SPT

Solusi yang dilakukan ketika Wajib Pajak salah dalam menginput nomor bukti pemotongan PPh atau bukti pemungutan PPN ke dalam SPT ialah *Account Representative* Seksi Waskon 1 memberitahukan kepada Wajib Pajak untuk melakukan pembetulan SPT terkait kesalahan dalam penginputan nomor bukti pemotongan PPh atau bukti pemungutan PPN, Jika sudah sesuai nomor bukti pemotongan atau bukti pemungutan yang dilaporkan oleh Wajib Pajak dengan yang dilaporkan oleh pihak pemotong/pemungut, *Account Representative* akan memproses permohonan pengembalian pendahuluan lebih lanjut.

- b. Melakukan follow up dan menghubungi Wajib Pajak

Apabila Wajib Pajak telat dalam mengajukan nomor rekening maka Petugas SPMKP akan melakukan follow up ke *Account Representative* dengan meminta nomor telepon kepada *Account Representative* Seksi Pengawasan dan Konsultasi II atau III selaku yang mengawasi perpajakan Wajib Pajak tersebut. Jika masih belum mendapatkan nomor rekening maka *Account Representative* Pengawasan dan Konsultasi I akan mendatangi langsung ke alamat tempat usaha Wajib Pajak. Namun apabila sudah memasuki jatuh tempo penyelesaian permohonan restitusi pajak dan Petugas SPMKP belum menerima nomor rekening, maka Petugas SPMKP akan menerbitkan SKPKPP tanpa nomor rekening agar proses penyelesaian restitusi tidak melewati jatuh tempo dari aturan yang ditetapkan.

c. Memproses permohonan restitusi pajak jauh hari sebelum memasuki jatuh tempo penyelesaian

Solusi yang dilakukan ketika pendaftaran data supplier terhambat ialah Petugas SPMKP akan melakukan pendaftaran data supplier terlebih dahulu ke aplikasi SAKTI sebelum memasuki jatuh tempo penyelesaian restitusi.

d. Melaporkan kendala sistem ke LASIS (Layanan Sistem Informasi) Pusat

Apabila terjadi kendala dalam sistem SIDJP solusi yang dilakukan ialah dengan melaporkan kendala tersebut ke LASIS Pusat agar bisa ditindaklanjuti segera oleh pegawai di Direktorat TIP kantor pusat.

PENUTUP

Simpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang dilakukan, peneliti menarik kesimpulan sebagai berikut.

1. Mekanisme proses penyelesaian restitusi pajak pada masa pandemi Covid-19 di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Baubau dilakukan sesuai dengan aturan-aturan yang berlaku, meskipun terdapat kendala-kendala namun KPP Pratama Baubau bisa menyelesaikan kendala tersebut dengan baik.
2. Terdapat perbedaan jangka waktu penyelesaian permohonan restitusi pajak sebelum dan setelah pandemi Covid-19. Ketika sebelum pandemi Covid-19 jangka waktu penyelesaian permohonan restitusi pajak dari awal sampai restitusi diberikan kepada Wajib Pajak paling lama 1 (bulan), namun saat periode kahar akibat pandemi Covid-19 atas penyelesaian permohonan restitusi pajak diberikan perpanjangan waktu paling lama 1 (bulan) sehingga jangka waktu pengembalian restitusi menjadi 2 (dua) bulan (1 bulan + 1 bulan) sejak diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar dan surat keputusan. Selain itu jumlah permohonan restitusi pajak yang diajukan Wajib Pajak sebelum pandemi Covid-19 lebih banyak dibandingkan saat pandemi Covid-19, permohonan restitusi pajak yang diajukan didominasi oleh restitusi prosedur pengembalian pendahuluan.
3. Beberapa kendala yang dihadapi oleh pegawai KPP Pratama Baubau dalam proses penyelesaian permohonan restitusi pajak pada masa pandemi Covid-19. Kendala tersebut yaitu terkadang ada beberapa Wajib Pajak sulit dihubungi ketika dilakukan permintaan nomor rekening Wajib Pajak, kesalahan penginputan bukti pemotongan PPh atau bukti pemungutan PPN dalam SPT yang dilakukan oleh WP, pendaftaran data supplier ke aplikasi SAKTI yang agak lama, dan lambatnya update data permohonan restitusi pajak di aplikasi SIDJP. Solusi untuk mengatasi kendala tersebut adalah meminta kepada Wajib Pajak untuk membetulkan SPT, melakukan *follow up* dan menghubungi Wajib Pajak, Petugas SPMKP akan menerbitkan SKPKPP tanpa nomor rekening Wajib Pajak sebelum jatuh tempo permohonan restitusi pajak, memproses permohonan restitusi pajak jauh hari sebelum

masuk jatuh tempo, dan melaporkan kendala sistem ke Lasis (Layanan Sistem Informasi) pusat.

Saran

Saran untuk penelitian selanjutnya yang akan melakukan penelitian dengan judul yang sama, disarankan untuk lebih menggali informasi lebih mengenai restitusi pajak pada masa pandemi Covid-19 dikarenakan keterbatasan penulis dalam melakukan penelitian yang dinilai kurang lengkap.

DAFTAR PUSTAKA

- Bandiyono, A. (2018). Penerapan Pelayanan Publik di Kantor Pelayanan Pajak. *Jurnal Demokrasi Dan Otonomi Daerah*, 16(1), 19–24.
- Bandiyono, A., & Nugraha, A. Y. (2018). Pelayanan Prima Kepada Wajib Pajak. *Jurnal Demokrasi Dan Otonomi Daerah*, 16(2), 81–164. <https://jdod.ejournal.unri.ac.id/index.php/JDOD/article/download/5994/5515>
- Darussalam. (2020). *Pajak hadir lawan dampak korona*. DDTC News. <https://news.ddtc.co.id/pajak-hadir-lawan-dampak-korona-19876>. Diakses: 08 Desember 2020.
- DDTC Fiskal Research. (2020). *Respon pajak Indonesia hadapi covid-19*. <https://news.ddtc.co.id/respons-pajak-indonesia-hadapi-covid-19-relatif-progresif-19949>. Diakses: 08 Desember 2020.
- Dewi, D. A. S., Suharso, & Budiharto. (2010). Implementasi pengembalian kelebihan pembayaran pajak melalui restitusi dan kompensasi di wilayah Kantor Pelayanan Pajak Pratama Magelang. *Jurnal Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Magelang*, September 2010, 1–20. <https://www.neliti.com/publications/23270/implementasi-pengembalian-kelebihan-pembayaran-pajak-melalui-restitusi-dan-kompe>
- Direktorat Jenderal Pajak. (2020). *Implementasi penurunan tarif pajak penghasilan badan dalam penghitungan pph pasal 29*. <https://www.pajak.go.id/siaran-pers/implementasi-penurunan-tarif-pajak-penghasilan-badan-dalam-penghitungan-pph-pasal-29>. Diakses: 08 Desember 2020.
- Febriyanto, T., Gallantino, & Mukarromah, A. (2014). *Inside Tax Magazine: Tarik Ulur Restitusi*. 24, 8–14.
- Fitriani, F. F. (2020). *Pertumbuhan ekonomi Indonesia hanya 2,9 Persen kuartal I/2020*. Bisnis.Com. <https://ekonomi.bisnis.com/read/20200505/9/1236510/parah-pertumbuhan-ekonomi-indonesia-hanya-29-persen-kuartal-i2020>. Diakses: 12 Desember 2020.
- Jusmani, & Kurniawan, R. (2016). Pengaruh pajak pertambahan nilai terhadap penerimaan pajak pertambahan nilai pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Palembang Hilir Barat. *Media Wahana Ekonomika*.
- Kardiyati, E. N., & Karim, A. (2020). Analisis Restitusi Pajak Pertambahan Nilai Pada Kepatuhan Pengusaha Kena Pajak Kantor Pelayanan Pajak Pratama (KPP Cirebon Tahun 2016–2018). *BALANCE: Economic, Business, Management and Accounting Journal*, 17(2), 87. <https://doi.org/10.30651/blc.v17i2.5271>
- Kementerian Keuangan. (2020). *Kebijakan keuangan negara dalam penanganan covid-19*. <http://www.anggaran.kemenkeu.go.id/in/post/kebijakan-keuangan-negara-dalam-penanganan-covid-19>. Diakses: 08 Desember 2020.
- Lempas, B. S., Runtu, T., & Pusung, R. J. (2017). Analisis sistem kebijakan pengembalian kelebihan pembayaran wajib pajak orang pribadi melalui restitusi dan kompesansi di KPP Pratama Manado. *GOING CONCERN: JURNAL RISET AKUNTANSI*.

<https://doi.org/10.32400/gc.12.2.18032.2017>

Mardiasmo. (2019). *Perpajakan - Edisi 2019*. ANDI Yogyakarta.

Moeleong, L. J. (1999). *Metodologi penelitian kualitatif*. Remaja Rosdakarya.

Nisfatullaela, A. (2020). *Tinjauan penerapan PMK-39/PMK.03/2018 atas Restitusi PPN terhadap Penerimaan Pajak di KPP MADYA MAKASSAR*. Karya Tulis Tugas Akhir PKN STAN.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 184/PMK. 03/2015 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pemeriksaan, (2015).

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 244/PMK. 03/2015 tentang Tata Cara Penghitungan dan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak, (2015).

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 210/PMK.01/2017 Tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak, (2017).

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 117/PMK. 03/2019 Tentang Perubahan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 39/PMK.03/2018 Tentang Tata Cara Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak, (2019).

Padyanoor, A. (2020). Kebijakan pajak Indonesia menanggapi krisis covid-19: Manfaat bagi wajib pajak. *E-Jurnal Akuntansi*. <https://doi.org/10.24843/eja.2020.v30.i09.p04>

Riftiasari, D. (2019). Pengaruh Restitusi Kelebihan Pembayaran Pajak Pertambahan Nilai Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Jakarta Penjaringan. *Jurnal Moneter*, 6(1), 63–68.

Sabijono, H., Saerang, D., & Supit, W. (2014). Analisis restitusi pajak pertambahan nilai terhadap penerimaan pajak pertambahan nilai pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Manado. *Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis Dan Akuntansi*. <https://doi.org/10.35794/emba.v2i3.5356>

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 2009, (2009).

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 2 Tahun 2020 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2020 tentang Kebijakan Keuangan Negara dan Stabilitas Sistem Keuangan untuk Penanganan Pandemi Coronavirus Disease 2019 (Covid-19) dan/atau Dalam Rangka Menghadapi Ancaman yang Membahayakan Perekonomian Nasional dan/atau Stabilitas Sistem Keuangan Menjadi Undang-Undang, (2020).

Waluyo. (2011). *Perpajakan Indonesia* (p. 3). PT. Salemba Empat.

**EFEKTIVITAS EKSTENSIFIKASI PAJAK DI KPP PRATAMA PEKANBARU
TAMPAN**Ghani Adinola ¹⁾; Santoso Wahyu Utomo ²⁾¹⁾ ghaniadinola512@gmail.com, Politeknik Keuangan Negara STAN²⁾ santos.backbone@gmail.com, Politeknik Keuangan Negara STAN**Abstract**

One of the efforts taken to increase tax revenue is tax extensification activities. The extensification activity aims to expand the tax base and improve taxpayer compliance in registering to obtain a Taxpayer Identification Number (TIN). Seeing the importance of the role of extensification activities, the Directorate General of Taxes (DGT) should pay great attention to the effectiveness of the implementation of extensification. The more effective the implementation of the extensification, the higher the chance of success of the extensification. Therefore, this research was conducted which aims to see how the effectiveness of the implementation of extensification as an effort to increase the number of registered taxpayers and tax revenues at KPP Pratama Pekanbaru Tampan. The research method used is a qualitative research method that utilizes primary data and secondary data. The results of the study indicate that the implementation of extensification activities at KPP Pratama Pekanbaru Tampan has been effective in accordance with applicable regulations. However, the implementation of extensification activities did not significantly affect the growth of new registered taxpayers and tax revenues at KPP Pratama Pekanbaru Tampan.

Keywords: Extensification, Effectiveness, New Taxpayer, Tax Revenue, Registered Taxpayer.

Abstrak

Salah satu upaya yang diambil dalam meningkatkan penerimaan pajak adalah kegiatan ekstensifikasi pajak. Kegiatan ekstensifikasi bertujuan untuk memperluas basis pajak serta meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak untuk mendaftarkan diri guna memperoleh Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP). Melihat pentingnya peran ekstensifikasi tersebut maka sudah seharusnya Direktorat Jenderal Pajak (DJP) memberi perhatian besar terhadap keefektifan pelaksanaan ekstensifikasi. Semakin efektif pelaksanaan ekstensifikasi yang dilakukan maka semakin tinggi peluang keberhasilan ekstensifikasi tersebut. Atas dasar itulah dilakukan penelitian yang bertujuan untuk melihat bagaimana efektivitas pelaksanaan ekstensifikasi dalam upaya meningkatkan jumlah wajib pajak terdaftar dan penerimaan pajak di KPP Pratama Pekanbaru Tampan. Metode penelitian yang digunakan adalah metode penelitian kualitatif yang memanfaatkan data primer dan data sekunder. Adapun hasil penelitian menunjukkan bahwa kegiatan ekstensifikasi di KPP Pratama Pekanbaru Tampan telah dilaksanakan dengan efektif sesuai dengan peraturan yang berlaku. Namun demikian, kegiatan ekstensifikasi yang dilaksanakan tidak memberikan pengaruh yang besar terhadap pertumbuhan Wajib Pajak baru yang terdaftar dan penerimaan pajak di KPP Pratama Pekanbaru Tampan.

Kata kunci: Ekstensifikasi, Efektivitas, Wajib Pajak baru, Penerimaan pajak, Wajib Pajak terdaftar

PENDAHULUAN

Dalam Simanjuntak dan Mukhlis (2012), diuraikan bahwa pajak adalah alat fiskal yang sangat kuat untuk menggapai arah ekonomi nasional dalam mencapai target ekonominya. Melihat peran strategis pajak sebagai penyokong penerimaan negara, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) terus berupaya keras agar penerimaan pajak tetap optimal setiap tahunnya. Pajak sebagai sumber penerimaan utama memang sangat potensial untuk digali. Oleh karena itu, target penerimaan pajak yang ditetapkan dalam APBN terus mengalami peningkatan tiap tahunnya. Tabel 1 menunjukkan alokasi penerimaan perpajakan dalam APBN 2016-2019.

Tabel 1 Alokasi penerimaan perpajakan dalam APBN 2016-2019 (miliar rupiah)

Jenis Penerimaan Pajak	2016	2017	2018	2019
Pajak Dalam Negeri	1.506.577,5	1.464.796,5	1.579.395,5	1.743.056,9
Pajak Perdagangan Internasional	40.087,1	34.075,1	38.700,0	43.321,8

Total	1.546.664,6	1.498.871,6	1.618.095,5	1.786.378,7
-------	-------------	-------------	-------------	-------------

Sumber: Diolah dari Kementerian Keuangan (2019)

Alokasi penerimaan perpajakan yang terus meningkat sejatinya juga harus disertai dengan keberhasilan pencapaian target pajak. Akan tetapi yang terjadi justru sebaliknya, Yustinus Prastowo sebagai Direktur Eksekutif Center for Indonesia Taxation Analysis menyatakan bahwa pencapaian target penerimaan pajak belum pernah menunjukkan keberhasilan dalam sepuluh tahun terakhir (Victoria, 2020). Pada Tabel 2 dapat dilihat bahwa realisasi target penerimaan pajak dari tahun 2016-2019 belum pernah mencapai seratus persen. Walaupun demikian, kinerja penerimaan pajak cenderung mengalami peningkatan dari tahun ke tahun.

Tabel 2 Perbandingan alokasi penerimaan perpajakan dengan realisasi (dalam miliar rupiah)

Tahun APBN	Alokasi Penerimaan Perpajakan	Realisasi	
		Nilai	Persentase (%)
2016	1.546.664,6	1.284.970,1	83%
2017	1.498.871,6	1.343.529,8	90%
2018	1.618.095,5	1.518.789,8	94%
2019	1.786.378,7	1.643.083,9	92%

Sumber: Diolah dari *website* Badan Pusat Statistik & Kemenkeu RI

Target penerimaan pajak yang terus naik membuat DJP harus berupaya keras agar realisasi penerimaan pajak tetap tercapai guna menjaga pertumbuhan ekonomi. Salah satu upaya yang diambil pemerintah dalam meningkatkan penerimaan pajak adalah kegiatan ekstensifikasi pajak (Bahtiar & Saragih, 2019). Menurut Maulana (2014, dikutip dalam Christover & Rondonuwu, 2016), ekstensifikasi merupakan pencarian sesuatu yang tersembunyi dalam hal ini subjek pajak yang belum terdaftar tetapi telah memenuhi syarat untuk menjadi Wajib Pajak (WP). Sesuai Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut UU KUP), setiap WP yang memenuhi syarat subjektif serta objektif harus mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP). Dengan begitu dapat disimpulkan bahwa pelaksanaan ekstensifikasi bertujuan untuk memperluas basis pajak serta meningkatkan kepatuhan untuk mendaftarkan diri guna memperoleh NPWP.

Ekstensifikasi pajak sangat berperan penting dalam pencapaian target penerimaan pajak. Kementerian Keuangan RI (2014) menjelaskan bahwa dominasi sektor tradisional seperti pertambangan dan komoditas dalam struktur penerimaan pajak menjadi salah satu penyebab menurunnya penerimaan pajak. Ketika harga tambang dan komoditas menurun maka penerimaan pajak secara otomatis juga mengalami penurunan. Oleh karena itu, kegiatan ekstensifikasi sangat penting dilakukan terutama terhadap sektor-sektor lain yang selama ini belum tergali secara optimal.

DJP telah menargetkan jumlah WP terdaftar dari tahun 2015-2019 dalam *Destination Statement* Direktorat Jenderal Pajak. Dari target jumlah WP terdaftar sebanyak 44 juta pada tahun 2019, tercatat per 31 Desember 2019 jumlah WP terdaftar masih sebesar 41.996.743 (DJP, n.d.). Dalam ruang lingkup yang lebih kecil, yaitu di KPP Pratama Pekanbaru Tampan, terlihat pada Tabel 3 bahwa jumlah wajib pajak mengalami pertumbuhan negatif sebesar -2,98 persen pada tahun 2018 dan sebesar -7,20 persen pada tahun 2019. Padahal ukuran-ukuran tertentu seperti jumlah penduduk bekerja, jumlah pertumbuhan UMKM dan jumlah pelaku usaha sektor perdagangan cenderung mengalami kenaikan. Jumlah penduduk berusia lima belas

tahun ke atas yang sudah bekerja pada tahun 2017 adalah sebanyak 467.555. Angka tersebut naik menjadi 494.362 di tahun 2018 dan kemudian meningkat kembali menjadi 514.200 di tahun 2019. Selain itu, pertumbuhan UMKM di provinsi Riau dari tahun 2016-2018 juga menunjukkan kenaikan. Dinas Perdagangan, Koperasi dan UKM Provinsi Riau (2018) melaporkan jumlah pertumbuhan UMKM di tahun 2016 sebesar 149.250, di tahun 2017 sebesar 149.335 dan di tahun 2018 sebesar 149.440. Badan Pusat Statistik (2020) juga melaporkan bahwa terdapat penambahan pelaku usaha perdagangan di Kota Pekanbaru. Hal itu dapat dilihat dari sumbangsih sektor perdagangan besar dan eceran, serta reparasi sepeda motor dan mobil terhadap Produk Domestik Regional Bruto Kota Pekanbaru 2015-2019 yang mengalami pertumbuhan dari sebesar 2,22 persen di tahun 2015 menjadi 7,22 persen di tahun 2019.

Tabel 3 Pertumbuhan jumlah WP baru KPP Pratama Pekanbaru Tampan

Tahun Pendaftaran	Jumlah NPWP baru	Pertumbuhan (%)	Pertumbuhan WP
2018	12.990	-2,98%	399
2019	12.055	-7,20%	935

Sumber: Diolah dari Seksi PDI KPP Pratama Pekanbaru Tampan

Dari data tersebut terlihat adanya kesenjangan karena pertumbuhan WP di KPP Pratama Pekanbaru Tampan cenderung menurun padahal jumlah penduduk bekerja, jumlah pertumbuhan UMKM dan jumlah pelaku usaha sektor perdagangan cenderung meningkat. Hal ini menjadi alasan penulis melakukan penelitian terkait pelaksanaan kegiatan ekstensifikasi di KPP Pratama Pekanbaru Tampan. Sebelumnya, penelitian dengan topik kegiatan ekstensifikasi di KPP Pratama sudah pernah beberapa kali dilakukan. Dewi & Suwarno (2014) membahas pelaksanaan ekstensifikasi dan intensifikasi perpajakan dalam meningkatkan penerimaan pajak penghasilan orang pribadi di KPP Pratama Duren Sawit. Sementara itu, Puspasari (2014) meninjau efektivitas pelaksanaan ekstensifikasi pajak pada KPP Pratama Pontianak. Dalam penelitian ini, penulis membahas topik yang mirip tetapi dengan batasan hanya terhadap kegiatan ekstensifikasi. Kemudian, rumusan masalah yang dibahas tidak hanya mencakup evaluasi pelaksanaan ekstensifikasi dan faktor-faktor yang memengaruhi pelaksanaan ekstensifikasi, tetapi juga analisis terkait pengaruh efektivitas kegiatan ekstensifikasi terhadap penerimaan pajak di KPP Pratama Pekanbaru Tampan.

Menurut penulis, penelitian ini penting dilakukan untuk melihat efektivitas pelaksanaan kegiatan ekstensifikasi di KPP Pratama Pekanbaru Tampan. Penelitian ini juga dapat memberikan informasi kepada KPP Pratama Pekanbaru Tampan dalam mengevaluasi kegiatan ekstensifikasi yang selama ini dilaksanakan. Tujuan penelitian ini adalah mengetahui apakah pelaksanaan kegiatan ekstensifikasi, mengetahui seberapa efektif kegiatan ekstensifikasi memberikan kontribusi terhadap pertumbuhan Wajib Pajak terdaftar dan penerimaan pajak, dan mengetahui upaya-upaya yang diambil KPP Pratama Pekanbaru Tampan untuk meningkatkan efektivitas pelaksanaan kegiatan ekstensifikasi.

KAJIAN PUSTAKA

Pajak

Banyak ahli mengemukakan pendapat terkait definisi pajak. Dalam bukunya, Setyawan (2020) mencantumkan gagasan Prof. P. J. Andriani yang memandang pajak sebagai:

“Turan masyarakat kepada negara (dapat dipaksakan) yang terutang oleh wajib pajak, pembayarannya berdasarkan peraturan-peraturan umum (undang-undang) yang berlaku, dengan tidak mendapatkan prestasi kembali yang secara langsung dapat ditunjuk dan

berguna untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubungan dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan”.

Selain itu, Sommerfeld Ray (1981, dikutip dalam Akbar, 2017) memandang bahwa pajak merupakan suatu pemindahan sumber dari pihak swasta ke pihak pemerintah yang wajib dilaksanakan bukan karena pelanggaran terhadap hukum tetapi atas ketentuan yang telah ditetapkan lebih dulu, yang sifatnya tidak mendapatkan imbalan langsung dengan proporsional, dengan tujuan agar pemerintah dapat menjalankan tugas pemerintahan.

Dari definisi-definisi yang diutarakan tersebut dapat dilihat bahwa pada dasarnya pajak terdiri dari empat unsur. Seperti yang disimpulkan oleh Siahaan (2010, dalam Binambuni, 2013), unsur-unsur tersebut antara lain iuran wajib yang asalnya dari rakyat kepada negara, bersifat memaksa berdasarkan undang-undang atau ketentuan yang telah disetujui oleh rakyat, tidak memberikan imbalan jasa atau timbal balik secara langsung, dan digunakan untuk membiayai pembangunan dan pengeluaran rutin pemerintah dengan tujuan menciptakan kemakmuran rakyat.

Fungsi Pajak

Pemungutan pajak menjadi sangat penting mengingat pajak memiliki peranan atau fungsi yang krusial dalam bagi negara. Menurut Supramono dan Damayanti (2005, dalam Pratami *et al.*, 2017), pajak memiliki empat fungsi yaitu:

1. Fungsi Anggaran (Budgetair)

Sebagai sumber penerimaan negara, pajak memberikan kontribusi terbesar terhadap komponen pendapatan dalam Anggaran Pendapatan Belanja Negara (APBN). Anggaran tersebut nantinya dipakai oleh pemerintah dalam menjalankan tugas-tugas negara seperti menciptakan kesejahteraan dan ketertiban, pertahanan dan keamanan serta menegakkan keadilan.

2. Fungsi Mengatur (Regulasi)

Pajak digunakan untuk mengatur fungsi ekonomi makro seperti pengaturan konsumsi serta investasi masyarakat, perbaikan distribusi pendapatan, dan peningkatan pertumbuhan ekonomi. Beberapa contoh implementasi kebijakan pajak sebagai pengatur antara lain kebijakan insentif pajak untuk menarik investasi, penetapan bea masuk pada tingkat tertentu untuk melindungi produksi dalam negeri, dan pemberlakuan cukai atau pajak pada tingkat tertentu untuk produk yang memiliki eksternalitas negatif seperti limbah dan rokok.

3. Fungsi Stabilitas

Pemerintah dapat menggunakan pajak untuk stabilisasi ekonomi misalnya untuk mengendalikan inflasi. Dengan menetapkan tarif pajak yang efektif dan efisien, pemerintah dapat mengatur peredaran uang di masyarakat.

4. Fungsi Redistribusi Pendapatan

Pemerintah mempunyai kewajiban untuk melaksanakan pembangunan yang merata di segala bidang dan lapisan masyarakat. Perbedaan tingkat pendidikan, keahlian serta kesempatan akan menimbulkan ketimpangan dalam distribusi pendapatan dan kekayaan. Selain itu, perbedaan kekayaan awal yang dimiliki setiap individu juga dapat memengaruhi ketimpangan tersebut. Pemungutan pajak yang berkeadilan serta didasari atas daya pikul dapat menjadi solusi dalam mengurangi ketimpangan pendapatan dan mewujudkan pemerataan pembangunan.

Definisi Wajib Pajak

Budiarto (2016) secara sederhana mendefinisikan Wajib Pajak sebagai orang atau badan yang memiliki kewajiban membayar pajak sesuai ketentuan peraturan perpajakan. Kemudian, Pasal 1 angka 2 UU KUP menjelaskan lebih rinci bahwa Wajib Pajak merujuk pada orang atau

badan yang mencakup pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak yang sesuai dengan ketentuan peraturan perpajakan memiliki hak dan kewajiban perpajakan. Dari kedua pengertian tersebut dapat diperoleh kesimpulan bahwa Wajib Pajak adalah seseorang atau badan yang memiliki hak dan kewajiban perpajakan karena telah memenuhi suatu persyaratan atau kriteria yang diatur oleh ketentuan peraturan perpajakan.

Orang pribadi atau badan dapat digolongkan sebagai Wajib Pajak ketika secara nyata telah memiliki hak dan kewajiban perpajakan. Hak dan kewajiban perpajakan tersebut muncul apabila syarat subjektif dan objektif sebagai Wajib Pajak sudah benar-benar terpenuhi. Dengan begitu, walaupun orang pribadi atau badan belum terdaftar dan belum memiliki NPWP, sepanjang ia sudah secara nyata memenuhi syarat subjektif dan objektif maka pada dasarnya ia wajib melaksanakan kewajiban perpajakan seperti yang diatur dalam ketentuan peraturan perpajakan yang berlaku (Budiarto, 2016).

Persyaratan Subjektif

Pada dasarnya seluruh penduduk yang berdomisili di Indonesia merupakan subjek pajak. Mansury (1994, dikutip dalam Mangoting, 2001) menyebutkan bahwa penentuan subjek pajak tidak berkaitan dengan kedudukan atau pekerjaan seseorang. Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (selanjutnya disebut UU PPh) mengatur bahwa subjek pajak meliputi orang pribadi, badan dan bentuk usaha tetap, serta warisan yang belum terbagi.

Subjek pajak kemudian dibedakan lagi menjadi subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri. Berdasarkan Pasal 2 ayat (3) UU PPh, kriteria atau syarat untuk dianggap sebagai subjek pajak dalam negeri ialah orang pribadi yang bertempat tinggal, berniat untuk memiliki tempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia lebih dari 183 hari dalam kurun waktu dua belas bulan. Kemudian, subjek pajak dalam negeri juga mencakup badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia selain unit tertentu dari badan pemerintah yang memenuhi kriteria tertentu, dan warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak. Selanjutnya sesuai Pasal 2 ayat (4) UU PPh, subjek pajak luar negeri memiliki kriteria yakni orang pribadi yang tidak memiliki tempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam kurun waktu dua belas bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak berkedudukan di Indonesia, yang menerima penghasilan dari Indonesia baik dengan cara menjalankan usaha maupun kegiatan atau tidak menjalankan usaha ataupun kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.

Persyaratan Objektif

Sejalan dengan yang diatur dalam Pasal 2 ayat (1) UU KUP, persyaratan objektif dapat dipenuhi jika subjek pajak sudah memperoleh atau menerima penghasilan atau dalam kondisi subjek pajak diwajibkan untuk memotong/memungut pajak sesuai ketentuan UU PPh. Persyaratan objektif tersebut sangat berkaitan dengan salah satu asas pemajakan yaitu asas gaya pikul atau prinsip *ability to pay*. Prinsip *ability to pay* mengandung makna bahwa pemungutan pajak harus memperhatikan kemampuan penduduk dalam membayar pajak (Nurmantu, 2005). Semakin besar penghasilan atau tambahan kemampuan ekonomis yang dimiliki oleh pembayar pajak maka semakin besar pula tingkat pajak yang dikenakan.

Kewajiban Perpajakan Wajib Pajak

Sejak dilakukannya reformasi perpajakan, sistem pemungutan pajak di Indonesia telah bertransformasi dari sistem *official assessment* menjadi sistem *self assessment*. Sistem perpajakan *self assessment* merujuk kepada sistem administrasi perpajakan yang memberi kepercayaan kepada Wajib Pajak untuk memenuhi seluruh kewajiban perpajakannya secara

mandiri. Adapun kewajiban perpajakan tersebut meliputi kewajiban untuk mendaftarkan diri, menghitung dan memperhitungkan, menyetor pajak yang terutang serta melaporkan pajak telah dibayar tersebut secara teratur.

Menurut Zain (2008, dikutip dalam Putri *et al.*, 2019), ciri utama dari sistem pemungutan pajak *self assessment* adalah pelimpahan tanggung jawab atas pelaksanaan kewajiban pajak secara mandiri kepada masyarakat. Pemerintah sebagai otoritas pajak hanya berkewajiban untuk melaksanakan pembinaan, penelitian, dan pengawasan. Oleh karena itu, keberhasilan pelaksanaan *self assessment system* sangat dipengaruhi oleh tingkat kepatuhan dan partisipasi Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya secara sukarela (Supadmi, 2009).

Kewajiban Mendaftarkan Diri

Kewajiban mendaftarkan diri muncul saat Wajib Pajak secara nyata telah memenuhi syarat subjektif dan objektif sesuai ketentuan perpajakan. Wajib Pajak dapat mendaftarkan diri secara langsung pada kantor pelayanan pajak atau secara daring melalui fasilitas pendaftaran secara online atau e-registration. Setelah melakukan pendaftaran, Wajib Pajak akan menerima Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) yang berfungsi sebagai tanda pengenal atau identitas. Terdapat perbedaan perlakuan (*tax treatment*) mengenai kewajiban mendaftarkan diri antara WPOP yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas dengan WPOP yang tidak menjalankan usaha atau pekerjaan bebas (Rosdiana, 2011).

Kewajiban Menghitung dan Memperhitungkan Pajak

Persoalan terkait kewajiban mendaftarkan diri wajib pajak, membayar dan melaporkan pajak dapat dikelompokkan ke dalam tata cara yang penjelasannya dapat ditemukan dalam UU KUP, tetapi masalah menghitung dan memperhitungkan tidak secara khusus dijelaskan dalam UU KUP (Zain, 2008). Menghitung pajak adalah kewajiban yang terkait dengan penghitungan jumlah pajak terutang setiap akhir tahun pajak. Penghitungan pajak terutang dilakukan dengan mengalikan tarif pajak dengan dasar pengenaan pajak. Lain halnya dengan menghitung, memperhitungkan berarti mengurangi pajak terutang tersebut dengan pajak yang telah dibayar atau dilunasi dalam tahun berjalan atau biasa disebut sebagai kredit pajak (*prepayment*).

Kewajiban Membayar Pajak

Setelah menghitung serta memperhitungkan pajak yang terutang, Wajib Pajak memiliki kewajiban untuk melakukan pembayaran pajak. Kewajiban terkait pembayaran pajak diatur dalam Pasal 12 ayat (1) UU KUP yang menegaskan bahwa pembayaran pajak terutang dilakukan tanpa menunggu adanya surat ketetapan pajak. Lebih lanjut, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 242/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pembayaran dan Penyetoran Pajak menjelaskan bahwa pembayaran atau penyetoran pajak dapat dilakukan melalui teller atau menggunakan sistem layanan pembayaran pajak secara elektronik pada bank persepsi. Pembayaran atau penyetoran pajak tersebut dilakukan dengan menggunakan Surat Setoran Pajak (SSP) atau sarana lain yang disamakan dengan SSP.

Kewajiban Melapor

Kewajiban selanjutnya yang harus ditunaikan Wajib Pajak adalah melapor pajak. Seperti yang diatur dalam Pasal 3 UU KUP, Wajib Pajak masih memiliki kewajiban untuk melaporkan pajak yang telah disetor atau dibayar dengan mengisi Surat Pemberitahuan Pajak (SPT). SPT merupakan sarana pelaporan atau pertanggungjawaban penghitungan jumlah pajak yang sebenarnya terutang. SPT tersebut dibedakan menjadi dua macam yaitu SPT Masa dan SPT Tahunan Pajak Penghasilan. SPT yang disampaikan tersebut dapat berbentuk formulir

kertas maupun dokumen elektronik. Selain berfungsi sebagai sarana pelaporan pajak yang terutang, SPT juga digunakan untuk melaporkan informasi lainnya seperti penghasilan yang bukan objek pajak, harta dan kewajiban yang dimiliki oleh wajib pajak, serta pembayaran dan penyetoran yang telah dilakukan Wajib Pajak baik yang dilaksanakan sendiri maupun melalui pemotongan atau pemungutan (Pangemanan, 2013)

Tingkat kepatuhan wajib pajak khususnya terkait kewajiban melaporkan SPT memang menjadi hal yang sangat penting. Amalia (2016) memandang bahwa penyampaian SPT sangat penting karena menandakan bahwa wajib pajak telah melaksanakan pembayaran pajak sesuai dengan undang-undang. Oleh karena itu, pemerintah selalu berupaya keras agar tingkat kepatuhan penyampaian SPT selalu meningkat. Salah satu upaya yang dilakukan pemerintah untuk mendorong kepatuhan pelaporan SPT adalah pengembangan sarana penyampaian SPT secara online atau biasa dikenal dengan nama *e-Filing*. Melalui sarana tersebut wajib pajak dapat menyampaikan SPT dengan lebih mudah dan efisien.

Nomor Pokok Wajib Pajak

Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) merupakan sarana administrasi perpajakan berbentuk nomor yang digunakan sebagai identitas atau tanda pengenal diri Wajib Pajak dalam melaksanakan hak serta kewajiban perpajakan. Abuyamin (2010) menyebutkan bahwa keberadaan NPWP merupakan cerminan dari kemudahan, keadilan dan keefektifan suatu sistem perpajakan sesuai dengan prinsip kelayakan administrasi (*administrative feasibility*). NPWP tersebut berfungsi layaknya Kartu Tanda Penduduk (KTP) yang membuat setiap penduduk dapat melaksanakan hak dan kewajibannya sebagai warga negara. NPWP terdiri dari 15 angka yang masing-masing mewakili informasi seperti jenis Wajib Pajak, nomor registrasi/nomor urut, nomor pengaman untuk mencegah pemalsuan, kode KPP terdaftar, dan status Wajib Pajak.

NPWP pada dasarnya memiliki beberapa fungsi dan manfaat. Menurut Waluyo (2011, dikutip dalam Mintje, 2016), NPWP berfungsi sebagai identitas diri atau tanda pengenal Wajib Pajak, sarana pengawasan administrasi perpajakan, dan untuk menjaga ketertiban pembayaran pajak. Namun demikian, kepemilikan NPWP tidak serta merta membuat wajib pajak secara otomatis memiliki kewajiban untuk membayar pajak atau melaporkan pajaknya. Hal ini sejalan dengan yang disampaikan oleh Budiarto (2016) bahwa NPWP bukan berfungsi untuk memutuskan kapan Wajib Pajak mulai melaporkan pajak atau saat terutangnya pajak. Selain untuk tujuan perpajakan, NPWP juga bermanfaat dalam pengurusan persyaratan administrasi lain seperti untuk keperluan pengajuan kredit bank, pembuatan rekening koran, dan pembuatan Surat Izin Usaha Perdagangan (SIUP).

Ekstensifikasi Pajak

Sesuai dengan yang diatur dalam Pasal 1 angka 2 Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-01/PJ/2019 tentang Tata Cara Pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak dalam Rangka Ekstensifikasi (selanjutnya disebut PER-01/PJ/2019), ekstensifikasi merupakan upaya pengawasan yang dilaksanakan DJP terhadap Wajib Pajak yang belum mendaftarkan diri padahal telah memenuhi persyaratan subjektif serta objektif sesuai ketentuan peraturan perpajakan. Suparmoko (2010, dikutip dalam Pramukty & Eviyannanda, 2020) juga memberikan pengertian ekstensifikasi pajak sebagai tindakan yang diambil pemerintah dengan tujuan untuk meningkatkan penerimaan negara melalui perluasan subjek serta objek pajak. Dari uraian tersebut dapat diambil kesimpulan bahwa ekstensifikasi pajak merupakan suatu tindakan yang dilakukan oleh DJP dengan tujuan untuk mengoptimalkan penerimaan pajak melalui pencarian subjek pajak yang belum mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP padahal sudah memenuhi persyaratan sebagai Wajib Pajak.

Tolak Ukur Efektivitas

Mahmudi (2010, dikutip dalam Memah, 2013) berpendapat bahwa efektivitas adalah hubungan antara hasil/keluaran dengan tujuan/sasaran yang ingin dicapai. Suatu hal dapat dikatakan efektif apabila tujuan/sasaran yang ditentukan telah tercapai. Semakin besar hasil yang dicapai maka semakin efektif kinerja suatu unit organisasi. Berdasarkan pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa efektivitas kegiatan ekstensifikasi berarti tingkat keberhasilan pelaksanaan ekstensifikasi terhadap tujuan/sasaran yang telah ditetapkan oleh Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan.

Untuk mengukur efektivitas, diperlukan formula penghitungan dan skala pengukuran tingkat efektivitas. Nilai capaian indeks IKU dapat digunakan sebagai dasar untuk mengukur efektivitas pelaksanaan kegiatan ekstensifikasi yang dilakukan. Untuk menghitung tingkat efektivitas tersebut digunakan nilai realisasi serta target Indikator Kinerja Utama (IKU) yang dimiliki Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan. Pengukuran efektivitas dapat dihitung dengan menggunakan formula sebagai berikut.

$$\text{Persentase Efektivitas} = \frac{\text{Realisasi IKU}}{\text{Target IKU}} \times 100\% \tag{1}$$

Nilai persentase efektivitas tersebut perlu dijabarkan ke dalam ukuran kualitatif sehingga dapat diukur sejauh mana efektivitas kegiatan ekstensifikasi yang telah dilaksanakan. Untuk itu diperlukan suatu kriteria/skala pengukuran efektivitas. Selain menggunakan skala pengukuran dalam Status Kinerja yang diatur dalam KMK Nomor 467 Tahun 2014, Munir (2004, dikutip dalam Fauziah *et al.*, 2014) menyatakan bahwa efektivitas kinerja organisasi dapat diukur dengan menggunakan skala pengukuran/kriteria efektivitas seperti yang ditunjukkan pada Tabel 4 berikut.

Tabel 4 Kriteria Pengukuran Efektivitas

Persentase Efektivitas	Kriteria Efektivitas
Lebih dari 100%	Sangat Efektif
90%-100%	Efektif
80%-90%	Cukup Efektif
60%-80%	Kurang Efektif
Kurang dari 60%	Tidak Efektif

Sumber: Munir (2004, dikutip dalam Fauziah *et al.*, 2014)

Tolak Ukur Pertumbuhan

Selain mengukur efektivitas kegiatan ekstensifikasi melalui ukuran IKU, penulis juga mengukur keberhasilan kegiatan ekstensifikasi dari tingkat pertumbuhan jumlah Wajib Pajak terdaftar dari suatu periode ke periode berikutnya. Untuk menghitung laju pertumbuhan, umumnya digunakan formula penghitungan dan skala sebagai berikut.

$$\Delta X = \frac{X_t - X_{(t-1)}}{X_{(t-1)}} \times 100\% \tag{2}$$

Keterangan:

ΔX : Rasio pertumbuhan jumlah Wajib Pajak

X_t : Jumlah Wajib Pajak pada tahun tertentu

$X_{(t-1)}$: Jumlah Wajib Pajak pada tahun sebelumnya

Untuk mengukur sejauh mana laju pertumbuhan berdasarkan nilai rasio/persentase laju pertumbuhan yang didapat tersebut, diperlukan skala pengukuran/ kriteria pertumbuhan sebagai tolak ukurnya. Menurut Pekei (2016, dikutip dalam Yanti *et al.*, 2020), pengukuran laju pertumbuhan dapat dilakukan dengan menggunakan skala kriteria pertumbuhan seperti yang terdapat pada Tabel 5 berikut.

Tabel 5 Kriteria Pertumbuhan

Persentase Laju Pertumbuhan	Kriteria Pertumbuhan
85%-100%	Sangat Berhasil
70%-85%	Berhasil
55%-70%	Cukup Berhasil
30%-55%	Kurang Berhasil
Kurang dari 30%	Tidak Berhasil

Sumber: Pekei (2016, dikutip dalam Yanti *et al.*, 2020)

Tolak Ukur Kontribusi

Kontribusi secara sederhana berarti sumbangan atau sesuatu yang diterima dari suatu kegiatan sehingga memberikan dampak yang bisa dirasakan. Kontribusi terkait kegiatan ekstensifikasi pajak dihitung untuk mengetahui seberapa besar sumbangsih penerimaan pajak yang berasal dari pelaksanaan kegiatan ekstensifikasi pajak yang dilakukan oleh Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan KPP Pratama Pekanbaru Tampan. Untuk menghitung tingkat kontribusi tersebut, umumnya digunakan formula penghitungan sebagai berikut.

$$\text{Kontribusi} = \frac{\text{Realisasi Penerimaan Pajak Seksi}}{\text{Total Penerimaan Pajak KPP}} \times 100\% \tag{3}$$

Untuk menentukan seberapa besar tingkat kontribusi tersebut, diperlukan suatu tolak ukur atau kriteria. Fauziah *et al.* (2014) menyatakan bahwa untuk mengukur tingkat kontribusi dalam suatu kinerja keuangan, dapat digunakan skala pengukuran kontribusi seperti yang ditunjukkan pada Tabel 6 berikut.

Tabel 6 Kriteria Kontribusi

Persentase Kontribusi	Kriteria Kontribusi
0,00%-10%	Sangat Kurang
10,10%-20%	Kurang
20,10%-30%	Sedang
30,10%-40%	Cukup Baik
40,10%-50%	Baik
Lebih dari 50%	Sangat Baik

Sumber: Fauziah *et al.* (2014)

Penelitian Terdahulu

Penulis melakukan penelaahan terhadap penelitian-penelitian terdahulu dalam menyusun karya tulis ini. Tujuannya adalah untuk memperluas dan memperdalam konsep serta

teori yang terkait atau bersinggungan dengan penelitian yang dilakukan. Selain itu, penelaahan penelitian terdahulu tersebut juga membantu penulis dalam mengembangkan hal baru yang belum pernah dibahas pada penelitian sebelumnya. Informasi terkait penelitian terdahulu yang dipakai penulis disajikan pada Tabel 7.

Pada dasarnya penelitian terdahulu yang disajikan tersebut membahas topik terkait kegiatan ekstensifikasi dan/atau intensifikasi pajak. Perbedaan antara penelitian yang penulis lakukan dengan penelitian terdahulu tersebut terletak pada ruang lingkup penulisan. Penulis membatasi analisis yang dilakukan hanya atas kegiatan ekstensifikasi dan pengaruhnya terhadap jumlah Wajib Pajak terdaftar serta penerimaan pajak di KPP Pratama Pekanbaru Tampan. Kemudian, penulis juga tidak membatasi jenis Wajib Pajak tertentu yang akan dianalisis. Selain itu, pelaksanaan ekstensifikasi dalam penelitian yang dilakukan penulis sudah dilakukan berdasarkan ketentuan yang lebih mutakhir.

Tabel 7 Penelitian Terdahulu

No	Judul, Jenis Dokumen, Penulis, Tahun	Fokus Studi	Perbandingan dengan Penelitian ini
1	Tinjauan atas Pelaksanaan Ekstensifikasi dan Intensifikasi Pajak serta Pengaruhnya terhadap Penerimaan Pajak di KPP Pratama Cilacap, KTTA, Nur Rahmawati Latifa, 2018	Pelaksanaan kegiatan Ekstensifikasi dan Intensifikasi pajak di KPP Pratama Cilacap telah sesuai dengan aturan yang berlaku dan memberikan pengaruh positif terhadap penerimaan pajak tahun 2017	Ruang lingkup penelitian terbatas atas kegiatan Ekstensifikasi dan sudah menggunakan ketentuan mutakhir yaitu PER-01/PJ/2019, SE-14/PJ/2019 dan SE-11/PJ/2020.
2	Tinjauan atas Pelaksanaan Kegiatan Ekstensifikasi Sebagai Upaya untuk Meningkatkan Jumlah Wajib Pajak Terdaftar di KPP Pratama Jambi Telanaipura, KTTA, Aulia Alfatiha, 2019	Kegiatan Ekstensifikasi KPP Pratama Jambi Telanaipura telah sesuai dengan aturan yang berlaku dan berpengaruh positif terhadap penambahan jumlah Pengusaha Kena Pajak (PKP) dan Wajib Pajak terdaftar	Penelitian yang dilakukan penulis bukan hanya membahas kontribusi Ekstensifikasi terhadap penambahan jumlah WP namun juga kontribusinya terhadap penerimaan pajak.
3	Analisis Pelaksanaan Ekstensifikasi untuk Usaha Mikro, Kecil dan Menengah serta Kontribusinya terhadap Penerimaan Pajak di KPP Pratama Temanggung, KTTA, Iffah Tsurayya, 2019	Jumlah WP UMKM terdaftar di KPP Pratama Temanggung mengalami pertumbuhan dalam lima tahun terakhir. WP UMKM tersebut didominasi dari sektor kopi.	Penelitian ini berfokus pada kegiatan ekstensifikasi pada sektor UMKM sedangkan penulis tidak membatasi sektor tertentu dalam pembahasan karya tulis ini

Sumber: Diolah Penulis

METODE

Penulis menggunakan metode penelitian kualitatif, yaitu metode penelitian dengan teknik pengumpulan data dan prosedur analisis yang cenderung menghasilkan atau menggunakan data nonnumerik (Saunders *et al.*, 2019). Penulis mengumpulkan dan menganalisis data primer serta data sekunder untuk menjawab seluruh rumusan masalah. Data primer mencakup data yang didapat atau diolah langsung dari sumber sedangkan data sekunder meliputi data yang telah tersedia atau telah dikumpulkan oleh peneliti/orang lain. Data primer didapat melalui kegiatan wawancara dan observasi sedangkan data sekunder diperoleh dengan melakukan dokumentasi dan studi literatur.

Metode Wawancara dan Observasi

Kegiatan wawancara dilakukan dengan dua orang narasumber yang menjabat sebagai Account Representative (AR) pada Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan. Dari pelaksanaan wawancara tersebut diperoleh informasi terkait alur pelaksanaan ekstensifikasi, hambatan dan tantangan dalam pelaksanaan ekstensifikasi, serta upaya yang diambil dalam meningkatkan efektivitas kegiatan ekstensifikasi di KPP Pratama Pekanbaru Tampan. Selain itu, penulis juga melakukan kegiatan observasi dengan mengamati aktivitas-aktivitas yang dilakukan oleh Account Representative (AR) dalam rangka pelaksanaan tugas ekstensifikasi. Adapun tujuan observasi dalam penelitian ini adalah untuk mendapatkan informasi lebih lanjut terkait pelaksanaan kegiatan ekstensifikasi diterapkan di KPP Pratama Pekanbaru Tampan.

Dokumentasi dan Studi Literatur

Terakhir, penulis mengumpulkan data dan informasi yang bersumber dari peraturan perundang-undangan, laporan yang dipublikasikan oleh pemerintah, dan literatur tertulis seperti buku, jurnal dan karya tulis ilmiah lainnya. Dari kegiatan dokumentasi dan studi literatur tersebut penulis memperoleh informasi dan pandangan atas kegiatan ekstensifikasi, tujuan dilakukannya ekstensifikasi, serta prosedur pelaksanaan ekstensifikasi yang sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Dengan data dan informasi tersebut penulis dapat mengevaluasi apakah kegiatan ekstensifikasi yang diterapkan di KPP Pratama Pekanbaru Tampan sudah sesuai dengan prosedur yang berlaku atau tidak.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Evaluasi Pelaksanaan Kegiatan Ekstensifikasi Pajak di KPP Pratama Pekanbaru Tampan

Ekstensifikasi merupakan upaya pengawasan yang diambil oleh DJP terhadap Wajib Pajak yang belum mendaftarkan NPWP padahal yang telah memenuhi syarat subjektif dan objektif sesuai ketentuan peraturan perpajakan. Kegiatan ekstensifikasi ini penting dilakukan terutama bagi negara yang melimpahkan tanggung jawab atas pemenuhan kewajiban pajak secara mandiri kepada masyarakat atau biasa dikenal dengan *self assessment system*. Rendahnya kesadaran masyarakat bahwa ia telah memenuhi syarat subjektif dan objektif sehingga harus mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP, pada akhirnya dapat menimbulkan ketimpangan keadilan dan tidak optimalnya penggalan potensi perpajakan. Oleh karena itu, efektivitas pelaksanaan kegiatan ekstensifikasi seharusnya menjadi perhatian DJP. Semakin efektif pelaksanaan ekstensifikasi maka semakin besar peluang terwujudnya keberhasilan dalam perluasan basis pajak dan pengoptimalan potensi penerimaan pajak.

KPP Pratama Pekanbaru Tampan melaksanakan kegiatan ekstensifikasi dengan berpedoman pada PER-01/PJ/2019 dan SE-14/PJ/2019. Kegiatan ekstensifikasi tersebut dilakukan melalui tiga tahap yaitu tahap perencanaan ekstensifikasi, tahap pelaksanaan ekstensifikasi, dan terakhir tahap pemantauan dan evaluasi. Adapun uraian pelaksanaan setiap

tahapan kegiatan ekstensifikasi yang dilakukan oleh Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan KPP Pratama Pekanbaru Tampan adalah sebagai berikut.

1. Tahap Perencanaan Ekstensifikasi

Tahap perencanaan pada dasarnya merupakan proses penetapan Wajib Pajak yang akan dilakukan ekstensifikasi atau yang biasa dikenal sebagai Daftar Sasaran Ekstensifikasi (DSE). Proses pembuatan DSE tersebut melibatkan beberapa pihak antara lain Kantor Pusat DJP, Kantor Wilayah DJP Riau (selanjutnya disebut Kanwil DJP Riau) dan KPP Pratama Pekanbaru Tampan. Pada awalnya, Kantor Pusat DJP akan mengolah dan mengumpulkan data internal ataupun data eksternal sehingga didapatkan data Wajib Pajak yang terindikasi sudah memenuhi syarat subjektif serta objektif tetapi belum mendaftarkan diri untuk diberikan NPWP. Untuk menentukan data prioritas yang akan ditindaklanjuti, Kantor Pusat DJP akan melakukan analisis risiko. Di satu sisi, Kanwil DJP Riau juga akan melakukan pengumpulan dan pengolahan data serta informasi yang dimiliki Wajib Pajak yang tercakup dalam wilayah kerjanya secara mandiri. Data dan informasi tersebut dapat berasal dari Instansi, Lembaga, Asosiasi, dan Pihak Ketiga Lainnya (ILAP), media elektronik, media cetak, atau dari hasil pengumpulan data lapangan. Nantinya, DSE yang akan ditindaklanjuti tersebut akan diterima oleh Kepala Seksi pada masing-masing KPP di mana Wajib Pajak tersebut terdaftar.

Selain menerima DSE turunan dari Kantor Pusat DJP maupun Kanwil DJP Riau, KPP Pratama Pekanbaru Tampan pada dasarnya juga berperan dalam penyusunan DSE yakni melalui kegiatan pengumpulan dan pengolahan data dan informasi yang diperoleh secara mandiri. Nantinya, Kepala Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan KPP Pratama Pekanbaru (selanjutnya disebut Kepala Seksi) akan menugaskan Account Representative Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan KPP Pratama Pekanbaru (selanjutnya disebut AR) untuk mengolah dan mengumpulkan data serta informasi yang dimiliki Wajib Pajak yang tercakup dalam wilayah kerjanya secara mandiri. Kegiatan pengumpulan data yang dilakukan oleh AR tersebut dikenal sebagai Kegiatan Pengumpulan Data Lapangan (selanjutnya disingkat KPDL). KPDL sebenarnya bukan hal yang baru dilakukan di DJP namun pedoman pelaksanaan KPDL yakni Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-11/PJ/2020 tentang Tata Cara Kegiatan Pengumpulan Data Lapangan dan Penjaminan Kualitas Data dalam Rangka Perluasan Basis Data (selanjutnya disebut SE-11/PJ/2020) baru ditetapkan pada Februari 2020.

Pelaksanaan KPDL pada dasarnya dapat dilakukan untuk tujuan pelaksanaan tugas dan fungsi (Tusi), di luar tugas dan fungsi (Non Tusi), serta dalam hal perjanjian kerja sama dengan pihak eksternal. KPDL untuk tujuan ekstensifikasi tergolong ke dalam KPDL dalam Rangka Pelaksanaan Tugas dan Fungsi (Tusi). Tusi yang dimaksud dalam hal ini adalah tusi yang berkaitan dengan pendaftaran Wajib Pajak.

KPDL dilaksanakan langsung pada lokasi tempat tinggal maupun tempat harta atau kegiatan usaha Wajib Pajak. Oleh karena itu, AR akan dibekali dengan surat tugas dan formulir pengumpulan data. Dalam pelaksanaannya, AR melakukan pengamatan untuk memperoleh data serta informasi terkait objek pajak, harta Wajib Pajak, aktivitas ekonomi yang dilakukan Wajib Pajak dan informasi lainnya. AR juga melakukan wawancara dengan Wajib Pajak untuk mengetahui informasi terkait dengan siapa pemilik tempat usaha, perkiraan besaran omset atau gaji yang dimiliki Wajib Pajak maupun pegawai dari Wajib Pajak bersangkutan, dan apakah Wajib Pajak yang bersangkutan telah ber-NPWP atau belum. Selain mewawancarai Wajib Pajak, AR juga melakukan pengambilan gambar atas usaha atau objek seperti aset yang mengindikasikan adanya aktivitas ekonomi di lokasi Wajib Pajak. Terakhir, data dan informasi yang diperoleh dari KPDL tersebut dicatat dalam formulir pengumpulan data dan direkam dalam Aplikasi Sistem Informasi DJP NINE.

Data yang diperoleh dari KPDL atau biasa disebut sebagai Alket tersebut nantinya dapat dijadikan sebagai dasar dalam penyusunan DSE. AR akan membuat konsep DSE yang kemudian disampaikan kepada Kepala Seksi. Jika data tersebut dapat ditindaklanjuti dan Wajib Pajak yang terdapat di DSE tersebut berada di bawah pengawasan Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan KPP Pratama Pekanbaru Tampan maka Kepala Seksi akan membuat Daftar Penugasan Ekstensifikasi (DPE) dan menugaskan AR untuk menindaklanjuti DSE tersebut.

2. Tahap Pelaksanaan Ekstensifikasi

Tahap pelaksanaan ekstensifikasi merupakan serangkaian kegiatan yang dilakukan AR sebagai tindak lanjut atas DSE yang telah ditugaskan oleh Kepala Seksi. Kegiatan tersebut secara umum meliputi penyampaian Surat Permintaan Penjelasan atas Data dan/atau Keterangan (SP2DK), pembuatan Berita Acara (BA), hingga pembuatan simpulan dan rekomendasi yang dituangkan dalam Laporan Hasil Permintaan Penjelasan atas Data dan/atau Keterangan (LHP2DK). Tahap pelaksanaan ekstensifikasi tersebut setidaknya melibatkan tiga pihak yaitu Account Representative (AR) Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan, Kepala Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan dan Kepala Kantor Pelayanan Pajak Pratama Pekanbaru Tampan.

Awalnya, Kepala Seksi akan menugaskan AR untuk menindaklanjuti DSE dengan membuat Daftar Penugasan Ekstensifikasi (DPE). Kemudian, AR menindaklanjuti DPE dengan mengirimkan SP2DK kepada Wajib Pajak. SP2DK yang dikirim tersebut oleh AR disebut sebagai SP2DK DSE atau SP2DK Ekstensifikasi. SP2DK tersebut pada dasarnya berisi data dan informasi yang mengindikasikan bahwa Wajib Pajak bersangkutan telah memenuhi syarat subjektif dan objektif sesuai peraturan perpajakan sehingga sudah wajib mendaftarkan NPWP. Pengiriman SP2DK tersebut dapat dilakukan melalui pos tercatat, jasa kurir, perusahaan jasa ekspedisi, atau secara langsung melalui kunjungan (*visit*). Penyampaian SP2DK melalui kunjungan (*visit*) dilakukan dengan beberapa pertimbangan seperti nilai potensi pemenuhan pajak yang didapat cukup signifikan dan lokasi tempat tinggal, tempat kegiatan usaha atau harta Wajib Pajak tertera dengan lengkap dan jelas serta mudah dijangkau dari KPP.

Setidaknya terdapat tiga kemungkinan atas pengiriman SP2DK yang dilakukan AR yakni SP2DK kembali ke KPP melalui pos (*kempos*), Wajib Pajak tidak menyampaikan tanggapan, atau Wajib Pajak memberikan tanggapan. Dalam hal SP2DK *kempos* atau Wajib Pajak tidak memberi tanggapan maka AR menyampaikan SP2DK secara langsung melalui kunjungan (*visit*). Jika SP2DK diterima maka Wajib Pajak dapat menanggapi SP2DK baik secara lisan maupun tulisan paling lama 14 (empat belas) hari sejak SP2DK disampaikan.

Penyampaian SP2DK secara langsung dengan kunjungan (*visit*) dilakukan berdasarkan serangkaian prosedur tertentu. Mengingat pelaksanaan *visit* dilakukan di luar kantor maka AR akan dibekali dengan Surat Tugas Kunjungan (*visit*). AR wajib melakukan pengamatan lokasi Wajib Pajak yang kemudian digunakan untuk menambah data klarifikasi dan bahan sosialisasi hak dan kewajiban perpajakan. Saat melakukan kegiatan *visit* dapat diperoleh kemungkinan bahwa AR tidak dapat menemukan atau menjumpai Wajib Pajak di lokasi yang tertera dalam data DSE.

Dalam hal Wajib Pajak dapat ditemukan atau dijumpai maka AR menyerahkan SP2DK kepada Wajib Pajak dan melakukan klarifikasi. Klarifikasi dilakukan untuk menjelaskan bahwa data dan informasi dalam SP2DK menunjukkan adanya penghasilan atau tambahan kemampuan ekonomis yang diterima Wajib Pajak sehingga wajib mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP. Data dan informasi tersebut umumnya berupa data tagihan seperti tagihan listrik, data kepemilikan harta seperti saham, dan data-data yang didapatkan AR dari hasil pengamatan terhadap usaha yang dimiliki oleh Wajib Pajak. Namun, dalam hal Wajib Pajak maupun lokasi Wajib Pajak tidak dapat ditemukan maka AR membuat konsep Berita Acara

(BA) dengan disertai keterangan dari pejabat daerah setempat bahwa lokasi Wajib Pajak atau Wajib Pajak tidak dapat ditemukan.

AR akan menerima berbagai tanggapan dari Wajib Pajak atas penyampaian SP2DK baik yang dilakukan melalui pos maupun kunjungan langsung (*visit*). Tanggapan tersebut dapat berupa Wajib Pajak bersedia mendaftarkan diri, tidak dapat didaftarkan karena alasan tertentu, atau bahkan menolak untuk mendaftarkan diri. Tanggapan-tanggapan Wajib Pajak atas SP2DK tersebut akan dicantumkan dalam Berita Acara (BA). Setelah membuat berita acara, AR membuat simpulan dan rekomendasi yang dituangkan di dalam LHP2DK paling lambat tujuh hari setelah batas waktu penyampaian tanggapan atas SP2DK berakhir.

Simpulan dalam LHP2DK dapat berupa keterangan apakah Wajib Pajak bersangkutan benar-benar memenuhi persyaratan subjektif dan objektif atau tidak. Apabila Wajib Pajak sudah terbukti memenuhi syarat subjektif dan objektif dan bersedia mendaftarkan diri maka kepada Wajib Pajak tersebut akan diberikan rekomendasi penerbitan NPWP. Akan tetapi, dalam hal Wajib Pajak menolak mendaftarkan diri maka akan diusulkan penerbitan NPWP secara jabatan. Penerbitan NPWP jabatan tersebut dilakukan melalui penelitian administrasi atau pemeriksaan tujuan lain. Jika penetapan NPWP jabatan dilakukan lewat penelitian administrasi maka Kepala Seksi menugaskan AR untuk melakukan penelitian administrasi dan membuat LHP2DK. Setelah itu, akan disampaikan nota dinas kepada Seksi Pelayanan untuk kemudian ditindaklanjuti dengan pemberian NPWP kepada Wajib Pajak.

Selanjutnya, apabila AR mendapati bahwa persyaratan subjektif serta objektif pada faktanya belum terpenuhi, misalnya dalam hal Wajib Pajak ternyata tidak memiliki usaha atau pekerjaan, sudah memperoleh penghasilan namun masih di bawah PTKP, atau Wajib Pajak telah terdaftar dan telah memiliki NPWP, maka terhadap Wajib Pajak tersebut diberikan rekomendasi untuk tidak diterbitkan NPWP. Selain itu, rekomendasi untuk tidak diterbitkan NPWP juga diberikan dalam hal Wajib Pajak atau lokasi Wajib Pajak tidak dapat ditemukan ketika melaksanakan kunjungan (*visit*).

Terakhir, konsep LHP2DK yang dibuat oleh AR tersebut akan diserahkan kepada Kepala Seksi dan kemudian disampaikan lagi kepada Kepala Kantor. Jika LHP2DK telah disetujui maka Kepala Kantor akan menugaskan AR untuk menindaklanjuti LHP2DK tersebut. AR melakukan penelitian, pembinaan, dan pengawasan terhadap Wajib Pajak yang telah terdaftar. Disamping itu, AR juga harus mengadministrasikan LHP2DK dengan rekomendasi tidak diterbitkan NPWP serta bukti pendukungnya, untuk kemudian dikirimkan ke Seksi Pengolahan Data dan Informasi. Jika sewaktu-waktu ditemukan data baru maka LHP2DK tersebut dapat ditindaklanjuti kembali dengan penerbitan DSE terbaru hasil dari proses pengolahan data.

3. Tahap Pemantauan dan Evaluasi

Tahap pemantauan dan evaluasi merupakan tahapan terakhir dalam kegiatan ekstensifikasi. Tahap ini meliputi kegiatan pemantauan dan evaluasi secara berkala atas proses dan hasil ekstensifikasi yang telah dilaksanakan oleh KPP Pratama Pekanbaru Tampan. Kegiatan pemantauan dan evaluasi tersebut umumnya dilakukan dengan menggunakan sistem informasi DJP NINE.

Jumlah DSE yang berhasil ditindaklanjuti setidaknya dapat dijadikan dasar untuk melakukan pemantauan dan evaluasi proses serta hasil kegiatan ekstensifikasi. Berdasarkan data yang diperoleh penulis, target DSE dan target NPWP DSE yang ditetapkan di KPP Pratama Pekanbaru Tampan pada tahun 2020 masing-masing sebanyak 204 dan 68. Dari target tersebut didapatkan hasil yang sangat baik yakni jumlah DSE selesai sebanyak 482 dan jumlah DSE yang menjadi NPWP sebanyak 110. Selain itu, realisasi Indikator Kinerja Utama (IKU) penambahan Wajib Pajak baru di Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan juga mencapai 120%

dari target yang telah ditetapkan. Oleh karena itu, secara keseluruhan dapat dilihat bahwa tindak lanjut DSE di Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan sudah dilakukan dengan sangat baik.

Berdasarkan uraian tersebut dapat disimpulkan bahwa KPP Pratama Pekanbaru Tampan telah melaksanakan kegiatan ekstensifikasi sesuai dengan tahapan atau prosedur yang diatur dalam SE-14/PJ/2019. Kegiatan ekstensifikasi tersebut dilakukan melalui tiga tahapan yaitu tahap perencanaan, pelaksanaan, dan tahap pemantauan dan evaluasi. Pada dasarnya pelaksanaan kegiatan ekstensifikasi melibatkan beberapa pihak antara lain Kantor Pusat DJP, Kanwil DJP Riau, dan KPP Pratama Pekanbaru Tampan. Peran utama KPP Pratama Pekanbaru Tampan dalam kegiatan ekstensifikasi yang dilakukan DJP terlihat dari tahap pelaksanaan ekstensifikasi. Pada tahap ini DSE ditindaklanjuti dengan pengiriman SP2DK hingga pembuatan LHP2DK. Selain itu, KPP Pratama Pekanbaru Tampan juga melakukan Kegiatan Pengumpulan Data Lapangan (KPDL) dalam mendukung pelaksanaan kegiatan ekstensifikasi. KPDL tersebut dilaksanakan oleh AR sesuai dengan SE-11/PJ/2020.

Kendala dan Tantangan dalam Pelaksanaan Kegiatan Ekstensifikasi Pajak

Pelaksanaan kegiatan ekstensifikasi di KPP Pratama Pekanbaru Tampan tentu tidak selamanya dapat berjalan dengan lancar dan mudah. Terdapat berbagai macam kendala dan tantangan yang berpotensi menghambat kelancaran proses pelaksanaan kegiatan ekstensifikasi. Kendala dan tantangan tersebut dapat berasal dari internal maupun eksternal DJP. Berikut diuraikan beberapa kendala dan tantangan yang dihadapi dalam proses pelaksanaan kegiatan ekstensifikasi di KPP Pratama Pekanbaru Tampan.

1. Data DSE tidak sinkron dengan data Wajib Pajak

Pada praktiknya, AR sering menjumpai bahwa data DSE yang akan diklarifikasi kepada Wajib Pajak ternyata tidak sesuai atau tidak sinkron dengan data yang dimiliki Wajib Pajak. Seperti yang telah diuraikan sebelumnya, data dan informasi yang diberikan di DSE khususnya DSE turunan dari Kantor Pusat DJP, disusun berdasarkan data yang diperoleh dari Instansi, Lembaga, Asosiasi, dan Pihak Ketiga Lainnya (ILAP). Data-data tersebut dapat berupa data kepemilikan harta Wajib Pajak seperti saham, data tagihan seperti tagihan telepon atau tagihan listrik, dan data transaksi Wajib Pajak seperti transaksi leasing, fidusia, pembelian atau penjualan. Data DSE yang diperoleh AR tersebut pada dasarnya didapat dengan menelusuri Nomor Induk Kependudukan (NIK) yang dimiliki oleh Wajib Pajak karena pada saat melakukan transaksi, pada umumnya akan dilakukan perekaman data dari pihak-pihak yang bertransaksi seperti misalnya data Nomor Induk Kependudukan (NIK).

Namun, masalah muncul saat data yang diperoleh DJP ternyata belum sinkron atau masih mengacu pada data yang terdapat di KTP lama, bukan KTP terbaru (e-KTP) Wajib Pajak. Jika Wajib Pajak sudah mendaftarkan NPWP dengan identitas KTP lama sedangkan transaksi yang terdapat pada DSE direkam berdasarkan NIK dari KTP terbaru (e-KTP) maka besar kemungkinan status Wajib Pajak tersebut tidak terdaftar di dalam Sistem Informasi DJP. Jika informasi yang disampaikan Wajib Pajak tersebut terbukti benar maka AR akan menindaklanjuti hal tersebut dengan membuat BA dan LHP2DK dengan rekomendasi tidak diterbitkan NPWP disertai keterangan bahwa Wajib Pajak yang bersangkutan telah terdaftar dan memiliki NPWP. Kondisi yang demikian tentu membuat pelaksanaan kegiatan ekstensifikasi menjadi tidak efisien.

2. Lokasi Wajib Pajak sulit ditemukan

Kesulitan dalam menemukan lokasi Wajib Pajak merupakan kendala yang paling sering dijumpai oleh AR. Data alamat Wajib Pajak yang tidak lengkap membuat AR kesulitan untuk menemukan lokasi usaha atau tempat tinggal Wajib Pajak. Hal tersebut tentu menghambat pelaksanaan kegiatan ekstensifikasi yang dilakukan secara langsung pada lokasi Wajib Pajak

seperti Kegiatan Pengumpulan Data Lapangan (KPDL) dan kegiatan penyampaian SP2DK secara langsung dengan kunjungan (*visit*). Ditambah lagi, tata letak/nomor rumah yang tidak beraturan di beberapa wilayah di Kota Pekanbaru sering sekali membuat AR kesulitan dalam menemukan lokasi Wajib Pajak.

3. Wajib Pajak tidak kooperatif

Kegiatan ekstensifikasi yang dilakukan oleh KPP Pratama Pekanbaru Tampan tentu mendapat beragam tanggapan atau respon dari Wajib Pajak. Mulai dari yang sifatnya kooperatif sampai berbentuk penolakan. Respon dan tanggapan tidak kooperatif dari Wajib Pajak dapat berupa menolak untuk mendaftarkan diri, menolak untuk memberikan keterangan atau informasi yang sebenarnya, dan melakukan penghindaran dengan cara-cara tertentu. Hal ini tentu menjadi tantangan bagi AR mengingat kerja sama Wajib Pajak sangat diperlukan agar kegiatan ekstensifikasi dapat berjalan dengan lancar.

Demi terlaksananya kegiatan ekstensifikasi yang efektif dan efisien, KPP Pratama Pekanbaru Tampan melakukan beberapa upaya untuk mengatasi kendala dan tantangan yang muncul saat melaksanakan kegiatan ekstensifikasi. Upaya-upaya tersebut antara lain:

1. Mengadakan kerja sama lintas sektoral

Kerja sama lintas sektoral yang dilakukan tersebut dipandang cukup membantu AR dalam pelaksanaan kegiatan ekstensifikasi. Pada umumnya AR akan meminta bantuan Pemerintah Daerah melalui lembaga seperti Dinas Penanaman Modal dan Pelayanan Terpadu Satu Pintu (DPMPTSP) atau kepada pihak ketiga lainnya seperti notaris atau PPAT untuk mendapatkan data atau informasi tambahan terkait Wajib Pajak yang akan dilakukan ekstensifikasi. Data dan informasi tersebut biasanya dapat berupa dokumen perizinan usaha atau Izin Mendirikan Bangunan (IMB). Selain itu, AR juga akan meminta bantuan pejabat daerah setempat seperti ketua RT/RW ketika mengalami kesulitan dalam menemukan lokasi Wajib Pajak.

2. Melakukan pendekatan-pendekatan persuasif kepada Wajib Pajak

Sampai saat ini, pajak masih menjadi hal yang sensitif sehingga lazimnya masyarakat cenderung berusaha menghindar jika ditanya mengenai pemenuhan kewajiban pajak mereka. Oleh karena itu, seorang fiskus atau dalam hal ini AR harus dapat melakukan pendekatan-pendekatan persuasif untuk mengatasi berbagai respon tidak kooperatif dari Wajib Pajak. Hal ini juga didukung oleh pendapat Darussalam *et al.* (2019) yang menyatakan bahwa pada dasarnya sifat resisten yang dimiliki Wajib Pajak dapat diatasi dengan pendekatan personal melalui komunikasi persuasif dibandingkan pendekatan kekuasaan. Salah satu bentuk pendekatan yang dilakukan AR Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan KPP Pratama Pekanbaru Tampan adalah dengan memberikan pemahaman kepada Wajib Pajak bahwa ketika Wajib Pajak memiliki NPWP bukan berarti secara otomatis Wajib Pajak langsung diwajibkan membayar pajak. AR kemudian menjelaskan kepada Wajib Pajak bahwa terdapat fasilitas atau batasan tertentu yang disebut Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) sebagai dasar untuk menentukan kewajiban pembayaran pajak. Menurut penulis, cara ini cukup efektif karena AR berusaha memberikan pemahaman bahwa pajak tidak semata-mata tentang upaya untuk mengumpulkan penerimaan saja.

Analisis Pencapaian Indikator Kinerja Utama (IKU) Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan KPP Pratama Pekanbaru Tampan

Keputusan Menteri Keuangan Nomor 467/KMK.01/2014 tentang Pengelolaan Kinerja di Lingkungan Kementerian Keuangan menjelaskan bahwa capaian realisasi Indikator Kinerja Utama (IKU) dapat digunakan sebagai alat untuk mengukur seberapa efektif kinerja suatu organisasi. Pada dasarnya indeks capaian IKU dapat digunakan sebagai indikator atau tolak

ukur untuk menilai keberhasilan organisasi dalam mencapai sasaran strategis yang telah ditetapkan. Tabel 8 menunjukkan data dan informasi terkait target dan realisasi IKU Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan KPP Pratama Pekanbaru Tampan dari tahun 2018 hingga 2020. Adapun IKU yang disajikan merupakan sebagian dari IKU yang ditetapkan di Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan KPP Pratama Pekanbaru Tampan. Pemilihan IKU tersebut dilakukan dengan pertimbangan bahwa keberhasilan kegiatan ekstensifikasi pada umumnya dilihat dari beberapa aspek utama yaitu efektivitas kegiatan penyuluhan, penambahan Wajib Pajak baru, dan pembayaran yang dilakukan Wajib Pajak baru tersebut. Nilai realisasi pada tabel tersebut diperoleh berdasarkan penghitungan dengan menggunakan formula yang telah ditetapkan dalam manual IKU.

Tabel 8 Data Indikator Kinerja Utama (IKU) Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan KPP Pratama Pekanbaru Tampan dari tahun 2018 hingga 2020

Indikator Kinerja Utama (IKU)	Target	Realisasi	Indeks Capaian IKU
<u>2018</u>			
1. Persentase efektivitas kegiatan penyuluhan	60,00%	88,17%	146,95%
2. Persentase Wajib Pajak baru hasil ekstensifikasi yang melakukan pembayaran	100,00%	97,18%	97,18%
3. Persentase penambahan Wajib Pajak Badan dan Orang Pribadi Non Karyawan		5,56%	
<u>2019</u>			
1. Persentase efektivitas kegiatan penyuluhan	65,00%	78,31%	120,48%
2. Persentase Wajib Pajak baru hasil ekstensifikasi yang melakukan pembayaran	100,00%	104,62%	104,62%
3. Persentase penambahan Wajib Pajak Badan dan Orang Pribadi Non Karyawan		5,73%	
<u>2020</u>			
1. Persentase pencapaian pertumbuhan Wajib Pajak PP 23 yang melakukan pembayaran	100,00%	100,82%	100,82%
2. Persentase pencapaian pertumbuhan Wajib Pajak Non-PP 23 yang melakukan pembayaran	100,00%	122,28%	122,28%
3. Persentase efektivitas kegiatan edukasi dan penyuluhan	78,00%	83,34%	106,85%
4. Persentase penambahan Wajib Pajak hasil ekstensifikasi		120%	

Sumber: Diolah dari Seksi PDI KPP Pratama Pekanbaru Tampan

Secara keseluruhan, realisasi IKU di tahun 2018 dapat dikatakan baik meskipun terdapat satu IKU yang belum memenuhi ekspektasi yaitu IKU terkait Wajib Pajak baru hasil ekstensifikasi yang melakukan pembayaran. Namun demikian, realisasi IKU tersebut masih

tergolong efektif yakni sebesar 97,18%. Nilai realisasi tersebut didapat dengan membagi realisasi Wajib Pajak baru yang melakukan pembayaran terhadap target Wajib Pajak baru yang melakukan pembayaran. Dua IKU lainnya yakni efektivitas kegiatan penyuluhan dan penambahan Wajib Pajak Badan serta Orang Pribadi Non Karyawan menunjukkan hasil yang sangat baik bahkan capaian efektivitas kegiatan penyuluhan dapat melebihi target yang ditetapkan.

Kemudian, secara keseluruhan capaian IKU di tahun 2019 sudah sangat baik karena realisasinya telah memenuhi ekspektasi. Bahkan IKU terkait Wajib Pajak baru yang melakukan pembayaran kini tercatat memiliki realisasi sebesar 104,62% di tahun 2019. Realisasi penambahan Wajib Pajak Badan dan Orang Pribadi Non Karyawan di tahun 2019 juga mengalami peningkatan menjadi sebesar 5,73%. Nilai tersebut meningkat sebesar 0,17% dari realisasi di tahun 2018 yakni sebesar 5,56%. Namun demikian, efektivitas kegiatan penyuluhan mengalami pertumbuhan negatif di tahun 2019. Jika dibandingkan dengan nilai realisasi di tahun 2018 yang sebesar 88,17% maka terlihat bahwa efektivitas kegiatan penyuluhan turun berkisar 9,86% atau menjadi sebesar 78,31%.

IKU yang terdapat di tahun 2020 pada dasarnya sedikit berbeda dengan IKU di tahun sebelumnya. Berdasarkan informasi yang terdapat dalam Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak 2020, DJP memang melakukan penyempurnaan pada beberapa IKU di tahun 2020. Atas penyempurnaan (*refinement*) tersebut, DJP menetapkan beberapa IKU terbaru. Dua dari IKU terbaru tersebut yaitu terkait tingkat pencapaian pertumbuhan WP PP 23 yang melakukan pembayaran dan tingkat pencapaian pertumbuhan WP Non-PP 23 yang melakukan pembayaran. Selain itu, DJP juga melakukan penghapusan beberapa IKU. Salah satu IKU yang dihapus di tahun 2020 adalah IKU terkait Wajib Pajak baru hasil ekstensifikasi yang melakukan pembayaran.

Tidak jauh berbeda dengan kondisi di tahun 2019, realisasi atau pencapaian target masing-masing IKU di tahun 2020 juga masih menunjukkan hasil yang sangat baik karena telah memenuhi ekspektasi. Bahkan dua IKU terkait dengan pencapaian pertumbuhan Wajib Pajak Non-PP 23 yang melakukan pembayaran di tahun 2020 dan penambahan Wajib Pajak hasil ekstensifikasi berhasil mencatatkan realisasi hingga berkisar 120%. Dari data tersebut juga dapat dilihat bahwa efektivitas kegiatan edukasi dan penyuluhan, kembali meningkat menjadi sebesar 83,34% bila dibandingkan dengan nilai realisasi di tahun 2019.

Berdasarkan analisis pencapaian atau realisasi Indikator Kinerja Utama (IKU) Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan di KPP Pratama Pekanbaru Tampan sepanjang tahun 2018 hingga 2020, dapat disimpulkan bahwa kegiatan ekstensifikasi yang dilakukan sudah efektif. Hal tersebut dibuktikan dengan nilai realisasi IKU yang secara keseluruhan telah mencapai target yang ditentukan. Bahkan IKU terkait efektivitas kegiatan penyuluhan tercatat selalu memiliki realisasi yang melebihi target yang ditetapkan di tahun 2018 hingga 2020.

Analisis Dampak Kegiatan Ekstensifikasi Pajak terhadap Pertumbuhan Jumlah Wajib Pajak di KPP Pratama Pekanbaru Tampan dari Tahun 2018 hingga 2020

Salah satu hasil yang diperoleh dari kegiatan ekstensifikasi adalah pertumbuhan Wajib Pajak. Tingkat pertumbuhan Wajib Pajak baru secara keseluruhan dapat dihitung dengan membandingkan jumlah penambahan Wajib Pajak pada tahun tertentu dengan tahun sebelumnya. Adapun informasi terkait tingkat pertumbuhan Wajib Pajak baru di KPP Pratama Pekanbaru Tampan disajikan dalam Tabel 9 berikut.

Tabel 9 Pertumbuhan Wajib Pajak Baru di KPP Pratama Pekanbaru Tampan dari Tahun 2018 hingga 2020

Tahun	Jumlah Wajib Pajak Baru Berdasarkan Jenis Wajib Pajak			Total Wajib Pajak Baru	Pertumbuhan Jumlah Wajib Pajak Baru (%)	Persentase Jumlah WP Baru terhadap Total WP Terdaftar (%)
	Badan	Orang Pribadi	Pemungut			
2018	1.405	11.297	17	12.719		6,55%
2019	1.481	10.256	42	11.779	-7,39%	6,35%
2020	1.399	28.047	162	29.608	151,36%	12,05%

Sumber: Diolah dari Seksi PDI KPP Pratama Pekanbaru Tampan

Jumlah Wajib Pajak baru yang disajikan pada tabel tersebut pada dasarnya meliputi Wajib Pajak baru dari hasil ekstensifikasi dan Wajib Pajak baru yang mendaftarkan diri melalui permohonan. Berdasarkan data tersebut dapat dilihat bahwa total jumlah Wajib Pajak baru yang terdaftar pada tahun 2018 adalah sebanyak 12.719. Kemudian, jumlah Wajib Pajak baru yang terdaftar pada tahun 2019 adalah sebanyak 11.779. Jumlah tersebut menurun sebanyak 940 atau sebesar 7,39% dari total Wajib Pajak baru pada tahun 2018. Namun demikian, jumlah Wajib Pajak baru yang terdaftar tumbuh dengan sangat berhasil menjadi 29.608 pada tahun 2020. Tingkat pertumbuhan jumlah Wajib Pajak baru di tahun 2020 bahkan mencapai 151,36% atau bertambah sebanyak 17.829 dibanding tahun sebelumnya.

Apabila ditinjau berdasarkan jenis Wajib Pajak maka dapat dilihat bahwa terjadi peningkatan konsisten atas jumlah Wajib Pajak Pemungut yang baru terdaftar tiap tahunnya. Jumlah Wajib Pajak Pemungut yang baru terdaftar pada tahun 2020 bahkan mencapai 4 kali lipat dari tahun 2019. Namun, tingkat pertumbuhan dari Wajib Pajak Orang Pribadi dan Badan cenderung mengalami fluktuasi sepanjang tahun 2018 hingga 2020. Jumlah Wajib Pajak Badan yang baru terdaftar sempat mengalami peningkatan menjadi sebanyak 1.481 di tahun 2019, namun jumlah tersebut kemudian turun menjadi sebanyak 1.399 di tahun 2020. Sebaliknya, jumlah Wajib Pajak Orang Pribadi yang baru terdaftar di tahun 2019 justru mengalami penurunan sebanyak 1.041 atau sebesar 9,21% dibanding tahun sebelumnya. Penurunan tersebutlah yang pada dasarnya menjadi penyebab pertumbuhan negatif atas total Wajib Pajak baru di KPP Pratama Pekanbaru Tampan pada tahun 2019. Namun demikian, jumlah Wajib Pajak Orang Pribadi yang baru terdaftar kemudian mengalami pertumbuhan dengan kriteria sangat berhasil pada tahun 2020 menjadi sebanyak 28.047 atau bertambah sebanyak 17.791 Wajib Pajak dari tahun 2019.

Berdasarkan uraian tersebut dapat dilihat bahwa pertumbuhan Wajib Pajak baru di KPP Pratama Pekanbaru Tampan mengalami fluktuasi dari tahun 2018 hingga 2020. Pada dasarnya kegiatan ekstensifikasi memberikan dampak terhadap pertumbuhan jumlah Wajib Pajak terdaftar di KPP Pratama Pekanbaru Tampan. Namun demikian, proporsi penambahan jumlah wajib pajak baru pada tahun 2018, 2019, dan 2020 masing-masing hanya mampu mencapai persentase sebesar 6,55%, 6,35% dan 12,05% terhadap total Wajib Pajak terdaftar pada tahun bersangkutan.

Analisis Kontribusi Kegiatan Ekstensifikasi Pajak terhadap Penerimaan Pajak KPP Pratama Pekanbaru Tampan dari Tahun 2018 hingga 2020

Selain dari segi pertumbuhan Wajib Pajak, hasil atau dampak lain yang diharapkan dari kegiatan ekstensifikasi adalah adanya pembayaran pajak dari Wajib Pajak baru. Seluruh pembayaran pajak dari Wajib Pajak baru ini akan tercatat sebagai penerimaan Seksi

Ekstensifikasi dan Penyuluhan KPP Pratama Pekanbaru Tampan. Dalam Tabel 10 disajikan jumlah realisasi penerimaan pajak yang diperoleh Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan dan kontribusinya terhadap total penerimaan pajak di KPP Pratama Pekanbaru Tampan.

Tabel 10 Kontribusi Penerimaan Pajak Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan dari tahun 2018 hingga 2020

Tahun	Realisasi Penerimaan Pajak		Kontribusi (%)
	Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan	KPP Pratama Pekanbaru Tampan	
2018	88.832.497.050	1.650.416.647.369	5,38%
2019	222.305.116.969	1.788.740.380.329	12,43%
2020	112.318.449.480	1.706.459.702.670	6,58%

Sumber: Diolah dari Seksi PDI KPP Pratama Pekanbaru Tampan

Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan sendiri menyumbangkan kontribusi sebesar 5,38% terhadap penerimaan KPP Pratama Pekanbaru Tampan pada tahun 2018. Kemudian, kontribusi tersebut meningkat menjadi sebesar 12,43% di tahun 2019. Hal ini disebabkan karena realisasi penerimaan pajak yang diperoleh Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan mengalami peningkatan hingga 2,5 kali lipat atau sebesar 250% dari tahun sebelumnya, sementara realisasi penerimaan KPP Pratama Pekanbaru Tampan secara keseluruhan hanya tumbuh sebesar 8,38%. Namun demikian, kontribusi penerimaan pajak Seksi Ekstensifikasi terhadap penerimaan KPP Pratama Pekanbaru Tampan mengalami penurunan menjadi sebesar 6,58% di tahun 2020.

Dari uraian tersebut dapat dilihat bahwa kontribusi penerimaan pajak Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan terhadap penerimaan pajak KPP Pratama Pekanbaru Tampan dari tahun 2018 hingga 2020 berada di kisaran 5-13%. Persentase kontribusi tersebut diperoleh dengan membagi realisasi penerimaan pajak Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan terhadap realisasi penerimaan Pajak KPP Pratama Pekanbaru Tampan secara keseluruhan. Berdasarkan kriteria kontribusi yang dinyatakan Fauziah *et al.* (2014), kontribusi tersebut masih terbilang sangat kurang mengingat nilai rata-rata kontribusi dalam kurun tiga tahun tersebut adalah sebesar 8,13%.

PENUTUP

Simpulan

Berdasarkan analisis kegiatan ekstensifikasi pajak di KPP Pratama Pekanbaru Tampan, dapat disimpulkan bahwa:

1. Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan KPP Pratama Pekanbaru Tampan telah melaksanakan kegiatan ekstensifikasi dengan efektif sesuai dengan tahapan dan prosedur yang diatur dalam PER-01/PJ/2019, SE-14/PJ/2019, dan SE-11/PJ/2020.
2. Pertumbuhan Wajib Pajak baru di KPP Pratama Pekanbaru Tampan mengalami fluktuasi dari tahun 2018 hingga 2020. Sementara itu, proporsi penambahan jumlah wajib pajak baru pada tahun 2018, 2019, dan 2020 masing-masing hanya mampu mencapai persentase sebesar 6,55%, 6,35% dan 12,05% terhadap total Wajib Pajak terdaftar pada tahun bersangkutan.
3. Kontribusi penerimaan pajak Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan terhadap penerimaan pajak KPP Pratama Pekanbaru Tampan dari tahun 2018 hingga 2020 masih terbilang sangat kurang mengingat nilai rata-rata kontribusi dalam kurun tiga tahun tersebut adalah sebesar 8,13%.
4. Kendala dan tantangan yang dihadapi saat pelaksanaan kegiatan ekstensifikasi antara lain berupa data DSE tidak sinkron dengan data Wajib Pajak, alamat Wajib Pajak sulit ditemukan, dan Wajib Pajak yang tidak kooperatif. Agar efektifitas pelaksanaan kegiatan

ekstensifikasi tetap tercapai, Seksi Ekstensifikasi dan Penyuluhan KPP Pratama Pekanbaru Tampan melakukan beberapa upaya antara lain menjalin kerja sama sektoral baik dalam lingkup instansi pemerintah maupun pihak-pihak ketiga dan meningkatkan kemampuan komunikasi persuasif melalui pendekatan-pendekatan personal untuk merangkul Wajib Pajak.

DAFTAR PUSTAKA

- Abuyamin, O. (2010). Nomor pokok wajib pajak (NPWP) dan pengusaha kena pajak (PKP). *Jurnal Wawasan Hukum*, 22(1), 110-123.
- Akbar, F. (2017). *Efektivitas pelaksanaan kegiatan ekstensifikasi pajak dalam upaya meningkatkan penerimaan pajak*. Malang.
- Amalia, R. (2016). Pengaruh penerapan e-filing terhadap tingkat kepatuhan penyampaian SPT tahunan pajak penghasilan wajib pajak orang pribadi dengan pelayanan account representative sebagai variabel intervening di Kota Palembang. *Jurnal Ilmiah Orasi Bisnis*, vol.15, 65-77.
- Badan Pusat Statistik. (30 April 2020). *Produk domestik regional bruto Kota Pekanbaru menurut lapangan usaha tahun 2015-2019*. Website Badan Pusat Statistik. <https://pekanbarukota.bps.go.id/publication/2020/04/30/44decd0bc3e34c294bdeec3e/p-roduk-domestik-regional-bruto-kota-pekanbaru-menurut-lapangan-usaha-tahun-2015-2019.html>
- Badan Pusat Statistik. (10 Januari 2020). *Realisasi pendapatan negara 2007-2020*. Website Badan Pusat Statistik. <https://www.bps.go.id/statictable/2009/02/24/1286/realisasi-pendapatan-negara-milyar-rupiah-2007-2020.html>
- Bahtiar, R. A., & Saragih, J. P. (2019). *Upaya meningkatkan penerimaan pajak dan meminimalkan shortfall pajak*. Jakarta: Pusat Penelitian Badan Keahlian DPR RI.
- Binambuni, D. (2013). Sosialisasi PBB pengaruhnya terhadap kepatuhan wajib pajak di Desa Karatung Kecamatan Nanusa Kabupaten Talaud. *Jurnal EMBA*, 1(4), 2078-2087.
- Budiarto, A. (2016). *Pedoman praktis membayar pajak*. Genesis Learning.
- Christover, A. P., & Rondonuwu, S. (2016). Pemahaman ekstensifikasi wajib pajak dan intensifikasi pajak terhadap persepsi fiskus tentang penerimaan pajak. *Jurnal Emba*, 4(1), 1241-1253.
- Darussalam, Septriadi, D., Kristiaji, B., & Dhora, K. (2019). *Seri kontribusi DDTC: Gagasan dan pemikiran sektor perpajakan 2018/2019*. DDTC.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2019). *Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak 2019*.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2019). *Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-14/PJ/2019 tentang Tata Cara Ekstensifikasi*.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2020). *Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-75/PJ/2020 tentang Penetapan Perubahan Tugas Dan Fungsi Kantor Pelayanan Pajak Pratama*.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2020). *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-04/PJ/2020 tentang Petunjuk Teknis Pelaksanaan Administrasi Nomor Pokok Wajib Pajak, Sertifikat Elektronik, dan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak*.
- Fauziah, I., Husaini, A., & Shobaruddin, M. (2014). Analisis kontribusi penerimaan pajak daerah sebagai salah satu sumber pendapatan asli daerah (PAF) Kabupaten Malang (studi pada Dinas Pendapatan Pengelolaan Keuangan dan aset Kabupaten Malang). *Jurnal Perpajakan*, 3(1), 1-7.
- Kementerian Keuangan. (2014). *Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 242/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pembayaran Dan Penyetoran Pajak*.
- Kementerian Keuangan. (2017). *Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 147/PMK.03/2017 tentang Tata Cara Pendaftaran Wajib Pajak dan Penghapusan*

- Nomor Pokok Wajib Pajak Serta Pengukuhan dan Pencabutan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak.*
- Kementerian Keuangan. (2017). *Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 210/PMK.01/2017 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak.*
- Kementerian Keuangan. (2019). *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-01/PJ/2019 tentang Tata Cara Pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak Dalam Rangka Ekstensifikasi.*
- Kementerian Keuangan. (2020). *Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 184/PMK.01/2020 tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 210/PMK.01/2017 tentang Organisasi Dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak.*
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. (2014). *Menkeu tekankan pentingnya ekstensifikasi untuk capai target penerimaan pajak.* Website Kementerian Keuangan Republik Indonesia. <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/menkeu-tekankan-pentingnya-ekstensifikasi-untuk-capai-target-penerimaan-pajak/>
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. (2019). *Ringkasan alokasi dan realisasi APBN tahun 2016-2019.* Website Kementerian Keuangan Republik Indonesia. <http://www.data-apbn.kemenkeu.go.id/Dataset/Details/1030>
- Mangoting, Y. (2001). Pajak penghasilan dalam sebuah kebijaksanaan. *Jurnal Akuntansi & Keuangan*, 3(2), 142-156.
- Memah, E. W. (2013). Efektivitas dan kontribusi penerimaan pajak hotel dan restoran terhadap PAD Kota Manado. *Jurnal EMBA*, 1(3), 871-881.
- Mintje, M. (2016). Pengaruh sikap, kesadaran, dan pengetahuan terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi pemilik UMKM dalam memiliki NPWP (studi pada wajib pajak orang pribadi pemilik UMKM yang terdaftar di KPP Pratama Manado). *Jurnal EMBA*, 4(1), 1031-1043.
- Nurmantu, S. (2005). *Pengantar perpajakan* (edisi ke-3). Granit.
- Pangemanan, R. (2013). Hubungan jumlah dan kepatuhan wajib pajak badan dengan penerimaan PPh KPP Pratama Manado. *Jurnal EMBA*, 1(3), 730-740.
- Pramukty, R., & Eviyannanda, S. (2020). Analisis ekstensifikasi pajak UMKM dalam upaya meningkatkan penerimaan pajak (studi KPP Pratama Pondok Gede). *Aktiva-Jurnal Penelitian Ekonomi dan Bisnis*, 4(1), 11-20.
- Pratami, L., Sulindawati, N. E., & Wahyuni, M. (2017). Pengaruh penerapan e-system perpajakan terhadap tingkat kepatuhan wajib pajak orang pribadi dalam membayar pajak pada Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama Singaraja. *E-Journal SI Ak Universitas Pendidikan Ganesha*, 7(1).
- Putri, T., Budiarmo, N. S., & Saerang, D. (2019). Analisis perilaku wajib pajak UMKM terhadap pelaksanaan pemungutan pajak dengan menggunakan self assessment system di Kota Tomohon. *Jurnal Riset Akuntansi Going Concern*, 14(1), 130-136.
- Republik Indonesia. (2007). *Undang undang Republik Indonesia nomor 28 tahun 2007 tentang perubahan ketiga atas undang undang nomor 6 tahun 1983 tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan.*
- Republik Indonesia. (2008). *Undang undang Republik Indonesia nomor 36 tahun 2008 tentang perubahan keempat atas undang undang nomor 7 tahun 1983 tentang pajak penghasilan.*
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2019). *Research methods for business students* (edisi ke-8). Pearson Education.
- Setyawan, S. (2020). *Perpajakan*. Universitas Muhammadiyah Malang.

- Simanjuntak, T. H., & Mukhlis, I. (2012). *Dimensi ekonomi perpajakan dalam pembangunan ekonomi*. Raih Asa Sukses.
- Supadmi, N. (2009). Meningkatkan kepatuhan wajib pajak melalui kualitas pelayanan. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis*, 4(2).
- Victoria, A. O. (2020, Januari 8). *Pengamat: Target pajak tak pernah tercapai dalam 10 tahun terakhir*. Website Katadata.
<https://katadata.co.id/agustiyanti/finansial/5e9a4c3b2d85b/pengamat-target-pajak-tak-tercapai-dalam-10-tahun-terakhir>
- Yanti, D., Yuliachtri, S., Afrida, A., & Rossandi, W. (2020). Analisis penerimaan pajak dan pertumbuhan wajib pajak sebelum dan sesudah penerapan PP no. 23 tahun 2018. *AKUNTABILITAS*, 14(2), 193-210.

PENAGIHAN PAJAK TERHADAP WAJIB PAJAK BADAN PERSEROAN TERBATAS DALAM PROSES PAILIT**Christabella Deandra Florentia Warouw¹; Irwan Aribowo²**¹dheandraflo@gmail.com, Politeknik Keuangan Negara STAN²irwan_aribowo@pknstan.ac.id, Politeknik Keuangan Negara STAN**Abstract**

Tax debt is the basis for collection actions that arise because of the laws that regulate and bind taxpayers. In the bankruptcy process that occurs in Limited Liability Company (PT) corporate taxpayers, the act of collecting tax debts has many challenges. The position of the tax payable in the bankruptcy process should have prior rights as the preferred creditor. The main problem that forms the basis of this research is the act of collecting taxes by the tax bailiff against the corporate taxpayer of PT Bankruptcy. The main issues will be analyzed using regulations and literature related to the bankruptcy process. The purpose of this study was to determine the process of billing corporate taxpayers of PT Bankruptcy in KPP Besar Satu Taxpayers, the obstacles that occur, and the position of the tax debt in the bankruptcy process. The methods used in the research are literature review, interviews, and case studies. In this study there are also suggestions that are expected to be implemented and have an impact on billing actions against corporate taxpayers who experience bankruptcy.

Keywords: *Tax Payable, Limited Liability Company, Bankruptcy, Tax Collection.*

Abstrak

Utang pajak merupakan dasar tindakan penagihan yang timbul karena adanya undang-undang yang mengatur dan mengikat wajib pajak. Pada proses pailit yang terjadi pada wajib pajak badan Perseroan Terbatas (PT), tindakan penagihan terhadap utang pajak memiliki banyak tantangan. Posisi utang pajak dalam proses kepailitan seharusnya memiliki hak mendahului sebagai kreditur preferen. Pokok permasalahan yang menjadi dasar penelitian ini adalah tindakan penagihan pajak yang dilakukan jurusita pajak terhadap wajib pajak badan PT pailit. Pokok permasalahan akan dianalisa menggunakan peraturan-peraturan dan literatur yang berkaitan dengan proses pailit. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui proses tindakan penagihan wajib pajak badan PT pailit di KPP Wajib Pajak Besar Satu, hambatan yang terjadi, dan posisi utang pajak dalam proses pailit. Metode yang dilakukan dalam penelitian adalah tinjauan pustaka, wawancara, dan studi kasus. Dalam penelitian ini terdapat pula saran-saran yang diharapkan dapat terlaksana dan memberikan dampak pada tindakan penagihan terhadap wajib pajak badan PT yang mengalami pailit.

Kata kunci: *Utang Pajak, Perseroan Terbatas, Kepailitan, Penagihan Pajak.*

PENDAHULUAN

Perseroan Terbatas (PT) dalam menjalankan kegiatan usaha tidak terlepas hak dan kewajiban dari hubungan dengan berbagai pihak berdasarkan hukum. Salah satu kewajiban yang timbul merupakan utang perseroan dengan pihak kreditur. Timbulnya utang perseroan dapat dibagi menjadi dua, yaitu utang yang timbul akibat perjanjian atau dari perikatan berdasarkan undang-undang. Berbeda dengan utang niaga yang berdasarkan akibat perjanjian, utang pajak merupakan utang yang timbul akibat ketentuan perundang-undangan (Soemitro,1990).

Penerbitan surat ketetapan atau surat ketetapan atau surat sejenisnya yang berisi kekurangan pembayaran pajak merupakan dasar utang pajak. Apabila utang pajak tidak dilunasi sampai melewati jatuh tempo, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) berhak menjalankan tindakan penagihan. Tujuan tindakan penagihan aktif adalah untuk membuat penanggung pajak melunasi utang pajak dan biaya penagihan pajak.

DJP melakukan tindakan penagihan aktif dengan cara menegur atau memperingatkan, melaksanakan penagihan seketika dan sekaligus, memberitahukan Surat Paksa, mengusulkan

pengecanaan, melaksanakan penyitaan, melaksanakan penyanderaan, melelang barang yang telah disita. Serangkaian tindakan penagihan utang pajak dilakukan oleh jurusita pajak berdasarkan prosedur yang ditetapkan dalam Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa (UU PPSP).

Perseroan yang tidak memenuhi kewajiban melakukan pembayaran sampai melewati batas waktu yang ditetapkan secara terus menerus dapat dianggap lalai dalam mengelola perusahaan. Menurut Asikin (2011), kelalaian PT dalam memenuhi pembayaran utang dapat terjadi karena adanya kesengajaan atau keterpaksaan. Adanya keadaan dimana PT tidak dapat memenuhi kewajiban melakukan pembayaran (*insolvent*), kreditur atau perseroan dapat mengajukan permohonan pailit (Susilowati, 2011). Pengajuan permohonan pailit diajukan ke Pengadilan Niaga. Tujuan permohonan pailit adalah menyelesaikan pelunasan utang PT secara adil terhadap para kreditur PT.

Akibat hukum putusan pailit, perseroan sebagai debitur berada dalam kondisi tidak memiliki kewenangan untuk melakukan pengurusan aset perusahaan. Seluruh harta PT berstatus sita umum dibawah penguasaan kurator yang ditunjuk oleh Hakim Pengadilan Niaga (Suharyanto, 2013). Kurator yang ditunjuk memiliki tugas dan wewenang melakukan pengurusan dan pemberesan atas harta PT dibawah pengawasan hakim pengawas. Hasil penjualan aset PT oleh kurator digunakan untuk membayar seluruh utang debitur pailit (PT) secara proporsional dan sesuai dengan struktur kreditur (Irawan, 2007).

Berdasarkan Pasal 21 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 dengan perubahan terakhir Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) yang menyatakan bahwa negara memiliki hak mendahului untuk utang pajak atas barang-barang milik penanggung pajak. Pada pelaksanaannya, proses kepailitan tidak lepas dengan hubungan hukum dengan berbagai pihak yang menjadi kreditur PT pailit. Setiap kreditur memiliki dasar hukum kuat untuk didahulukan (*lex specialis*) dalam proses pailit. Peraturan dalam proses kepailitan belum jelas mengatur posisi kreditur dalam proses pailit.

Berdasarkan adanya perbedaan peraturan perpajakan dan pengaplikasian hak mendahului utang pajak, penulis melakukan penelitian mengenai posisi utang pajak dalam proses pailit. Penelitian dilakukan karena hak mendahului dalam UU KUP seharusnya memberikan peranan penting dalam tindakan penagihan utang pajak dalam proses pailit. Namun pada pelaksanaan, utang pajak belum dapat didahulukan pelunasannya dalam proses pailit.

Penelitian dilakukan terhadap tindakan penagihan wajib pajak badan PT dalam proses pailit di KPP Wajib Pajak Besar Satu. KPP Wajib Pajak Besar Satu merupakan KPP satu-satunya di Indonesia yang melaksanakan administrasi dan pengawasan wajib pajak besar pilihan dari sektor pertambangan dan jasa penunjang pertambangan, perbankan, dan jasa keuangan. Mayoritas wajib pajak terdaftar merupakan wajib pajak badan dalam bentuk PT. Wajib pajak badan pilihan tidak menjamin pelaksanaan pembayaran pajak berjalan lancar. Berdasarkan data yang didapat dari KPP Wajib Pajak Besar Satu, terdapat tindakan penagihan terhadap wajib pajak badan PT dalam proses pailit selama 5 (lima) tahun terakhir. Utang pajak yang menjadi dasar penagihan rata-rata memiliki nominal yang cukup besar.

Tindakan penagihan KPP Wajib Pajak Besar Satu dilakukan sesuai dengan prosedur yang diatur dalam UU PPSP. Berdasarkan penuturan jurusita pajak KPP Wajib Pajak Besar Satu, pelaksanaan tindakan penagihan pajak yang dilakukan juga mengalami hambatan-hambatan yang terjadi. Guna menghadapi hambatan yang terjadi jurusita melakukan strategi untuk mengamankan penerimaan negara dengan tetap berdasarkan hukum yang berlaku.

Penelitian terdahulu yang sampai saat ini ditemukan penulis merupakan penelitian dengan metode tinjauan yuridis dan studi kasus. Penelitian tinjauan yuridis mengenai hak

mendahului dalam penagihan utang pajak pada kasus kepailitan (Fernandez, 2012). Sedangkan penelitian studi kasus mengenai tindakan penagihan utang pajak yang terhenti dengan penolakan permohonan kasasi yang diajukan Kantor Pelayanan Pajak oleh Mahkamah Agung (Teguh, 2016). Sampai saat ini, tidak banyak penelitian perihal proses tindakan penagihan pajak atas Wajib Pajak dari awal penagihan hingga selesai proses pailit.

Tujuan penelitian adalah mengetahui proses tindakan penagihan terhadap wajib pajak pailit, posisi utang pajak dalam proses pailit, kendala tindakan penagihan terhadap wajib pajak PT pailit, dan solusi mengatasi kendala tindakan penagihan terhadap wajib pajak PT pailit.

LANDASAN TEORI

Perseroan Terbatas

Perseroan Terbatas berasal dari dua kata yaitu perseroan yang berarti modal yang terbagi atas sero-sero dan kata terbatas yang berarti tanggung jawab pemegang saham sebatas nilai nominal atas saham yang dimiliki (Khairandy, 2009). Pengertian PT dalam undang-undang tertuang pada Pasal 1 ayat (2) Undang-Undang No.40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas (UU PT) yang memberikan pengertian:

“Perseroan Terbatas adalah badan hukum yang merupakan persekutuan modal, didirikan berdasarkan perjanjian melakukan kegiatan usaha dengan modal yang seluruhnya terbagi dalam saham dan memenuhi persyaratan yang ditetapkan undang-undang dan peraturan pelaksanaannya”

PT dapat dikatakan sebagai badan hukum tidak sebatas memenuhi persyaratan dalam UU PT, namun juga harus memenuhi persyaratan formil yaitu mendapat pengesahan dari Menteri Hukum dan HAM. Dampak sifat PT sebagai badan hukum adalah terdapat hak mendahului dari kreditur badan hukum atas harta kekayaan badan hukum pada saat pembubaran badan hukum. Hal ini menunjukkan bahwa harta kekayaan badan hukum tersebut tidak diambil secara sembarangan oleh pendiri perseroan dan/atau pemegang saham.

Utang Pajak

Pajak dari sudut hukum merupakan suatu perikatan yang timbul berdasarkan peraturan perundang-undangan. Perikatan tersebut menyebabkan timbulnya kewajiban warga negara membayar bagian dari penghasilannya berdasarkan perhitungan tertentu kepada negara. Atas kewajiban tersebut, negara memiliki hak untuk memaksa wajib pajak memenuhi kewajibannya. Pajak yang telah dibayarkan digunakan untuk penyelenggaraan pemerintah. Pajak yang dipungut sudah seharusnya berdasarkan undang-undang sehingga menjamin adanya kepastian hukum bagi fiskus maupun wajib pajak (Soemitro, 2004).

Berdasarkan Pasal 1 angka 8 Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa, utang pajak adalah pajak yang masih harus dibayar termasuk sanksi administrasi berupa bunga, denda, atau kenaikan yang tercantum dalam surat ketetapan pajak atau surat sejenisnya berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan. Jangka waktu pemenuhan kewajiban adalah 1 (satu) bulan sejak diterbitkan surat ketetapan pajak atau surat sejenis. Bila melewati jatuh tempo, maka negara diwakilkan jurusita dapat melaksanakan penagihan aktif untuk memaksa wajib pajak melunasi utang pajak.

Dalam Pasal 1 ayat (6) UUK-PKPU, kewajiban usaha perseroan pailit dibagi menjadi dua yaitu kewajiban yang timbul akibat perjanjian atau dari perikatan berdasarkan undang-undang. Berdasarkan pengertian tersebut, utang pajak merupakan utang yang timbul karena perikatan undang-undang berbeda dengan utang niaga yang timbul akibat perjanjian perseroan dengan pihak lain. Perbedaan terjadi juga dalam penagihan utang niaga dilakukan berdasarkan hukum perdata, sedangkan utang pajak berdasarkan hukum publik (undang-undang perpajakan). Perbedaan lain terletak dalam pelunasan utang dimana utang niaga harus dilunasi

pihak perseroan, sedangkan utang pajak harus dilunasi oleh wajib pajak atau penanggung pajak perseroan.

Kepailitan Perseroan Terbatas

Menurut Bakti Siahaan (2008) pinjaman pada dasarnya merupakan hal yang wajar digunakan perseroan dalam mengembangkan usahanya, dengan syarat PT dapat membayar kembali pinjaman tepat pada waktunya. Berjalannya waktu jika perseroan terus mengalami kerugian hingga mengalami keadaan *insolvent*, maka pengelola PT dapat dianggap mengalami kelalaian. Terdapat dua faktor kelalaian perseroan yaitu faktor kesengajaan atau disebabkan keterpaksaan perseroan dalam mengelola keuangannya (Asikin,2001).

Dalam keadaan PT mengalami *insolvent*, para kreditur atau perseroan sendiri dapat mengajukan permohonan pailit atas perseroan. Syarat agar debitur dapat dinyatakan pailit tertuang pada Pasal 2 ayat (1) UUK-PKPU, yaitu:

- a. Debitur mempunyai dua atau lebih kreditur;
- b. Debitur tidak membayar lunas sedikitnya satu utang yang telah jatuh waktu dan dapat ditagih.

Pengertian kepailitan yang tertuang pada Pasal 1 angka 1 UUK-PKPU, memiliki pengertian pailit sebagai sita umum atas semua kekayaan debitur pailit yang pengurusan dan/atau pemberesannya dilakukan oleh kurator dibawah pengawasan Hakim Pengawas. Tujuan proses pailit yang dilakukan oleh Hakim Pengawas dan kurator selaku lembaga kepailitan, berguna untuk menjamin adanya keadilan bagi kreditur maupun debitur. Jaminan bahwa proses pailit debitur tidak akan berbuat curang dan bertanggung jawab atas semua utang-utangnya. Pada sisi kreditur diberikan perlindungan atas hak yang harus didapat (Sastrawidjaja, 2006).

METODE

Pada penelitian ini, penulis menggunakan metode kualitatif. Pemilihan metode ini dilakukan untuk mendeskripsikan realitas tindakan penagihan terhadap wajib pajak badan PT pailit dan membandingkannya dengan peraturan perundang-undangan terkait. Penulis mengumpulkan data dan informasi melalui sumber tertulis dengan cara membaca dan mempelajari buku literatur terkait proses kepailitan. Selain buku penulis juga membaca dan mempelajari jurnal ilmiah maupun karya tulis ilmiah dengan menggunakan metode penelitian studi kasus dan norma yudisial. Penulis mengajukan permintaan data secara langsung ke KPP Wajib Pajak Besar Satu berkaitan dengan topik yang diangkat. Pengumpulan data dan informasi dalam metode ini dilakukan dengan cara wawancara dan observasi. Penulis melakukan wawancara langsung dengan narasumber yaitu Jurusita Pajak KPP Wajib Pajak Besar Satu berkaitan tindakan penagihan pajak atas wajib pajak badan PT pailit. Penulis mengumpulkan, mempelajari, dan mengolah data-data yang diperoleh serta memahami dokumen-dokumen dari hasil penelitian.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Proses Tindakan Penagihan Wajib Pajak Badan Pailit

Tindakan Penagihan Pajak sebelum wajib pajak badan dalam proses dilakukan dengan menggunakan prosedur sesuai UU PPSP. Berdasarkan wawancara yang dilakukan bersama narasumber, dalam proses tindakan penagihan terdapat beberapa kasus dimana wajib pajak mengalami kepailitan. Proses pailit yang berjalan tidak menghentikan tindakan penagihan pajak, melainkan tindakan penagihan tetap berjalan dengan penyesuaian mengikuti proses kepailitan yang berlangsung.

Pemberitahuan wajib pajak pailit sangat penting karena terdapat jangka waktu verifikasi utang pajak yang akan dimasukan kurator dalam boedel pailit. Pemberitahuan disampaikan oleh

kurator yang dipilih Hakim Pengawas selaku penanggung jawab perusahaan pailit melalui surat ke KPP (Kantor Pelayanan Pajak) wajib pajak terdaftar, dan/ atau media massa skala nasional seperti surat kabar. Dalam hal wajib pajak badan yang pengurusnya juga dinyatakan pailit maka kurator akan membuat surat tembusan kepada KPP dimana pengurus terdaftar sebagai wajib pajak.

Pemberitahuan pailit yang dilakukan kurator biasanya disertakan permohonan daftar utang wajib pajak. Berdasarkan surat permohonan daftar utang tersebut, jurusita pajak akan melakukan konfirmasi utang pajak dalam SIDJP (Sistem Informasi Direktorat Jenderal Pajak) terkait ketetapan-ketetapan utang pajak wajib pajak pailit. Daftar utang pajak yang telah terkonfirmasi kemudian diserahkan kepada kurator.

Setelah kurator selesai mendata seluruh aset wajib pajak badan dan seluruh utang dari para kreditur, maka setiap kreditur akan dipanggil melakukan rapat verifikasi. Dalam hal kurator telah melakukan perhitungan pembagian aset pajak kepada setiap kreditur maka akan diberitahukan kepada setiap kreditur. Para kreditur yang merasa keberatan atas pembagian kurator dapat mengajukan keberatan ke pengadilan niaga, kemudian jika saat keberatan masih terdapat ketidakpuasan dapat mengajukan kasasi ke Mahkamah Agung, kemudian tindakan hukum terakhir merupakan peninjauan kembali. Selama proses berlangsung, kurator tidak dapat melakukan pembagian maupun mencabut pailit atas debitur pailit.

Posisi Pajak dalam Proses Pailit

Berdasarkan penjelasan Pasal 21 UU KUP menerangkan negara sebagai kreditur preferen memiliki hak mendahului atas aset penanggung pajak dalam proses pailit. Dalam wawancara yang dilakukan penulis, terdapat fakta bahwa penjelasan negara sebagai kreditur preferen memberikan hambatan tersendiri posisi utang pajak dalam proses pailit. Pelaksanaan hak mendahului pada proses pailit pada kenyataannya tidak memberikan dampak untuk didahulukan dalam proses pailit.

Hambatan yang terjadi mengenai posisi utang pajak dalam proses pailit. Dalam proses pailit bersinggungan dengan kepentingan banyak pihak kreditur yang memiliki kekuatan hukum kuat untuk didahulukan (*lex specialis*). Tidak adanya dasar hukum yang mengatur posisi kreditur dalam proses pailit memberikan dampak pada posisi utang pajak yang tidak dapat didahulukan.

Selain melunasi utang terhadap kreditur pailit, terdapat biaya kepailitan dan pemberesan harta pailit kepada kurator. Berdasarkan Pasal 18 UUK-PKPU biaya dan imbalan jasa kurator (biaya pailit) mendapat hak mendahului atas semua utang yang tidak dijamin dengan agunan. Biaya pailit terjadi akibat adanya pemberesan tagihan pailit yang dilakukan oleh kurator yang dibayar melalui aset pailit. Pertimbangan tersebut membuat pailit didahulukan sebagai jaminan untuk kurator menyelesaikan pemberesan tagihan pailit. Penetapan biaya pailit tidak dapat diajukan upaya hukum. Perhitungan biaya pailit dilakukan dengan persentase pada setiap harta pailit kecuali harta agunan. Biaya pailit menjadi utang pailit yang harus dikeluarkan dari harta pailit.

Berdasarkan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 67/PUU-XI/2013 yang mengubah Pasal 95 ayat (4) Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan, ditegaskan bahwa pembayaran upah pekerja/buruh didahulukan atas semua jenis kreditur. Termasuk atas tagihan kreditur separatis, tagihan hak negara, kantor lelang, dan badan umum yang dibentuk pemerintah, sedangkan pembayaran hak-hak pekerja/buruh lainnya didahulukan atas semua tagihan termasuk tagihan hak negara, kantor lelang, dan badan hukum yang dibentuk pemerintah, kecuali tagihan dari kreditur separatis. Dalam proses pailit upah pekerja/buruh akan didahulukan dalam prioritas pelunasan utang pajak oleh kurator.

Berdasarkan Pasal 1134 KUH Perdata hak istimewa merupakan suatu hak yang diberikan oleh undang-undang kepada seorang kreditur yang menyebabkan ia berkedudukan lebih tinggi daripada yang lainnya, semata-mata berdasarkan sifat piutang gadai dan hipotik lebih tinggi daripada hak istimewa, kecuali dalam hal undang-undang dengan tegas menyatakan kebalikannya.

Dalam Pasal 21 UU KUP walaupun ada penjelasan hak istimewa sebagai kreditur preferen, namun tidak ada penegasan atas utang apa pajak mendapat hak istimewa. Hal ini menyebabkan utang pajak yang memiliki posisi sebagai kreditur preferen dalam proses pailit pelunasannya di bawah kreditur separatis. Berdasarkan pembahasan yang telah dilakukan, diketahui posisi pelunasan utang dalam proses pailit sebagai berikut (1) Biaya dan imbalan jasa curator; (2) Upah pekerja atau buruh; (3) Kreditur separatis; (4) Kreditur Preferen (Pajak); dan (5) Kreditur Konkuren.

Kendala Penagihan Wajib Pajak Pailit

Dalam melaksanakan tindakan penagihan wajib pajak badan dalam proses pailit terdapat beberapa kendala yang dihadapi jurusita pajak KPP Wajib Pajak Besar Satu, antara lain yaitu:

- Kesulitan berkomunikasi dengan penanggung pajak
Kesulitan berkomunikasi terjadi ketika Penanggung Pajak atas wajib pajak badan pailit tidak dapat ditemui atau tidak diketahui keberadaannya. Dalih sedang dalam proses pailit menjadi alasan untuk menghindari tanggung jawab. Terutama bila pemilik merupakan Warga Negara Asing yang membuat terbatasnya komunikasi.
- Daluwarsa penagihan wajib pajak
Durasi proses pailit yang berjalan lama dan tidak terdapat kepastian penyelesaian pailit berbanding terbalik dengan jangka waktu penagihan yang sudah pasti yaitu 5 (lima) tahun. Hal ini membuat jurusita harus merancang strategi memaksimalkan tindakan penagihan sebelum daluwarsa penagihan.
- Pembatasan ruang gerak tindakan penagihan
Dimulainya proses pailit memang tindakan penagihan dapat dilaksanakan, namun proses tersebut juga membatasi gerak tindakan penagihan. Beberapa tindakan penagihan yang tidak terlaksana adalah penyitaan aset wajib pajak dan pemblokiran. Hal ini dikarenakan aset dalam status sita dan dikelola oleh kurator.
- Pandemi
Pada masa pandemi Covid-19 juga memberi dampak kepada proses penagihan. Pandemi secara tidak langsung memperlama proses penagihan karena tidak dapat berkoordinasi langsung. Termasuk dalam tidak menentunya jangka waktu pailit karena kurator harus mendata seluruh aset dan utang wajib pajak, juga kesulitan dalam menjual aset perusahaan karena daya beli masyarakat yang sedang turun pada masa pandemi.
- Kompleksitas peraturan
Alat utama penagihan dalam mengamankan penerimaan negara adalah peraturan. Adanya peraturan yang bias dan memberikan banyak persepsi tentu akan menyulitkan posisi jurusita pajak dalam mempertahankan penerimaan negara. Terlebih proses pailit merupakan proses yang bersinggungan dengan banyak peraturan perundang-undangan lain, dimana peraturan tersebut digunakan setiap pihak mempertahankan kepentingannya dalam menerima pembayaran utang.
- Masih terdapat utang pajak
Proses pailit tidak serta merta akan melunasi utang pajak. Dalam pembagiannya aset perusahaan pailit yang telah terjual akan dilakukan proporsi pembagian oleh kurator.

Bila aset perusahaan lebih kecil dari utang perusahaan, kemungkinan besar utang pajak tidak dapat lunas seluruhnya.

- Utang pajak sementara

Saat terjadi keberatan dilakukan oleh wajib pajak sebelum pailit, atas utang pajak tidak dapat sepenuhnya dimasukkan dalam boedel pailit. Utang pajak yang belum dapat dimasukkan dalam boedel pailit menjadi utang sementara. Harus terjadi keputusan yang inkrah atas utang pajak untuk dimasukkan kedalam boedel pailit sehingga harus menunggu selesainya proses keberatan yang sedang berlangsung dan terbit keputusan yang inkrah atas utang pajak.

Solusi yang telah diterapkan dalam menghadapi hambatan tindakan penagihan terhadap wajib pajak badan pailit

Dalam menghimpun informasi, terdapat beberapa langkah strategis yang dapat diambil dalam melakukan tindakan penagihan terhadap wajib pajak pailit sebagai berikut:

a. Kendala Daluwarsa Tindakan Penagihan

Pada saat jurusita pajak mendapat informasi wajib pajak pailit maka lebih baik mengukur sisa daluwarsa penagihan wajib pajak dan menelusuri kembali tindakan penagihan sebelum wajib pajak dalam proses pailit. Bila belum dilakukan penerbitan Surat Paksa maka lebih baik menunda penerbitan Surat Paksa. Namun jika ternyata telah diterbitkan Surat Paksa tindakan yang dapat dilakukan adalah melakukan tindakan persuasif kepada wajib pajak untuk mendapatkan pengakuan utang pajak dari wajib pajak baik langsung maupun tidak langsung. Pengakuan utang pajak hanya dapat dilakukan bila wajib pajak kooperatif dan dapat ditemukan. Tindakan ini berdasarkan Pasal 22 ayat (2) UU KUP, dimana penerbitan Surat Paksa dan pengakuan utang pajak dari wajib pajak dapat menyebabkan tertangguhnya daluwarsa penagihan pajak.

b. Terdapat sisa utang pajak tidak dapat ditagih setelah proses pailit

Hambatan lain saat terdapat sisa utang pajak tidak dapat ditagih setelah proses pailit. Sering terjadi mengingat posisi utang pajak sering berada di belakang hak buruh dan kreditur separatis. Berdasarkan Pasal 32 ayat (2) UU KUP solusi hambatan ini dengan melakukan tindakan penagihan diteruskan ke penanggung pajak. Pada saat wajib pajak dalam proses pailit memang tanggung jawab akan beralih kepada kurator sebagai debitur pailit. Namun saat pembagian utang debitur pailit telah selesai kemudian kepailitan wajib pajak dicabut maka penanggung pajak kembali ke wakil wajib pajak badan sebelum terjadinya pailit. Suatu perusahaan dinyatakan pailit tidak menjadikan perusahaan tersebut bubar dan utang pajak hilang. Kepengurusan bubar ketika setelah pailit perusahaan melakukan likuidasi dan pembubaran.

Sebagaimana pengertian PT bahwa harta terpisah dari penanggung pajaknya, sehingga dapat diketahui bahwa harta penanggung pajak saat pailit tidak termasuk harta yang dilakukan sita umum oleh kurator. Atas dasar tersebut tindakan penagihan wajib pajak badan pailit dapat beralih kepada tindakan penagihan kepada penanggung pajak dengan perkiraan penanggung pajak wajib pajak badan pailit masih memiliki harta untuk melunasi utang pajak. Berdasarkan penilaian atas fakta dan hukum yang dilakukan selama proses Uji Materiil Pasal 2 ayat (6) dan Pasal 32 ayat (2) UU KUP, Mahkamah Konstitusi memutuskan menolak pemohon untuk seluruhnya. Putusan ini tertuang dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 41/PUU-XVIII/2020. Atas putusan tersebut, semakin menguatkan tindakan penagihan pajak dalam mengatasi kendala posisi utang pajak yang tidak menentu pada proses pailit. Pada masa yang akan datang, tindakan penagihan pajak tetap dapat berjalan dengan kepastian hukum untuk menagih penanggung pajak. Hal ini berdampak pada pengamanan penerimaan negara.

PENUTUP

Tindakan penagihan aktif terhadap wajib pajak badan PT dalam proses pailit tidak dapat dilakukan sebagai bentuk menghormati proses hukum pailit. Pelunasan utang pajak dilakukan oleh kurator. Setelah proses pailit selesai dan terdapat sisa utang pajak, tindakan penagihan dapat diteruskan kepada penanggung pajak.

Berdasarkan pembahasan yang dilakukan dapat disimpulkan posisi kreditur dalam proses pailit yang pertama merupakan biaya dan imbalan jasa kurator (Pasal 18 UUK-PKPU), kedua upah pekerja atau buruh (Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 67/PUU-XI/2013), ketiga kreditur separatis (Pasal 1134 KUH Perdata), keempat utang pajak sebagai kreditur preferen (Pasal 21 UU KUP), dan yang kelima adalah kreditur konkuren.

Jurusita KPP Wajib Pajak Besar Satu dalam melaksanakan tindakan penagihan terhadap wajib pajak dalam proses pailit mengalami kendala-kendala yang dihadapi, antara lain penanggung pajak wajib pajak PT sulit ditemui, daluwarsa tindakan penagihan, pembatasan ruang gerak tindakan penagihan, pandemic, kompleksitas peraturan, terdapat sisa utang pajak setelah proses selesai, dan utang pajak sementara.

Beberapa kendala tindakan penagihan terhadap wajib pajak badan pailit yang dapat diatasi dengan langkah strategis. Kendala pertama merupakan kendala daluwarsa tindakan penagihan yang dapat diatasi dengan pengaturan penerbitan Surat Paksa atau pendekatan secara persuasif dengan penanggung pajak. Kemudian kendala utang pajak yang masih tersisa setelah proses pailit selesai yang dapat dilakukan tindakan penagihan terhadap penanggung pajak wajib pajak badan.

DAFTAR PUSTAKA

- Asikin, Zainal. (2001). *Hukum Kepailitan & Penundaan Pembayaran di Indonesia*. Jakarta: Rajawali Press.
- Fernandez. (2012). *Tinjauan Yuridis Hak Mendahulu Pelunasan Utang Pajak Atas Harta Pailit dan Penyelesaian Utang Pajak Dalam Kepailitan*. Skripsi Universitas Indonesia.
- Irawan, Bagus. (2007). *Aspek-Aspek Hukum Kepailitan; Perusahaan; dan Asuransi*. Bandung: PT. Alumni.
- Khairandy, Ridwan. (2009). *Perseroan Terbatas, Doktrin, Peraturan Perundang-undangan dan Yurisprudensi*. Yogyakarta: Kreasi Total Media.
- Sastrawidjaja, Man S. (2006). *Hukum Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang*. Bandung: PT. Alumni.
- Siahaan, Bakti. (2008). *Akibat Hukum Pernyataan Kepailitan Perseroan Terbatas*. Jurnal Universitas Syiah Kuala, Banda Aceh.
- Siburian, Ruth Yohana. Susilowati, Ety. dan Ispriyarso, Budi. (2017). *Tanggung Jawab Kurator Terhadap Pemenuhan Hak Negara Atas Utang Pajak Perseroan Terbatas Pada Kepailitan*. *Diponegoro Law Journal*, 6 (1), 2-6.
- Suharyanto, Anton. (2013). *Implementasi Undang-Undang Kepailitan dan Implikasinya terhadap Piutang Negara*. Jakarta: BPPK Departemen Keuangan.
- Susilowati, Ety. (2011). *Hukum Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Soemitro, Rochmat. (1990). *Asas dan Dasar Perpajakan*. Bandung: PT. Eresco.

- Teguh, Rahmad. (2016). Kewajiban Perseroan Terbatas yang Dinyatakan Pailit Terhadap Utang Pajak yang Belum Dibayar (Studi Kasus Putusan Mahkamah Agung No. 406/K/Pdt.Sus-Pailit/2015). Skripsi Universitas Narotama Surabaya.
- Kitab Undang-Undang Hukum Perdata [*Burgerlijk Wetboek*], diterjemahkan oleh R. Subekti, R Tjitrosudibio. Jakarta: Balai Pustaka, 2014.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 189/PMK.03/2020 tentang *Tata Cara Pelaksanaan Penagihan Pajak atas Jumlah Pajak yang Masih Harus Dibayar*. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 41/PUU-XVIII/2020 perihal Pengujian Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana diubah dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang *Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan terhadap Undang-undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945*.
- Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor 07/PJ/2020 tentang *Kebijakan Pengawasan dan Pemeriksaan Wajib Pajak Dalam Rangka Perluasan Basis Pajak*. Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 19 tahun 2000 perubahan atas Undang-Undang 19 tahun 1997 tentang *Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 19 tahun 1997 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa*. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang *Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 37 Tahun 2004 tentang *Kepailitan dan Penundaan Kewajiban Pembayaran Utang*. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 40 Tahun 2007 tentang *Perseroan Terbatas*. Jakarta: Sekretariat Negara.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 13 Tahun 2003 tentang *Ketenagakerjaan*. Jakarta: Sekretariat Negara.

PENERAPAN PENGEMBALIAN PENDAHULUAN KELEBIHAN PEMBAYARAN PAJAK PERTAMBAHAN NILAI DAN KAITANNYA DENGAN KEPATUHAN DAN PENERIMAAN PAJAK KPP PRATAMA BANGKINANG

Dana Ulfi Mahfuza* ¹⁾; Andri Marfiana ²⁾

¹⁾ *danaulfimhfz@gmail.com, Politeknik Keuangan Negara STAN*

²⁾ *andri.marfiana@pknstan.ac.id, Politeknik Keuangan Negara STAN*

Abstract

The preliminary refund policy on overpayment of taxes that is not implemented by the provisions can harm the State and the Taxpayer. This study was conducted to determine the application of the prepayment of excess payment of Value Added Tax (VAT) and the effect it has on compliance and tax revenue of KPP Pratama Bangkinang. The method used is a mixed method that combines quantitative methods and qualitative methods with a descriptive approach. The results showed that the implementation of the preliminary refund carried out at the KPP Pratama Bangkinang was by the stipulated provisions. Although the prepayment of excess tax payments reduced the state treasury, this policy did not significantly affect the achievement of the tax revenue target. In addition, the implementation of this policy also encourages taxpayers' awareness to comply with their tax obligations.

Keywords : Value Added Tax, Tax Overpayment, Preliminary Return, Compliance, Tax Receipt

Abstrak

Kebijakan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak yang tidak diterapkan sesuai dengan ketentuan dapat merugikan Negara maupun Wajib Pajak. Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui penerapan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan pengaruh yang diberikan terhadap kepatuhan dan penerimaan pajak KPP Pratama Bangkinang. Metode yang digunakan adalah metode campuran yaitu menggabungkan metode kuantitatif dan metode kualitatif dengan pendekatan deskriptif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan pengembalian pendahuluan yang dilakukan di KPP Pratama Bangkinang telah sesuai dengan ketentuan yang ditetapkan. Walaupun pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak mengurangi kas negara, kebijakan ini tidak memengaruhi pencapaian target penerimaan pajak secara signifikan. Selain itu, penerapan kebijakan ini juga mendorong kesadaran Wajib Pajak untuk patuh menjalankan kewajiban perpajakannya.

Kata kunci : Pajak Pertambahan Nilai, Kelebihan Pembayaran Pajak, Pengembalian Pendahuluan, Kepatuhan, Penerimaan Pajak

PENDAHULUAN

Pemerintah setiap tahunnya menetapkan target penerimaan pajak yang disampaikan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Sebagai negara berkembang, Indonesia membutuhkan biaya yang besar untuk melaksanakan pembangunan. Hal ini memicu penetapan target penerimaan yang terus meningkat untuk mengoptimalkan pendapatan negara. Permasalahan yang terjadi adalah tidak tercapainya target penerimaan yang diakibatkan adanya perubahan target sebagaimana ditunjukkan dalam Tabel 1 di bawah ini.

Tabel 1 – Realisasi Penerimaan Pajak Tahun 2015-2019

Tahun	Target	Realisasi	Persentase Pencapaian Target
2015	Rp 1.489.255.488.129.000	Rp 1.240.418.857.626.370	83.29%
2016	Rp 1.539.166.244.581.000	Rp 1.284.970.139.927.480	83.48%
2017	Rp 1.472.709.861.675.000	Rp 1.343.529.843.798.510	91.23%
2018	Rp 1.618.095.493.162.000	Rp 1.518.789.777.151.030	93.86%
2019	Rp 1.786.378.650.376.000	Rp 1.546.141.893.392.190	86.55%

Sumber : Laporan Keuangan Pemerintah Pusat

Salah satu sumber penerimaan pajak pusat adalah Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja menerangkan bahwa PPN dikenakan terhadap Pengusaha Kena Pajak (PKP) yang melakukan penyerahan dan/atau ekspor Barang Kena Pajak (BKP), Jasa Kena Pajak (JKP), maupun Barang Kena Pajak Tidak Berwujud (BKPTB). Selain itu, PPN juga dikenakan terhadap siapapun yang melakukan impor BKP serta pemanfaatan JKP dan BKPTB dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean. Dalam transaksi yang mengandung PPN terdapat istilah pajak masukan dan pajak keluaran. Kedua hal tersebut diperhitungkan untuk mencari jumlah pajak terutang dengan mengkreditkan pajak masukan terhadap pajak keluaran.

Pengkreditan pajak masukan terhadap pajak keluaran tidak selalu menimbulkan kurangnya pembayaran PPN. Kadangkala pengkreditan tersebut menyebabkan kelebihan pembayaran pajak akibat jumlah pajak masukan yang lebih besar dibandingkan dengan jumlah pajak keluaran. Kelebihan pembayaran pajak tersebut dapat diminta kembali (restitusi) oleh Wajib Pajak kepada Direktorat Jenderal Pajak melalui Kantor Pelayanan Pajak (KPP) jika telah memenuhi syarat dan ketentuan yang telah ditetapkan.

Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja menjelaskan bahwa terdapat dua mekanisme penyelesaian restitusi yaitu mekanisme umum dan mekanisme khusus. Mekanisme umum yang diatur dalam Pasal 17B, menerangkan penyelesaian restitusi dilakukan melalui proses pemeriksaan. Sedangkan mekanisme khusus, disebut juga dengan pengembalian pendahuluan, yang diatur dalam pasal 17C dan 17D, menjelaskan penyelesaian restitusi dilakukan melalui proses penelitian. Pengembalian pendahuluan berlaku bagi wajib pajak dengan kriteria tertentu, wajib pajak yang memenuhi persyaratan tertentu, dan Pengusaha Kena Pajak (PKP) berisiko rendah.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 39/PMK.03/2018 tentang Tata Cara Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak menyebutkan bahwa jangka waktu penyelesaian pengembalian pendahuluan PPN adalah paling lama 1 (satu) bulan. Jangka waktu penyelesaian ini lebih singkat dibandingkan dengan restitusi menggunakan mekanisme umum yaitu paling lama 12 (dua belas) bulan. Tujuan dari kebijakan ini antara lain sebagai bentuk pelayanan untuk memperbaiki likuiditas Wajib Pajak, terutama bagi para eksportir yang diharapkan mampu memacu kegiatan ekspor. Pembebasan pungutan PPN (0%) terhadap ekspor menimbulkan potensi besar terhadap kelebihan pembayaran pajak yang dapat diminta kembali oleh Wajib Pajak (Pamungkas, 2019). Pemberian fasilitas ini seharusnya menjadi motivasi bagi Wajib Pajak untuk menjadi Wajib Pajak patuh.

Ada beberapa penelitian yang menganalisis pengaruh restitusi terhadap penerimaan. Antara lain penelitian yang dilakukan di KPP Pratama Manado, disebutkan bahwa restitusi PPN mempengaruhi penerimaan pajak yang mengakibatkan penerimaan pajak berkurang karena adanya penyaluran dana kepada Wajib Pajak (Supit dkk, 2014). Namun, hal ini berbanding terbalik dengan penelitian yang ada pada KPP Pratama Jakarta Penjaringan, bahwa restitusi PPN tidak memengaruhi penerimaan pajak (Riftiasari, 2019).

Kedua penelitian terdahulu yang memiliki hasil saling bertolak belakang tersebut dipengaruhi oleh perbedaan karakteristik wajib pajak yang dimiliki oleh masing-masing KPP. Selain itu, penelitian-penelitian tersebut meneliti mengenai penyelesaian restitusi PPN secara keseluruhan baik melalui mekanisme umum maupun melalui mekanisme khusus. Begitu pula dengan penelitian lainnya, penulis tidak menemukan penelitian mengenai restitusi yang berfokus kepada mekanisme khusus atau pengembalian pendahuluan.

Uraian di atas membuat penulis tertarik untuk melakukan penelitian mengenai penerapan restitusi PPN atas pengembalian pendahuluan dan kaitannya terhadap penerimaan

pajak. Pengembalian pendahuluan bertujuan untuk memenuhi hak Wajib Pajak dan sebagai bentuk layanan untuk memperbaiki likuiditas wajib pajak. Walaupun penerimaan pajak memang merupakan hal yang krusial sebagai salah satu penyokong pembangunan negeri, bukan berarti pelayanan yang diberikan kepada Wajib Pajak dapat dikesampingkan.

Wajib Pajak dapat meminta kembali kelebihan pembayaran PPN melalui Kantor Pelayanan Pajak terdaftar. Salah satunya adalah KPP Pratama Bangkinang yang memberikan layanan pengembalian pendahuluan. Tujuan penelitian ini adalah mengetahui penerapan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran PPN, mengetahui kepatuhan penyampaian SPT Masa PPN dan SPT Tahunan oleh PKP yang mendapatkan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran PPN, dan mengetahui dan menganalisis pengaruh pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak terhadap penerimaan pajak di KPP Pratama Bangkinang.

KAJIAN PUSTAKA

Restitusi Pajak

Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja, disebut juga dengan UU PPN, mengatur pengenaan PPN menggunakan metode kredit pajak dengan melakukan pengkreditan Pajak Masukan terhadap Pajak Keluaran. Hal ini sebagai upaya penghindaran adanya pengenaan pajak berganda karena pemungutan PPN yang dilakukan pada setiap transaksi mulai dari produksi hingga distribusi (Mardiasmo, 2018).

Mekanisme pengkreditan Pajak Masukan terhadap pajak keluaran menyebabkan adanya selisih. Selisih ini berasal dari pembayaran antara jumlah PPN yang dipungut dengan yang dibayarkan oleh Wajib Pajak yang merupakan PKP. Atas selisih yang menyebabkan adanya kekurangan pembayaran PPN, Wajib Pajak wajib melunasi kekurangan pembayaran tersebut, sedangkan atas selisih yang menyebabkan adanya kelebihan pembayaran PPN, Wajib Pajak dapat mengkompensasikan kelebihan pembayaran tersebut ke masa pajak berikutnya atau meminta kelebihan yang dikenal dengan sebutan restitusi (Octavia dkk, 2015). Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan perubahannya, disebut juga dengan UU KUP, mendefinisikan restitusi pajak sebagai hak wajib pajak untuk meminta kembali besaran kelebihan pembayaran pajak akibat pajak masukan yang dapat dikreditkan lebih besar dibandingkan dengan pajak keluaran.

Faktor-faktor Terjadinya Kelebihan Pembayaran Pajak

Darussalam dkk (2018) mengelompokkan penyebab terjadinya kelebihan pembayaran pajak menjadi 3 bagian yang mengacu pada ketentuan perundang-undangan.

1. Berdasarkan pasal 9 ayat (4a) UU PPN, besaran pajak keluaran yang lebih kecil dibandingkan dengan pajak masukan yang disebabkan oleh keadaan berikut:
 - a. PKP melakukan kegiatan ekspor,
 - b. PKP melakukan penyerahan BKP atau JKP kepada pemungut PPN,
 - c. PKP melakukan penyerahan BKP atau JKP yang mendapatkan fasilitas PPN tidak dipungut,
 - d. pembelian BKP berupa barang modal saat Pengusaha Kena Pajak belum mulai beroperasi sehingga belum terdapat kegiatan penyerahan yang terutang PPN, dan
 - e. keadaan lain yang menyebabkan jumlah pajak keluaran lebih kecil dibandingkan dengan pajak masukan dalam suatu masa pajak.
2. Berdasarkan pasal 17 ayat (2) UU KUP, pemungutan yang tidak benar mengakibatkan:
 - a. PPN yang dipungut lebih besar dari yang seharusnya terutang, misalnya dikarenakan kesalahan perhitungan atau penetapan DPP PPN; atau

- b. pemungutan PPN yang seharusnya tidak dipungut, misal pada BKP/JKP yang mendapatkan fasilitas tidak dipungut.
3. Berdasarkan pasal 16e UU PPN, pembelian barang di dalam daerah pabean oleh orang pribadi yang bukan merupakan subjek pajak dalam negeri dan dikonsumsi di luar daerah pabean.

Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak

Pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak diselesaikan dalam jangka waktu yang lebih singkat dibandingkan dengan mekanisme umum yang dilakukan melalui pemeriksaan selama 12 bulan (Darussalam dkk, 2018). Kegiatan pemeriksaan ini dianggap menyita waktu bagi pemeriksa dan juga Wajib Pajak, sedangkan keputusan pemberian restitusi diharapkan dilakukan dengan cepat dan tepat waktu karena hal ini memengaruhi *cash flow* PKP. Dengan mempertimbangkan hal tersebut, dibuatlah kebijakan pemberian pengembalian pendahuluan yang diselesaikan melalui penelitian selama 1 (satu) bulan. Kebijakan ini merupakan upaya yang diberikan Direktorat Jenderal Pajak dalam rangka melayani Wajib Pajak sebagai pemenuhan hak Wajib Pajak. Adanya kebijakan ini diharapkan Wajib Pajak dapat meningkatkan kepatuhan dalam menjalankan kewajiban perpajakannya (Silvia dkk, 2014).

Pengembalian pendahuluan diberikan apabila seluruh ketentuan dan persyaratan telah terpenuhi, baik secara formal maupun material. Apabila disetujui, Direktorat Jenderal Pajak akan menerbitkan Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak (SKPPKP) untuk Wajib Pajak. Pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak ini diperuntukkan bagi wajib pajak dengan kriteria tertentu, persyaratan tertentu, dan PKP berisiko rendah (Darussalam dkk, 2018).

Kepatuhan Wajib Pajak

Kepatuhan pajak merupakan pemahaman ketentuan peraturan perpajakan oleh Wajib Pajak ketika mengisi formulir pajak dengan lengkap, benar, dan jelas, menghitung pajak terutang dengan benar, serta membayar dan melaporkan pajak tepat waktu. Kepatuhan Wajib Pajak dapat dipengaruhi oleh faktor internal dan faktor eksternal. Faktor internal berkaitan dengan karakteristik Wajib Pajak yang memicu kepatuhan menjalankan kewajiban perpajakan. Sedangkan faktor eksternal berasal dari lingkungan Wajib Pajak (Cindy & Yenni, 2013).

Penerimaan Pajak

Pemerintah terus mengupayakan penerimaan negara dengan melakukan perluasan sumber penerimaan di berbagai sektor (Christopher & Rondonuwu, 2016). Salah satunya penerimaan yang memiliki potensi besar adalah pajak. Pajak mendukung kinerja pemerintah dalam pembangunan negara sehingga tujuan pemerintah dapat tercapai (Suharyono, 2019). Undang-Undang Pasal 1 angka 3 Nomor 4 Tahun 2012 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 22 Tahun 2011 Tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun Anggaran 2012 mendefinisikan penerimaan pajak sebagai penerimaan negara yang bersumber dari pajak dalam negeri dan pajak perdagangan internasional.

Direktorat Jenderal Pajak memiliki tugas utama untuk menghimpun penerimaan negara. Di sisi lain, para petugas pajak juga memiliki kewajiban untuk memberikan pelayanan kepada Wajib Pajak. Kebijakan restitusi ini merupakan salah satu bentuk pelayanan yang diberikan kepada Wajib Pajak. Namun, hal ini menjadi dilema karena restitusi dianggap sebagai pengeluaran dana pada kas negara yang dapat memberikan potensi kerugian (Yanis, 2011, sebagaimana dikutip dalam Silvia dkk, 2014).

Penelitian Terdahulu

Supit *et al.* (2014) mengungkapkan bahwa restitusi memberikan pengaruh negatif terhadap penerimaan Pajak Pertambahan Nilai. Hal ini mengakibatkan dana pajak berkurang karena adanya pengembalian dana ke Wajib pajak. Penelitian ini berfokus pada pengaruh restitusi yang terjadi terhadap penerimaan Pajak Pertambahan Nilai. Perbedaan dengan penelitian ini adalah penulis berfokus pada restitusi dengan mekanisme pengembalian pendahuluan dan pengaruhnya terhadap penerimaan pajak yang ada pada Kantor Pelayanan Pajak. Jusmani & Qurniawan (2016) dengan penelitian menjelaskan mengenai persentase Pengusaha Kena Pajak yang mengajukan restitusi dan hal-hal yang menyebabkan restitusi. Perbedaan dengan yang diteliti adalah penulis mengungkapkan kepatuhan pelaporan SPT Masa PPN oleh Pengusaha Kena Pajak yang diberikan restitusi dengan mekanisme pengembalian pendahuluan.

Nuraisyah (2019) penelitiannya berfokus pada implementasi pemberian pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak di KPP Pratama Malang Utara. Perbedaan dengan yang dilakukan oleh penulis adalah berfokus pada efektivitas penerapan pengembalian pendahuluan yang terjadi di KPP Pratama Bangkinang. Rifiyasari (2019) dalam penelitiannya mengungkapkan bahwa restitusi tidak mempengaruhi penerimaan Pajak Pertambahan Nilai. Selain itu penelitian tersebut juga mengungkapkan prosedur restitusi berdasarkan (*Standard Operating Procedures*) yang berlaku. Perbedaan dengan yang diteliti adalah penulis berfokus pada penerapan restitusi dengan mekanisme pengembalian pendahuluan dan kaitannya dengan penerimaan pajak yang ada.

Anjarwi & Kharisma (2021) dalam penelitiannya mengungkapkan perbandingan ketentuan restitusi yang lama dengan ketentuan restitusi yang baru (percepatan restitusi). Penelitian tersebut menganalisis pengaruh banyaknya jumlah percepatan restitusi Pajak Pertambahan Nilai terhadap penerimaan Pajak Pertambahan Nilai. Perbedaan dengan penelitian ini adalah penulis berfokus pada jumlah restitusi mekanisme pengembalian pendahuluan dengan ketentuan lama (tanpa percepatan) dan pengaruhnya terhadap penerimaan pajak.

Landasan (Kriteria) untuk Melakukan Analisis atas Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak

Permasalahan yang menjadi objek penulisan ini adalah penerapan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran Pajak Pertambahan Nilai. Pemberian restitusi atas kelebihan pembayaran pajak merupakan bentuk pelayanan sebagai pemenuhan hak Wajib Pajak. Kebijakan ini diberikan payung hukum untuk memberikan ketegasan dan rasa aman dalam praktik pelaksanaannya.

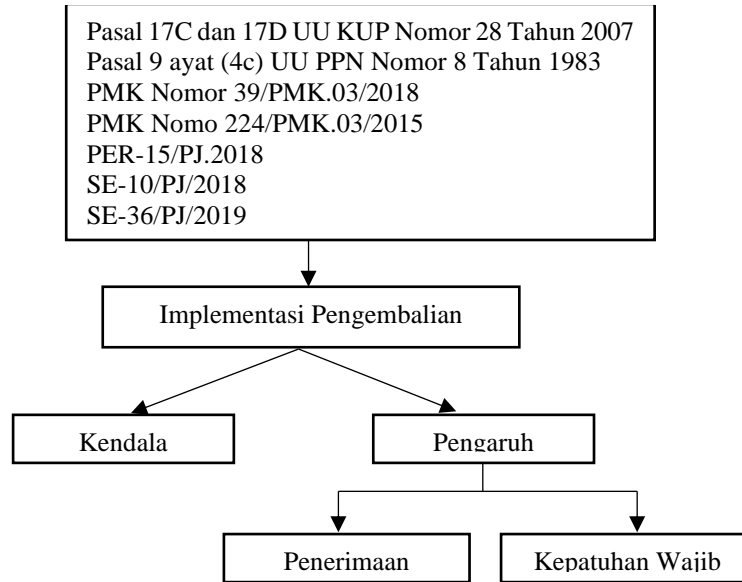
Adanya penerapan kebijakan pelayanan ini membuat beberapa aspek perlu ditinjau kembali. Pertama, penerapan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak harus sesuai dengan ketentuan dan aturan yang berlaku. Adapun kendala yang dihadapi harus dapat diselesaikan dengan bijak dan profesional. Perlu ditinjau apakah pengembalian pendahuluan yang diterapkan telah sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan, karena kesalahan ataupun kelalaian dalam penerapannya dapat merugikan negara ataupun Wajib Pajak.

Kedua, kebijakan pengembalian pendahuluan memiliki tujuan utama untuk melindungi *cash flow* dan menjaga likuiditas Wajib Pajak. Hal ini tentu menguntungkan Wajib Pajak, terutama para eksportir. Adanya pengembalian pendahuluan diharapkan mampu mendorong kesadaran Wajib Pajak untuk patuh menjalankan kewajiban perpajakannya, dalam hal ini kepatuhan pelaporan SPT Masa PPN.

Ketiga, atas setiap kebijakan pastinya memberikan pengaruh, baik pengaruh positif maupun pengaruh negatif. Adanya penyaluran dana kelebihan pembayaran pajak kepada Wajib Pajak tentu menyebabkan pengurangan pada kas negara. Perlu ditinjau seberapa besar pengaruh

yang diberikan atas penerapan pengembalian pendahuluan terhadap penerimaan pajak yang diperoleh.

Gambar 1 – Landasan Penelitian



Sumber : Peneliti (2021)

METODE

Dalam penelitian ini penulis menggunakan metode campuran dengan menggabungkan metode kuantitatif dan metode kualitatif. Metode ini akan dilakukan dengan pendekatan deskriptif. Penulis menganalisis data dengan mendeskripsikan atau menggambarkan data yang telah ditemukan. Strategi penelitian yang digunakan adalah studi kasus pada Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama Bankinang dengan mengumpulkan berbagai data sekunder. Sebagai langkah awal pengumpulan data, penulis melakukan survei pendahuluan. Hal ini untuk mendapatkan kepastian mengenai informasi terkait objek penelitian dan untuk melihat kondisi tempat penelitian terkait penerapan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak yang dilaksanakan. Selain itu, survei pendahuluan juga dilakukan untuk memperoleh gambaran umum instansi. Penulis mengumpulkan data sekunder berupa dokumen terkait data-data yang dibutuhkan dengan melakukan wawancara kepada Pelaksana Seksi Pelayanan dan Account Representative di Seksi Pengawasan dan Konsultasi I terkait penerapan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak yang terjadi di KPP Pratama Bangkinang.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penerapan Pengembalian Pendahuluan PPN di KPP Pratama Bangkinang

Proses pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran PPN diselesaikan melalui beberapa tahap. Berdasarkan wawancara yang dilakukan kepada *Account Representative* (AR) pada Seksi Pengawasan dan Konsultasi I (Seksi Waskon I) dan Pelaksana Seksi Pelayanan, proses pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak adalah sebagai berikut:

1. Wajib Pajak melaporkan SPT Masa PPN Lebih Bayar dengan mencentang Pengembalian Pendahuluan.
2. Seksi Pelayanan mengirimkan Nota Dinas SPT Lebih Bayar ke Seksi Pengawasan dan Konsultasi I.

3. AR melakukan penelitian kewajiban formal dan penelitian material terhadap SPT Masa PPN Lebih Bayar sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
4. Atas permohonan pengembalian pendahuluan tersebut wajib diberikan jawaban berupa penerbitan SKPPKP (Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak) atau tidak menerbitkan SKPPKP paling lama satu bulan sejak SPT Masa PPN disampaikan. Dalam hal wajib Pajak memenuhi kriteria yang telah ditentukan, maka diterbitkan SKPPKP. Sedangkan jika Wajib Pajak tidak memenuhi ketentuan, maka SKPPKP tidak diterbitkan dan SPT yang diajukan Wajib Pajak akan diproses melalui pemeriksaan.
5. Jika batas waktu keputusan atas permohonan pengembalian pendahuluan terlewat, maka permohonan pengembalian pendahuluan dianggap dikabulkan.
6. Satu hari kerja setelah SKPPKP diterbitkan, AR menerbitkan Surat Permintaan Rekening Dalam Negeri kepada Wajib Pajak. Wajib Pajak memenuhi permintaan tersebut paling lama lima hari kerja sejak tanggal Surat Permintaan Rekening Dalam Negeri dikirim ke Wajib Pajak. Namun, terkait batas waktu pemenuhan permintaan rekening tersebut, AR tetap menunggu hingga satu bulan sejak tanggal penerbitan SKPPKP.
7. Selanjutnya AR akan melakukan penelitian. Jika setelah dilakukan penelitian ternyata masih terdapat Pajak Masukan yang belum dilaporkan maka akan dilakukan koreksi, sehingga jumlah yang dapat dikabulkan hanya sebagian saja yaitu sebesar Pajak Masukan yang telah dilaporkan baik oleh Wajib Pajak sendiri maupun lawan transaksi.
8. Setelah dilakukan penelitian, AR akan membuat dan menyampaikan Nota Perhitungan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak dan Surat Keputusan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak (SKPKPP) ke Seksi Pelayanan untuk ditindaklanjuti. SKPKPP tersebut wajib diterbitkan paling lama satu bulan sejak diterbitkannya SKPPKP. Dalam hal Wajib Pajak tidak memberikan rekening, maka AR akan menerbitkan SKPKPP tanpa rekening.
9. SKPKPP yang telah dilengkapi dengan rekening dalam negeri selanjutnya akan diproses untuk menerbitkan SPMKP (Surat Perintah Membayar Kelebihan Pembayaran Pajak) oleh Pelaksana Seksi Pelayanan. Penerbitan SPMKP dilakukan paling lama lima hari kerja sejak SKPKPP diterbitkan atau sejak KPP menerima rekening dalam negeri atas nama Wajib Pajak dalam hal diterbitkan SKPKPP tanpa rekening.
10. Melalui persetujuan Kepala KPP, Pelaksana Seksi Pelayanan mencetak SPMKP melalui aplikasi SAKTI.
11. SPMKP yang telah ditandatangani oleh Kepala KPP dan SKPKPP selanjutnya dipindai dan diunggah pada aplikasi SAKTI. Setelah itu dilakukan *inject* PIN oleh Kepala KPP dan diteruskan ke KPPN (Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara) untuk dilakukan pencairan dana kelebihan pembayaran pajak kepada Wajib Pajak. Penerusan berkas ke KPPN dilakukan paling lama dua hari kerja sejak diterbitkannya SPMKP.

Dalam pelaksanaan proses permohonan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak, setiap seksi memiliki kendala yang berbeda.

Seksi Waskon I memiliki kendala internal dan eksternal sebagai berikut:

- a. Internal : pengiriman Nota Dinas SPT Lebih Bayar (LB) yang lama dari Seksi Pelayanan ke Seksi Pengawasan dan Konsultasi I sehingga menghambat proses penyelesaian. Seksi Waskon I mengetahui adanya SPT LB dari Nota Dinas yang disampaikan Seksi Pelayanan. Atas kendala ini, AR Waskon I mengatasinya dengan rutin menanyakan perihal SPT LB kepada Seksi Pelayanan. Dari pelaksana seksi pelayanan telah mengkonfirmasi bahwa Nota Dinas SPT LB telah dibuat dengan segera di hari kerja berdasarkan tanggal penyampaian SPT oleh Wajib Pajak. Perbedaan waktu penerimaan dan pengiriman ND tersebut dikarenakan adanya birokrasi yang harus dilewati. Mulai dari kepala Seksi Pelayanan, Pelaksana Seksi Waskon I, Kepala Seksi Waskon I, hingga ke AR.

- b. Eksternal : Pemberitahuan rekening oleh Wajib Pajak yang lama, sehingga penerbitan SKPKPP menjadi terburu-buru. Atas kendala ini, AR mencoba menghubungi Wajib Pajak lebih dulu untuk meminta nomor rekening Wajib Pajak.

Seksi Pelayanan memiliki kendala internal dan eksternal sebagai berikut:

- a. Internal : saat jatuh tempo pencairan ke KPPN, Kepala KPP sedang berhalangan, misal cuti atau dinas. Hal ini menambah proses baru, yaitu mendaftarkan *user* pelaksana harian Kepala KPP pada aplikasi SAKTI terlebih dahulu ke KPPN. Untuk mengatasi kendala ini, selama kepala KPP dapat dijangkau, maka pelaksana Seksi Pelayanan menyusul kepala KPP untuk mendapatkan *inject in* meneruskan pencairan dana ke KPPN.
- b. Eksternal : rekening Wajib Pajak tidak aktif. Dalam hal rekening Wajib Pajak tidak aktif, maka dana yang seharusnya dicairkan akan retur secara otomatis. Hal ini menyebabkan SPMKP lama akan dibatalkan dan dihapus, sehingga akan diulang proses penerbitan SPMKP yang baru setelah Wajib Pajak mengaktifkan rekeningnya.

Dalam penerapan proses pengembalian pendahuluan yang dilaksanakan, tidak ada indikasi adanya perlindungan terhadap kas negara demi tercapainya target penerimaan pajak KPP Pratama Bangkinang. *Account representative* tidak menjadikan nominal lebih bayar sebagai tolak ukur dikabulkannya suatu permohonan. Selama memenuhi ketentuan formal dan material yang ditetapkan, berapa pun jumlah pengajuan permohonan maka akan diproses dan dikabulkan sebagaimana mestinya. Sesuai dengan peraturan yang berlaku bahwa selain batasan khusus jumlah pengajuan pengembalian pendahuluan oleh Wajib Pajak persyaratan tertentu, Wajib Pajak dengan kriteria tertentu dan berisiko rendah dapat mengajukan permohonan pengembalian pendahuluan berapapun jumlahnya dan dapat dikabulkan jika telah memenuhi ketentuan yang ditetapkan.

Pada proses penyelesaian pengembalian pendahuluan yang dilakukan oleh AR Waskon I dan Pelaksana Seksi Pelayanan, terdapat kendala masing-masing pada tahapan yang dilaluinya. Kendala-kendala tersebut telah diatasi dan diminimalisir dengan kebijakan tersendiri yang masih dalam prosedur, sehingga tidak terjadi kelalaian yang menyebabkan kerugian pada negara. Kelalaian yang dapat terjadi misalnya penerbitan SKPPKP yang melebihi batas waktu. Hal ini dapat menyebabkan seluruh nominal lebih bayar atas permohonan pengembalian dapat dikabulkan, meskipun berdasarkan penelitian material nominal pengembalian pendahuluan yang dapat diberikan kurang dari nominal permohonan Wajib Pajak. Atau penerbitan SKPKPP yang melebihi batas waktu sehingga menimbulkan imbalan bunga kepada Wajib Pajak. Berdasarkan wawancara yang dilakukan kepada AR Waskon I, penerbitan SKPPKP dan SKPKPP tidak pernah melebihi batas waktu yang telah ditetapkan.

Kepatuhan PKP Pengembalian Pendahuluan PPN Di KPP Pratama Bangkinang

Berdasarkan hasil wawancara dengan AR Waskon I, Wajib Pajak yang mengajukan permohonan pengembalian pendahuluan adalah Wajib Pajak yang hampir sama setiap tahun bahkan setiap bulannya. Wajib Pak tersebut kebanyakan merupakan Wajib Pajak yang terdaftar dengan KLU industri minyak kelapa sawit dan konstruksi jalan raya.

Tabel 2 - Permohonan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak
Pengembalian Pendahuluan

No	Tahun	Jumlah Permohonan	Jumlah Disetujui	Jumlah Wajib Pajak
1	2018	19	16	4
2	2019	16	12	3
3	2020	53	11	7

Sumber : Diolah oleh dari Data Pengembalian Pendahuluan (2021)

Berdasarkan tabel 2, jumlah permohonan pengembalian pendahuluan terbanyak terjadi pada tahun 2020. Pada tahun 2020, hanya 11 permohonan pengembalian pendahuluan yang disetujui dari total sebanyak 53 permohonan. Hal ini menunjukkan bahwa banyak permohonan yang tidak sesuai dengan kriteria ketentuan yang telah ditetapkan sehingga pengembalian pendahuluan ditolak dan ditindaklanjuti melalui mekanisme umum pengembalian kelebihan pembayaran pajak dengan pemeriksaan.

Lonjakan yang cukup tajam pada jumlah permohonan pengembalian pendahuluan di tahun 2020 dikarenakan adanya kebijakan insentif pajak atas pemberian pengembalian pendahuluan berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 44/PMK.03/2020. Insentif ini diberikan dalam bentuk percepatan restitusi. Hal ini tentu membuat Wajib Pajak berbondong-bondong mengajukan permohonan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak karena dianggap menguntungkan Wajib Pajak dari segi waktu dan materi. Kurangnya literasi dan informasi yang dimiliki oleh Wajib Pajak menyebabkan pengajuan permohonan pengembalian pendahuluan yang tidak sesuai dengan ketentuan insentif pajak maupun pengembalian pendahuluan tanpa insentif pajak. Dengan demikian, permohonan pengembalian pendahuluan yang diajukan Wajib Pajak tidak dapat dikabulkan.

Wajib Pajak yang paling banyak menerima pengembalian pendahuluan juga terjadi di tahun 2020 yaitu sejumlah 7 Wajib Pajak. Dari total keseluruhan Wajib Pajak yang menerima pengembalian pendahuluan pada tahun 2018 hingga 2020, terdapat satu Wajib Pajak yang menerima pengembalian pendahuluan selama tiga tahun berturut-turut dan satu Wajib Pajak yang menerima pengembalian pendahuluan di tahun 2018 dan 2019. Selain itu, salah satu Wajib Pajak yang menerima pengembalian pendahuluan di tahun 2018 telah pindah ke KPP Madya Pekanbaru sejak 2 Januari 2019 berdasarkan keputusan Direktur Jenderal Pajak nomor KEP-315/PJ/2018 tentang Pemindahan Wajib Pajak dari kantor Pelayanan Pajak Madya dan KEP-316/PJ/2018 tentang Tempat Pendaftaran dan Pelaporan Usaha bagi Wajib Pajak pada Kantor Pelayanan Pajak Madya. Dengan demikian, jumlah Wajib Pajak yang dapat dilihat kepatuhan pelaporan SPT hanya sejumlah 9 Wajib Pajak.

Tabel 3 - Kepatuhan Pelaporan SPT Tahunan dan SPT Masa oleh Wajib Pajak yang Menerima Pengembalian Pendahuluan

	Kepatuhan pelaporan SPT Tahunan						Keterangan
	2018		2019		2020		
	Tepat Waktu	Tidak Laportepat Waktu	Tepat Waktu	Tidak Laportepat Waktu	Tepat Waktu	Tidak Laportepat Waktu	
Tahunan	7	2	7	2	7	2	Terdapat 2 Wajib Pajak yang merupakan Wajib Pajak Cabang

	Kepatuhan pelaporan SPT Masa PPN						Keterangan
	2018		2019		2020		
	Tepat Waktu	Tidak Laportepat Waktu	Tepat Waktu	Tidak Laportepat Waktu	Tepat Waktu	Tidak Laportepat Waktu	
Januari	6	3	6	3	8	1	Terdapat 1 Wajib Pajak yang terdaftar
Februari	5	4	5	4	6	3	
Maret	5	4	5	4	7	2	
April	5	4	5	4	8	1	

Mei	5	4	6	3	9	0	pada Juli 2018 dan dikukuhkan sebagai PKP pada Des 2018.
Juni	5	4	7	2	9	0	
Juli	5	4	7	2	9	0	
Agustus	5	4	8	1	9	0	
September	5	4	6	3	9	0	
Oktober	5	4	7	2	8	1	
November	5	4	8	1	9	0	
Desember	5	4	8	1	9	0	

Sumber : Diolah dari *Master File* Wajib Pajak (2021)

Tabel 3 menjelaskan kepatuhan Wajib Pajak yang menerima pengembalian pendahuluan dalam melaporkan SPT Tahunan dan SPT Masa pada tahun pajak 2018 hingga 2020. Tujuh dari sembilan Wajib Pajak telah melaporkan SPT Tahunan dengan tepat waktu, sedangkan sisanya merupakan Wajib Pajak Cabang yang tidak wajib melaporkan SPT Tahunan.

Ketidakpatuhan dalam pelaporan SPT Masa PPN paling banyak terjadi pada tahun pajak 2018 dengan jumlah Wajib Pajak yang tidak lapor atau melaporkan SPT Masa tetapi tidak tepat adalah sebanyak empat Wajib Pajak. Tiga diantaranya adalah Wajib Pajak yang dikukuhkan sebagai Wajib Pajak pada Desember 2018, Juni 2019, dan November 2019. Dengan begitu, pelaporan SPT Masa Pajak Januari hingga November tercatat tiga Wajib Pajak yang tidak memiliki kewajiban melaporkan SPT Masa PPN pada tahun 2018. Sedangkan satu Wajib Pajak lainnya terindikasi tidak memiliki kepatuhan pelaporan SPT Masa PPN sejak masa Januari 2018 hingga April 2019, yang merupakan masa pajak terakhir sebelum Wajib Pajak mengajukan pengembalian pendahuluan. Wajib Pajak tersebut tidak memiliki kesadaran atas kewajiban perpajakannya sehingga ketika terjadi kelebihan pembayaran PPN, Wajib Pajak tersebut memilih mengajukan pengembalian pendahuluan persyaratan tertentu pasal 17D. Hal ini dikarenakan pengembalian pendahuluan Wajib Pajak persyaratan tertentu tidak memiliki ketentuan yang begitu kompleks seperti pengembalian pendahuluan pada pasal 17C yang mempersyaratkan pelaporan SPT secara tepat waktu.

Secara keseluruhan, hanya terdapat satu Wajib Pajak yang memiliki indikasi ketidakpatuhan pelaporan SPT Masa PPN pada tahun pajak 2018 dan 2019. Wajib Pajak tersebut mengajukan permohonan pengembalian pendahuluan Pasal 17D masa pajak Mei 2020 dan telah disetujui. Setelah penerimaan pengembalian pendahuluan tersebut, Wajib Pajak melaporkan SPT Masa PPN pada masa-masa pajak berikutnya secara tepat waktu. Dan pada tahun pajak 2020, ketidakpatuhan Wajib Pajak dalam melaporkan SPT Masa sangat minim terjadi.

Pengembalian Pendahuluan PPN terhadap Penerimaan KPP Pratama Bangkinang

Jumlah pemberian pengembalian pendahuluan terus mengalami penurunan yang signifikan sejak tahun 2018 hingga tahun 2020, terlihat dari tabel III.3 di bawah ini. Namun hal ini tidak serta merta mempengaruhi pencapaian target penerimaan pajak. Target penerimaan hanya tercapai di tahun 2018 dan 2020.

Tabel 4 - Jumlah Pengembalian Pendahuluan dan Penerimaan Pajak KPP Pratama Bangkinang

No	Tahun	Pengembalian Pendahuluan			Target Penerimaan	Penerimaan Netto	Pencapaian
		Jumlah Permohonan	Jumlah Disetujui	Total			
1	2018	19	16	28.110.211.742	1.196.435.370.000	1.197.832.500.178	100,12%
2	2019	16	12	8.727.203.931	1.495.464.984.000	1.129.328.293.286	75,52%

3	2020	54	11	2.748.355.829	1.107.241.118.000	1.344.780.870.005	121,45%
---	------	----	----	---------------	-------------------	-------------------	---------

Sumber : Diolah dari Data Pengembalian Pendahuluan dan Penerimaan Pajak (2021)

Berdasarkan tabel 4, pada tahun 2018 terdapat pemberian pengembalian pendahuluan yang cukup besar yang mencapai 28 miliar rupiah dengan jumlah permohonan pengembalian pendahuluan yang disetujui sebanyak 16 permohonan. Jumlah pencairan pengembalian dana atas kelebihan pajak ini hanya mengeluarkan dana penerimaan sebesar 2,27% dari total penerimaan bruto di tahun 2018. Persentase ini sangat kecil dibandingkan dengan total penerimaan pajak yang diperoleh. Di sisi lain, pada tahun yang sama target penerimaan pajak berhasil dilampaui dengan persentase sebesar 100,12%. Pencapaian target penerimaan ini tidak menunjukkan adanya pengaruh yang signifikan atas pemberian pengembalian pendahuluan karena total pemberian pengembalian pendahuluan yang diberikan hanya sebesar 2,27%.

Berbeda dengan tahun 2018, pada tahun 2019 total pemberian pengembalian pendahuluan mengalami penurunan sebesar 68,95% atau sebanyak 19,3 miliar rupiah. Jumlah pengembalian pendahuluan yang disetujui adalah sebanyak 8,7 miliar rupiah dengan total 12 permohonan. Jumlah pengembalian pendahuluan ini hanya mengeluarkan dana penerimaan sebesar 0,76% dari total penerimaan bruto. Jumlah pengembalian pendahuluan ini sangat kecil dibandingkan dengan total penerimaan yang diperoleh.

Pada tahun 2019 juga, penerimaan jauh dari target penerimaan yang ditetapkan. Realisasi penerimaan pajak hanya tercatat sebesar 75,52%. Di samping adanya pemberian pengembalian pendahuluan, terdapat indikasi yang menyebabkan tidak tercapainya target penerimaan pajak. Di tahun 2019, terjadi kenaikan penetapan target penerimaan yang cukup besar dikarenakan pada tahun 2018 target penerimaan berhasil tercapai. Selain itu, pada tahun 2018 terdapat evaluasi pemenuhan kriteria Wajib Pajak yang terdaftar pada Kantor Pelayanan Pajak Madya. Hal ini menyebabkan pemindahan tempat terdaftar dan pelaporan usaha Wajib Pajak per tanggal 2 Januari 2019. Terdapat 24 Wajib Pajak potensial yang sebelumnya terdaftar di KPP Pratama Bangkinang pindah ke KPP Madya Pekanbaru dan 23 Wajib Pajak yang sebelumnya terdaftar di KPP Madya Pekanbaru pindah ke KPP Pratama Bangkinang. Pemindahan ini berdasarkan keputusan Direktur Jenderal Pajak nomor KEP-315/PJ/2018 tentang Pemindahan Wajib Pajak dari kantor Pelayanan Pajak Madya dan KEP-316/PJ/2018 tentang Tempat Pendaftaran dan Pelaporan Usaha bagi Wajib Pajak pada Kantor Pelayanan Pajak Madya. Keputusan tersebut menyebabkan hilangnya potensi penerimaan pajak pada KPP Pratama Bangkinang di tengah tuntutan target penerimaan yang meningkat. Dilihat dari persentase pengembalian pendahuluan dan penerimaan pajak di tahun 2019, pengembalian pendahuluan tidak memberikan pengaruh yang signifikan terhadap penerimaan pajak. Walaupun penerimaan pajak jauh dari target yang ditetapkan, pengembalian pendahuluan hanya mengurangi penerimaan sebesar 0,76%.

Pada tahun 2020, jumlah pengembalian pendahuluan yang diberikan merupakan yang terkecil yaitu hanya sekitar 2 miliar rupiah. Jumlah pengembalian pendahuluan ini hanya mengeluarkan kas negara sebesar 0,20% dari total penerimaan yang diperoleh oleh KPP Pratama Bangkinang. Jumlah ini sangat kecil dibandingkan dengan penerimaan pajak sebesar 1,3 triliun rupiah. Di samping itu, terjadi penurunan target penerimaan pajak yang cukup signifikan dikarenakan target penerimaan yang tidak tercapai pada tahun 2019. Namun, hal ini nyatanya menjadi motivasi untuk mencapai target penerimaan. KPP Pratama Bangkinang berhasil melampaui target penerimaan dengan realisasi penerimaan neto sebesar 1,3 triliun rupiah atau sebesar 121,45%. Realisasi penerimaan ini merupakan yang terbesar sejak tahun 2018 hingga 2020.

Di samping pemberian pengembalian pendahuluan yang terus menurun, realisasi penerimaan neto cenderung stabil di angka 1,1 triliun rupiah pada tahun 2018 dan 2019 dan meningkat di tahun 2020 menjadi sebesar 1,3 triliun rupiah. Berdasarkan penjelasan di atas,

pemberian pengembalian pendahuluan hanya memberikan pengaruh pada penerimaan pajak rata-rata sebesar 1,08% setiap tahunnya. Ada banyak faktor yang mempengaruhi tercapainya target penerimaan pajak baik dari sisi internal maupun eksternal. Dari sisi internal, pencairan tunggakan pajak dengan surat paksa (Nursheha dkk, 2014) dan tingkat kepatuhan wajib pajak dapat memengaruhi penerimaan pajak (Desideria & Ngadiman, 2019). Selain itu, persepsi kualitas pelayanan juga memiliki kemampuan memengaruhi penerimaan pajak. Semakin baik persepsi Wajib Pajak terhadap kualitas pelayanan maka semakin baik pula tingkat penerimaan pajak yang diperoleh (Cahyono, 2017). Sedangkan dari sisi eksternal, perekonomian secara keseluruhan memengaruhi penerimaan pajak. Peningkatan perekonomian menunjukkan adanya peningkatan produksi barang dan jasa sehingga ikut meningkatkan kegairahan ekonomi. Selain itu, kemiskinan dan kebijakan perpajakan memiliki pengaruh yang signifikan terhadap penerimaan pajak (Handoko dkk, 2014).

PENUTUP

Simpulan

Penerapan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran PPN yang dilakukan di KPP Pratama Bangkinang telah sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan nomor 39/PMK.03/2018 tentang Tata Cara Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-10/PJ/2018 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak bagi Wajib Pajak dengan Kriteria Tertentu, Wajib Pajak yang Memenuhi Persyaratan Tertentu, dan Pengusaha Kena Pajak Berisiko Rendah. Nilai pengajuan permohonan pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak tidak menjadi tolak ukur diterimanya permohonan. Terkait kendala-kendala yang dihadapi AR Waskon I dan Pelaksana Seksi Pelayanan, dapat dapat diminimalisir dan diatasi secara profesional.

Secara keseluruhan, Wajib Pajak yang menerima pengembalian pendahuluan dan memiliki kewajiban pelaporan SPT Masa PPN memiliki kepatuhan pelaporan SPT Tahunan dan SPT Masa PPN yang tinggi. Hal ini selaras dengan tujuan adanya kebijakan pengembalian pendahuluan yaitu mendorong kesadaran Wajib Pajak untuk patuh menjalankan kewajiban perpajakannya.

Pemberian pengembalian pendahuluan tidak memengaruhi pencapaian target penerimaan pajak secara signifikan atau hanya sebesar 1,08%. Ada banyak faktor lain yang memengaruhi penerimaan pajak.

Pemberian pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak merupakan hak Wajib Pajak yang harus dipenuhi selama sesuai dengan ketentuan. Walaupun penerimaan pajak menjadi poin penting dalam pembangunan nasional, layanan dalam rangka pemenuhan hak Wajib Pajak tetap harus dilaksanakan sebagaimana mestinya.

Saran

Pada penelitian selanjutnya dapat diteliti lebih lanjut mengenai proses penerapan pengembalian pendahuluan apakah masih relevan dan dapat diterapkan di tangan dengan dinamika peraturan pajak yang kian berkembang.

DAFTAR PUSTAKA

- Anjarwi, A. W., & Kharisma, L. (2021). Pengaruh Jumlah Percepatan Restitusi Pajak Pertambahan Nilai terhadap Penerimaan pajak Pertambahan Nilai (Studi pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Malang Utara). *1*, 120–129
- Cahyono, Y. T. (2017). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penerimaan Pajak (Studi Empirik di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Surakarta). *Riset Akuntansi Dan Keuangan*

- Indonesia*, 2(2), 163–175 <https://doi.org/10.23917/reaksi.v2i2.4923>
- Christoper, A. P., & Rondonuwu, S. (2016). Pemahaman Ekstensifikasi Wajib Pajak dan Intensifikasi Pajak terhadap Fiskus Tentang Penerimaan Pajak. *Jurnal EMBA*, 4(1), 1241–1253
- Cindy, J., & Yenni, M. (2013). Pengaruh Kesadaran Wajib Pajak, Kualitas Pelayanan Fiskus, Sanksi Perpajakan, Lingkungan Wajib Pajak Berada terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi di Surabaya. *Tax & Accounting Review*, 1, 51
- Darussalam, Septriadi, D., & Dhora, K. A. (2018). *Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai*
- Desideria, E., & Ngadiman. (2019). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penerimaan Pajak Dari Wajib Pajak Badan Tahun 2016-2017. *Jurnal Multiparadigma AKuntansi*, 1(2), 355–363
- Handoko, I., Aimon, H., & Syofyan, E. (2014). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Perekonomian dan Penerimaan Pajak Di Indonesia. *Jurnal Kajian Ekonomi*, 3(05), 103671
- Jusmani, & Qurniawan, R. (2016). Pengaruh Restitusi Pajak Pertambahan Nilai terhadap Penerimaan Pajak Pertambahan Nilai pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Palembang Ilir Barat. *Media Wahana Ekonomika*, 13(3), 130-142z
- Nuraisyah, D. Y. (2019). Analisis Implementasi Peraturan Menteri Keuangan Nomor 39/PMK.03/2018 tentang Tata Cara Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak. *Universitas Brawijaya*
- Nursheha, R. A., Suryarini, T., & Kiswanto. (2014). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penerimaan Pajak. *Accounting Analysis Journal*, 3(4), 457–465
- Octavia, S., Mayowan, Y., & Karjo, S. (2015). Analisis Proses Restitusi Pajak Pertambahan Nilai (PPN) di Indonesia. *Jurnal Perpajakan (JEJAK)*, 7(1)
- Pamungkas, D. G. (2019). *Menyoal Kebijakan “Setengah hati” Restitusi Pendahuluan*. MUC Consulting
- Republik Indonesia, (2018). *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 39/PMK.03/2018 tentang Tata Cara Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak*. Sekretariat Jenderal Kementerian Keuangan
- Republik Indonesia, (1983). *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja*. Sekretariat Negara
- Republik Indonesia, (1983). *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan barang Mewah Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja*. Sekretariat Negara
- Riftiasari, D. (2019). Pengaruh Restitusi Kelebihan Pembayaran Pajak Pertambahan Nilai Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Jakarta Penjarangan. *Moneter - Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 6(1), 63–68
- Silvia, L., Toron, M., & Hendrawan, A. (2014). Analisis Perubahan Kebijakan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak Kepada Wajib Pajak Yang Memenuhi Persyaratan Tertentu. *Universitas Indonesia*
- Suharyono. (2019). Pengaruh Kesadaran Wajib Pajak dan Pengetahuan Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak dalam Membayar Pajak Bumi dan Bangunan di Kabupaten Bengkalis. *Inovbiz: Jurnal Inovasi Bisnis*, 7, 42–47
- Supit, W. M., Saerang, D. P. E., & Sabijono, H. (2014). Analisis Restitusi Pajak Pertambahan Nilai Terhadap Penerimaan Pajak Pertambahan Nilai Pada Kantor Pelayanan Pajak Pratama Manado. *Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis Dan Akuntansi*, 2(3), 159–166 <https://doi.org/10.35794/emba.v2i3.5356>

UPAYA HUKUM WAJIB PAJAK TERHADAP SURAT KEPUTUSAN PENGURANGAN ATAU PENGHAPUSAN SANKSI ADMINISTRASIHeru Saputro*¹⁾, Benny Setiawan²⁾¹⁾ 2301190139_heru@pknstan.ac.id, Politeknik Keuangan Negara STAN²⁾ benny.setiawan@pknstan.ac.id, Politeknik Keuangan Negara STAN**Abstract**

The Decree on the Reduction or Elimination of Administrative Sanctions issued due to the taxpayer's ignorance is a decision related to the implementation of tax decisions that have the potential to cause disputes. This is because there are no clear boundaries regarding the criteria for error. As a result, there are opportunities for interested parties to interpret subjectively (Huda, 2015). If the taxpayer feels that The Decree on the Reduction or Elimination of Administrative Sanctions issued by the DGT is not appropriate, then the taxpayer can file a legal action in the form of a lawsuit to the Tax Court. What is interesting in the lawsuit process is how the panel of judges decides on tax dispute cases that arise due to unclear criteria in a rule, in this case related to taxpayer ignorance. In addition, the decision issued by the Tax Court must be able to provide a sense of justice to taxpayers considering the purpose of establishing the Tax Court is to create justice and legal certainty in the settlement of tax disputes.

Keywords: Tax, Decree on the Reduction or Elimination of Administrative Sanctions, Tax legal remedies, Tax Court

Abstrak

Surat Keputusan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi yang diterbitkan akibat adanya kekhilafan wajib pajak merupakan keputusan berkaitan dengan pelaksanaan keputusan perpajakan yang berpotensi terjadi sengketa. Hal itu disebabkan karena tidak adanya batasan-batasan yang jelas mengenai kriteria kekhilafan yang diatur di dalam sebuah aturan. Akibatnya terbuka peluang bagi pihak-pihak yang berkepentingan yaitu wajib pajak dan petugas pajak untuk menafsirkan secara subjektif (Huda, 2015). Jika wajib pajak merasa bahwa surat keputusan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang diterbitkan DJP tidak tepat, maka wajib pajak dapat mengajukan upaya hukum berupa gugatan ke Pengadilan Pajak. Yang menarik dalam proses gugatan tersebut adalah mengenai bagaimana majelis hakim memutuskan perkara sengketa pajak yang timbul karena ketidakjelasan kriteria di dalam sebuah aturan, dalam kasus ini yaitu terkait kekhilafan wajib pajak. Selain itu, putusan yang diterbitkan oleh Pengadilan Pajak harus dapat memberikan rasa keadilan kepada wajib pajak mengingat tujuan pembentukan Pengadilan Pajak adalah untuk menciptakan keadilan dan kepastian hukum dalam penyelesaian sengketa pajak.

Kata Kunci: Pajak, Surat Keputusan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi, Upaya hukum perpajakan, Pengadilan Pajak

PENDAHULUAN

Pajak semakin krusial bagi pembangunan nasional. Konklusi ini tampak pada keputusan pemerintah untuk menaikkan target penerimaan pajak setiap tahunnya (Mustaqiem, 2014). Jika kita lihat pada Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) 2020, target penerimaan pajak mencapai 1.865,7 triliun rupiah. Jumlah ini memberikan proporsi 83% dari total rencana pendapatan negara. Meskipun realisasi penerimaan pajak tahun 2019 tidak mencapai target yang ditetapkan, pemerintah tetap menaikkan target penerimaan pajak sebesar 18,5% dari tahun sebelumnya. Hal tersebut menunjukkan bahwa negara ini sangat bergantung dengan pajak untuk membiayai semua pengeluaran termasuk pengeluaran pembangunan.

Sebagai konsekuensi dari pentingnya pajak, pemerintah selalu berupaya untuk melakukan evaluasi-evaluasi terhadap sistem perpajakan dan melakukan penyempurnaan kebijakan agar dapat mengumpulkan penerimaan pajak yang lebih optimal. Salah satu bentuk penyempurnaan tersebut adalah reformasi perpajakan. Reformasi perpajakan di Indonesia telah dimulai sejak tahun 1983 dengan mengubah sistem pemungutan yang semula *Official Assesment System*, di mana pajak dihitung dan ditetapkan oleh petugas pajak, menjadi *Self Assesment System*, yang memberikan kepercayaan secara penuh kepada wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan pajak yang terutang. Tujuan penerapan *Self*

Assesment System adalah untuk meningkatkan kepatuhan sukarela, efisiensi administrasi pajak, dan meningkatkan keadilan bagi wajib pajak (Liyana, 2019).

Terdapat kelemahan dari penerapan sistem *Self Assesment* yaitu wajib pajak rentan untuk tidak melaksanakan kewajibannya, baik kewajiban formal maupun kewajiban material. Siregar (2015) mengungkapkan bahwa secara alamiah wajib pajak akan berupaya menetapkan nilai pajak sekecil-kecilnya. Pernyataan senada juga diungkapkan Tarjo & Kusumawati (2006), yang mengatakan *Self Assesment System* dalam praktiknya sulit berjalan sesuai dengan yang diharapkan atau bahkan disalahgunakan. Untuk itu, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) diberikan wewenang berdasarkan undang-undang untuk melaksanakan pengawasan dan penegakan hukum. Di antara wewenang DJP adalah menerbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) maupun Surat Tagihan Pajak (STP). Pengawasan dan penegakan hukum tersebut dimaksudkan agar sistem yang ada dapat berjalan dengan baik sebagaimana mestinya.

Di lain sisi, untuk menciptakan rasa keadilan bagi wajib pajak, DJP mengatur mengenai hak-hak yang dapat dimanfaatkan oleh wajib pajak terkait dengan penerbitan Surat Ketetapan Pajak maupun Surat Tagihan Pajak. Salah satu hak yang bisa dimanfaatkan adalah pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi. Pasal 36 ayat (1) huruf a Undang-Undang nomor 16 tahun 2009 tentang KUP mengatur bahwa Direktorat Jenderal Pajak karena jabatan atau atas permohonan wajib pajak dapat mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dalam hal sanksi tersebut dikenakan karena kekhilafan wajib pajak atau bukan karena kesalahannya. Penjelasan di pasal 36 ayat (1) UU nomor 16 tahun 2000 tentang perubahan kedua UU KUP, secara implisit menyebutkan bahwa aturan tersebut dibuat pada dasarnya adalah untuk memberikan perlindungan kepada wajib pajak yang tidak melaksanakan kewajibannya akibat tidak memahami peraturan perpajakan atau kesalahan yang disebabkan bukan karena wajib pajak itu sendiri (Huda, 2015). Wajib pajak yang ingin memanfaatkan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi harus mengajukan permohonan secara tertulis kepada DJP. DJP berdasarkan permohonan wajib pajak, melakukan penelitian untuk menentukan apakah unsur kekhilafan atau bukan karena kesalahan wajib pajak terpenuhi. Atas hasil penelitian yang telah dilakukan, DJP akan menerbitkan surat keputusan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang berisi menolak ataupun mengabulkan permohonan wajib pajak.

Dalam meneliti permohonan wajib pajak, DJP mengacu pada Peraturan Menteri Keuangan nomor 8/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi dan Pengurangan atau Pembatalan Surat Ketetapan Pajak atau Surat Tagihan Pajak. Akan tetapi tidak diaturnya batasan-batasan yang jelas mengenai kriteria khilaf di dalam peraturan tersebut, mengakibatkan terbukanya peluang bagi pihak-pihak yang berkepentingan untuk menafsirkan secara subjektif (Huda, 2015). Hal itulah yang sering menimbulkan sengketa pajak terhadap surat keputusan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi. Sengketa pajak disebabkan karena adanya perbedaan pandangan dalam menafsirkan suatu aturan antara wajib pajak dengan petugas pajak. Berdasarkan ketentuan pasal 1 angka 5 UU no. 14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, yang dimaksud dengan sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak atau penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada pengadilan pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Jika wajib pajak merasa bahwa surat keputusan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang diterbitkan DJP tidak tepat, maka wajib pajak dapat mengajukan upaya hukum berupa gugatan. Gugatan diajukan secara tertulis kepada Pengadilan Pajak. Yang

menarik dalam proses gugatan tersebut adalah mengenai bagaimana majelis hakim memutuskan perkara sengketa pajak yang timbul karena ketidakjelasan kriteria di dalam sebuah aturan, dalam kasus ini yaitu terkait kekhilafan wajib pajak. Dalam penelitiannya, Wahyudi (2020) mengatakan bahwa Pengadilan Pajak dalam memutus sengketa pajak telah memberikan keadilan substantif kepada para pencari keadilan yaitu wajib pajak. Fakta tersebut menggambarkan putusan yang dihasilkan Pengadilan Pajak justru tidak cenderung memenangkan pemerintah dalam hal ini DJP, namun benar-benar objektif berdasarkan fakta persidangan dan ketentuan hukum yang berlaku. Tetapi apakah benar keadilan itu juga berlaku ketika majelis hakim dihadapkan pada sengketa pajak akibat perbedaan penafsiran khilaf antara wajib pajak dengan DJP. Hal tersebut penting mengingat tujuan pembentukan Pengadilan Pajak adalah untuk menciptakan keadilan dan kepastian hukum dalam penyelesaian sengketa pajak. Adapun tujuan penelitian ini adalah mengetahui penyebab-penyebab timbulnya sengketa pajak antara wajib pajak dengan Direktorat Jenderal Pajak terkait unsur kekhilafan wajib pajak, mengetahui landasan pemikiran yang digunakan oleh majelis hakim dalam memutuskan perkara di dalam sengketa yang disebabkan kekhilafan wajib pajak, dan meninjau apakah Pengadilan Pajak telah dapat memberikan keadilan dan kepastian hukum kepada wajib pajak terhadap sengketa pajak yang timbul dikarenakan kekhilafan wajib pajak.

Selanjutnya, tujuan penelitian ini yaitu: (1) Untuk mengetahui penyebab-penyebab timbulnya sengketa pajak antara wajib pajak dengan Direktorat Jenderal Pajak terkait unsur kekhilafan wajib pajak; (2) Untuk mengetahui landasan pemikiran yang digunakan oleh majelis hakim dalam memutuskan perkara di dalam sengketa yang disebabkan kekhilafan wajib pajak; (3) Untuk meninjau apakah Pengadilan Pajak telah dapat memberikan keadilan dan kepastian hukum kepada wajib pajak terhadap sengketa pajak yang timbul dikarenakan kekhilafan wajib pajak.

KAJIAN PUSTAKA

Pentingnya Pajak Bagi Negara

Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang untuk keperluan negara bagi kemakmuran rakyat. Berbeda dengan retribusi, masyarakat yang membayar pajak tidak langsung mendapatkan imbalan pada saat itu juga, tetapi masyarakat akan merasakan manfaatnya secara tidak langsung misalnya fasilitas pendidikan, kesehatan, infrastruktur, dan subsidi-subsidi yang diberikan oleh pemerintah. Pajak merupakan hak yang dimiliki oleh negara dikarenakan dalam menyelenggarakan pemerintahan negara membutuhkan dana untuk menutup biaya-biaya yang dikeluarkan. Ketentuan mengenai pemungutan pajak tercantum di dalam UUD 1945 yaitu pasal 23A yang menyebutkan setiap pungutan pajak yang dilaksanakan oleh pemerintah harus dituangkan di dalam undang-undang.

Pajak merupakan sumber pendapatan negara terbesar. Sebagai gambaran, pada tahun 2021 proporsi penerimaan perpajakan di APBN mencapai sekitar 82% dari total target pendapatan negara. Dari segi proporsi, tidak terdapat kenaikan yang signifikan dibanding APBN tahun sebelumnya, tetapi dari segi nilainya, target penerimaan pajak naik sebesar 40 triliun rupiah dari target penerimaan pajak tahun 2020. Hal itu semakin menegaskan posisi pajak bagi kehidupan bernegara. Pajak menjadi komponen terpenting untuk menunjang pembangunan di Indonesia. Kegagalan pemerintah dalam mengumpulkan penerimaan pajak dapat menghambat proses pembangunan yang sedang digalakkan. Sebaliknya, keberhasilan pemerintah dalam memungut pajak membuat program pembangunan yang sudah direncanakan dapat terlaksana sebagaimana mestinya. Untuk itu, pemerintah dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak (DJP) harus mengambil langkah-langkah yang efektif dan efisien agar dapat memaksimalkan penerimaan pajak demi tercapainya tujuan bernegara.

Reformasi perpajakan yang dimulai pada tahun 1983 merupakan salah satu bentuk upaya pemerintah dalam menyempurnakan sistem perpajakan di Indonesia. Perubahan besar yang diambil dalam reformasi perpajakan tahun 1983 adalah dengan mengubah sistem pemungutan pajak yang semula *Official Assesment System*, di mana pajak dihitung dan ditetapkan oleh petugas pajak, menjadi *Self Assesment System*, yang memberikan kepercayaan secara penuh kepada wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan pajak yang terutang. Tujuan penerapan *Self Assesment System* adalah untuk meningkatkan kepatuhan sukarela, efisiensi administrasi pajak, dan meningkatkan keadilan bagi wajib pajak (Liyana, 2019). Selain mengubah sistem pemungutan pajak, pemerintah juga semakin memperhatikan terkait hak-hak wajib pajak selaku pembayar pajak. Hak wajib pajak pada dasarnya dibuat untuk memberikan perlindungan terhadap kepentingan wajib pajak. Kepedulian pemerintah atas hak wajib pajak diharapkan dapat memperbaiki perspektif wajib pajak yang bisa meningkatkan kepatuhan sukarela wajib pajak.

Pengertian Sengketa Pajak

Menurut Setiawan & Cahyady (2020) sengketa pajak terjadi karena adanya ketidaksamaan persepsi atau perbedaan pendapat antara wajib pajak dengan petugas pajak. Hal itu senada dengan yang dikemukakan oleh Mustaqiem (2014) yang menyebutkan bahwa sengketa pajak timbul karena adanya persepsi terhadap hukum yang berbeda.

Pendapat lainnya diungkapkan oleh Widiastuti (2015) yang mengatakan bahwa sengketa pajak juga termasuk bagian dari sengketa dalam lingkup hukum administrasi. Opini tersebut didasari atas ruang lingkup hukum pajak yang masuk dalam ruang lingkup hukum publik. Jika berlandaskan opini di atas maka pengertian sengketa pajak akan sejalan dengan pengertian sengketa administrasi. Menurut Peraturan Mahkamah Agung No. 6 Tahun 2018 tentang Pedoman Penyelesaian Sengketa Administrasi Pemerintahan Setelah Menempuh Upaya Administratif, pasal 1 angka 5 menyebutkan bahwa sengketa administrasi pemerintahan adalah sengketa yang timbul dalam bidang administrasi pemerintahan antara warga masyarakat dengan badan dan/atau pejabat pemerintahan sebagai akibat dikeluarkan keputusan dan/atau tindakan pemerintahan berdasarkan hukum publik. Dari beberapa definisi sengketa yang diambil dari KBBI dan beberapa aturan di atas, secara garis besar dapat disimpulkan terdapat dua komponen penyebab timbulnya sengketa, yaitu pertama adanya perbedaan pendapat dan yang kedua adanya keputusan yang diterbitkan.

Sekilas tentang Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi Perpajakan

Pajak tidak hanya tentang aturan-aturan yang harus dilaksanakan oleh wajib pajak dalam melaksanakan kewajibannya, melainkan terdapat pula hak-hak yang dapat dimanfaatkan oleh wajib pajak. Pemberian hak-hak kepada wajib pajak sangatlah penting dalam upaya meningkatkan efektifitas pemungutan pajak sehingga dapat terkumpulnya penerimaan yang lebih optimal. Dengan adanya hak-hak wajib pajak yang diakui dan mendapat perlindungan hukum di dalam sistem pajak di Indonesia, akan membentuk persepsi keadilan yang dirasakan oleh wajib pajak. *Organisation for Economic Cooperation and Development* (OECD) di dalam laporannya mengatakan wajib pajak yang menyadari hak-haknya, mengharapkan agar hak tersebut terpenuhi, dan jika mereka mendapat perlakuan yang adil atas hak-haknya, maka wajib pajak akan lebih bersedia patuh terhadap ketentuan perpajakan (OECD, 1999). Persepsi keadilan yang dirasakan oleh wajib pajak akan berdampak pada kepatuhan sukarela wajib pajak dalam membayar pajaknya. Untuk itu pemerintah wajib memperhatikan hak-hak wajib pajak agar dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak demi penerimaan negara.

Sengketa pajak terkait dengan Surat keputusan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi biasanya disebabkan adanya perbedaan interpretasi terhadap penentuan kekhilafan

antara wajib pajak dan petugas pajak. Pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi adalah salah satu hak yang sering dimanfaatkan oleh wajib pajak. Sebagai gambaran, pada tahun 2017 jumlah permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi di Kanwil DJP Jawa Tengah I sebanyak 3.578 permohonan. Jumlah tersebut naik menjadi 9.380 permohonan pada tahun 2018 (Dewi & Ma'ruf, 2019). Dengan banyaknya jumlah permohonan, semakin tinggi pula kemungkinan terjadinya sengketa pajak. Untuk itu diperlukan kepastian hukum yang jelas sebagai pedoman bagi pihak-pihak terkait.

Unsur Kekhilafan di dalam Pajak

Istilah kekhilafan umumnya hanya ada di hukum pidana yang mengatur tentang pelanggaran-pelanggaran dan kejahatan-kejahatan terhadap kepentingan umum. Sedangkan dalam hukum administrasi istilah kekhilafan pada umumnya tidak digunakan dikarenakan adanya asas fiksi hukum yang menganggap setiap orang mengetahui peraturan-peraturan yang telah diundangkan. Tetapi hal itu berbeda pada hukum pajak yang merupakan bagian dari hukum administrasi. Banyaknya aturan dan kompleksibilitas yang sering kali cukup sulit bagi kebanyakan masyarakat untuk memahami ketentuan perpajakan membuat asas fiksi hukum tidak diberlakukan di hukum pajak di Amerika (Strauss, 2015).

Jika dikaitkan dengan hukum pidana, kekhilafan di dalam peraturan perpajakan memiliki cakupan yang lebih sempit. Hukum pidana mengenal dua bentuk kekhilafan yaitu *mistake of fact* dan *mistake of law*. Pengertian tentang *mistake of fact* dan *mistake of law* dapat dipahami berdasarkan ilustrasi yang dibuat oleh Winnings (1993), ia mengatakan

A mistake of law occurs, for example, when one person shoots and kills another, believing that murder is not a crime.⁸ A mistake of fact, on the other hand, occurs if that same person knows that murder is illegal, but pulls the trigger anyway under the mistaken belief that the gun is not loaded.

Selanjutnya Winnings juga memberikan ilustrasi *mistake of fact* dan *mistake of law* jika dikaitkan dengan kasus perpajakan.

When a taxpayer miscalculates her income, she makes a mistake of fact, but if she believes, for instance, that the Internal Revenue Code does not tax capital gains, she operates under a mistake of law.

Menurut Winnings, secara umum di dalam hukum pidana, *mistake of law* tidak dapat menghindarkan seseorang dari jeratan hukum akibat adanya asas fiksi hukum, yaitu asas yang menganggap bahwa setiap masyarakat mengetahui hukum yang berlaku dan menanggung risiko atas perbuatannya yang melanggar hukum. Sebaliknya, *mistake of fact* dapat dijadikan pembelaan yang kuat untuk meloloskan seseorang dari sanksi hukum. Berbeda di dalam hukum pajak, menurutnya perbedaan *mistake* tersebut tidaklah berarti, karena kedua jenis *mistake* dapat membebaskan wajib pajak dari sanksi yang seharusnya diberikan. Kegagalan hukum pajak dalam membedakan antara *mistake of fact* dan *mistake of law* menunjukkan penyimpangan yang signifikan dari asas hukum tradisional (Winnings, 1993).

Pendapat Dr. Chairul Huda, S.H., M.H justru berbeda, menurutnya kekhilafan di dalam peraturan perpajakan di Indonesia lebih tertuju pada *mistake of law*. Sedangkan *mistake of fact* bukan merupakan kekhilafan. Kekeliruan ketika menghitung penghasilan sebagai dasar pengenaan pajak, tidak dapat disebut sebagai bentuk kekhilafan. Termasuk keterlambatan-keterlambatan yang dilakukan oleh wajib pajak, misalnya keterlambatan penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT) dan keterlambatan penyetoran pajak, semuanya tidak dipandang sebagai kekhilafan. Kekhilafan dalam perpajakan terjadi misalnya akibat diterbitkannya peraturan baru ataupun perubahan peraturan yang sudah ada yang menyebabkan wajib pajak salah dalam

menjalankan kewajiban perpajakannya. Dalam hal ini, kekhilafan tersebut dapat dimaafkan oleh Direktorat Jenderal Pajak (Huda, 2015).

Permasalahan yang patut menjadi perhatian adalah pembuktian unsur kekhilafan.. Kekhilafan menjadi hal yang tidak mudah untuk ditentukan apakah unsur tersebut telah terpenuhi atau tidak. Menurut Dr. Chairul Huda, S.H., M.H. di dalam artikelnya mengatakan bahwa kekhilafan adalah sesuatu yang cukup sukar untuk ditentukan batas-batasnya. Sering kali penggunaan istilah ini di dalam peraturan, membuka subjektifitas dari pihak-pihak yang berkepentingan, termasuk wajib pajak dan petugas pajak (Huda, 2015). Permasalahan tersebut bertambah ketika tidak ada aturan yang secara jelas mengatur mengenai kriteria-kriteria untuk menentukan kekhilafan wajib pajak. Akibatnya, sangat memungkinkan terjadinya sengketa pajak karena perbedaan penafsiran kekhilafan antara petugas pajak dengan wajib pajak yang tercantum di dalam surat keputusan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang telah diterbitkan.

Jika kita amati sejarahnya, kekhilafan atau *ignorance* sudah menjadi isu yang diperdebatkan di sistem perpajakan Amerika sejak kurang dari satu abad yang lalu. Terdapat dua kasus pelanggaran pajak akibat adanya unsur kekhilafan yang berpengaruh besar terhadap peraturan perpajakan di Amerika. Kasus pelanggaran yang terjadi pada tahun 1933 dalam kasus Murdock dan kasus kedua terjadi pada tahun 1991 pada kasus Cheek. Dalam menyelesaikan kasus Murdock dan Cheek, cara yang dilakukan pengadilan pajak di Amerika adalah dengan melakukan pengujian terhadap unsur kesengajaan (*willfully*). Dikutip dari jurnal yang ditulis Strauss (2015), terhadap kasus Murdock, pengadilan pajak memutuskan untuk membebaskan Murdock dari tuntutan hukuman. Argumen yang digunakan majelis hakim adalah, yang pertama kekhilafan terhadap aturan dengan niat jujur dan dapat dipercaya (*bona fide*) dapat dimaafkan. Argumen kedua mengimplikasikan bahwa kekhilafan terhadap aturan yang dilakukan berdasarkan alasan yang masuk akal (*reasonable*) juga dapat dimaafkan.

Pada kasus Cheek pengadilan pajak menginstruksikan kepada juri sidang bahwa kesalahpahaman terhadap aturan dengan alasan yang masuk akal dan i'tikad baik akan meniadakan kesengajaan dan merupakan pembelaan yang valid bagi Cheek. Tetapi pada saat itu, *The District Court* memutuskan bahwa opini Cheek yang menganggap upah bukan termasuk pendapatan dan hukum pajak merupakan hukum inkonstitusional, tidak mencerminkan i'tikad baik. Selain itu, terdapat argumen yang menyatakan bahwa kejujuran yang disertai dengan alasan yang tidak masuk akal bukanlah pembelaan dan tidak meniadakan unsur kesengajaan. Berdasarkan pendapat di atas, majelis hakim memutuskan bahwa Cheek bersalah atas kedua tuduhan. Cheek kemudian mengajukan peninjauan kembali dan menghasilkan putusan yang berbeda. Mahkamah Agung Amerika Serikat membatalkan putusan pengadilan terdahulu dan membebaskan Cheek dari tuntutan hukum. Argumen yang digunakan majelis adalah pelanggaran yang dilakukan Cheek disebabkan karena adanya kesalahan interpretasi (*misinterpretation*) walaupun alasan yang dikemukakan tidak masuk akal (Strauss, 2015).

Berdasarkan dua kasus di Amerika tersebut, dapat diambil kesimpulan bahwa dalam memeriksa kekhilafan wajib pajak, hal yang harus dilakukan adalah menguji adanya unsur kesengajaan wajib pajak. Wajib pajak yang ternyata terdapat unsur kesengajaan dalam melakukan pelanggaran pajak, maka fasilitas pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi tidak dapat diberikan. Untuk menguji unsur kesengajaan wajib pajak, tentunya menjadi beban pembuktian yang harus dibuktikan oleh majelis hakim saat penyelesaian sengketa pajak di pengadilan pajak. Beberapa indikator yang dapat digunakan berdasarkan dua kasus di atas antara lain niat jujur waib pajak dan dapat dipercaya, alasan yang masuk akal, i'tikad baik wajib pajak, dan adanya kesalahan interpretasi wajib pajak terhadap aturan.

Fungsi dan Kedudukan Pengadilan Pajak

Semakin meningkatnya jumlah wajib pajak dan tingkat pemahaman mereka dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya, semakin besar pula kemungkinan timbulnya sengketa pajak. Data statistik berkas sengketa di pengadilan pajak menunjukkan pada tahun 2018 jumlah berkas sengketa yang melibatkan DJP sebesar 7.813, tahun berikutnya mengalami kenaikan menjadi 12.882, dan kemudian tahun 2020 tercatat 14.660 berkas sengketa. Untuk itu, diperlukan lembaga peradilan independen yang dapat menyelesaikan sengketa pajak secara adil dengan prosedur dan proses yang cepat, murah, dan sederhana. Secara eksplisit fungsi Pengadilan Pajak tertuang dalam Pasal 2 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak yang menyebutkan Pengadilan Pajak adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak yang mencari keadilan terhadap sengketa pajak. Jika dicermati, pasal 2 juga mengandung arti bahwa pengadilan pajak merupakan instrumen untuk melindungi kepentingan wajib pajak. Dalam konteks ini, Pengadilan pajak menjalankan fungsi perlindungan hukum bagi wajib pajak atau penanggung pajak. Hal itu didasarkan pada kenyataan bahwa yang menjadi objek sengketa adalah tindakan atau keputusan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) yang dipermasalahkan oleh wajib pajak (Pudyatmoko, 2020). Fungsi Pengadilan Pajak sejalan dengan fungsi badan peradilan sebagaimana disebutkan dalam pasal 24 ayat (1) UUD 1945 (Perubahan Ketiga) yaitu guna menegakkan hukum dan keadilan bagi masyarakat dalam hal ini wajib pajak (Rumadan, 2012).

Keberadaan lembaga peradilan di suatu negara adalah prasyarat negara hukum. Setiap sengketa yang terjadi harus diselesaikan sesuai dengan hukum (*due process of law*) dan melalui lembaga peradilan yang independen (Wahyudi, 2020). Penyelenggaraan peradilan guna menegakkan hukum dan keadilan merupakan tugas kekuasaan kehakiman. Pasal 18 Undang-Undang nomor 48 tahun 2009 tentang kekuasaan kehakiman menyebutkan kekuasaan kehakiman dilakukan oleh Mahkamah Agung dan badan peradilan yang berada di bawahnya. Badan peradilan yang berada di bawah Mahkamah Agung meliputi badan peradilan dalam lingkungan peradilan umum, peradilan agama, peradilan militer, dan peradilan tata usaha negara. Sebagai lembaga yang berada di bawah Mahkamah Agung, pengadilan pajak tentunya harus masuk ke dalam salah satu lingkungan peradilan yang ada (Pudyatmoko, 2020).

Keadilan dalam Proses Peradilan Pajak

Persoalan keadilan dalam proses peradilan merupakan isu utama yang kerap menimbulkan pergulatan bagi pihak-pihak yang berkepentingan. Hal itu dapat dipahami mengingat tujuan dibentuknya lembaga peradilan adalah untuk mewujudkan keadilan dan kepastian hukum bagi pihak yang bersengketa. Pengadilan pajak sebagai pihak yudikatif di dalam sistem perpajakan di Indonesia juga tidak terlepas akan isu tersebut. Pengadilan pajak memiliki peranan penting untuk melindungi kepentingan wajib pajak dalam mencari keadilan terhadap proses pelaksanaan kewajiban perpajakannya.

Beberapa penelitian terdahulu mengungkapkan bahwa pengadilan pajak masih belum dapat menciptakan keadilan bagi wajib pajak. Salah satu pendapat dikemukakan oleh Yahya Harahap yang mempermasalahkan dualisme pembinaan di tubuh pengadilan pajak. Sebagaimana diatur di dalam Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 pasal 5 bahwa pembinaan teknis peradilan bagi pengadilan pajak dilakukan oleh Mahkamah Agung sedangkan pembinaan organisasi, administrasi, dan keuangan dilakukan oleh Departemen Keuangan. Meskipun pasal 5 ayat (3) menyebutkan pembinaan tersebut tidak boleh mengurangi kebebasan hakim dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak, namun dualisme pembinaan seperti itu perlu dicermati karena mengandung kekeliruan dan ketidakbenaran. Alasannya adalah dengan menempatkan badan

peradilan di bawah eksekutif, meskipun hanya dari segi organisasional, administrasi, dan finansial, merupakan sebuah pengakuan secara yuridis bahwa badan peradilan tersebut terletak di bawah struktur organisasi departemen yang bersangkutan dalam hal ini Departemen Keuangan. Lebih lanjut, simbol tersebut dapat memberi peringatan kepada para hakim mengenai batas otonomi kebebasan mereka, bahwa dalam menjalankan fungsi dan kewenangan peradilan berada di bawah kontrol pihak departemen. Oleh karena itu, pengaruh simbol di dalamnya menimbulkan efek politik dan psikologis yang sangat kuat terhadap kemandirian dan kebebasan hakim dalam memutuskan perkara sengketa pajak. Alasan selanjutnya yaitu sistem dualisme yang ada menghambat program pengawasan dan pembinaan yang komprehensif dan integratif (Harahap, 1997).

Hal senada juga diungkapkan oleh Ismail Rumadan dalam jurnal penelitiannya. Dari pengaturan dualisme pembinaan dapat terlihat bahwa pengadilan pajak hanya merupakan rezim dari sistem hukum pajak, bukan merupakan rezim Undang-Undang Kekuasaan Kehakiman. Eksistensi pengadilan pajak seperti ini sangat berpotensi terjadinya campur tangan pihak pemerintah (eksekutif) terhadap independensi hakim dalam memutus perkara sengketa pajak. Alasan yang dikemukakan bahwa pengadilan pajak bukan bagian dari kekuasaan kehakiman disebabkan karena dalam proses penyelesaian sengketa pajak tidak ada upaya banding maupun upaya hukum kasasi sebagai bentuk pengawasan secara teknis yudisial oleh Mahkamah Agung terhadap putusan pengadilan pajak. Hal itu merujuk pada pasal 33 Undang-Undang Nomor 14 tahun 2002 yang menyebutkan pengadilan pajak merupakan Pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak. Secara teoritis, setiap pengadilan dalam keempat lingkungan peradilan mempunyai atribusi vertikal, yaitu wewenang yang bersifat bulat dan melekat dari suatu jenis pengadilan terhadap jenis pengadilan lain, yang mempunyai kedudukan lebih tinggi. Hal ini berkenaan dengan adanya tuntutan untuk memperoleh keadilan yang lebih mendekati kesempurnaan. Upaya dalam mendekati kesempurnaan keadilan dapat dicapai melalui pemeriksaan sengketa secara bertingkat berdasarkan sistem peradilan dengan MA sebagai puncaknya. Dengan adanya piramidal peradilan, maka terbuka pemeriksaan sengketa yang didasarkan pada kedudukan fungsi peradilan secara hirarkis dalam pengadilan bertingkat. Berdasarkan penjelasan tersebut dapat disimpulkan bahwa layaknya proses peradilan seharusnya terdapat upaya hukum banding, kasasi, dan peninjauan kembali sebagai langkah dalam mewujudkan keadilan. Namun dalam kasus sengketa pajak, upaya hukum yang ada hanyalah peninjauan kembali. Hal itu tentu tidak dapat menjamin adanya kepastian dan keadilan hukum bagi wajib pajak (Rumadan, 2012).

Pendapat lain justru dikemukakan oleh Tri Hidayat Wahyudi yang mengatakan bahwa pengadilan pajak telah dapat memberikan keadilan substantif kepada wajib pajak. Hal itu tercermin dari putusan-putusan yang diterbitkan oleh pengadilan pajak. Data menunjukkan pada tahun 2016 dan 2017 mayoritas putusan majelis yaitu sebanyak 54% menyatakan mengabulkan permohonan yang diajukan oleh wajib pajak atau penanggung pajak. Fakta di atas menggambarkan meskipun pengadilan pajak dalam hal administrasi dan organisasi di bawah Kementerian Keuangan, namun putusan yang dihasilkan tidak cenderung memenangkan Direktorat Jenderal Pajak. Di sisi lain, jika melihat hasil pengujian terhadap putusan pengadilan pajak yang diajukan peninjauan kembali, secara keseluruhan pada periode 2013 sampai dengan tahun 2018 putusan Mahkamah Agung yang dalam amar putusannya menyatakan menolak permohonan peninjauan kembali sebesar 84,65%. Hal ini berarti bahwa sebesar 84,65% putusan pengadilan pajak dipertahankan oleh Mahkamah Agung. Kondisi tersebut menggambarkan pengadilan pajak selaku pihak yudikatif telah dapat memberikan keadilan atau setidaknya memberikan harapan kepada pencari keadilan dalam hal terjadi sengketa perpajakan (Wahyudi, 2020).

METODE

Dalam penelitian ini penulis menggunakan metode analisis data kualitatif untuk memperoleh pemahaman tentang suatu masalah atau fenomena yang terjadi (tujuan eksplorasi). Pendekatan yang digunakan dalam metode ini adalah pendekatan analisis konten (*content analysis*). Analisis konten merupakan sebuah teknik penelitian untuk menyimpulkan makna teks melalui prosedur tertentu yang dapat diandalkan (*reliable*) dan dapat direplikasi (*replicable*) (Krippendorff, 2004). Berdasarkan definisi tersebut secara jelas terlihat bahwa tujuan dari analisis konten adalah untuk menemukan makna atau pola yang terjadi pada objek penelitian. Identifikasi makna atau pola dilakukan melalui proses *coding* yaitu dengan mengelompokkan data yang memiliki arti yang serupa. Langkah *coding* adalah dengan memberi label atau kode pada setiap unit data. Unit data dapat berupa kalimat, kata, maupun paragraf yang terdapat pada objek data yang dianalisis. *Coding* merupakan bagian dari proses reduksi data. Ada dua pendekatan yang bisa dilakukan dalam proses *coding*, yang pertama adalah *coding* dilakukan secara deduktif di mana penulis sudah menyiapkan daftar kode sebelum melakukan *coding* atas data kualitatif. Pendekatan yang kedua adalah pendekatan induktif, di mana kode muncul berdasarkan unit data yang tidak disiapkan sebelumnya dan belum dikaitkan dengan teori ketika proses *coding* berlangsung. Penelitian ini sendiri lebih menitikberatkan pada pendekatan *coding* secara induktif agar dapat memperoleh gambaran makna yang lebih aktual. Menurut Thomas (2006), hasil dari analisis secara induktif mempunyai keunggulan dikarenakan dapat meringkas data mentah yang kompleks dengan cara mengembangkan kategori ke dalam sebuah kerangka berfikir. Analisis induktif merupakan prosedur untuk menemukan makna berdasarkan interpretasi penulis melalui pembacaan secara detail terhadap teks di dalam objek penelitian. Hasil dari *coding* kemudian dianalisa agar dapat diambil kesimpulannya secara menyeluruh.

Teknik pengumpulan data dilakukan dengan cara dokumentasi. Dokumentasi adalah salah satu metode dalam pengumpulan data kualitatif dengan cara mengumpulkan dokumen yang digunakan sebagai bahan di dalam penelitian. Dokumentasi tidak hanya dilakukan terhadap data berupa tulisan saja, tetapi gambar, buku, iklan, monografi, dll juga termasuk dokumen yang bisa dijadikan bahan penelitian. Dokumentasi merupakan catatan atas suatu peristiwa yang sudah terjadi (Sugiyono, 2010). Myers (2009) mengelompokkan dokumen ke dalam beberapa jenis antara lain personal dokumen (*by individuals*), dokumen publik (*produce for public consumption*), dokumen organisasi (*internal document*), media masa, dan dokumen virtual. (Myers, 2019). Di dalam penelitian ini, jenis dokumen yang dipakai adalah dokumen publik berupa putusan pengadilan pajak. Pemilihan dokumentasi sebagai metode pengumpulan data mempunyai kelebihan dan kekurangan. Kelebihan dokumentasi antara lain biaya yang relatif murah dan cepat diakses, memberikan riwayat peristiwa atau fenomena yang terlihat dan dapat dilacak, menyediakan detail yang penting untuk membantu referensi silang, dan berguna dalam melengkapi data lain dari penelitian lapangan. Di sisi lain terdapat kelemahan di dalam dokumentasi di karenakan kesulitan dalam menilai kualitas dokumen berupa keaslian, kredibilitas, keterwakilan, dan makna. Tetapi kelemahan tersebut setidaknya dapat berkurang jika dokumen yang digunakan berupa dokumen publik yang diterbitkan oleh instansi pemerintah resmi seperti putusan pengadilan.

Data yang digunakan di dalam penelitian ini berupa data sekunder. Data sekunder adalah data yang sebelumnya telah ada yang dikumpulkan oleh penulis sebagai bahan dalam menganalisis kesimpulan (Prabandari, 2020). Data sekunder yang digunakan berupa sampel putusan pengadilan pajak atas gugatan wajib pajak terhadap surat keputusan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi. Pemilihan sampel putusan dilakukan dengan teknik *sampling judgement* dikarenakan data putusan yang terdapat pada website

<http://www.setpp.kemenkeu.go.id> tidak memiliki indeks yang spesifik sehingga penulis mengunduh secara acak terhadap putusan-putusan yang diterbitkan pada tahun 2020 dan 2019. Kemudian penulis melakukan identifikasi secara satu-persatu terhadap putusan-putusan yang sudah diunduh untuk mencari putusan atas sengketa gugatan terhadap surat keputusan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang pokok sengketanya disebabkan karena kekhilafan wajib pajak. Jumlah sampel yang digunakan berjumlah lima putusan agar dapat melihat pola yang terjadi sehingga dapat diperoleh kesimpulan sesuai tujuan penelitian.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penyebab Timbulnya Sengketa Pajak Terkait Unsur Kekhilafan Wajib Pajak

Sengketa pajak dapat terjadi karena adanya perbedaan interpretasi sebuah aturan antara wajib pajak dan fiskus, maka tentunya masing-masing pihak mempunyai pendapatnya sendiri terkait dengan hal yang disengketakan. Oleh sebab itu, ketika mengajukan gugatan ke pengadilan pajak, wajib pajak harus menyertakan penjelasan dan alasan mengajukan gugatan. Sebaliknya, DJP yang menjadi pihak tergugat akan dimintai pendapatnya melalui surat tanggapan gugatan. Berdasarkan dua komponen tersebut, yaitu alasan wajib pajak mengajukan gugatan dan surat tanggapan yang diberikan oleh DJP, dapat diketahui faktor-faktor utama penyebab terjadinya sengketa pajak. Dengan menggunakan metode analisis konten, hasil yang diperoleh adalah sebagai berikut.

Tabel 0.1 *Coding sheet* Alasan Pengajuan Gugatan Wajib Pajak

Kategori	Coding	Unit Data
Jenis Kesalahan	Tidak melakukan pembayaran PPh Final	"Penggugat tidak melakukan pembayaran PPh Final"
	Tidak menjalankan kewajiban PPN	"Penggugat tidak menjalankan kewajiban PPN"
	WP tidak membetulkan SPT PPN	"Penggugat belum melakukan pembetulan SPT PPN karena tidak mengetahui kompensasi lebih bayar Tahun 2015 tidak boleh dipakai"
	Kesalahan penerapan aturan	"SPT Tahunan PPh Badan 2015 dan 2016 karena seharusnya dilaporkan berdasarkan PMK No 107/PMK.010/2015 yang berlaku 9 Agustus 2015 dengan Perhitungan Tidak Final"
	Belum membayar PPN JLN	"Terdapat PPN JLN terutang untuk Masa Pajak Juni Tahun 2014 yang belum dibayar oleh Penggugat"
Kurangnya pengetahuan	WPOP yang tidak memiliki pengetahuan perpajakan	"Penggugat merupakan Wajib Pajak pribadi yang tidak memiliki pengetahuan sama sekali tentang peraturan perpajakan yang berlaku di Indonesia"
	Ketidakhahaman SDM dalam menjalankan administrasi perpajakan	"karena ketidakhahaman dan tidak adanya SDM yang mampu menjalankan administrasi perpajakan"
	WP tidak mengetahui konsekuensi sebuah aturan	"Penggugat belum melakukan pembetulan SPT PPN karena tidak mengetahui kompensasi lebih bayar Tahun 2015 tidak boleh dipakai"

	WP tidak memahami aturan secara menyeluruh	" <i>Tax Amnesty merupakan peraturan baru, yang belum diketahui oleh wajib pajak seluruhnya sehingga selayaknya mengedepankan edukasi</i> "
	Kekeliruan diketahui setelah adanya surat dari KPP	" <i>pembetulan SPT dilakukan setelah menyadari kesalahan yang baru diketahui oleh Penggugat setelah mendapatkan Surat dari KPP Karawang Utara</i> "
Itikad baik	Tidak ada niat melakukan penghindaran pajak	" <i>Tidak ada niat sama sekali untuk mengindar dari kewajiban membayar pajak</i> "
	Tidak ada niat menyampaikan SPT dengan tidak benar	" <i>Tidak ada niat bagi Penggugat untuk melaporkan SPT Tahunan Normal PPh Badan Tahun 2015 dan 2016 dengan salah</i> "
	Tidak ada niat untuk tidak menyetor pajak	" <i>Tidak ada niat bagi Penggugat untuk tidak menyetorkan PPN JLN Terutang Masa Pajak Juni Tahun 2014</i> "
Kelalaian	Terdapat pajak yang belum dibayar akibat ketidaktelitian	" <i>penyetoran PPN JLN dilakukan setelah menyadari adanya kekhilafan atas belum disetornya PPN JLN terutang yang baru diketahui oleh PT LR setelah mendapatkan Surat dari KPP</i> "
Ketidakmampuan membayar	Tidak memiliki dana	" <i>Pihak Koperasi tidak memiliki dana untuk membayar STP-STP ini</i> "

Sumber: Data diolah berdasarkan sampel putusan pengadilan pajak

Dari tabel di atas dapat dilihat bahwa jenis kesalahan yang umumnya terjadi adalah wajib pajak tidak melakukan pembayaran/penyetoran pajak. Diikuti dengan kewajiban pelaporannya. Jika dihubungkan dengan dua jenis kesalahan yaitu *mistake of fact* dan *mistake of law*, harus diketahui terlebih dahulu penyebab kesalahan tersebut bisa terjadi. Misalnya pada putusan nomor PUT-001593.99/2020/PP/M.IB tahun 2020 kesalahan awal wajib pajak adalah tidak melakukan pembayaran PPh Final yang disebabkan karena wajib pajak tidak mengetahui bahwa ia harus membayar PPh final setiap bulan sebesar 1% sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan nomor PMK-107/PMK.011/2013, maka kesalahan tersebut dapat digolongkan sebagai *mistake of law*. Hal yang sama juga terdapat pada putusan nomor PUT-007837.99/2019/PP/M.VB tahun 2020 dan PUT-000133.99/2019/PP/M.IIIA tahun 2019. Pada putusan PUT-007837.99/2019/PP/M.VB wajib pajak koperasi tidak menjalankan kewajiban PPN dikarenakan pengurus koperasi tidak mengetahui bahwa hasil produksinya yang berupa tandan buah segar (TBS) merupakan barang kena pajak, padahal sebelumnya tidak pernah terjadi permasalahan terkait penjualan TBS. Hal ini dikarenakan adanya aturan baru yang memasukkan TBS menjadi barang kena pajak yang belum dipahami oleh pengurus koperasi. Lalu pada putusan PUT-000133.99/2019/PP/M.IIIA, wajib pajak yang menjalankan usaha distributor minyak pelumas melaksanakan kewajiban perpajakannya secara final sesuai aturan sebelumnya, tetapi ternyata terdapat aturan baru yang menyatakan bahwa wajib pajak seharusnya melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan ketentuan tarif umum sehingga wajib pajak seharusnya menyetor angsuran PPh pasal 25 tiap bulannya. Ketiga permasalahan tersebut merupakan contoh kesalahan yang termasuk *mistake of law* yaitu kesalahann yang timbul dikarenakan wajib pajak tidak mengetahui ketentuan perpajakan. Dua putusan lainnya merupakan contoh kesalahan yang disebabkan karena adanya *mistake of fact*. Pertama pada

putusan nomor PUT-003397.99/2019/PP/M.VB tahun 2019 mengenai wajib pajak yang tidak melakukan pembetulan SPT Masa PPN Lebih Bayar dikarenakan wajib pajak tidak berhak memanfaatkan kompensasi kerugian akibat mengikuti program *Tax Amnesty* sebagaimana diatur dalam pasal 35 PMK nomor 118/PMK.03/2016. Kesalahan tersebut merupakan kesalahan *mistake of fact* karena pada dasarnya wajib pajak memahami aturan tentang *Tax Amnesty* dibuktikan dengan wajib pajak mengikuti program tersebut, tetapi karena ketidacermatannya dalam menjalankan administrasi perpajakan, wajib pajak akhirnya tetap mengkompensasikan kelebihan pembayaran PPN ke masa berikutnya. Sedangkan pada putusan berikutnya nomor PUT-005477.99/2019/PP/M.XXB tahun 2019, wajib pajak tidak menyeteror PPN JLN dikarenakan adanya kelalaian, dan baru menyadari setelah diterbitkan surat imbauan dari Kantor Pelayanan Pajak (KPP). Hal ini jelas merupakan *mistake of fact* karena wajib pajak sebenarnya mengetahui bahwa transaksinya terutang PPN JLN, tetapi karena ketidaktelitian dalam menjalankan administrasinya yang menyebabkan terdapat kewajiban perpajakan yang terlewat atau belum dilaksanakan oleh wajib pajak.

Selain faktor ketidaktahuan tentang peraturan perpajakan, faktor lainnya yang dijadikan indikator oleh wajib pajak bahwa tindakannya merupakan sebuah kekhilafan adalah i'tikad baik dan ketidakmampuan membayar sanksi pajak. I'tikad baik menurut wajib pajak adalah perilaku di mana wajib pajak tidak berniat untuk melakukan pelanggaran dalam menjalankan kewajiban perpajakannya. Sedangkan ketidakmampuan membayar sanksi administrasi disebabkan karena kondisi keuangan wajib pajak yang hanya bisa menutup besaran pokok pajak tetapi tidak dengan sanksi pajaknya. Sehingga secara umum dapat disimpulkan bahwa faktor-faktor yang menentukan kekhilafan menurut pandangan wajib pajak adalah tidak mengetahui peraturan perpajakan, ketidacermatan dalam menjankan administrasi, i'tikad baik wajib pajak, dan tidak mampu membayar sanksi administrasi perpajakan.

Di sisi lain, pihak tergugat dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak mempunyai argumen yang menjadi dasar atas tidak dikabulkannya surat permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi akibat kekhilafan yang diajukan oleh wajib pajak. Alasan-alasan penyebab kekhilafan menurut wajib pajak sebagaimana disebutkan pada paragraf sebelumnya akan dinilai oleh petugas peneliti untuk menentukan apakah alasan tersebut dapat diterima. Dikarenakan kriteria khilaf tidak diatur secara jelas di dalam peraturan yang menjadi pedoman teknis pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yaitu Peraturan Menteri Keuangan nomor PMK-8/PMK.03/2013, petugas pajak mempunyai argumen tersendiri mengenai faktor-faktor yang menyebabkan tidak terpenuhinya unsur khilaf wajib pajak. Berdasarkan analisis konten di bawah ini, secara umum dapat diketahui beberapa indikator yang dijadikan acuan oleh petugas pajak dalam mengambil keputusan.

Tabel 0.2 *Coding Sheet* Alasan Penolakan oleh Petugas Pajak

Kategori	Coding	Unit Data
Lama WP terdaftar	WP sudah terdaftar sejak 2010	"Bahwa Penggugat telah terdaftar sejak tanggal 20 Juli 2010"
	WP sudah terdaftar sejak 2004	"Penggugat sudah terdaftar sebagai Wajib Pajak sejak tanggal 25 Mei 2004"
	WP terdaftar PKP sejak 1989	"bahwa PT Luxindo Raya dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak pada tanggal 27 Juli 1989"
	WP telah terdaftar sejak 2008	"Penggugat terdaftar di KPP Pratama Sampit pada tanggal 26 Maret 2008 dan dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak pada tanggal 05 November 2014"

Pemberian Edukasi	WP sudah diimbau dengan SP2DK	"Bahwa terhadap Penggugat telah dilakukan himbauan / SP2DK tahun pajak 2016 s.d. 2018 oleh Account Representative"
	KPP sudah melakukan pembinaan dengan SP2DK	"Berdasarkan penelitian, terhadap Penggugat telah dilakukan pembinaan melalui SP2DK"
	WP sudah diimbau dengan SP2DK	"Account Representative telah melakukan himbauan pertama pada tanggal 08 Maret 2017 dan himbauan kedua dengan SP2DK-3306AVPJ.22/KP.02/2018 tanggal 14 Februari 2018"
Pemanfaatan insentif perpajakan	WP mengikuti program Tax Amnesty	"Bahwa Penggugat telah mengikuti Pengampunan Pajak / Tax Amnesty"
	WP mengikuti program Tax Amnesty	"Sebagai pihak yang telah mengikuti program Amnesti Pajak seharusnya mengetahui hak dan kewajiban yang diatur dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak dan ketentuan pelaksanaannya"
Penggunaan jasa konsultan	WP mempunyai kemampuan untuk menggunakan jasa konsultan	"Bahwa Penggugat mempunyai kemampuan ekonomis untuk meminta jasa konsultan pajak maupun kuasa pajak dalam rangka melaksanakan hak dan kewajiban perpajakan"
	WP menggunakan jasa konsultan pajak	"Penggugat sudah menggunakan jasa konsultan pajak, yaitu Kantor Konsultan Pajak Hasibuan, Bawazier, dan Pramono sejak tahun 2012 sampai dengan sekarang"
Usia peraturan	Terdapat rentang waktu yang panjang untuk memahami peraturan	"Peraturan Menteri Keuangan Nomor 107/PMK.010/2015 diundangkan pada tanggal 09 Juni 2015, Penggugat menyampaikan SPT Tahunan PPh Badan Tahun Pajak 2015 tanggal 28 April 2016"
	Peraturan merupakan aturan yang sudah lama	"peraturan tentang pengenaan sanksi administrasi, baik berupa bunga, kenaikan maupun denda, dalam surat ketetapan pajak kurang bayar bukan merupakan peraturan yang baru berlaku"
WP tidak kooperatif	WP tidak merespon Surat Permintaan Data	"namun Wajib Pajak tidak memberikan jawaban atas permintaan penjelasan"
	WP tidak memberikan keterangan dan informasi terkait sengketa	"Wajib Pajak tidak meminjamkan buku, catatan, data dan informasi terkait materi sengketa yang diajukan keberatan"
Historis pelaksanaan	WP melaporkan SPT Masa PPN	"Dibuktikan dengan adanya data pelaporan SPT Masa PPN berdasarkan SIDJP"

kewajiban perpajakan	WP pernah menerbitkan faktur pajak	"Penggugat sudah pernah menerbitkan Faktur Pajak pada tanggal 28 November 2014 dan 30 Desember 2014"
----------------------	------------------------------------	--

Sumber: Data diolah berdasarkan sampel putusan pengadilan pajak

Indikator pertama yang paling sering diperhatikan adalah berapa lama penggugat tersebut terdaftar sebagai wajib pajak ataupun pengusaha kena pajak (PKP). Dari lima sampel yang dipilih, empat di antaranya terdapat penjelasan yang menyatakan bahwa wajib pajak telah terdaftar sejak beberapa tahun sehingga menjadi salah satu alasan untuk menolak unsur kekhilafan yang diajukan wajib pajak. Indikator selanjutnya adalah terkait pemberian edukasi. Petugas pajak berdasarkan keterangan yang ada akan melihat apakah sudah pernah dilakukan edukasi dari *Account Representative* maupun dari Kantor Pelayanan Pajak (KPP) terdaftar. Jika faktanya menunjukkan bahwa wajib pajak sudah pernah diberikan edukasi, baik itu melalui sosialisasi, kunjungan (*visit*), atau surat imbauan, wajib pajak tersebut dianggap sudah mengetahui tentang aturan perpajakan sehingga alasan kekhilafan wajib pajak tidak dapat diterima. Indikator selanjutnya yang juga diperhatikan adalah mengenai penggunaan jasa konsultan. Wajib pajak yang menggunakan jasa konsultan dalam menjalankan kewajiban perpajakannya sudah selayaknya mengetahui aturan perpajakan dikarenakan salah satu persyaratan sebagai konsultan pajak adalah memahami ketentuan perpajakan. Hal lain yang juga diperhatikan oleh petugas pajak dalam menilai kekhilafan wajib pajak adalah berapa lama usia peraturan terkait objek pajak yang disengketakan telah ada. Kemudian historis pelaksanaan kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh wajib pajak dengan melihat data pada sistem informasi DJP. Lalu terkait insentif pajak yang dimanfaatkan oleh wajib pajak misalnya *Tax Amnesty*. Terakhir yaitu terkait sikap kooperatif wajib pajak dalam hal terdapat permintaan data dan atau keterangan yang diterbitkan oleh KPP.

Landasan Pemikiran Majelis Hakim dalam Memutus Perkara Sengketa Pajak terkait Unsur Kekhilafan Wajib Pajak

Porses penyelesaian gugatan atas keputusan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi, sesuai ketentuan dilaksanakan melalui pemeriksaan dengan acara biasa, kecuali terdapat hal-hal tertentu sebagaimana diatur dalam pasal 66 Undang-Undang Pengadilan Pajak yang mengharuskan persidangan dilakukan menggunakan pemeriksaan dengan acara cepat. Di dalam pemeriksaan dengan acara biasa, ketua pengadilan pajak menunjuk majelis yang terdiri dari tiga orang hakim yang terdiri dari satu hakim ketua dan sisanya sebagai hakim anggota. Majelis mempunyai kewenangan untuk menetapkan hasil keputusan atas sengketa yang terjadi. Dalam rangka mempertimbangkan keputusan yang akan dibuat, majelis hakim harus melaksanakan penilaian pembuktian. Penilaian tersebut haruslah berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku serta berdasarkan keyakinan hakim. Oleh sebab itu, hakim dituntut untuk memiliki pengetahuan perpajakan yang baik, bahkan terkadang juga harus memahami peraturan-peraturan lainnya diluar ketentuan perpajakan agar dapat memberikan keputusan terbaik, yang dapat melindungi kepentingan wajib pajak.

Dalam proses pembuktian atas unsur kekhilafan yang menjadi penyebab sengketa antara wajib pajak dengan petugas pajak, majelis tidak dapat berpegang sepenuhnya terhadap aturan perpajakan yang ada dikarenakan kriteria-kriteria yang mengatur tentang kekhilafan tidak diatur secara jelas di dalam peraturan perpajakan. Untuk kasus ini, penilaian pembuktian berdasarkan apa yang diyakini oleh majelis menjadi berperan penting terhadap hasil keputusan yang akan diterbitkan. Keyakinan tersebut tentunya memiliki landasan pemikiran yang diambil berdasarkan fakta persidangan yang ada. Jika diamati berdasarkan sampel yang telah dipilih,

dapat diketahui beberapa hal yang menjadi landasan pemikiran bagi majelis hakim dalam membuat keputusan sebagaimana terlihat pada tabel III.3 di bawah ini.

Tabel 0.3 *Coding Sheet* Landasan Pemikiran Majelis Hakim

Kategori	Coding	Unit Data
Kesalahan petugas pajak	Penyelesaian LB seharusnya melalui mekanisme administrasi	"bahwa Majelis berpendapat, kelebihan pembayaran seharusnya diselesaikan secara administrasi dengan menerbitkan Surat Perintah Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak atau melalui mekanisme Pemindahbukuan untuk membayar hutang pajak lainnya"
Kesalahan petugas pajak	Terdapat unsur ketidaktepatan petugas pajak	"bahwa menurut Majelis, adanya pemeriksaan yang dikenakan pajak berdasarkan ketentuan yang berbeda dengan himbauan yang diberikan, telah menunjukkan bahwa sanksi administrasi yang dikenakan kepada Wajib Pajak diakibatkan karena ketidaktepatan petugas pajak"
Itikad baik wajib pajak	Wajib pajak menunjukkan itikad baik	"bahwa Majelis berpendapat, Penggugat telah menunjukkan itikad baik dengan mengikuti seluruh himbauan yang dilakukan Tergugat"
Tidak memahami peraturan perpajakan	kekhilafan Penggugat disebabkan tidak memahami peraturan perpajakan	"bahwa menurut Majelis, adanya tindakan Penggugat untuk mengikuti himbauan yang diberikan oleh Tergugat meskipun himbauan tersebut tidak sesuai dengan ketentuan, menunjukkan bahwa kekhilafan Penggugat disebabkan tidak memahami peraturan perpajakan"
Kesesuaian terhadap aturan	Pengenaan sanksi yang sudah sesuai ketentuan	"bahwa Majelis berpendapat pengenaan sanksi administrasi sebagaimana tercantum dalam STP sudah sesuai ketentuan peraturan perpajakan yang berlaku"
Aturan terkait merupakan aturan baru	Adanya peraturan baru yang perlu disosialisasikan	"bahwa majelis berpendapat, tahun 2016 merupakan masa transisi adanya perubahan peraturan yang dalam pelaksanaannya perlu waktu untuk mensosialisasikannya agar dipahami oleh Pengusaha Kena Pajak"
Kondisi usaha wajib pajak	Wajib pajak merupakan koperasi dengan skala kecil	"bahwa majelis berpendapat, Penggugat adalah koperasi yang skala usahanya masih kecil yang menghimpun petani yang memiliki lahan kebun sawit terbatas dan lokasinya jauh dari perkotaan sehingga agak sulit dijangkau"
Kondisi usaha wajib pajak	Sanksi administrasi dapat mematkan usaha wajib pajak	"tidak semestinya Penggugat dibebani dengan sanksi yang justru dapat mematkan usahanya, bahwa oleh karena itu seharusnya sanksi administrasi tersebut dapat dihapuskan atau dikurangkan"
Tidak terdapat unsur sengketa	Tidak mengandung sengketa	"Majelis berpendapat bahwa Keputusan yang diterbitkan tergugat telah sesuai sehingga tidak

		<i>mengandung sengketa, baik yang bersifat pembuktian maupun yuridis"</i>
Kesesuaian terhadap aturan	Pengenaan sanksi yang sudah sesuai ketentuan dan tidak ada sengketa	<i>"Majelis berpendapat bahwa Majelis tidak memiliki kewenangan untuk mengurangi atau menghapuskan sanksi administrasi yang tercantum dalam Keputusan Tergugat mengingat pengenaan sanksi administrasi tersebut sudah sesuai ketentuan dan tidak ada sengketa"</i>
Tidak terdapat unsur sengketa	Tidak terdapat sengketa terkait pengenaan sanksi	<i>"Majelis berpendapat bahwa tidak terdapat sengketa terkait pengenaan sanksi administrasi yang tercantum dalam Keputusan yang menjadi objek gugatan"</i>
Kesesuaian terhadap aturan	Tergugat mengenakan sanksi sesuai ketentuan	<i>"Majelis berpendapat Tergugat telah menghitung sanksi sesuai dengan ketentuan yang berlaku"</i>
i'tikad buruk wajib pajak	Tidak bersedia menyampaikan data dan dokumen	<i>"bahwa Tergugat telah meminta dokumen dan data pendukung untuk menguatkan permohonan Penggugat namun Penggugat tidak menyampaikan dokumen dan data pendukung dimaksud"</i>
Alasan wajib pajak tidak masuk akal	Wajib pajak menggunakan jasa konsultan pajak	<i>"Majelis berpendapat bahwa keterlambatan penyetoran PPh Pasal 25 akibat ketidaktahuan Penggugat tidak memiliki dasar yang kuat karena Penggugat untuk kewajiban perpajakannya sudah menggunakan jasa konsultan pajak"</i>

Sumber: Data diolah berdasarkan sampel putusan pengadilan pajak

Berdasarkan tabel di atas terlihat bahwa terdapat beberapa landasan pemikiran yang dipakai oleh majelis dalam memutuskan sengketa gugatan akibat kekhilafan wajib pajak. Pertama terkait dengan keputusan yang mengabulkan gugatan wajib pajak. Dari lima sampel putusan yang digunakan, hanya satu yang mengabulkan seluruhnya gugatan wajib pajak yaitu putusan nomor PUT-001593.99/2020/PP/M.IB tahun 2020. Dalam sampel gugatan ini, majelis hakim pertama memeriksa apakah penerapan sanksi yang diterbitkan kepada wajib pajak sudah sesuai dengan prosedur yang berlaku. Hasilnya terdapat unsur kesalahan petugas pajak sebagaimana tercermin pada pendapat majelis yang menyebutkan "*bahwa Majelis berpendapat, kelebihan pembayaran seharusnya diselesaikan secara administrasi dengan menerbitkan Surat Perintah Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak atau melalui mekanisme Pemindahbukuan untuk membayar hutang pajak lainnya.*". Selain itu fakta yang menunjukkan terdapat perbedaan ketentuan di dalam surat imbauan yang diterbitkan dengan hasil pemeriksaan pajak, menunjukkan adanya ketidaktelitian petugas pajak. Pendapat majelis tersebut sudah merupakan alasan yang kuat untuk membatalkan surat keputusan yang diterbitkan oleh DJP dan mengabulkan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi wajib pajak. Hal itu diperkuat lagi dengan i'tikad baik yang ditunjukkan oleh wajib pajak yaitu dengan segera menyadari kesalahannya dan melakukan pembayaran atas pokok pajak yang kurang dibayar. Dan juga pendapat majelis yang menyimpulkan bahwa wajib pajak benar-benar tidak memahami ketentuan perpajakan dibuktikan dengan wajib pajak tetap menjalankan kewajiban perpajakan sesuai arahan pada surat imbauan padahal surat imbauan tersebut terdapat kekeliruan penerapan ketentuan perpajakan. Jadi, dapat disimpulkan bahwa landasan pemikiran yang digunakan oleh majelis dalam mengabulkan gugatan wajib pajak di dalam putusan ini yaitu adanya kesalahan

petugas pajak, i'tikad baik, dan wajib pajak benar-benar tidak memahami peraturan perpajakan yang berlaku.

Selanjutnya terkait dengan putusan gugatan yang isinya menolak gugatan wajib pajak. Dari lima sampel putusan yang dipilih, empat putusan menghasilkan penolakan terhadap gugatan yang diajukan oleh wajib pajak. Tidak terdapat sampel putusan yang berisi mengabulkan sebagian ataupun menambah pajak yang harus dibayar. Dari empat putusan tersebut, secara umum terdapat kemiripan terkait landasan pemikiran yang digunakan oleh majelis hakim untuk mengambil keputusan. Pertama yaitu putusan nomor PUT-007837.99/2019/PP/M.VB tahun 2020. Dalam memeriksa perkara gugatan ini, terdapat beberapa landasan pemikiran majelis hakim antara lain penerapan sanksi kepada wajib pajak telah sesuai dengan ketentuan perpajakan. Dengan kata lain tidak terdapat unsur kesalahan dari petugas pajak. Di sisi lain majelis juga mengutarakan pendapatnya tentang kondisi usaha wajib yang seharusnya diberikan pengurangan sanksi dikarenakan wajib pajak memiliki skala usaha yang masih kecil dan berlokasi jauh dari perkotaan sehingga sulit mendapatkan sosialisasi perpajakan. Selain itu pengenaan sanksi menurut majelis akan mematikan usaha wajib pajak. Serta aturan terkait merupakan aturan yang masih baru sehingga tahun terjadinya sengketa merupakan masa transisi yang membutuhkan waktu bagi wajib pajak untuk memahaminya secara menyeluruh. Tetapi penilaian majelis tentang kondisi wajib pajak dan aturan yang masih dalam masa transisi tidaklah menjadikan permohonan gugatan dikabulkan. Alasan utama majelis adalah kesesuaian penerapan sanksi terhadap aturan yang berlaku dan telah diakui oleh wajib pajak menunjukkan tidak adanya sengketa pajak yang terkandung di dalam kasus ini. Hal itu tercermin di dalam kalimat "*Majelis berpendapat bahwa Keputusan yang diterbitkan tergugat telah sesuai sehingga tidak mengandung sengketa, baik yang bersifat pembuktian maupun yuridis*". Atas dasar tersebut majelis menolak permohonan gugatan wajib pajak dan mempertahankan Surat Keputusan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi yang diterbitkan sehingga wajib pajak tetap harus membayar sanksi yang tercantum di dalam Surat Tagihan Pajak.

Putusan nomor PUT-003397.99/2019/PP/M.VB tahun 2019 tentang pokok sengketa yang disebabkan karena wajib pajak diterbitkan SKPKB PPN akibat wajib pajak tidak melakukan pembetulan SPT Masa PPN Lebih Bayar. Atas gugatan yang diajukan wajib pajak ke pengadilan pajak, majelis hakim memutuskan untuk menolak permohonan gugatan wajib pajak. Landasan pemikiran yang digunakan mirip dengan putusan sebelumnya yaitu penerapan sanksi kepada wajib pajak sudah sesuai ketentuan yang berlaku sehingga tidak terdapat unsur sengketa di dalam kasus tersebut.

Sampel putusan selanjutnya yaitu putusan nomor PUT-005477.99/2019/PP/M.XXB tahun 2019 tentang pokok sengketa berupa penerbitan SKPKB PPN Jasa Luar Negeri juga menggunakan landasan pemikiran berupa penilaian majelis terhadap kesesuaian pengenaan sanksi berdasarkan aturan yang berlaku. Meskipun wajib pajak berasal bahwa adanya kekhilafan dalam membayar PPN atas pemanfaatan jasa luar negeri tetapi hal tersebut tidak menjadi dasar yang kuat untuk mengabulkan permohonan gugatan wajib pajak. Apalagi majelis menemukan bahwa wajib pajak mempunyai i'tikad buruk yang terlihat dari wajib pajak tidak bersedia memberikan data dan atau keterangan saat proses penerbitan surat keputusan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi oleh DJP. Akhirnya majelis hakim memutuskan untuk menolak permohonan gugatan wajib pajak dan mengharuskan wajib pajak untuk tetap membayar sanksi sebagaimana tercantum dalam SKPKB.

Putusan selanjutnya merupakan putusan yang terakhir dari lima sampel putusan. Di dalam putusan ini, yaitu putusan nomor PUT-000133.99/2019/PP/M.IIIA tahun 2019. majelis menggunakan landasan pemikiran berupa rasionalitas dari alasan yang dibuat oleh wajib pajak. Dalam kasus ini majelis berpendapat bahwa alasan kekhilafan wajib pajak tidak memiliki dasar

yang kuat sebagaimana tercermin di dalam kalimat “*Majelis berpendapat bahwa keterlambatan penyetoran PPh Pasal 25 akibat ketidaktahuan Penggugat tidak memiliki dasar yang kuat karena Penggugat untuk kewajiban perpajakannya sudah menggunakan jasa konsultan pajak*”. Pendapat majelis di atas menjadi masuk akal ketika wajib pajak sudah menggunakan jasa konsultan pajak untuk mengurus segala urusan perpajakannya, maka sudah selayaknya wajib pajak memahami aturan-aturan yang seharusnya digunakan. Oleh sebab itu, majelis memutuskan untuk menolak gugatan wajib pajak.

Dari beberapa pembahasan di atas, secara garis besar dapat disimpulkan bahwa majelis hakim di dalam memutus perkara sengketa pajak yang disebabkan karena kekhilafan wajib pajak, menggunakan landasan pemikiran yang hampir sama di setiap kasusnya. Pertama yaitu majelis hakim akan memeriksa terlebih dahulu apakah pengenaan sanksi kepada wajib pajak sudah sesuai ketentuan atau prosedur yang berlaku. Jika terdapat kesalahan yang dilakukan oleh petugas pajak dalam mengenakan sanksi kepada wajib pajak, hampir pasti majelis hakim akan mengabulkan gugatan yang diajukan wajib pajak seperti halnya putusan nomor PUT-001593.99/2020/PP/M.IB. Sedangkan apabila pengenaan sanksi kepada wajib pajak sudah sesuai dengan ketentuan yang berlaku, majelis hakim selanjutnya akan memeriksa apakah terdapat unsur sengketa pajak. Jika tidak terdapat unsur sengketa pajak, majelis akan menolak gugatan wajib pajak dikarenakan tugas dari pengadilan pajak sendiri adalah memutus perkara berupa sengketa pajak. Selanjutnya i'tikad buruk yang ditunjukkan oleh wajib pajak di dalam persidangan maupun dalam menjalankan kewajiban perpajakannya juga mempengaruhi keyakinan hakim untuk menolak gugatan wajib pajak. Dan yang terakhir adalah rasionalitas dari alasan yang dikemukakan oleh wajib pajak berpengaruh terhadap hasil putusan majelis hakim. Sebagai contoh di putusan nomor PUT-000133.99/2019/PP/M.IIIA tahun 2019 di mana wajib pajak faktanya sudah menggunakan jasa konsultan pajak sehingga alasan ketidaktahuan terhadap aturan perpajakan sangat tidak masuk akal bagi majelis.

Keadilan dan Kepastian Hukum terhadap Putusan Pengadilan Pajak terkait Unsur Kekhilafan Wajib Pajak

Sebagai badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak atas sengketa pajak yang terjadi, pengadilan pajak dituntut agar dapat memberikan keadilan dan kepastian hukum dalam penyelesaian sengketa pajak. Jika dikaitkan dengan Undang-Undang tentang Kekuasaan Kehakiman, keadilan hukum merupakan proses mengadili menurut hukum dengan tidak membeda-bedakan orang. Definisi tersebut selaras dengan teori Adam Smith mengenai asas-asas pemungutan pajak yaitu *The Four Maxims*. Menurut Adam Smith, salah satu asas pemungutan pajak adalah asas kesamaan dan keadilan (*equality and equity*) yang dimaksudkan untuk memberikan rasa adil dan merata tanpa ada diskriminasi antara wajib pajak dan petugas pajak (Smith, 1904). Berbicara mengenai keadilan hukum tentunya tidak terlepas dengan kepastian hukum. Kedua unsur tersebut memiliki kaitan yang erat satu sama lain. Kepastian hukum sendiri menurut Jan Michiel Otto bahwa hakim-hakim (peradilan) yang mandiri dan tidak berpihak menerapkan aturan-aturan hukum tersebut secara konsisten sewaktu mereka menyelesaikan sengketa hukum (Sidharta, 2009). Dari pendapat ini secara jelas bahwa konsistensi merupakan unsur utama dalam menciptakan kepastian hukum. Lagi-lagi nilai kepastian hukum di dalam proses peradilan juga termasuk di dalam salah satu asas pemungutan pajak Adam Smith. Asas Kepastian hukum (*Certainty*) dalam proses pemungutan pajak menurut Adam Smith memiliki arti bahwa semua pungutan pajak harus berdasarkan Undang-Undang. Dengan berlandaskan Undang-Undang, proses pemungutan pajak akan berlaku secara konsisten karena memiliki pedoman dasar yang jelas. Jadi, dapat disimpulkan bahwa dengan menciptakan keadilan dan kepastian hukum dalam

proses penyelesaian sengketa pajak, memiliki dampak yang besar terhadap terciptanya asas-asas pemungutan pajak yang baik.

Sebelumnya disebutkan di dalam landasan teori bahwa terdapat beberapa pendapat yang menilai tentang keadilan di tubuh pengadilan pajak. Pendapat Yahya Harahap menyatakan bahwa dualisme pembinaan di tubuh pengadilan pajak dapat mempengaruhi otonomi kebebasan majelis hakim dalam memutuskan perkara sengketa pajak. Dikhawatirkan dengan adanya dualisme pembinaan tersebut keputusan majelis cenderung memenangkan kepentingan DJP. Tetapi hal itu secara tidak langsung terpatahkan dengan penelitian yang dilakukan oleh Tri Hidayat Wahyudi yang menyatakan bahwa mayoritas putusan majelis yaitu sebanyak 54% menyatakan mengabulkan permohonan yang diajukan oleh wajib pajak atau penanggung pajak. Fakta di atas menggambarkan meskipun pengadilan pajak dalam hal administrasi dan organisasi di bawah Kementerian Keuangan, namun putusan yang dihasilkan tidak cenderung memenangkan Direktorat Jenderal Pajak. Pendapat selanjutnya dikemukakan oleh Ismail Ramadhan yang menyatakan bahwa tidak adanya upaya banding maupun upaya hukum kasasi menyebabkan kurang maksimalnya pengawasan yang dilakukan oleh mahkamah agung sehingga sangat memungkinkan terjadinya kekeliruan pengadilan pajak dalam memutuskan sengketa pajak. Tetapi hal tersebut juga terbantah berdasarkan data yang ditunjukkan oleh Tri Hidayat Wahyudi yang melihat dari putusan peninjauan kembali sebagai upaya hukum luar biasa dari sengketa pajak. Secara keseluruhan pada periode 2013 sampai dengan tahun 2018 putusan Mahkamah Agung yang dalam amar putusannya menyatakan menolak permohonan peninjauan kembali sebesar 84,65%. Hal ini berarti bahwa sebesar 84,65% putusan pengadilan pajak dipertahankan oleh Mahkamah Agung. Kondisi tersebut menunjukkan sebagian besar keputusan yang diambil oleh majelis hakim telah sesuai ketentuan hukum baik dari segi formalitas maupun materialitas.

Akan tetapi, menilai keadilan dengan cara melihat jumlah putusan yang mengabulkan atau menolak sangat memungkinkan terjadinya bias. Hal itu akan membuat penilaian hanya berlandaskan kuantitas tetapi mengesampingkan kualitas. Sebagai contoh, misalnya suatu pengadilan menerbitkan keputusan dengan jumlah 60% mengabulkan permohonan gugatan. Tetapi berdasarkan penilaian ulang terhadap sengketa, seharusnya jumlah putusan yang mengabulkan gugatan lebih banyak dari itu, tentunya hal tersebut tidak dapat dikatakan adil karena terdapat kesalahan pengadilan dalam memberikan putusannya. Oleh sebab itu, melihat landasan pemikiran yang digunakan majelis hakim sebagai dasar dalam mengambil putusannya, dapat memberikan pandangan yang lebih baik dikarenakan dari segi kualitas juga dapat dinilai apakah majelis hakim telah memberikan keputusannya dengan baik dan benar sehingga terpenuhian keadilan dan kepastian hukum bagi wajib pajak.

Jika dilihat berdasarkan landasan pemikiran yang digunakan majelis hakim dalam menilai sengketa pajak yang disebabkan karena adanya kekhilafan wajib pajak, sebagaimana dibahas pada materi sebelumnya, terdapat hal yang perlu dicermati. Pada putusan nomor PUT-007837.99/2019/PP/M.VB dan putusan nomor PUT-003397.99/2019/PP/M.VB disebutkan di dalam pendapat majelis bahwa kesesuaian pengenaan sanksi administrasi kepada wajib pajak terhadap ketentuan perpajakan meniadakan unsur sengketa pajak antara wajib pajak dengan petugas pajak. Padahal jika dilihat berdasarkan substansi upaya hukum terhadap surat keputusan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang diajukan wajib pajak, bahwa wajib pajak berharap agar sanksi administrasi tersebut dapat dihapuskan dikarenakan kesalahan wajib pajak disebabkan karena kekhilafan atau ketidaktahuan akan aturan. Jadi, permasalahannya di sini bukan terkait dengan prosedur ataupun tata cara penerbitan sanksi administrasi yang sesuai/tidak sesuai ketentuan tetapi terkait dengan adanya perbedaan penafsiran kekhilafan antara wajib pajak dengan petugas pajak. Wajib pajak menganggap

bahwa kesalahannya benar-benar karena kekhilafan sedangkan petugas pajak menganggap bahwa unsur kekhilafan tersebut tidak terpenuhi sehingga pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi tidak dapat diberikan. Atas dasar tersebut seharusnya fokus utama yang harus dinilai dan dibuktikan oleh majelis hakim adalah terkait terpenuhinya unsur kekhilafan atau tidak. Bukan terkait dengan kesesuaian penerapan sanksi terhadap undang-undang perpajakan. Jika pemeriksaan kesesuaian sanksi digunakan untuk melihat apakah ada kesalahan petugas pajak dalam mengenakan sanksi administrasi maka hal itu dapat diterima. Sebagaimana tercermin pada putusan nomor PUT-001593.99/2020/PP/M.IB di mana kesalahan dalam mengenakan sanksi kepada wajib pajak otomatis bahwa permohonan gugatan wajib pajak dikabulkan tanpa harus dilanjutkan dengan menilai unsur kekhilafan wajib pajak.

Di dalam proses penyelesaian sengketa pajak, pengetahuan dan pemahaman Majelis terhadap ketentuan pajak dan pokok sengketa yang terjadi sangat dibutuhkan agar keputusan yang diterbitkan dapat memberikan keadilan bagi wajib pajak. Berdasarkan uraian sebelumnya, dapat dicermati bahwa terdapat misinterpretasi yang dilakukan oleh majelis terkait pokok sengketa yang terjadi yaitu mengenai kekhilafan wajib pajak. Hal itu memberikan dampak yang besar terhadap putusan yang diambil oleh majelis hakim. Adanya misinterpretasi membuat putusan menjadi tidak sesuai dengan pokok sengketa. Akibatnya kepentingan wajib pajak dalam hal memperoleh keadilan terkait penyelesaian sengketa pajak menjadi tidak terpenuhi. Dengan kata lain pengadilan pajak gagal dalam memberikan keadilan terhadap upaya hukum wajib pajak atas surat keputusan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang diterbitkan DJP. Kegagalan dalam memberikan keadilan tentunya berbanding lurus dengan kepastian hukum yang juga tidak terpenuhi dikarenakan majelis hakim tidak dapat menjalankan fungsinya dengan baik yaitu dalam melakukan penilaian pembuktian. Oleh sebab itu, pengetahuan dan pemahaman yang dimiliki majelis tidak hanya terhadap aturan perpajakan tetapi juga harus memahami terkait substansi dari pokok sengketa pajak yang sedang ditangani.

PENUTUP

Terdapat beberapa faktor penyebab timbulnya sengketa pajak antara wajib pajak dengan Direktorat Jenderal Pajak terkait perbedaan penafsiran kekhilafan sebagaimana tercantum pada surat pengajuan gugatan dari wajib pajak dan surat tanggapan yang dibuat oleh DJP. Dari sisi wajib pajak, beberapa faktor yang dijadikan indikasi kekhilafan oleh wajib pajak adalah ketidaktahuan atau ketidakpahaman tentang aturan yang ada, ketidakcermatan dalam menjalankan administrasi perpajakan yang mengakibatkan terlewatnya kewajiban, i.tikad baik yang dimiliki wajib pajak dalam menjalankan kewajiban perpajakannya, dan ketidakmampuan membayar sanksi perpajakan dikarenakan kondisi keuangan wajib pajak. Sedangkan dari sisi DJP, terdapat faktor-faktor yang digunakan sebagai indikasi untuk menolak permohonan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi wajib pajak yang artinya unsur kekhilafan tidak terpenuhi antara lain berapa lama wajib pajak terdaftar di DJP, riwayat pemberian edukasi ataupun sosialisasi kepada wajib pajak, penggunaan jasa konsultan pajak, historis pelaksanaan kewajiban perpajakannya berdasarkan sistem informasi DJP, dan pemanfaatan insentif perpajakan yang diajukan oleh wajib pajak, serta sikap kooperatifan wajib pajak dalam menjalankan kewajiban perpajakannya.

Majelis hakim setelah mempelajari alasan wajib pajak mengajukan gugatan terhadap surat keputusan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi dan penjelasan yang diberikan tergugat dalam hal ini DJP, melakukan penilaian pembuktian untuk mengambil keputusan. Penilaian yang dilakukan majelis hakim haruslah berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku serta berdasarkan keyakinan hakim. Tetapi ketika memeriksa sengketa pajak yang disebabkan perbedaan penafsiran kekhilafan antara wajib pajak dengan DJP, majelis

hakim tidak dapat berpegang sepenuhnya terhadap aturan perpajakan yang ada dikarenakan kriteria-kriteria yang mengatur tentang kekhilafan tidak diatur secara jelas di dalam peraturan perpajakan. Untuk itu, terdapat beberapa landasan pemikiran yang sering kali digunakan oleh majelis hakim antara lain Pertama yaitu majelis hakim akan memeriksa terlebih dahulu apakah pengenaan sanksi kepada wajib pajak sudah sesuai ketentuan atau prosedur yang berlaku. Jika terdapat kesalahan yang dilakukan oleh petugas pajak dalam mengenakan sanksi kepada wajib pajak, hampir pasti majelis hakim akan mengabulkan gugatan yang diajukan wajib pajak. selanjutnya apabila pengenaan sanksi kepada wajib pajak sudah sesuai dengan ketentuan yang berlaku, majelis hakim kemudian memeriksa apakah terdapat unsur sengketa pajak. Jika tidak terdapat unsur sengketa pajak, majelis akan menolak gugatan wajib pajak dikarenakan tugas dari pengadilan pajak sendiri adalah memutus perkara berupa sengketa pajak. Lalu i'tikad buruk yang ditunjukkan oleh wajib pajak di dalam persidangan maupun dalam menjalankan kewajiban perpajakannya juga mempengaruhi keyakinan hakim untuk menolak gugatan wajib pajak. Dan yang terakhir adalah rasionalitas dari alasan yang dikemukakan oleh wajib pajak berpengaruh terhadap hasil putusan majelis hakim.

Tujuan dibentuknya lembaga peradilan adalah untuk mewujudkan keadilan dan kepastian hukum bagi pihak yang bersengketa. Pengadilan pajak sebagai pihak yudikatif memiliki peranan yang penting untuk melindungi kepentingan wajib pajak ketika terjadi sengketa pajak. Di dalam proses penyelesaian sengketa Pajak, pengetahuan dan pemahaman majelis terhadap ketentuan pajak dan pokok sengketa yang terjadi sangat dibutuhkan agar keputusan yang diterbitkan dapat memberikan keadilan bagi wajib pajak. Berdasarkan tinjauan yang telah dilaksanakan sebagaimana terdapat pada bab pembahasan, terdapat hal yang perlu dicermati terkait upaya pengadilan pajak dalam memberikan keadilan dan kepastian hukum kepada wajib pajak khususnya terkait sengketa yang diakibatkan karena kekhilafan wajib pajak. Hal tersebut adalah adanya misterpretasi majelis hakim di sebagian putusan dalam memahami substansi pokok sengketa pajak antara wajib pajak. Misinterpretasi majelis hakim adalah menurutnya kesesuaian pengenaan sanksi administrasi kepada wajib pajak terhadap ketentuan perpajakan meniadakan unsur sengketa pajak. Padahal jika dilihat berdasarkan substansi upaya hukum terhadap surat keputusan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi yang diajukan wajib pajak, bahwa wajib pajak berharap agar sanksi administrasi tersebut dapat dihapuskan dikarenakan kesalahan wajib pajak disebabkan karena kekhilafan atau ketidaktahuan akan aturan. Adanya misinterpretasi membuat putusan menjadi tidak sesuai dengan pokok sengketa. Akibatnya kepentingan wajib pajak dalam hal memperoleh keadilan dan kepastian hukum terkait penyelesaian sengketa pajak menjadi tidak terpenuhi.

DAFTAR PUSTAKA

- Dewi, A. K., & Ma'ruf, U. (2019). Pelaksanaan Penelaahan Keberatan Terkait Pengajuan Pengurangan Atau Penghapusan Sanksi Administrasi Wajib Pajak Di Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Jawa Tengah I. *Seminar Nasional Mahasiswa Universitas Islam Sultan Agung*, 14-26.
- Harahap, Y. (1997). *Beberapa Tinjauan Mengenai Sistem Peradilan Dan Penyelesaian Sengketa*. Bandung: PT Citra Aditya Bhakti.
- Huda, C. (2015, Oktober 12). *Kekhilafan Dalam Pajak Dan Pidana*. Dipetik Desember 15, 2020, dari <http://huda-drchairulhudashmh.blogspot.com>: <http://huda-drchairulhudashmh.blogspot.com/2015/10/tinjauan-dari-aspek-hukum-pidana.html?m=1>
- Krippendorff, K. (2004). *Content Analysis: an Introduction to Its Methodology*. London: SAGE Publications.

- Liyana, N. F. (2019). Menakar Masalah dan Tantangan Administrasi Pajak: Kepatuhan Pajak di Era Self Assesment System. *Pajak dan Keuangan Negara*, 84-90.
- Mustaqiem. (2014). *Perpajakan Dalam Konteks Teori dan Hukum Pajak di Indonesia*. Yogyakarta: Buku Litera Yogyakarta.
- Myers, M. D. (2019). *Qualitative research in business and management*. California: Sage Publications Limited.
- OECD. (1999). *Principles of Good Tax Administration – Practice Note*. Amsterdam: OECD.
- Prabandari, A. I. (2020, November 2). *Perbedaan Data Primer dan Sekunder dalam Penelitian, Ketahui Karakteristiknya*. Dipetik Desember 15, 2020, dari Merdeka.com: <https://www.merdeka.com/jateng/perbedaan-data-primer-dan-sekunder-daslam-penelitian-ketahui-karakteristiknya-klm.html?page=2>
- Pudyatmoko, Y. S. (2020). *Pengadilan dan Penyelesaian Sengketa di Bidang Pajak*. Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama.
- Rumadan, I. (2012). Eksistensi Pengadilan Pajak dalam Sistem Peradilan di Indonesia. *Jurnal Hukum dan Peradilan*, 36-62.
- Sidharta. (2009). *Moralitas Profesi Hukum*. Bandung: Refika Aditama.
- Siregar, H. (2015, Maret 23). *Official Assesment Versus Self Assesment*. Dipetik November 21, 2020, dari Medanbisnisdaily: <https://www.medanbisnisdaily.com/news/read/2015/03/23/153595/official-assesment-versus-self-assesment/>
- Smith, A. (1904). *Wealth of Nations*. London: Mathuen & Co., Ltd.
- Strauss, j. (2015). Nonpayment of Taxes: When Ignorance of the Law Is An Excuse. *Akron Law Journals*, 611-633.
- Sugiyono. (2010). *Metode Penelitian Pendidikan Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Tarjo, & Kusumawati, I. (2006). Analisis Perilaku Wajib Pajak Orang Pribadi Terhadap Pelaksanaan Self Assesment System: Suatu Studi di Bangkalan. *JAAI*, 101-120.
- Thomas, R. D. (2006). A General Inductive Approach for Analyzing Qualitative Evaluation Data. *American Journal of Evaluation*, 237-242.
- Wahyudi, T. H. (2020). Keberadaan dan Peran Pengadilan Pajak dalam Memberikan Keadilan Substantif Kepada Wajib Pajak. *SELISIK*, 72-85.
- Winings, M. C. (1993). Ignorance is Bliss, Especially for the Tax Evader. *Journal of Criminal Law and Criminology*, 575-603.
- Setiawan, B., & Cahyady, Y. (2020). *Upaya Hukum Pajak : Mengenal Upaya Hukum Perpajakan dan Hukum Acaranya*. Tangerang Selatan: Politeknik Keuangan Negara STAN.
- Widiastuti, D. (2015). Eksistensi Pengadilan Pajak dalam Sistem Peradilan di Indonesia. Retrieved Juli 06, 2021, from www.ptun-semarang.go.id: <http://www.ptun-semarang.go.id/artikel/147-eksistensi-pengadilan-pajak-dalam-sistem-jurnal-ma.html>
- Indonesia. 2009. *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*. Lembaran Negara RI tahun 2009 No. 62. Jakarta: Sekretariat Negara
- Indonesia. 2000. *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*. Lembaran Negara RI tahun 2000 No. 126. Jakarta: Sekretariat Negara

- Indonesia. 2002. *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak*. Lembaran Negara RI tahun 2002 No. 27. Jakarta: Sekretariat Negara
- Indonesia. 2009. *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 48 Tahun 2009 tentang Kekuasaan Kehakiman*. Lembaran Negara RI tahun 2009 No. 157. Jakarta: Sekretariat Negara
- Indonesia. 2009. *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 51 Tahun 2009 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1985 tentang Peradilan Tata Usaha Negara*. Lembaran Negara RI tahun 2009 No. 160. Jakarta: Sekretariat Negara
- Indonesia. 2011. *Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan*. Lembaran Negara RI tahun 2011 No. 162. Jakarta: Sekretariat Negara
- Kementerian Keuangan. 2013. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 8/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi dan Pengurangan atau Pembatalan Surat Ketetapan Pajak atau Surat Tagihan Pajak*. Berita Negara RI tahun 2013 No. 11. Jakarta: Sekretariat Negara
- Mahkamah Agung. 2018. *Peraturan Mahkamah Agung Nomor 6 Tahun 2018 tentang Pedoman Penyelesaian Sengketa Administrasi Pemerintahan Setelah Menempuh Upaya Administrasi*. Berita Negara RI tahun 2018 No. 1586. Jakarta: Sekretariat Negara