

ANALISIS IMPLEMENTASI KEBIJAKAN PENGKREDITAN PAJAK MASUKAN DALAM MASA PAJAK TIDAK SAMA

Romlih Marzuki

Universitas Terbuka - Direktorat Jenderal Pajak

e-Alamat Korespondensi: romlih@pajak.go.id

INFORMASI ARTIKEL

Diterima Pertama
[12112021]

Dinyatakan Diterima
[24032021]

KATA KUNCI:

Implementasi Kebijakan Publik, Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pengkreditan Pajak Masukan, Pengusaha Kena Pajak (PKP)

KLASIFIKASI JEL:

E620

ABSTRAK

Crediting Input Tax with Output Tax in different Tax Period is an alternative for crediting Input Tax in the event that crediting Input Tax with Output Tax in the same Tax Period cannot be executed. In practice, the norms regulated in Article 9 paragraph (9) of the VAT Law have become recurring disputes. The purpose of this study is to analyze the implementation of the input tax crediting policy with the output tax in the different tax period that is running and to present a new perspective in interpreting the legal norms for crediting input tax in a holistic manner according to the characteristics of these norms and in line with the historical background of the previous policy. Two new things that support each other were found, namely the construction of the input tax crediting legal norms using paired legal norms and the findings of the legal basis that the input tax crediting was applied in the era before the 1984 VAT Law amendment which was the forerunner of the policy of crediting input tax with output tax in the different Tax Period, Article 9 paragraph (9) of the VAT Law.

Pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak tidak sama menjadi alternatif pengkreditan Pajak Masukan dalam hal pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak yang sama tidak dapat dijalankan. Pada praktik di lapangan justru norma yang diatur dalam Pasal 9 ayat (9) UU PPN tersebut menjadi sengketa yang berulang. Tujuan penelitian adalah untuk menganalisis implementasi kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak tidak sama yang berjalan dan menyajikan perspektif baru dalam menginterpretasikan norma hukum pengkreditan Pajak Masukan secara holistik sesuai karakteristik norma tersebut dan selaras dengan latar belakang historis kebijakan sebelumnya. Diperoleh dua temuan baru yang saling mendukung yaitu konstruksi hukum pengkreditan Pajak Masukan menggunakan norma hukum berpasangan dan adanya temuan dasar hukum yang berlaku pada era sebelum amandemen UU PPN 1984 yang merupakan cikal bakal kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak tidak sama, Pasal 9 ayat (9) UU PPN.

1. PENDAHULUAN

Pajak Pertambahan Nilai (PPN) sebagai pajak konsumsi yang dipungut otoritas pajak memiliki sejarah panjang dalam proses penerapannya di Indonesia. Sukardji (2000) menggambarkan bahwa pada awal kemerdekaan tahun 1951 pemungutan pajak konsumsi diterapkan dengan pemungutan Pajak Penjualan yang memiliki karakter pajak kumulatif, yang kemudian berganti pada tahun 1985 melalui pengesahan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 yang mendasari pemungutan PPN tanpa adanya pajak kumulatif. PPN secara karakter tidak mengandung pajak kumulatif dengan adanya mekanisme pengkreditan Pajak Masukan. Penerapan kebijakan pemungutan pajak konsumsi dimulai sejak pemungutan Pajak Penjualan dan digantikan dengan pemungutan PPN. Implementasi kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran tidak terlepas dari transformasi pemungutan pajak konsumsi Pajak Penjualan. PPN dipandang memiliki kelebihan dibanding konsep Pajak Penjualan dan tujuan utama dari penerapan PPN untuk menghindari terjadinya pemungutan pajak kumulatif atau *cascading effect*.

Kelebihan konsep PPN dibandingkan dengan Pajak Penjualan seakan terhalangi dengan kemunculan sengketa pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak tidak sama yang terjadi secara berulang. Penanganan sengketa dimaksud secara berulang telah penulis alami saat penugasan mewakili Direktorat Jenderal Pajak sebagai pihak Terbanding dalam Pengadilan Pajak menghadapi dua Pemohon Banding yang berbeda. Sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (9) UU PPN, pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak tidak sama pun sering kali menjadi bahan diskusi sekaligus bahan perdebatan tidak hanya antara Wajib Pajak dengan Pemeriksa Pajak namun dalam internal otoritas pajak sendiri terjadi perbedaan pandangan atas norma hukum Pasal 9 ayat (9) UU PPN. Atas dasar latar belakang dimaksud, penulis memberanikan diri untuk melakukan penelitian lebih dalam terhadap histori munculnya kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dan menyampaikan perspektif yang berbeda atas sengketa interpretasi Pasal 9 ayat (9) UU PPN dengan maksud memberikan alternatif solusi atas sengketa dimaksud.

1.1. Pemungutan Pajak Kumulatif

Pajak konsumsi menjadi bagian penting dalam komponen penerimaan negara. Namun, yang diharapkan dari pemungutan pajak konsumsi adalah pemungutan pajak tidak membebani masyarakat sebagai konsumen akhir secara berlebihan. Pajak Penjualan merupakan pajak konsumsi yang diterapkan sebelum diberlakukannya pemungutan PPN dan penerapan Pajak Penjualan menimbulkan pajak kumulatif atau *cascading effect*.

Sebelum kebijakan PPN dijalankan, sistem pemungutan Pajak Penjualan telah terlebih dulu berlaku. Sukardji (2000) menjelaskan Pajak Penjualan dalam praktiknya banyak mengalami kendala dan dipandang tidak produktif mengingat banyak

perubahan yang menimbulkan kesulitan dalam pelaksanaannya. Pajak Penjualan mengenakan pajak kumulatif yang pada akhirnya membebani pajak secara berlebihan kepada konsumen.

Brederode (dalam Darussalam, 2018) menjelaskan bahwa sistem pemungutan Pajak Penjualan tidak membedakan apakah pembelian bahan baku digunakan untuk produksi atau digunakan untuk konsumsi akhir. Pengusaha yang memproduksi membutuhkan bahan baku yang diperoleh dari pihak penyedia dan pihak penyedia akan memungut Pajak Penjualan. Setelah barang jadi selesai diproduksi, Pengusaha mengalihkan beban pajak konsumsi perolehan bahan baku ke dalam harga jual dan akibatnya pajak menjadi komponen yang melekat ke dalam harga jual. Pembebanan pajak konsumsi terserap ke dalam harga jual terjadi secara berulang.

1.2. Pemungutan Pajak Non-Kumulatif

Sukardji (2000) menjelaskan kemunculan konsep PPN pada dasarnya berawal dari penerapan Pajak Penjualan dan *Value-Added Tax* (VAT) yang secara konsep telah diperkenalkan oleh Carl Friedrich von Siemens yang berkebangsaan Jerman melalui "*The Refined Turnover Tax*" yang berusaha mengurangi dampak kumulasi pemungutannya. Ruppe (dalam Sukardji, 2000) seorang guru besar Hukum Fiskal dan Direktur The Institute for Financial Law of the University of Graz, Austria melalui buku *Cashiers de Droit Fiscal Internasional volume LXVIIIb* tahun 1983 menyatakan bahwa secara konsep PPN lebih cenderung pada suatu tata cara pemungutan pajak, daripada sebagai suatu jenis pajak. PPN menjadi objek pajak yang secara teknis pemungutannya identik dengan Pajak Penjualan.

Pengkreditan Pajak Masukan merupakan salah satu bagian penting dalam implementasi kebijakan PPN. Sukardji (2000) mengarakteristikan kebijakan PPN merupakan jawaban bagi permasalahan pajak kumulatif saat Pajak Penjualan diberlakukan. Metode kredit yang diterapkan dan menjadikan Pajak Masukan sebagai kredit pajak terhadap pemungutan Pajak Keluaran menjadi kelebihan konsep PPN dibandingkan dengan konsep Pajak Penjualan. Pemungutan PPN dalam setiap tahapan jalur produksi, distribusi, dan penjualan oleh pengusaha dalam setiap jenjangnya (*multistage*) hanya dikenakan pajak konsumsi sebesar tambahan nilai dalam barang yang diproduksi.

Pada awal diberlakukannya UU PPN 1984, ketentuan pengkreditan Pajak Masukan diatur dalam Pasal 9 ayat (2) UU Nomor 8 Tahun 1983. Pajak Masukan menjadi kredit Pajak Keluaran yang dipungut dalam Masa Pajak yang sama. Pengusaha Kena Pajak (PKP) tidak lagi membebani pajak konsumsi saat perolehan bahan baku kepada pihak konsumen pada saat penyerahan barang atau jasa.

Dalam hal Pajak Masukan yang dibayarkan lebih besar daripada Pajak Keluaran yang telah dipungut, PKP berhak untuk memperoleh pengembalian PPN. Pajak Masukan yang telah disetor dapat diminta kembali dengan menggunakan prosedur pengembalian kelebihan pembayaran PPN yang diajukan ke kantor pajak.

1.3. Pengkreditan Pajak Masukan Dalam Masa Pajak Tidak Sama

Berdasarkan pertimbangan dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 diketahui bahwa pesatnya pertumbuhan ekonomi menuntut adanya perubahan atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 (UU PPN 1984). Hal tersebut merupakan salah satu pertimbangan disusunnya revisi UU PPN 1984 melalui pengesahan UU Nomor 11 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah. Pertimbangan lain yang disebutkan dalam konsideran Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 adalah untuk dapat menciptakan kepastian hukum dan kemudahan administrasi berkaitan dengan aspek perpajakan bagi bentuk-bentuk dan praktik penyelenggaraan kegiatan usaha yang terus berkembang.

Salah satu poin penting dalam amandemen UU PPN 1984 adalah perubahan norma hukum pengkreditan Pajak Masukan. Pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dapat dilakukan pada Masa Pajak yang tidak sama sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (9) UU PPN. Pemberlakuan norma Pasal 9 ayat (9) UU PPN pada tahun 1994 melalui UU Nomor 11 Tahun 1994 dalam praktiknya tidak sesuai dengan harapan.

Berebak data dan informasi yang diperoleh dari penugasan penyelesaian kasus sengketa dan hasil penelitian kasus yang timbul dengan pokok sengketa yang sama yaitu Pasal 9 ayat (9) UU PPN, ditemukan bahwa saat ini norma hukum Pasal 9 ayat (9) UU PPN secara yuridis dipahami secara berbeda. Perbedaan interpretasi Pasal 9 ayat (9) UU PPN menimbulkan perdebatan pada saat dilakukan pemeriksaan pajak. Pada saat pembahasan akhir antara Wajib Pajak dan Pemeriksa Pajak sering kali tidak menemui kesepakatan mengenai koreksi Pajak Masukan akibat tidak memenuhi ketentuan Pasal 9 ayat (9) UU PPN. Wajib Pajak yang tidak setuju atas koreksi Pajak Masukan dimaksud umumnya mengajukan keberatan. Wajib Pajak yang tidak puas atas penolakan keberatan pada tingkat Kanwil DJP sering kali mengajukan banding di Pengadilan Pajak.

Berdasarkan hasil penelitian data Putusan Pengadilan Pajak diperoleh data sengketa mengenai pengkreditan Pajak Masukan dalam Masa Pajak yang tidak sama dari tahun 2003 sampai dengan tahun 2017 terjadi 63 sengketa dengan hasil putusan menolak sebanyak 25 putusan dan hasil putusan mengabulkan seluruhnya sebanyak 38 putusan. Dari Putusan Pengadilan Pajak yang diteliti kecenderungan kasus pada setiap tahun pajak adalah mendarat namun pada tahun 2007 dan 2014 mengalami kenaikan yang signifikan yaitu 13 dan 26 kasus.

Dari hasil penugasan penanganan kasus dan penelitian Putusan Pengadilan Pengadilan dengan pokok sengketa pengkreditan Pajak Masukan dalam Masa Pajak tidak sama, pokok permasalahan dalam pelaksanaan kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dalam Masa Pajak tidak sama adalah perbedaan

interpretasi norma hukum yang tertuang dalam Pasal 9 ayat (9) UU PPN. Menurut otoritas pajak, sesuai dengan kandungan batang tubuh ayat (9) dalam Pasal 9 UU PPN disebutkan bahwa pengkreditan Pajak Masukan dapat dilakukan pada Masa Pajak berikutnya setelah Masa Pajak yang bersangkutan telah berakhir paling lama tiga bulan. Artinya, PKP diberikan tambahan masa pengkreditan Pajak Masukan yang dapat dilakukan dalam tiga Masa Pajak berikutnya apabila pengkreditan Pajak Masukan dalam masa yang sama tidak dapat dilaksanakan. Secara formal, tambahan masa pengkreditan Pajak Masukan dalam tiga Masa Pajak berikutnya hanya dapat dilakukan dalam Masa Pajak yang berjalan sesuai tahun kalender dengan menggunakan Surat Pemberitahuan (SPT) Masa PPN normal.

Dari hasil penelitian dari berbagai sumber, di antaranya pendapat Pemeriksa Pajak yang tertuang dalam Laporan Hasil Pemeriksaan, wawancara dengan pihak terkait, data sekunder berupa Putusan Pengadilan Pajak, dan literatur PPN, secara umum diperoleh tambahan penjelasan bahwa dalam hal faktor Pajak Masukan diterima setelah tiga Masa Pajak tambahan pengkreditan Pajak Masukan dilampaui, pengkreditan faktur Pajak Masukan yang diterima terlambat tersebut hanya dapat dilakukan melalui pelaporan pembetulan SPT PPN masa faktur Pajak Masukan dibuat. Namun, tidak diketahui penjelasan lebih lanjut alasan tidak dibolehkan pengkreditan Pajak Masukan yang terlambat tersebut melalui pembetulan SPT PPN dalam rentang tiga Masa Pajak yang diperkenankan. Secara eksplisit menyebutkan hal tersebut diatur dalam penjelasan Pasal 9 ayat (9) UU PPN bahwa apabila jangka waktu tambahan pengkreditan Pajak Masukan tersebut telah dilampaui, pengkreditan Pajak Masukan tersebut dapat dilakukan melalui pembetulan Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai yang bersangkutan.

Dalam kasus sengketa Pasal 9 ayat (9) UU PPN, sebagian PKP berpendapat berbeda terhadap interpretasi yang disampaikan otoritas pajak. Pengkreditan Pajak Masukan untuk faktur Pajak Masukan yang diterima setelah tiga Masa Pajak tambahan pengkreditan Pajak Masukan dilampaui dapat dilakukan pula melalui pelaporan SPT Masa PPN pembetulan SPT Masa PPN dalam rentang tiga bulan yang diperkenankan. Artinya, sebagian PKP menganggap bahwa setelah tiga Masa Pajak tambahan pengkreditan Pajak Masukan dilampaui, faktur Pajak Masukan yang diterima terlambat tersebut dapat pula dikreditkan melalui prosedur pembetulan SPT Masa PPN dalam rentang tiga bulan yang diperkenankan sebagaimana penjelasan Pasal 9 ayat (9) UU PPN.

Kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dalam Masa Pajak tidak sama diberlakukan pada tahun 1994 melalui amandemen pertama kali atas UU PPN 1984, kandungan norma hukum dimaksud menjadi sumber perdebatan. Tidak hanya masyarakat PKP yang berpandangan berbeda atas kandungan Pasal 9 ayat (9) UU PPN, di antara pegawai Direktorat Jenderal Pajak pun terjadi pro dan kontra atas kandungan norma hukum dimaksud.

1.4. Perkembangan Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan

Permasalahan implementasi Pasal 9 ayat (9) UU PPN merupakan sengketa yuridis yang diatur dalam Pasal 9 ayat (9) UU PPN. Dalam penelitian ini tidak ditemukan adanya kebijakan pengkreditan Pajak Masukan yang diatur dalam petunjuk teknis yang lebih detail terkait norma hukum Pasal 9 ayat (9) UU PPN. Ketentuan Pasal 9 ayat (9) UU PPN pun tidak mendelegasikan atau mengamankan otoritas pajak untuk membuat regulasi pada peraturan yang lebih rendah, seperti Peraturan Menteri Keuangan atau Peraturan Direktur Jenderal Pajak. Tidak adanya petunjuk pelaksanaan lebih lanjut atas ketentuan Pasal 9 ayat (9) UU PPN, dapat dianggap bahwa pembentuk UU PPN memandang pada awal diberlakukan ketentuan Pasal 9 ayat (9) UU PPN telah jelas dan tidak memerlukan pengaturan teknis lebih lanjut.

Secara mendasar, Direktorat Jenderal Pajak telah menjalankan tugasnya sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Otoritas pajak menjadikan norma hukum Pasal 9 ayat (9) UU PPN dan penjelasannya sebagai dasar hukum yang mengatur pengkreditan Pajak Masukan dalam Masa Pajak tidak sama.

Berdasarkan pengamatan terhadap regulasi atau kebijakan internal yang diterbitkan Direktorat Jenderal Pajak, ditemukan pandangan atau pendapat tertulis yang tidak sejalan dengan ketentuan Pasal 9 ayat (9) UU PPN. Terdapat surat korespondensi Direktorat Jenderal Pajak dengan masyarakat dan kebijakan internal yang diterbitkan otoritas pajak, yang dipandang bertentangan dengan ketentuan Pasal 9 ayat (9) UU PPN. Kedua surat dimaksud berupa surat bernomor S-700/PJ.32/2006 tanggal 24 Agustus 2006 tentang Pengkreditan Faktur Pajak Masukan dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-02/PJ/2020 tanggal 21 Januari 2020 hal Pengkreditan Pajak Masukan pada Masa Pajak tidak sama.

Penerbitan kedua surat dimaksud menjadi indikator bahwa kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dalam Masa Pajak tidak sama berkembang dan mengalami pergeseran interpretasi kandungan Pasal 9 ayat (9) UU PPN. Secara eksplisit dalam kedua surat dimaksud memperbolehkan pengkreditan Pajak Masukan melalui prosedur pembetulan SPT Masa PPN dalam kurun waktu tiga Masa Pajak yang diperkenankan. Kandungan kedua surat dimaksud bertentangan dengan tafsir resmi Pasal 9 ayat (9) UU PPN yang juga menjadi acuan literatur perpajakan nasional.

Pemahaman yang berbeda ditemukan dalam penelitian Ariyanti (2019) yang mengungkapkan bahwa Pasal 9 ayat (9) UU PPN mengatur Pajak Masukan dapat dikreditkan setelah masa pajak saat pembuatan faktur Pajak Masukan telah berakhir paling lama tiga Masa Pajak. Permasalahan muncul ketika dalam penjelasan Pasal 9 ayat (9) UU PPN diatur norma baru mengenai kondisi Pajak Masukan yang diterima sudah melampaui jangka waktu tambahan tiga Masa Pajak pengkreditan Pajak Masukan. Ariyanti (2019) menyatakan penjelasan dalam suatu pasal tidak boleh membuat

norma baru karena bertentangan norma hukum pembentukan peraturan perundang-undangan. Dalam persidangan pemeriksaan kasus Pasal 9 ayat (9) UU PPN di Pengadilan Pajak dan dokumentasi Putusan Pengadilan Pajak dengan pokok sengketa yang sama, peneliti menemukan bahwa argumentasi yang sama juga digunakan.

Pemahaman yang telah lama dipraktikkan atas kandungan batang tubuh Pasal 9 ayat (9) UU PPN adalah pengkreditan Pajak Masukan dalam tiga Masa Pajak perpanjangan pengkreditan Pajak Masukan hanya dapat dilakukan melalui SPT Masa PPN normal dan pemahaman dimaksud telah menjadi pedoman bagi Pemeriksa Pajak di lapangan dan telah dituangkan dalam literatur perpajakan nasional. Pengkreditan Pajak Masukan melalui prosedur pembetulan SPT dapat dilakukan dalam hal Pajak Masukan diterima setelah kurun waktu tiga Masa Pajak yang diperkenankan telah dilampaui dan pengkreditan Pajak Masukan dimaksud hanya dapat dilakukan melalui pembetulan SPT PPN masa faktur Pajak Masukan dibuat.

Ada dua pihak yang berpandangan berbeda atas Pasal 9 ayat (9) UU PPN. Pada awalnya otoritas pajak yang diwakili Pemeriksa Pajak berpendapat bahwa Pasal 9 ayat (9) UU PPN hanya mengatur secara formal pengkreditan Pajak Masukan dalam Masa Pajak tidak sama dilakukan melalui pelaporan SPT PPN normal dan dalam hal faktur Pajak Masukan diterima setelah tiga Masa Pajak tambahan pengkreditan Pajak Masukan sudah dilampaui maka pengkreditan Pajak Masukan hanya dapat dilakukan melalui pelaporan pembetulan SPT PPN masa faktur Pajak Masukan dibuat. Pemahaman Pemeriksa Pajak pada dasarnya juga bersumber pada literatur perpajakan nasional.

Di pihak lain, sebagian PKP berpendapat bahwa dalam hal faktur Pajak Masukan diterima setelah tiga Masa Pajak tambahan pengkreditan Pajak Masukan sudah dilampaui maka pengkreditan Pajak Masukan dapat pula dilakukan melalui pelaporan pembetulan SPT PPN di dalam tiga Masa Pajak tambahan pengkreditan Pajak Masukan. Walaupun pandangan sebagian PKP ini berbeda dengan pemahaman yang tertuang dalam literatur perpajakan nasional, sebagian PKP berpendapat bahwa pengkreditan Pajak Masukan dapat pula dilakukan melalui pelaporan pembetulan SPT PPN di dalam tiga Masa Pajak tambahan pengkreditan Pajak Masukan. Adapun penerbitan SE-02/PJ/2020 oleh otoritas pajak menjadi pembenaran bagi PKP yang mengajukan banding di Pengadilan Pajak. Tindakan PKP yang mengkreditkan Pajak Masukan yang terlambat melampaui tiga Masa Pajak melalui pelaporan pembetulan SPT PPN di dalam tiga Masa Pajak tambahan pengkreditan Pajak Masukan merupakan temuan pemeriksaan bahwa PKP tidak memenuhi ketentuan Pasal 9 ayat (9) UU PPN.

Sengketa Pasal 9 ayat (9) UU PPN yang berulang merupakan indikator bahwa terdapat permasalahan dalam pelaksanaan kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dalam Masa Pajak tidak sama. Perlu penelitian lebih mendalam dan holistik atas

permasalahan perbedaan interpretasi pengkreditan Pajak Masukan dalam Masa Pajak tidak sama mengingat saat ini secara resmi otoritas pajak telah membolehkan tindakan pengkreditan Pajak Masukan yang sebelumnya menjadi temuan dalam pemeriksaan akibat tidak memenuhi ketentuan Pasal 9 ayat (9) UU PPN.

Penelitian dilakukan dengan tujuan menganalisis implementasi kebijakan UU PPN khususnya pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran yang dipungut dalam Masa Pajak tidak sama, menganalisis faktor-faktor yang jadi penghambat dalam implementasi pengkreditan Pajak Masukan pada Masa Pajak tidak sama, dan menganalisis upaya alternatif yang dapat digunakan untuk mengatasi hambatan penerapan kebijakan PPN atas pengkreditan Pajak Masukan pada Masa Pajak tidak sama. Perlu adanya alternatif solusi agar kebijakan publik PPN atas pengkreditan Pajak Masukan agar dapat dijalankan dengan baik.

Penggunaan dasar hukum yang tercantum dalam UU PPN untuk menjalankan kebijakan pengkreditan Pajak Masukan tidak cukup ampuh untuk menggiring pada pemahaman yang sama antara otoritas pajak dengan PKP. Tanpa didukung penjelasan dan alasan yang logis, suatu kebijakan publik rentan mengalami penolakan oleh pihak-pihak yang berkepentingan. Tanpa adanya penjelasan detail dan rasional yang dapat diterima oleh masyarakat akan mengakibatkan munculnya ketidakpuasan dan pengabaian atas kebijakan yang berlaku dan berujung pada ketidakpatuhan.

2. KERANGKA TEORI

Suwitri, Purnaweni, dan Kismartini (2019) menjelaskan perubahan paradigma *good governance* merupakan bentuk penyelenggaraan pemerintahan yang *public oriented* dan bukan lagi birokrat sentris atau dengan kata lain pemerintahan perlu bertransformasi diri melaksanakan wirausaha birokrasi. Agar dalam pelaksanaan pemerintahan terhindar dari KKN (Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme) harus mengacu pada prinsip-prinsip *good governance*. Suwitri, Purnaweni, dan Kismartini (2019) menjelaskan bahwa kebijakan publik tidak terlepas dari perkembangan paradigma ilmu administrasi negara, karena tumbuh dan kembangnya ilmu kebijakan publik sangat berkaitan dengan perkembangan ilmu administrasi Negara dalam hubungannya dengan ilmu politik. Peran ilmu kebijakan publik dalam menjembatani kedua ilmu tersebut dapat diperjelas dengan mempelajari paradigma-paradigma ilmu administrasi negara.

Administrasi Negara dalam pandangan Prof. Prajudi Atmosudirjo dalam Atmosudirjo (1994) adalah kombinasi daripada tata pemerintahan (*bestuur, government, administration*) tata usaha negara, administrasi atau pengurusan rumah tangga negara, pembangunan dan pengendalian lingkungan. Atmosudirjo (1994) menyatakan bahwa administrasi negara dapat dinyatakan dalam tiga arti, yakni:

- 1) sebagai aparaturnegara, atau sebagai institusi politik (kenegaraan);
- 2) administrasi sebagai fungsi atau sebagai aktivitas melayani Pemerintah yakni sebagai kegiatan “pemerintah operasional”, dan
- 3) administrasi negara sebagai proses teknis penyelenggaraan Undang-Undang.

Atmosudirjo (1994) juga berpendapat bahwa Pemerintah menjalankan pelayanan publik dalam rangka menegakkan ketertiban umum, hukum, wibawa negara, dan kekuasaan negara. Tindakan dan keputusan yang diterbitkan pemerintah pada dasarnya menjalankan kebijakan publik yang sudah melalui proses legitimasi. Realisasi pelaksanaan kebijakan ditujukan kepada individu-individu tertentu atau sasaran kebijakan, namun selalu bersifat aturan umum (*algmene regel*), *policy* atau prinsip. Keputusan-keputusan Pemerintah diselenggarakan, direalisasikan, oleh Administrator. Keputusan Administrasi atau penetapan dapat diproses atau dilawan oleh warga masyarakat yang bersangkutan bilamana menurut pendapatnya mengandung kekurangan, kesalahan, atau kekeliruan.

Dalam sebuah makalah Kementerian Hukum dan HAM Republik Indonesia (2009) yang berjudul Penafsiran Undang-Undang dari Perspektif Penyelenggara Pemerintahan, dinyatakan bahwa Pemerintah sebagai eksekutif bertugas menegakkan undang-undang dan wibawa negara. Keputusan administratif merupakan keputusan penyelenggaraan atau realisasi (*materiele daad*). Dalam makalah dimaksud juga dinyatakan bahwa Pemerintah harus mengerti maksud pembentuk undang-undang, motif atau kehendak pembentuk undang-undang atau *reinventing* maksud dan tujuan yang aktual dan nilai historis serta menemukan perspektif baru yang progresif. Otoritas yang berwenang yang mampu fungsi pelaksanaan kebijakan publik bertanggung jawab melayani masyarakat dan penegakkan hukum.

Dalam rangka menjalankan kebijakan publik perlu ditekankan kembali semangat *public oriented* yaitu pelayanan publik yang berorientasi pada masyarakat. Permasalahan yang timbul dari pelaksanaan kebijakan publik seharusnya dikembalikan pada sumber norma hukum tertinggi dalam hierarki peraturan yang berlaku dan perlu kembali menggali niatan atau kehendak pembuat undang-undang secara historis sesuai dengan konteks aktual. Pemerintahan melalui instansi atau lembaga pemerintahan sebagai kepanjangan tangan dari eksekutif memiliki tanggung jawab dalam menggali kembali dan meneliti ulang nilai-nilai yang dikandung dalam kebijakan publik dalam hal terjadi perbedaan pemahaman atau interpretasi yang menimbulkan perdebatan. Adapun kebijakan publik pada pelaksanaannya memerlukan perangkat ketentuan yang mengatur lebih detail di lapangan.

Thomas R. Dye (dalam Suwitri, Purnaweni, dan Kismartini, 2019) menyatakan tiga kekuatan atau kemampuan dari kewenangan yang dimiliki Pemerintah yaitu kekuatan untuk memberlakukan kebijakan publik kepada publik yang menjadi sasaran

(kelompok sasaran), kekuatan untuk melegitimasi atau mengesahkan kebijakan publik, dan kekuatan untuk melaksanakan kebijakan publik secara paksa kepada publik yang menjadi sasaran kebijakan. Dalam era keterbukaan saat ini, kemampuan atau kewenangan yang dimiliki Pemerintah dalam menjalankan kebijakan publik perlu diimbangi dengan kemampuan Pemerintah dalam menjalankan Asas-asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB). Pemerintah tidak akan kehilangan kewibawaan sebagai lembaga eksekutif, dalam hal dilakukan langkah-langkah korektif atas kebijakan publik yang dipandang keliru dan bermasalah dalam penerapan kebijakan di lapangan.

2.1. Implementasi Kebijakan Publik

Friedrick (dalam Suwitri, Purnaweni, dan Kismartini, 2019: 1.6) mendefinisikan kebijakan adalah “serangkaian tindakan yang diusulkan seseorang, kelompok atau pemerintah dalam suatu lingkungan tertentu dengan menunjukkan hambatan-hambatan dan kesempatan-kesempatan terhadap pelaksanaan usulan kebijakan tersebut dalam rangka mencapai tujuan tersebut”.

Penyusunan kebijakan pada dasarnya memiliki lingkungan tersendiri yang berbeda dengan lingkungan implementasi kebijakan. Permasalahan dapat timbul ketika konten kebijakan yang diatur menggunakan kaidah tertentu namun tidak tersampaikan dengan baik dalam lingkungan implementasi. Tindakan pihak otoritas yang memahami konten kebijakan secara general pada akhirnya tidak sepenuhnya dapat memberikan pemahaman kepada publik secara utuh. Permasalahan menjadi bermunculan ketika kebijakan publik tidak dipahami secara utuh dan menyeluruh. Konten yang dipahami secara parsial ataupun ambigu kerap kali menyebabkan pelaksanaan kebijakan publik menjadi tidak efektif dan efisien..

Mitroff dan Blankenship (dalam Dunn, 2003: 215) menyimpulkan bahwa rangkaian masalah yang saling tergantung membutuhkan suatu pendekatan menyeluruh atau holistik, suatu metode penyelesaian masalah yang melihat suatu bagian sebagai unit yang tidak terpisahkan dari rangkaian utuh sebagai satu kesatuan. Pendekatan menyeluruh atau holistik dalam memahami rangkaian permasalahan akan menghilangkan sekat-sekat kepentingan yang sempit dan parsial.

Sistem permasalahan di lapangan secara aktual pada dasarnya sangat bervariasi. Perlu identifikasi permasalahan secara hati-hati dan menghindari sikap generalisasi atas suatu objek permasalahan dengan permasalahan lain. Pendekatan secara parsial atas suatu permasalahan akan menimbulkan penyelesaian masalah tidak menyeluruh. Perlu pendekatan holistik agar sistem permasalahan dapat diurai dan diselesaikan melalui pemahaman secara utuh atas bagian-bagian yang bermasalah dan mengidentifikasi sistem solusi yang menjangkau seluruh bagian yang saling berkaitan.

Thomas R. Dye (dalam Suwitri, Purnaweni, dan Kismartini, 2019) menyatakan tiga kekuatan atau

kemampuan dari kewenangan yang dimiliki Pemerintah yaitu kekuatan untuk memberlakukan kebijakan publik kepada publik yang menjadi kelompok sasaran, kekuatan untuk melegitimasi atau mengesahkan kebijakan publik, dan kekuatan untuk melaksanakan kebijakan publik secara paksa kepada publik yang menjadi sasaran kebijakan. Pelaksanaan kebijakan publik tersebut menurut Grindle (dalam Nugroho: 2009) dipengaruhi oleh dua variabel besar yaitu isi kebijakan dan lingkungan implementasi.

Pemerintah sebagai kekuatan yang dominan perlu memahami bahwa power yang dimilikinya perlu digunakan secara bijaksana. Kebijakan publik dengan konten yang bagus dan bermanfaat untuk publik, apabila konten yang disampaikan tidak jelas, ambigu, dan tidak logis maka praktik di lapangan akan muncul permasalahan. Perlu kesamaan pandangan dalam memahami kebijakan yang akan dijalankan secara bersama sesuai dengan porsi dan tugas masing-masing pihak. Tanpa ada petunjuk pelaksanaan yang jelas dan logis serta dapat dipahami sasaran kebijakan dan otoritas yang berwenang, kebijakan publik dijalankan oleh masing-masing pihak tanpa ada kesamaan pandangan.

Nugroho (2009) berprinsip pada dasarnya penerapan kebijakan adalah cara agar suatu kebijakan dapat memperoleh tujuannya. Tidak lebih dan tidak kurang. Untuk menerapkan kebijakan publik, ada dua pilihan cara yang ada, yaitu langsung menerapkan dalam bentuk program, atau melalui penyusunan kebijakan turunan dari kebijakan publik tersebut. Undang-undang sebagai kesepakatan bersama antara Pemerintah dan lembaga legislatif dapat digunakan secara langsung sebagai kaidah yang berlaku umum. Dalam hal kebijakan publik membutuhkan instrumen lain untuk dapat dioperasionalkan, kebijakan publik membutuhkan peraturan pelaksanaan.

Aturan derivat sangat dibutuhkan publik mengingat pelaksana di lapangan memiliki kompetensi dan latar belakang yang berbeda. Pemahaman bersama akan dicapai apabila sasaran kebijakan dan pelaksana tugas satu pemahaman dalam menterjemahkan kebijakan publik. Pemberlakuan kebijakan publik perlu mengetahui kondisi publik dalam memahami dan menerima konten yang akan dijalankan. Sekedar pemahaman atas konten pun tidak cukup apabila tidak ditunjang oleh kesiapan di lapangan.

Penerapan kebijakan publik perlu mempertimbangkan ketepatan proses, menurut Nugroho (2009), implementasi kebijakan publik perlu memahami hal-hal sebagai berikut:

1. *Policy Acceptance.*

Publik memahami *policy* sebagai suatu aturan main yang dibutuhkan untuk masa depan, di sisi lain otoritas berwenang memahami *policy* sebagai tugas yang harus dijalankan.

2. *Policy Adoption.*

Publik menerima *policy* sebagai suatu aturan main yang dibutuhkan untuk masa depan, di sisi lain otoritas berwenang menerima *policy* sebagai tugas yang harus dijalankan.

3. *Strategic Readiness.*

Publik siap menjalankan atau turut menjadi bagian dari *policy*, di sisi lain birokrat siap menjadi eksekutor *policy*.

Prakondisi perlu diperhatikan dalam sebuah implementasi kebijakan publik. Sebuah kebijakan baru atau kebijakan lanjutan perlu memperhatikan situasi aktual di lapangan agar kebijakan yang telah memperoleh legitimasi dapat dijalankan tanpa ada respon negatif dari para pelaksana operasional di lapangan.

Pressman dan Wildavsky (dalam Jones: 1996) menyatakan bahwa penerapan mungkin dapat dipandang sebagai sebuah proses interaksi antara suatu perangkat tujuan dan tindakan yang mampu untuk meraihnya. Penerapan adalah kemampuan untuk membentuk hubungan-hubungan lebih lanjut dalam rangkaian sebab-akibat yang menghubungkan tindakan dengan tujuan. Konteks interaksi antara perangkat tujuan dan tindakan suatu kebijakan menurut Jones (1996) merupakan program kegiatan yang menjadi landasan konkrit untuk mendefinisikan implementasi sebagai suatu kegiatan yang dimaksudkan untuk mengoperasikan sebuah program. Tiga kegiatan yang menjadi pilar perangkat tujuan dengan tindakan kebijakan adalah organisasi, interpretasi, dan aplikasi.

Atas interpretasi yang merupakan pilar kegiatan kedua Jones, Edwards (dalam Jones, 1996: 320) mengungkapkan bahwa agar kebijakan dijalankan secara efektif, para implementor harus tahu apa yang seharusnya mereka lakukan. Kebijakan yang akan dijalankan para pelaksana harus disampaikan dengan jelas agar para pelaksana tidak kebingungan tentang apa yang seharusnya mereka lakukan. Dalam hal konten kebijakan tidak jelas atau ambigu, para pelaksana akan mempunyai kebijakan tersendiri dalam memandang penerapan kebijakan tersebut.

Edwards juga menyatakan bahwa kegandaan (ambiguitas) akan mengantarkan para pelaksana menggunakan interpretasi atas suatu objek untuk memperluas kewenangan yang dimiliki. Tetapi sebaliknya, mereka bisa menggunakan hasil interpretasi untuk menghindari permasalahan khusus yang sulit.

Para pelaksana di lapangan akan memilih hasil interpretasi yang dipandang menguntungkan untuk kepentingannya masing-masing. Celah-celah makna ambigu suatu kebijakan yang dituangkan dalam suatu norma hukum akan dieksploitasi dan dimanfaatkan sesuai kepentingan masing-masing pihak.

Sulit untuk menghilangkan benih-benih sengketa apabila masih terbuka peluang untuk dilakukan interpretasi yang ambigu dalam suatu kebijakan yang dituangkan dalam norma hukum. Penyusunan kebijakan dalam norma hukum menjadi sangat penting diperhatikan agar tidak terjadi interpretasi ganda. Apa yang menjadi sebab interpretasi ganda perlu diperhatikan mengingat keterbatasan rasional manusia menjadi titik lemah

dalam pengambilan keputusan termasuk pula dalam proses interpretasi kebijakan.

Herbert Simon (dalam Nugroho, 2009: 521) yang menjelaskan bahwa:

dalam keputusan administrasi, rasionalitas sebenarnya tidaklah ada; yang ada adalah *bounded rationality*, karena rasionalitas bergantung pada manusianya, dan rasionalitas manusia ditentukan oleh irasionalitas yang ada di belakang rasionalitasnya. Konsep rasionalitas tersebut pada dasarnya hanya memperhitungkan data atau informasi yang dimiliki atau tersedia.

Ketersediaan informasi atau data pembanding menjadi salah satu syarat untuk menyimpulkan suatu kondisi atau pengambilan keputusan yang tepat. Semakin lengkap data dan informasi yang tersedia akan semakin baik keputusan atau tindakan yang dilaksanakan.

Hargrove (dalam Jones, 1996) menyatakan bahwa dimungkinkan adanya *missing link* (mata rantai yang hilang) dalam implementasi kebijakan. Kesimpangsiuran atas suatu bagian atau keseluruhan kebijakan publik dapat disebabkan adanya *missing link* dalam suatu proses penyusunan suatu kebijakan publik.

Penyusunan kebijakan publik pada akhirnya menggunakan norma hukum sebagai instrumen yang digunakan untuk menyebarluaskan konten kebijakan. Kebijakan publik yang bersifat jangka panjang perlu diberikan perhatian khusus agar tidak terjadi mata rantai kebijakan yang diatur dalam norma hukum terputus dari akar historis kebijakan sebelumnya.

Kekuatan yang dimiliki Pemerintah hendaknya menjadi modal bagi otoritas yang berwenang dalam memberikan pengertian dan pemahaman kepada masyarakat. Otoritas yang berwenang perlu mengambil posisi dominan dalam memberikan arahan dan bimbingan bagi publik atas pelaksanaan kebijakan publik.

Edwards III (dalam Nugroho, 2009: 636) menegaskan bahwa masalah utama administrasi publik adalah kurang perhatian terhadap implementasi. Tanpa implementasi yang efektif, keputusan pembuat kebijakan tidak akan berjalan dengan keberhasilan. Edwards menyebutkan perlunya empat isu pokok agar implementasi menjadi efektif, yaitu komunikasi, sumber daya, *disposition or attitudes*, dan struktur birokrasi.

Nakamura dan Smallwood (1980) menyebutkan ada potensi terjadinya kekeliruan teknis, ambiguitas, atau kekeliruan lainnya yang disebut *potential breakdowns* akibat "*environment influences implementation*". Kebijakan yang diatribusikan kepada *policy implementers* rentan terjadi kooptasi akibat environment yang tidak sama, dimana lingkungan seseorang berada akan mempengaruhi cara pandang orang tersebut dalam menginterpretasikan kebijakan dengan perspektif yang berbeda atau melebihi ketentuan normatif yang tercantum dalam peraturan yang lebih tinggi.

Potential breakdowns timbul dari terjadinya lingkungan yang berbeda dari para pelaksana kebijakan di lapangan. Perspektif Wajib Pajak tentunya akan berbeda dengan para petugas pajak. Wajib Pajak cenderung menyatakan substansi pembayaran pajak lebih penting dibandingkan pelaksanaan formal perpajakan. Demikian sebaliknya, petugas pajak akan berbeda pandangan apabila ketentuan formal pemenuhan kewajiban perpajakan diabaikan Wajib Pajak.

Grindle (dalam Nugroho, 2009) menyatakan bahwa penerapan kebijakan publik amat dipengaruhi oleh penerapannya yang terdiri dari konten kebijakan dan konteks implementasi. Konten kebijakan mengacu pada muatan-muatan yang terdapat dalam kebijakan yang dihasilkan. Konteks implementasi adalah kondisi-kondisi lingkungan yang mewarnai penerapan kebijakan.

Proses penyusunan kebijakan pajak dalam UU PPN perlu memperhatikan kondisi lingkungan secara luas dengan dinamika ekonomi dan politik yang berkembang di tengah masyarakat. Saly M. Jones dalam bukunya *Principle of Taxation* menerangkan hal tersebut. Jones (2008, 15) dalam bukunya tersebut menyebutkan bahwa proses politik di mana undang-undang pajak dibuat berkontribusi pada dinamika hukum pajak. Hukum perpajakan merupakan hasil dari sistem demokrasi dan para wakil rakyat yang memutuskan struktur perpajakan yang sesuai.

2.2. Pajak Pertambahan Nilai

Ebrill, Keen, Bodin, dan Summers (2001) mendefinisikan Pajak Pertambahan Nilai atau *Value-Added Tax (VAT)* sebagai pajak berbasis luas yang dipungut atas penjualan umum hingga dan termasuk, setidaknya, tahap manufaktur dengan penyeimbangan pajak yang sistematis yang dibebankan pada komoditas yang dibeli sebagai input – kecuali mungkin pada barang modal – terhadap yang jatuh tempo pada output. Definisi di atas didasarkan pada penelitian di berbagai negara. PPN memiliki basis yang luas dan penerapan PPN di berbagai negara sangat bervariasi. PPN sebagai pajak konsumsi atas perolehan barang/jasa sebagai pengurang sistematis terhadap pajak konsumsi yang dipungut atas penyerahan barang/jasa.

Bickley (2003) menjelaskan konsep VAT sebagai pajak yang dipungut pada setiap tahap produksi merupakan pungutan terhadap porsi nilai tambah yang diberikan perusahaan. Nilai tambah perusahaan adalah perbedaan antara penjualan perusahaan dan pembelian input perusahaan dari perusahaan lain. Nilai tambah perusahaan hanyalah jumlah nilai yang disumbangkan perusahaan untuk barang atau jasa dengan menerapkan faktor-faktor produksinya. Untuk menghitung nilai tambah perusahaan dapat digunakan metode penjumlahan atas faktor-faktor produksi yang dikeluarkan perusahaan.

Suatu barang atau jasa untuk sampai kepada konsumen akhirnya melalui beberapa tahapan dan secara bervariasi tahapan yang dilalui suatu barang/jasa berbeda-beda. PPN memiliki banyak

kelebihan dibandingkan pendahulunya yaitu Pajak Penjualan. Kelebihan-kelebihan yang melekat pada PPN menjadi pertimbangan banyak negara yang pada akhirnya beralih menggunakan PPN sebagai basis pemungutan pajak konsumsi.

Sukardji (2015) membagi legal karakteristik PPN sebagai berikut:

1) PPN adalah pajak tidak langsung

Penanggung beban pajak berkedudukan sebagai pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak. Penanggungjawab atas pembayaran ke kas negara adalah PKP yang bertindak selaku penjual. Apabila terjadi penyimpangan pemungutan PPN, otoritas pajak akan meminta pertanggungjawaban kepada penjual BKP/JKP dan bukan kepada pembeli, walaupun pembeli kemungkinan juga berstatus sebagai PKP.

2) PPN adalah pajak objektif

PPN sebagai pajak objektif memiliki arti bahwa suatu jenis pajak yang saat timbulnya kewajiban pajak ditentukan oleh faktor objektif berupa keadaan, peristiwa, atau perbuatan hukum yang dapat dikenakan pajak. Individual maupun badan memiliki kewajiban untuk membayar pajak ditentukan dari adanya konsumsi objek kena pajak tanpa memperhatikan keadaan subjek pajak.

3) PPN bersifat *multi stage levy*

Multi stage levy memiliki arti bahwa PPN dikenakan secara berulang pada tiap tahap dalam rantai jalur produksi dan jalur distribusi.

4) PPN bersifat non kumulatif

Karakteristik PPN yang non kumulatif menjadi sebab tidak adanya *cascading effect* atau pajak berganda.

5) PPN bersifat netral

Netralitas PPN dibentuk dua faktor yaitu PPN dikenakan atas konsumsi barang maupun jasa dan dalam pemungutan PPN yang menganut prinsip tempat tujuan. Komoditi yang masuk melalui impor akan menanggung beban pajak yang sama dengan barang produksi dalam negeri. Kompetisi antara barang impor dan barang dalam negeri tidak dipengaruhi oleh PPN. Karena kedua barang tersebut sama-sama dikonsumsi atau dipakai di dalam negeri.

Subjek PPN adalah Pengusaha Kena Pajak (PKP). Menurut Pasal 1 angka 15 UU PPN, PKP adalah pengusaha yang melakukan penyerahan BKP dan/atau JKP yang dikenakan pajak berdasarkan UU PPN, tidak termasuk pengusaha kecil yang batasannya ditetapkan Menteri Keuangan, kecuali pengusaha kecil tersebut memilih untuk dikukuhkan menjadi PKP.

Adriani (dalam Sukardji, 2020: 2) menjelaskan Pajak Objektif adalah suatu jenis pajak yang timbulnya kewajiban pajaknya sangat ditentukan pertama-tama oleh objek pajak. Yang termasuk kelompok pajak objektif di antaranya adalah Pajak Bumi dan Bangunan, Pajak Kendaraan Bermotor, dan PPN. PPN merupakan pajak yang dikenakan atas konsumsi atau perolehan barang atau jasa yang telah ditetapkan sebagai objek yang telah termasuk barang kena pajak.

Sesuai dengan Pasal 1 angka 24 UU PPN, Pajak Masukan memiliki definisi sebagai berikut: Pajak Masukan adalah Pajak Pertambahan Nilai yang seharusnya sudah dibayar oleh Pengusaha Kena Pajak karena perolehan Barang Kena Pajak dan/atau perolehan Jasa Kena Pajak dan/atau pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean dan/atau pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean dan/atau impor Barang Kena Pajak. Pajak atas perolehan barang atau jasa untuk proses produksi pada dasarnya bukan bagian dari bahan baku atau bahan pendukung sehingga tidak menjadi bagian harga unit produksi. Agar pajak konsumsi barang masukan proses produksi tidak menjadi bagian unit produksi, konsep PPN memperlakukan Pajak Masukan sebagai kredit pajak. Pajak Masukan menjadi kredit pajak dalam masa dipungut PPN keluaran atau Pajak Keluaran.

Sesuai dengan Pasal 1 angka 25 UU PPN, Pajak Keluaran memiliki definisi sebagai Pajak Pertambahan Nilai terutang yang wajib dipungut oleh Pengusaha Kena Pajak yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak, penyerahan Jasa Kena Pajak, ekspor Barang Kena Pajak Berwujud, ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud, dan/atau ekspor Jasa Kena Pajak. Pajak Masukan dikreditkan dengan Pajak Keluaran dalam masa PPN dipungut. Masa pemungutan PPN menjadi basis untuk pencatatan dan perhitungan pajak yang harus dibayar atau lebih dibayar.

Sesuai definisi Masa Pajak menurut Pasal 1 angka 7 UU Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), Masa Pajak adalah jangka waktu yang menjadi dasar bagi Wajib Pajak untuk menghitung, menyetor, dan melaporkan pajak yang terutang dalam suatu jangka waktu tertentu sebagaimana ditentukan dalam Undang-Undang ini. Dalam setiap masa PPN dipungut sebagai Pajak Masukan atau Pajak Keluaran, PKP mengkreditkan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam dua karakteristik Masa Pajak yaitu Masa Pajak yang pemungutan Pajak Masukan dan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak yang sama dan Masa Pajak yang pemungutan Pajak Masukan dan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak tidak sama. Pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran menjadi cara untuk menghindari terjadinya *cascading effect*.

Brederode (dalam Darussalam, 2018) menyebutkan bahwa pajak yang dibayarkan pada tahapan sebelumnya kembali lagi dipajaki secara berulang dengan tarif pajak yang sama pajak menciptakan efek pajak atas pajak.

Brederode (2009) dalam bukunya *Systems of General Taxation: Theory, Policy, and Practice* menjelaskan bahwa *tax cascading* merupakan kondisi yang terjadi ketika pajak menjadi bagian dari harga barang atau jasa. Pajak menyatu dalam harga jual dan dibebankan pada kustomer. Jumlah pajak yang sebelumnya telah dipungut menjadi bagian dari harga jual dan menjadi dasar perhitungan untuk menghitung kembali pajak yang dikenakan pada tahapan berikutnya.

Peralihan pemungutan pajak konsumsi dari Pajak Penjualan kemudian beralih menggunakan konsep PPN pada dasarnya memperhitungkan kepentingan banyak pihak terutama konsumen akhir. Konsumen tidak lagi dibebani pajak konsumsi secara berlebihan sebagaimana pembebanan pajak konsumsi pada Pajak Penjualan yang mengandung pajak kumulatif. Penggunaan mekanisme pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran menjadi keunggulan konsep PPN yang menghilangkan *cascading effect*.

Pajak konsumsi yang dipungut atas perolehan bahan baku dan bahan pendukung lainnya tidak lagi dibebankan kepada konsumen. Pengeluaran pengusaha berupa pembayaran pajak konsumsi tersebut atau disebut Pajak Masukan, dapat diperoleh kembali melalui mekanisme kredit pajak. Pajak Masukan menjadi kredit pajak atau pengurang atas kewajiban PPN yang harus disetorkan ke Kas Negara setelah PKP melakukan pemungutan PPN atau Pajak Keluaran pada masa penyerahan barang/jasa kepada konsumen.

Seluruh pihak yang menjalankan kebijakan pengkreditan Pajak Masukan memperoleh manfaat. Konsumen akhir tidak lagi dibebankan pajak konsumsi secara kumulatif. Pengusaha terbantu likuiditasnya dengan perolehan kembali dana yang digunakan untuk pembayaran pajak konsumsi saat memproduksi dan Pemerintah secara kontinu menerima manfaat berupa pendapatan pajak untuk membiayai pembangunan bangsa.

2.3. Norma Hukum

Norma hukum merupakan bagian yang tidak terpisah dari kebijakan publik. Norma hukum menjadi instrumen yang mengikat seluruh pihak secara bersama-sama melaksanakan tugas sesuai dengan peran masing-masing. Norma hukum menjadi panduan dalam menjalankan kebijakan yang diuraikan dalam berbagai kegiatan atau program. Norma hukum dapat dilihat dari berbagai sudut pandang, Soeprapto (2019) mendefinisikan norma hukum dari berbagai bentuk antara lain sebagai berikut:

a. Norma hukum dilihat dari hal yang diatur atau perbuatannya/tingkah lakunya, dapat dibedakan sebagai berikut:

- 1) Norma hukum abstrak adalah suatu norma hukum yang melihat pada perbuatan seseorang yang tidak ada batasnya dalam arti tidak konkret.
- 2) Norma hukum konkret adalah suatu norma hukum yang melihat perbuatan seseorang itu secara lebih nyata (konkret).

b. Norma hukum dilihat dari segi daya lakunya, dapat dibedakan sebagai berikut:

- 1) Norma hukum yang berlaku terus-menerus (dauerhaftig) adalah norma hukum yang berlakunya tidak dibatasi waktu, jadi dapat berlaku kapan saja secara terus menerus, sampai peraturan itu dicabut atau diganti dengan peraturan yang baru.
- 2) Norma hukum yang berlaku sekali-selesai (einmalig) adalah norma hukum yang berlakunya hanya satu kali saja dan setelah itu selesai, jadi sifatnya

hanya menetapkan saja, sehingga dengan adanya penetapan itu norma hukum tersebut selesai.

c. Norma hukum, dapat dibedakan sebagai berikut:

1) Norma hukum tunggal adalah suatu norma hukum yang berdiri sendiri dan tidak diikuti oleh suatu hukum lainnya, jadi isinya hanya merupakan suatu suruhan (das Sollen) tentang bagaimana seseorang hendaknya bertindak atau bertingkah laku.

2) Norma hukum berpasangan adalah norma hukum yang terdiri dari dua norma hukum, yaitu norma hukum primer dan norma hukum sekunder. Norma hukum primer adalah norma hukum yang berisi aturan/patokan bagaimana cara seseorang harus berperilaku di dalam masyarakat.

2.4. Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu menjadi bahan perbandingan dan referensi penelitian. Berikut ini hasil penelitian terdahulu sebagai berikut

1. Penelitian Ariyanti (2019)

Penelitian Ariyanti (2019) berjudul Akibat Hukum Pengkreditan Pajak Masukan Dengan Pajak Keluaran Dalam Masa Pajak Yang Tidak Sama. Ariyanti melakukan penelitian dengan menggunakan pendekatan hukum normatif dengan pendekatan hukum sosiologis dengan analisis kualitatif. Permasalahan yang diteliti adalah batang tubuh Pasal 9 ayat (9) UU PPN yang mengatur pengkreditan Pajak Masukan paling lambat 3 (tiga) bulan setelah akhir masa pajak saat pembuatan faktur pajak namun dalam penjelasan pasal dimaksud diatur ketentuan pengkreditan Pajak Masukan dalam hal Pajak Masukan diterima sudah melampaui jangka waktu tiga bulan yang diperkenankan. Hasil dari penelitian ditemukan bahwa penyusunan norma hukum Pasal 9 ayat (9) UU PPN tidak sesuai dengan ketentuan pembentukan peraturan perundang-undangan, yang menyatakan bahwa penjelasan suatu pasal tidak boleh membuat norma baru karena bertentangan ketentuan pembentukan peraturan perundang-undangan.

2. Penelitian Angeline dan Sadjarto (2014)

Angeline dan Sadjarto (2014) melakukan penelitian untuk menganalisis variasi putusan banding mengenai Faktur Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Penelitian tersebut menggunakan pendekatan analisis kualitatif.

Permasalahan yang diteliti adalah mengenai koreksi Pajak Masukan akibat berbagai macam sebab diantaranya Faktur Pajak yang cacat, Faktur Pajak yang melewati batas pengkreditan, Faktur Pajak yang telat diterbitkan, dan terdapat ketidak lengkapan dokumen pada saat persidangan. Hasil dari penelitian ditemukan bahwa Majelis Hakim mengidentifikasi bahwa kasus sengketa merupakan sengketa pembuktian. Secara umum Majelis Hakim mengabulkan permohonan banding Pemohon Banding dalam hal Pemohon Banding dapat menyampaikan bukti-bukti yang relevan dan secara umum Majelis mengabulkan permohonan banding Pemohon Banding berdasarkan "Substance over Form".

3. Penelitian Kusumastuti dan Putri (2019)

Kusumastuti dan Putri (2019) melakukan penelitian yang berjudul Mekanisme Pengkreditan Pajak Pertambahan Nilai Atas Faktur Pajak Masukan Manual. Penelitian menggunakan pendekatan analisis kualitatif. Permasalahan yang diteliti adalah pandangan Fiskus berpendapat bahwa atas Faktur Pajak Manual tidak bisa menjadi kredit pajak pada aplikasi e-Faktur.

Hasil dari penelitian ditemukan permasalahan bahwa pengkreditan terhadap Faktur Pajak Manual yang diterima sudah sesuai dengan Pasal 9 ayat (2b) dan Pasal 9 ayat (9) UU PPN karena masih dalam jangka waktu 3 bulan yang diperbolehkan dan belum dibiayakan selama Faktur Pajak yang diterima memenuhi ketentuan Pasal 13 ayat (5) UU PPN dan secara Formal serta Materiil dapat dijadikan Pajak Masukan.

3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan dengan pendekatan penelitian kualitatif deskriptif yang bersifat eksploratif. Penelitian dengan sasaran atau sumber primer penelitian yang terbatas, namun dengan keterbatasan sumber primer dilakukan substitusi sumber sekunder yang maksimal. Kedua sumber atau sasaran penelitian tersebut digali sebanyak mungkin data dan informasi yang ada. Penulis menggunakan pendekatan kualitatif deskriptif yang bersifat eksploratif dalam penelitian ini dengan alasan bahwa objek penelitian merupakan kebijakan publik yang secara kualitatif telah memiliki tafsir resmi dari ketentuan peraturan perundang-undangan yang dijadikan sebagai dasar hukum oleh pihak yang berwenang namun dalam praktik di lapangan tidak berjalan secara efektif. Perlu penggalian dan eksplorasi lebih dalam ke bidang-bidang ilmu yang terkait dengan sumber permasalahan namun masih dalam lingkup penyelenggaraan kebijakan publik.

Penggunaan metode kualitatif ditujukan untuk memberikan rekomendasi berupa penguatan argumentasi hukum yang logis atas berlakunya kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran. Konstruksi hukum yang holistik diperlukan untuk mengatasi pemahaman yang berbeda akibat norma hukum yang dipandang ambigu dan bermasalah dalam proses penyusunannya.

Penelitian dilakukan dengan menggunakan jenis data primer dan data sekunder. Terkait data primer, wawancara dilakukan dengan narasumber yang dipilih dengan teknik *purposive sampling*, dengan kriteria partisipan yang memiliki keterlibatan langsung dengan implementasi kebijakan dan dipandang dapat mewakili sasaran kebijakan dan secara kompetensi dipandang memahami kebijakan. Teknik wawancara digunakan untuk memperoleh data/informasi proses pelaksanaan, kendala, dan bahan masukan untuk perbaikan kebijakan. Data primer diperoleh dari studi lapangan melalui wawancara kepada partisipan pihak Wajib Pajak/PKP, dan pihak akademisi dari Politeknik Keuangan Negara Sekolah Tinggi Akuntansi Negara (PKN STAN), dan otoritas pajak. Penelitian juga menggunakan pengalaman peneliti dan praktek

persidangan di Pengadilan Pajak dengan pokok sengketa Pasal 9 ayat (9) UU PPN sebagai data primer namun data primer ini tidak dapat dipublikasikan. Dalam rangka perolehan data dan informasi secara lebih luas dan massif, penelitian ini juga telah dipresentasikan dalam forum kajian internal secara terbuka di lingkungan Direktorat Keberatan dan Banding, Direktorat Jenderal Pajak (DJP).

Wawancara dilakukan terhadap narasumber antara lain Kepala Kantor Pajak Pratama, Kepala Seksi Peraturan PPN, Kepala Seksi Banding dan Gugatan IIB, dan Kepala Seksi Banding dan Gugatan IIC, yang bertugas di Direktorat Jenderal Pajak. Akademisi yang dipilih adalah akademisi yang dianggap memiliki kapabilitas dalam memberikan informasi mengenai tema ini yaitu Bapak A dan B, Dosen Politeknik Keuangan Negara STAN. Wajib Pajak/Pemohon Banding adalah Bapak C yang merupakan staf bagian perpajakan di salah satu BUMN dan Bapak D sebagai Konsultan Pajak.

Penggalian data dan informasi juga dilakukan secara tidak langsung melalui data sekunder berupa Putusan Pengadilan Pajak. Secara khusus pandangan Majelis Hakim digali dari data sekunder. Hal ini disebabkan posisi Majelis Hakim sebagai pihak yang independen tidak dapat dihubungi secara langsung. Penggalian data sekunder yang diperoleh dari Putusan Pengadilan Pajak juga sekaligus menggali pandangan para pihak yang bersengketa yaitu pihak Wajib Pajak/PKP dan pihak Direktorat Jenderal Pajak selaku otoritas pajak. Data sekunder lain berasal dari literatur, dokumentasi instansi berwenang, dan referensi lain terkait berupa laporan akhir tahun, ketentuan peraturan perundang-undangan dan artikel jurnal penelitian terkait.

Peneliti berupaya untuk meningkatkan kredibilitas dan validitas hasil penelitian dengan melakukan Triangulasi yaitu peneliti akan melakukan triangulasi sumber data. Sumber data yang diwawancarai mewakili pelaku kebijakan, terdampak kebijakan, dan akademisi. Triangulasi digunakan untuk menilai kecukupan data berdasarkan perbandingan hasil wawancara individual, presentasi secara massif, dan perolehan data sekunder dari berbagai sumber data. Kegiatan triangulasi sumber data yang dilakukan antara lain membandingkan data hasil pengamatan dengan data hasil wawancara, membandingkan penelusuran data sekunder dengan hasil wawancara, dan membandingkan data hasil wawancara dengan literatur bidang keilmuan terkait. Salah satu temuan dalam penelitian literatur adalah adanya indikasi bahwa para pembuat UU PPN dalam proses amandemen pertama atas UU PPN 1984 secara khusus melakukan perubahan norma hukum pengkreditan Pajak Masukan menggunakan dasar teori hukum yang disebut norma hukum berpasangan. Temuan dimaksud merupakan utama yang ditengarai dapat menjadi cara yang paling efektif dalam menginterpretasikan Pasal 9 ayat (9) UU PPN atau norma pengkreditan Pajak Masukan secara holistik.

4. HASIL PENELITIAN

4.1. Histori Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan

Dalam proses penelusuran sumber hukum yang menjadi dasar pemberlakuan pengkreditan Pajak Masukan diperoleh temuan bahwa sesungguhnya Pasal 9 ayat (2) UU PPN bukanlah satu-satunya norma yang mengatur pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam masa PPN dipungut. Disamping Pasal 9 ayat (2) UU PPN, ada norma Pasal 15 Peraturan Pemerintah Nomor 38 Tahun 1983 tentang Pelaksanaan UU PPN 1984 yang mengatur pengkreditan Pajak Masukan dalam Masa Pajak tidak sama.

Hanya saja norma Pasal 15 PP Nomor 38 Tahun 1983 yang mengatur pengkreditan Pajak Masukan dalam Masa Pajak tidak sama, tidak berlaku umum dan mensyaratkan PKP harus terlebih dulu mengajukan permohonan. Dalam penelitian tidak diperoleh data perihal ketentuan derivat atas PP Nomor 38 Tahun 1983.

Pada tahun 1985, PP Nomor 38 Tahun 1983 diperbarui dengan PP Nomor 22 Tahun 1985 dan secara rinci penjelasan pengkreditan Pajak Masukan yang diatur dalam Pasal 18 PP Nomor 22 Tahun 1985 diatur lebih detail melalui penerbitan KMK Nomor 1441b/KMK.04/1989 tentang Pengkreditan Pajak Masukan yang juga merupakan sumber hukum pengkreditan Pajak Masukan yang terkait dengan Pasal 9 ayat (2) UU PPN. Konten KMK Nomor 1441b/KMK.04/1989 diperbaiki melalui penerbitan KMK Nomor 296/KMK.04/1994 yang menambahkan jangka waktu pengkreditan Pajak Masukan yaitu paling lambat masa Maret tahun berikutnya.

Setelah amandemen UU PPN 1984, pengkreditan Pajak Masukan diatur dalam dua norma yang berbeda, Pasal 9 ayat (2) dan ayat (9) UU PPN. Konten Pasal 18 PP Nomor 22 Tahun 1985 dan Pasal 3 KMK Nomor 296/KMK.04/1994 telah dicabut dan dinyatakan tidak lagi berlaku dan atas ketentuan yang berisi tentang pengkreditan Pajak Masukan sepenuhnya diatur di dalam UU PPN. Tidak ada lagi ketentuan derivat mengenai pengkreditan Pajak Masukan dalam masa tidak sama.

Pada awal penelitian dilakukan, data historis kebijakan pengkreditan Pajak Masukan di atas belum diketahui. Untuk mengetahui pengetahuan secara umum atas ketentuan pengkreditan Pajak Masukan telah dilakukan penggalian informasi melalui wawancara dan presentasi kajian tematik di lingkungan Direktorat Keberatan dan Banding, Direktorat Jenderal Pajak. Hasil pengumpulan data dan informasi menunjukkan bahwa tidak ada informan atau peserta kajian yang menyampaikan informasi historis atau petunjuk bahwa terdapat ketentuan pengkreditan Pajak Masukan yang mengatur pengkreditan Pajak Masukan dalam Masa Pajak yang sama dan dalam Masa Pajak yang tidak sama saat UU PPN 1984 diundangkan. Responden menjelaskan bahwa Pasal 9 ayat (2) UU PPN secara umum dipandang sebagai satu-satunya norma hukum yang mengatur pengkreditan Pajak Masukan sebelum Pasal 9 ayat (9) UU PPN.

Jawaban dari seluruh partisipan merupakan indikator bahwa akar sejarah pemberlakuan pengkreditan Pajak Masukan dalam Masa Pajak tidak sama terputus. Dalam penelitian data sekunder berupa Putusan Pengadilan Pajak pun tidak ditemukan penggunaan dasar hukum Pasal 3 PP Nomor 22 Tahun 1985 dan Pasal 3 KMK Nomor 296/KMK.04/1994 sebagai referensi pijakan hukum para pihak.

Akar sejarah pemberlakuan pengkreditan Pajak Masukan yang terputus merupakan salah satu faktor yang menyebabkan interpretasi kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak yang tidak sama hanya merujuk pada satu norma hukum yaitu Pasal 9 ayat (9) UU PPN. Tanpa adanya referensi pembandingan, para pembaca akan menangkap dan menafsirkan norma Pasal 9 ayat (9) UU PPN berbeda dengan kehendak para pembentuk UU PPN. Hal inilah yang menyebabkan norma Pasal 9 ayat (9) UU PPN sering kali ditafsirkan berbeda dari interpretasi otoritas pajak.

Kondisi implementasi kebijakan ini secara teori relevan dengan pernyataan Herbert Simon (dalam Nugroho, 2009: 521) yang menjelaskan “bahwa dalam keputusan administrasi, rasionalitas sebenarnya tidaklah ada; yang ada adalah *bounded rationality*, karena rasionalitas bergantung pada manusianya, dan rasionalitas manusia ditentukan oleh irasionalitas yang ada di belakang rasionalitasnya. Konsep rasionalitas tersebut pada dasarnya hanya memperhitungkan data atau informasi yang dimiliki atau tersedia.”

Kondisi di atas relevan juga dengan Hargrove (dalam Jones, 1996) yang menyatakan bahwa dimungkinkan adanya *missing link* (mata rantai yang hilang) dalam implementasi kebijakan. Mata rantai yang hilang menyebabkan informasi yang sampai pada publik hanya sebagian dan memengaruhi pemahaman atas suatu kebijakan tidak secara menyeluruh.

Para pembuat UU PPN dalam proses perumusan dan penyusunan norma hukum Pasal 9 ayat (9) UU PPN pada dasarnya mengadopsi konten Pasal 18 PP Nomor 22 Tahun 1985 dan Pasal 3 KMK Nomor 296/KMK.04/1994. Proses adopsi tersebut juga melibatkan norma baru lain yaitu Pasal 9 ayat (8) huruf (i) yang pada dasarnya bertujuan mengawal norma hukum primer pengkreditan Pajak Masukan. Konstruksi hukum yang dibangun melalui proses amandemen UU PPN yang pertama kali ini tidak tersampaikan ke publik.

Sampai dengan saat ini, norma hukum Pasal 9 ayat (9) UU PPN masih ditafsirkan secara independen walaupun karakteristiknya adalah norma hukum sekunder. Akibatnya, secara nyata di lapangan terjadi pro dan kontra dalam memahami konten dan pelaksanaan Pasal 9 ayat (9) UU PPN.

4.2. Data dan Fakta Penerapan Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak Tidak Sama

Biaya administrasi (*administration cost*) yang ditanggung otoritas pajak mungkin sebanding dengan pengorbanan Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban pajak (*compliance cost*). Artinya, kedua pihak menanggung beban dalam menjalankan kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dalam Masa Pajak tidak

sama. Perbedaan cara pandang terhadap Pasal 9 ayat (9) UU PPN yang terjadi di tengah masyarakat secara faktual menambah beban kedua belah pihak dalam penerapan kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak tidak sama.

Hasil penelitian Angeline dan Sadjarto (2014) menginformasikan bahwa Majelis Hakim mengidentifikasi kasus sengketa yang terkait dengan Pajak Masukan melalui pembuktian. Secara umum Majelis mengabulkan permohonan banding Pemohon Banding, dalam hal Pemohon Banding dapat menyampaikan bukti-bukti yang relevan dan yang menjadi pertimbangan utama adalah asas “*Substance over Form*”. Berdasarkan hasil sortasi ribuan data *softcopy* Putusan Pengadilan Pajak yang diterima Direktorat Jenderal Pajak, diperoleh data sengketa koreksi pengkreditan Pajak Masukan dalam Masa Pajak yang tidak sama sejak tahun 2003 sampai dengan tahun 2017 dan setelah diteliti secara manual diperoleh simpulan bahwa persentase kemenangan Direktorat Jenderal Pajak untuk kasus sengketa ‘Pajak Masukan Tidak Dapat Diberlakukan Karena Tidak Memenuhi Ketentuan Pasal 9 Ayat (9) UU PPN’ masih dibawah 50% sebagaimana tercantum dalam tabel di bawah ini.

Tabel 1.

Persentase Kemenangan Direktorat Jenderal Pajak

| Amar Putusan | Total Putusan | Persentase (%) |
|---------------------------|---------------|----------------|
| Menolak | 25 | 40% |
| Mengabulkan Seluruhnya | 38 | 60% |
| Jumlah | 63 | 100% |

Sumber: Data diolah sendiri.

Berdasarkan penelitian manual atas Putusan Pengadilan Pajak yang telah disortasi dengan kriteria sengketa Pasal 9 ayat (9) UU PPN, ditemukan secara umum permohonan banding yang dikabulkan seluruhnya atau dimenangkan oleh Majelis Hakim menggunakan asas *substance over form* sebagai dasar pertimbangan. Bahwa Pemohon Banding secara substansi dapat membuktikan transaksi pengeluaran untuk memperoleh barang atau jasa dari arus uang dan arus barang. Dalam proses uji bukti, Pemohon Banding mampu menghadirkan bukti-bukti pendukung yang relevan.

Peneliti berpendapat bahwa rendahnya tingkat kemenangan Direktorat Jenderal Pajak yang diwakili oleh Petugas Banding dalam kasus pengkreditan Pajak Masukan bukan disebabkan kekeliruan interpretasi Pasal 9 ayat (9) UU PPN oleh Terbanding. Namun, lebih pada kecenderungan Majelis Hakim yang meyakini bahwa Pemohon Banding telah membayar Pajak Masukan yang dibuktikan dengan arus kas dan arus dokumen serta dokumen pendukung yang relevan dan memberikan keadilan bagi Pemohon Banding.

Berdasarkan hasil penelitian melalui perbandingan literatur PPN dengan interpretasi otoritas pajak terkini, peneliti berpendapat bahwa interpretasi atas Pasal 9 ayat (9) UU PPN yang disampaikan otoritas pajak melalui penerbitan Surat Edaran Nomor SE-02/PJ/2020 tanggal 21 Januari 2020 bertentangan dengan literatur PPN yang beredar. Literatur PPN dapat dijadikan tolok ukur (*benchmark*) dengan alasan bahwa

literatur PPN merupakan representasi interpretasi Pasal 9 ayat (9) UU PPN saat otoritas pajak mengesahkan amandemen UU PPN 1984 dan sampai saat ini walaupun telah terjadi perubahan UU PPN yang ketiga kalinya, konten pengkreditan Pajak Masukan masih dipertahankan dengan substansi yang sama.

SE-02/PJ/2020 mengatur konten yang sama dengan kandungan Pasal 9 ayat (9) UU PPN namun dengan contoh kasus yang mengadopsi tata cara pengkreditan Pajak Masukan yang selama ini menjadi objek koreksi pengkreditan Pajak Masukan oleh Pemeriksa Pajak. Pada contoh kasus tersebut membolehkan Pajak Masukan yang diterima setelah tiga Masa Pajak tambahan pengkreditan Pajak Masukan dilampaui, dikreditkan dengan Pajak Keluaran melalui pelaporan pembetulan SPT PPN di dalam tiga Masa Pajak yang diperkenankan. Interpretasi norma hukum yang berbeda atas objek hukum yang sama mengindikasikan terdapat permasalahan dalam proses interpretasi.

Berdasarkan data dan fakta, ditemukan bahwa interpretasi dan implementasi norma Pasal 9 ayat (9) UU PPN pada Direktorat Jenderal Pajak telah bergeser dan tidak konsisten. Saat periode awal diberlakukan amandemen UU PPN 1984, interpretasi dan implementasi kebijakan pengkreditan Pajak Masukan pada Direktorat Jenderal Pajak menjadi acuan dalam penulisan literatur PPN namun saat ini justru interpretasi terakhir melalui penerbitan SE-02/PJ/2020 yang memberikan contoh kasus pelaksanaan kebijakan pengkreditan Pajak Masukan, malah bertentangan dengan konten yang dikandung dalam literatur PPN. Penerbitan SE-02/PJ/2020 menunjukkan tindakan otoritas pajak tidak konsisten dengan interpretasi atas objek yang sama saat diberlakukan amandemen UU PPN 1984.

4.3. Kebijakan Pasal 9 Ayat (9) UU PPN Dalam Norma Hukum

4.3.1. Interpretasi Norma Hukum Pasal 9 ayat (9) UU PPN

Ariyanti (2019) berpendapat bahwa norma Pasal 9 ayat (9) UU PPN dalam batang tubuhnya hanya mengakomodasi faktur Pajak Masukan yang diterima tidak melampaui jangka waktu 3 (tiga) bulan. Namun, dalam penjelasan pasal dimaksud mengatur hal lain yaitu pengkreditan Pajak Masukan dalam jangka waktu lebih dari 3 (tiga) bulan. Konten batang tubuh dan penjelasan pasal dimaksud apabila ditinjau dari pembentukan peraturan perundang-undangan terdapat konten yang bertentangan, penjelasan suatu pasal tidak boleh membuat norma baru karena bertentangan dengan butir 177 Lampiran Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

Otoritas pajak berpendapat bahwa tidak ada masalah dengan norma Pasal 9 ayat (9) UU PPN sebagai norma yang mengatur pengkreditan Pajak Masukan dalam masa tidak sama. Norma Pasal 9 ayat (9) UU PPN memberikan kesempatan bagi PKP untuk mengkreditkan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran yang dipungut dalam Masa Pajak tidak sama, dalam hal

masa dari Pajak Masukan telah berakhir paling lama tiga bulan setelah masa dari Pajak Masukan telah berakhir.

Akibat faktur pajak diterima setelah masa dari Pajak Masukan telah berakhir, PKP tidak dapat melaporkan Pajak Masukan yang diterima terlambat dalam SPT Masa PPN normal. Melalui kebijakan dalam Pasal 9 ayat (9) UU PPN, PKP dapat melaporkan Pajak Masukan yang diterima terlambat tersebut dalam SPT Masa PPN normal dalam tiga Masa Pajak berikutnya.

Isu lain dalam Pasal 9 ayat (9) UU PPN adalah dalam hal faktur Pajak Masukan sebagai bukti pungut PPN diterima setelah tiga Masa Pajak yang diperkenankan dilampaui, pengkreditan Pajak Masukan dilakukan melalui pembetulan SPT Masa PPN masa faktur Pajak Masukan dibuat.

Sebagian masyarakat PKP berpendapat bahwa yang dimaksud norma Pasal 9 ayat (9) UU PPN tidak hanya sebatas yang ditafsirkan oleh otoritas pajak. Ada tafsir lain yang berkembang dan dijalankan di tengah masyarakat terhadap norma Pasal 9 ayat (9) UU PPN yaitu dalam hal faktur Pajak Masukan diterima setelah tiga Masa Pajak yang diperkenankan dilampaui, maka pengkreditan Pajak Masukan dapat pula dilakukan melalui pembetulan SPT Masa PPN dalam tiga Masa Pajak yang diperkenankan tersebut.

Sebelum diterbitkan SE-02/PJ/2020, Pemeriksa Pajak dan Wajib Pajak dalam pembahasan akhir hasil pemeriksaan selalu menginterpretasikan Pasal 9 ayat (9) UU PPN sebagai norma hukum yang berdiri sendiri tanpa ada rujukan lain atau mengaitkan dengan norma hukum lain dalam memahami norma Pasal 9 ayat (9) UU PPN. Pasal 9 ayat (9) UU PPN menjadi norma tunggal yang mengatur pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak tidak sama.

4.3.2. Norma Hukum Tunggal dan Norma Hukum Berpasangan

Perbedaan penafsiran atas norma yang tercantum dalam Pasal 9 ayat (9) UU PPN antara otoritas pajak dengan sebagian masyarakat PKP menimbulkan anggapan bahwa norma dimaksud ambigu. Kondisi yang terjadi adalah pembaca memerlukan usaha ekstra untuk memahami norma dimaksud. Norma dimaksud tidak dapat dipahami dalam satu tarikan nafas. Usaha ekstra dengan membaca berulang-ulang norma hukum Pasal 9 ayat (9) UU PPN dan melibatkan partisipasi diskusi lain pun sering kali berbuah perdebatan atas konten yang dikandung norma dimaksud. Pada akhirnya banyak pihak yang meragukan dan berbeda pendapat atas kandungan norma Pasal 9 ayat (9) UU PPN. Penafsiran otoritas pajak yang berlandaskan penjelasan Pasal 9 ayat (9) UU PPN tidak dianggap sebagai suatu kebenaran walaupun menurut pernyataan nomor 176 Lampiran I Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011, disebutkan bahwa penjelasan berfungsi sebagai tafsir resmi pembentuk Peraturan Perundang-undangan atas norma tertentu dalam batang tubuh.

Dari hasil penelitian ditemukan bahwa kandungan norma hukum pada ayat (9) dalam Pasal 9 UU PPN secara tekstual dan eksplisit tidak berdiri sendiri. Batang tubuh ayat (9) dalam Pasal 9 UU PPN menyebutkan "*Pajak Masukan yang dapat dikreditkan,*

tetapi belum dikreditkan dengan Pajak Keluaran pada Masa Pajak yang sama, dapat dikreditkan pada Masa Pajak berikutnya paling lama 3 (tiga) bulan setelah berakhirnya Masa Pajak yang bersangkutan sepanjang belum dibebankan sebagai biaya dan belum dilakukan pemeriksaan". Teks dalam huruf miring merupakan kondisi Pajak Masukan tidak dapat dikreditkan melalui norma yang diatur dalam Pasal 9 ayat (2) UU PPN.

Norma dalam Pasal 9 ayat (9) UU PPN merupakan norma hukum yang berisi tata cara penanggulangan apabila norma hukum Pasal 9 ayat (2) UU PPN tidak dipenuhi, atau tidak dipatuhi. Merujuk pada uraian dan penjelasan Soeprpto (2019) yang melihat norma hukum dari sudut pandang independensinya, norma dalam Pasal 9 ayat (9) UU PPN dapat dikategorikan ke dalam norma hukum sekunder. Norma ayat (9) dalam Pasal 9 UU PPN memenuhi syarat untuk disebut sebagai norma sekunder dari Pasal 9 ayat (9) UU PPN. Dalam batang tubuh ayat (9) dalam Pasal 9 UU PPN, telah diatur tambahan masa pengkreditan Pajak Masukan paling lama tiga bulan setelah berakhirnya Masa Pajak yang bersangkutan.

Dari hasil pemetaan konten Pasal 9 UU PPN, ditemukan bahwa materi terkait pengkreditan Pajak Masukan disusun dengan menggunakan struktur norma hukum berpasangan dengan penjelasan sebagai berikut:

1) Pasal 9 ayat (2) UU PPN merupakan norma primer yang mengatur kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak yang sama. Karakteristik norma Pasal 9 ayat (2) UU PPN yang utama adalah tidak ada batasan waktu berlaku dan bersifat terus menerus atau permanen. Norma tersebut tetap dapat dilaksanakan walaupun masa faktur Pajak Masukan telah berakhir.

2) Pasal 9 ayat (9) UU PPN merupakan norma sekunder yang mengatur norma hukum yang berisi tata cara penanggulangannya apabila norma hukum primer itu tidak dipenuhi. Norma ini memiliki karakteristik yaitu berlaku sementara atau terbatas (temporer) sesuai dengan pernyataan dalam batang tubuhnya yang menyebutkan "paling lama 3 (tiga) bulan setelah berakhirnya Masa Pajak yang bersangkutan". Norma hukum ini ditinjau dari kajian teori disebut sebagai norma yang berlaku sekali-selesai (*einmahlig*) merupakan norma hukum yang berlakunya hanya satu kali saja dan setelah itu selesai, jadi sifatnya hanya sementara, sehingga dengan adanya penetapan 'paling lama tiga bulan' maka norma hukum tersebut selesai setelah dilampai. Artinya, setelah tiga Masa Pajak yang diperkenankan telah berakhir dilampai, maka norma Pasal 9 ayat (9) UU PPN telah selesai berlaku. Secara logis, norma pada ayat (9) memiliki masa yang terbatas sebagaimana dinyatakan dalam batang tubuhnya yaitu paling lama tiga bulan. Tersirat bahwa setelah batasan tiga bulan tersebut maka ayat (9) sudah tidak memiliki daya eksekusi atau tidak berlaku dan pengkreditan Pajak Masukan kembali ke norma hukum sebelumnya yaitu Pasal 9 ayat (2) UU PPN.

3) Pasal 9 ayat (8) huruf i UU PPN merupakan norma sekunder yang mengatur pengkreditan Pajak Masukan tidak dapat diberlakukan atas pengeluaran

tertentu. Secara eksplisit norma ayat (8) ini menyatakan "Pengkreditan Pajak Masukan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) tidak dapat diberlakukan bagi pengeluaran untuk: ...". Norma hukum sekunder ini memberikan *guidance* bagi para otoritas berwenang untuk bertindak apabila suatu norma hukum primer, ayat (2), tidak dipatuhi. Norma hukum sekunder ini juga mengandung sanksi bagi pihak yang tidak memenuhi suatu ketentuan norma hukum primer. Norma dimaksud bersifat pinalti bagi pihak yang melanggar Pasal 9 ayat (2) UU PPN.

Dari temuan dan penjelasan di atas dapat dipahami apa yang menyebabkan norma Pasal 9 ayat (9) UU PPN selalu dipahami secara berbeda. Selama ini Pasal 9 ayat (9) UU PPN dianggap norma tunggal yang mengatur pengkreditan Pajak Masukan dalam Masa Pajak tidak sama dan tidak terkait dengan norma lain. Batang tubuh dan penjelasan Pasal 9 ayat (9) UU PPN diinterpretasikan secara tunggal tanpa memahami karakteristik struktur norma hukum yang digunakan, akibatnya muncul pemahaman yang berbeda dari setiap proses interpretasi oleh subjek yang berbeda.

Penggunaan struktur norma hukum primer dan norma hukum sekunder bekerja layaknya sebuah sistem norma hukum yang saling melengkapi. Kedudukan norma hukum primer berlaku permanen atau terus menerus. Dalam hal norma primer tidak dapat dijalankan maka dapat ditanggulangi dengan norma sekunder sehingga pelaksanaan kebijakan publik dapat dijalankan.

4.4. Pengkreditan Pajak Masukan

Pasal 9 ayat (2) dan (9) UU PPN merupakan norma hukum yang menjadi dasar pengkreditan Pajak Masukan. Sebelum diterbitkan SE-02/PJ/2020, otoritas pajak berpendapat bahwa pengkreditan Pajak Masukan melalui pembetulan SPT PPN hanya dapat dilakukan melalui pembetulan SPT PPN masa faktur Pajak Masukan dibuat.

Yang menjadi pertanyaan besar terkait dengan pendapat otoritas pajak di atas adalah: apakah alasan yang mendasari pengkreditan Pajak Masukan melalui pembetulan SPT PPN hanya dapat dilakukan melalui pembetulan SPT PPN masa faktur Pajak Masukan dibuat? Padahal secara substansi Wajib Pajak memiliki hak untuk mengkreditkan Pajak Masukan kapan pun agar tidak terjadi *cascading effect*.

Kondisi saat ini adalah sampai saat ini belum ada penjelasan tertulis yang konkrit atas alasan tersebut dan hal tersebut menjadi justifikasi bahwa secara substansi banyak pihak yang memperbolehkan untuk menerabas bingkai norma formal yang mengatur pengkreditan Pajak Masukan. Akibatnya timbul kesimpulan bahwa diperbolehkan pengkreditan Pajak Masukan melalui SPT PPN normal dan SPT PPN pembetulan dalam tiga Masa Pajak tambahan pengkreditan Pajak Masukan.

Dengan tingkat kemenangan Pemohon Banding sebesar 60% yang diperoleh dari pertimbangan Majelis Hakim berupa *substance over form*, norma formal dianggap tidak *urgent* atau dapat diabaikan dalam hal terdapat substansi materiil hukum yang terkekang.

Padahal pihak yang keliru dalam menjalankan norma formal tersebut yang merusak tatanan hukum.

Sebagai referensi, dalam hal pemberi kerja keliru belum memperhitungkan adanya objek PPh Pasal 21 maka pemberi kerja tersebut akan membetulkan SPT masa sesuai dengan masa terjadinya objek PPh Pasal 21. Demikian pula seharusnya yang terjadi di dalam pengkreditan Pajak Masukan, dalam hal Pajak Masukan baru diterima setelah tiga Masa Pajak tambahan pengkreditan Pajak Masukan yang diperkenankan dilampaui maka Pajak Masukan tersebut harus dibukukan dalam SPT PPN masa yang sesuai dengan masa faktur Pajak Masukan dibuat melalui pembetulan SPT.

Kondisi belum adanya penjelasan tertulis yang konkrit atas sebab apa pengkreditan Pajak Masukan melalui pembetulan SPT PPN hanya dapat dilakukan melalui pembetulan SPT PPN masa faktur Pajak Masukan dibuat dan pertimbangan Majelis Hakim mengabulkan permohonan banding Wajib Pajak atas dasar asas *substance over form* merupakan kondisi yang ada saat ini di dalam implementasi pengkreditan Pajak Masukan dalam Masa Pajak tidak sama. Uraian penjelasan analogi pembetulan SPT PPh Pasal 21 dengan pembetulan SPT PPN di atas pun tidak cukup kuat untuk meyakinkan para pihak mengingat tidak ada dasar hukum yang memperkuat.

Untuk memberikan pemahaman alasan yang mendasari pengkreditan Pajak Masukan melalui pembetulan SPT PPN hanya dapat dilakukan melalui pembetulan SPT PPN masa faktur Pajak Masukan dibuat perlu terlebih dahulu mengidentifikasi proses bisnis dalam prosedur pengkreditan Pajak Masukan. Sesungguhnya dalam prosedur pengkreditan Pajak Masukan terkandung dua proses bisnis yang berbeda yaitu proses bisnis pengkreditan Pajak Masukan dan proses bisnis pembukuan secara akrual.

Pengkreditan Pajak Masukan secara filosofi merupakan perhitungan Pajak Masukan sebagai pengurang Pajak Keluaran untuk menghindari *cascading effect*. Artinya PKP tidak lagi membebankan Pajak Masukan ke dalam harga jual barang/jasa pada saat penyerahan barang/jasa kepada konsumen. Melalui pengkreditan Pajak Masukan, PKP memperoleh kembali *cash* yang sebelumnya dikeluarkan untuk pembayaran PPN masukan.

Secara historis sebelum Pasal 9 ayat (9) UU PPN berlaku, pengkreditan Pajak Masukan dalam masa tidak sama diberlakukan lebih panjang. Berdasarkan Pasal 3 KMK Nomor 296/KMK.04/1994, cara yang digunakan untuk menghindari *cascading effect* adalah dengan memperhitungkan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam setiap masa sepanjang tahun pajak dan ditambah paling lambat masa Maret tahun berikutnya.

4.5. Hubungan Pengkreditan Pajak Masukan dengan Pembukuan Metode Akrual

Sumber sengketa pengkreditan Pajak Masukan dalam Pasal 9 ayat (9) UU PPN terletak pada penggunaan SPT PPN normal atau pembetulan. Pajak Masukan yang diterima setelah tiga Masa Pajak pengkreditan Pajak Masukan yang diperkenankan dilampaui, menurut otoritas pajak pembetulan SPT

harus sesuai dengan SPT masa faktur Pajak Masukan dibuat.

Sebagaimana telah dijelaskan di atas, dalam prosedur pengkreditan Pajak Masukan sebenarnya terkandung dua proses bisnis yang terpisah yaitu pengkreditan Pajak Masukan dan pembukuan transaksi secara akrual.

▪ Pengkreditan Pajak Masukan

Mekanisme pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak sama atau MPS dan pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak tidak sama atau MTS merupakan perhitungan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran untuk menghindari *cascading effect*. Perhitungan tersebut dapat dilakukan di setiap masa/bulan dalam tahun berjalan sesuai ketentuan yang berlaku.

Untuk menghindari Pajak Masukan terserap menjadi bagian harga barang/jasa yang dijual kepada konsumen, Pajak Masukan dikreditkan menjadi pengurang Pajak Keluaran. Artinya, setelah Pajak Masukan sudah diperhitungkan sebagai kredit pajak maka dasar pengenaan pajak yang dikenakan kepada konsumen PPN sebesar 10% dari dasar pengenaan pajak, tidak termasuk Pajak Masukan.

▪ Pembukuan Transaksi Metode Akrual

Dari dua kondisi pengkreditan Pajak Masukan yaitu pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak sama atau MPS dan pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak tidak sama atau MTS, hanya MPS yang memenuhi prinsip akrual. Proses pembukuan Pajak Masukan dan Pajak Keluaran MPS memenuhi prinsip akrual karena pada masa yang sama itu terjadi pengeluaran (biaya) ditambah Pajak Masukan yang dibayar/terutang dan penghasilan yang diterima (penjualan) ditambah Pajak Keluaran yang dipungut, dibukukan sesuai masa terjadinya transaksi (akrual).

Sedangkan dalam pengkreditan Pajak Masukan dalam MTS, proses pembukuan pengeluaran (biaya) ditambah Pajak Masukan yang dibayar/terutang telah terjadi sebelumnya yaitu pada masa faktur Pajak Masukan dibuat. Pada saat faktur Pajak Masukan diterima terlambat di masa berikutnya tidak ada lagi pembukuan, yang ada hanya perhitungan Pajak Masukan sebagai kredit Pajak Keluaran di SPT PPN. Dalam hal periode tiga Masa Pajak telah dilampaui maka tidak ada lagi norma hukum yang berlaku, kecuali Pasal 9 ayat (2) UU PPN.

Pemberian masa tambahan untuk pengkreditan Pajak Masukan adalah upaya untuk meringankan beban PKP yang sebelumnya selalu melakukan pembetulan SPT PPN masa yang telah berakhir akibat Pajak Masukan diterima terlambat dengan berbagai alasan kesulitan di lapangan. Berdasarkan hasil wawancara, kondisi ini pada dasarnya telah diketahui seluruh partisipan. Melalui pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran yang dipungut pada Masa Pajak tidak sama, Pajak Masukan yang terlambat tersebut "dititipkan" untuk dikreditkan dengan Pajak Keluaran yang dipungut pada masa penyerahan barang/jasa terjadi. Pencantuman Pajak Masukan dalam proses

pengkreditan Pajak Masukan dalam MTS tidak melanggar pembukuan akrual karena pencatatan Pajak Masukan dalam SPT dalam posisi sebagai kredit pajak dan pembukuan telah dilakukan pada masa terjadi perolehan barang/jasa

4.6. Pengkreditan Pajak Masukan dalam Pasal 9 ayat (9) UU PPN

4.6.1 Batang Tubuh Pasal 9 ayat (9) UU PPN

Konten batang tubuh Pasal ayat (9) UU PPN secara eksplisit merupakan kondisi yang terkait dengan Pasal 9 ayat (2) UU PPN. Secara lengkap berbunyi: "Pajak Masukan yang dapat dikreditkan, tetapi belum dikreditkan dengan Pajak Keluaran pada Masa Pajak yang sama, dapat dikreditkan pada Masa Pajak berikutnya paling lama 3 (tiga) bulan setelah berakhirnya Masa Pajak yang bersangkutan sepanjang belum dibebankan sebagai biaya dan belum dilakukan pemeriksaan".

Dalam konten ayat (9) di atas tidak ada frasa yang dapat dimaknai 'dapat digunakan prosedur pembetulan SPT'. Sebelum dimunculkan ayat (9) dalam Pasal 9 UU PPN, pengkreditan Pajak Masukan yang diterima setelah masa faktur Pajak Masukan berakhir adalah melalui pembetulan SPT PPN. Namun, setelah amandemen UU PPN 1984 muncul ayat (9) dalam Pasal 9 UU PPN untuk memberikan kesempatan bagi PKP untuk mengkreditkan Pajak Masukan dalam Masa Pajak berikutnya. Artinya, PKP tidak perlu repot lagi membetulkan SPT PPN masa yang telah berakhir.

Konten ayat (9) hadir untuk mengantisipasi kondisi faktur Pajak Masukan yang diterima dalam tiga Masa Pajak ke depan setelah masa faktur Pajak Masukan berakhir. PKP diberikan kemudahan untuk mengkreditkan Pajak Masukan melalui SPT PPN normal pada Masa Pajak berikutnya. Dalam hal terjadi kondisi setelah tiga Masa Pajak dimaksud telah dilampaui masih ada faktur Pajak Masukan yang diterima terlambat maka pengkreditan Pajak Masukan merujuk kembali pada Pasal 9 ayat (2) UU PPN mengingat tidak ada lagi norma hukum yang mengatur pengkreditan Pajak Masukan di dalam UU PPN.

4.6.2 Penjelasan Pasal 9 ayat (9) UU PPN

Dalam Pasal 9 ayat (9) UU PPN, prosedur pembetulan SPT dicantumkan dalam penjelasan pasal dimaksud sebagai cara untuk mengkreditkan Pajak Masukan dalam SPT Masa PPN yang bersangkutan dengan syarat tertentu. Syarat tertentu dimaksud telah disebutkan dalam penjelasan Pasal 9 ayat (9) UU PPN yaitu dalam hal tiga Masa Pajak yang diperkenankan telah dilampaui. Potongan penjelasan Pasal 9 ayat (9) UU PPN dimaksud adalah sebagai berikut:

"Dalam hal jangka waktu tersebut telah dilampaui, pengkreditan Pajak Masukan tersebut dapat dilakukan melalui pembetulan Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai yang bersangkutan".

Dari potongan penjelasan di atas diketahui bahwa pembetulan SPT PPN Masa Pajak yang bersangkutan dapat dilakukan bukan perintah dari batang tubuh Pasal 9 ayat (9) UU PPN. Tidak ada hubungan langsung berupa perintah dari konten batang tubuh Pasal 9 ayat (9) UU PPN dengan penjelasan Pasal ayat (9) UU PPN yang mencantumkan pembetulan SPT

Masa PPN. Artinya, pengkreditan Pajak Masukan melalui pembetulan SPT PPN pada dasarnya tidak diatur dalam batang tubuh Pasal 9 ayat (9) UU PPN.

Hubungan yang terjadi antara norma dalam batang tubuh Pasal 9 ayat (9) UU PPN dan prosedur pembetulan SPT dalam Pasal 8 ayat (1) UU KUP adalah implikasi terhadap norma Pasal 9 ayat (9) UU PPN yang masa berlakunya telah berakhir. Akibat masa berlaku Pasal 9 ayat (9) UU PPN telah terlampaui, pengkreditan Pajak Masukan merujuk kembali pada norma Pasal 9 ayat (2) UU PPN mengingat norma dimaksud berlaku secara terus menerus atau permanen.

Ada faktor penting yang menjadi sebab penjelasan secara eksplisit berikut: "pengkreditan Pajak Masukan tersebut dapat dilakukan melalui pembetulan Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai yang bersangkutan", dimuat dalam penjelasan Pasal 9 ayat (9) UU PPN yaitu menghindari kekeliruan dalam pemilihan SPT PPN yang akan diperbaiki. Apabila Wajib Pajak salah memilih SPT Masa PPN, misalnya faktur Pajak Masukan tertanggal 7 Juli 2010 diterima 15 Desember 2010, Pajak Masukan dikreditkan melalui pembetulan SPT PPN masa September 2010 maka pengkreditan Pajak Masukan tidak sesuai kriteria Pasal 9 ayat (2) UU PPN. Akibat tindakan pembetulan SPT PPN masa September 2010, menyebabkan Wajib Pajak terkena Pasal 9 ayat (8) huruf i UU PPN yaitu Pajak Masukan yang dikreditkan tidak dapat diberlakukan.

Penjelasan Pasal 9 ayat (9) UU PPN menyebutkan secara eksplisit pembetulan SPT Masa PPN yang bersangkutan merupakan bentuk penegasan dan mengingatkan kembali. Pembetulan SPT di atas berlaku general, baik PPN atau PPh, dalam hal terjadi kesalahan pengisian dalam SPT akibat terdapat transaksi yang belum tercatat atau tercatat tetapi mengandung kesalahan, Wajib Pajak harus memperbaiki SPT dengan melakukan pembetulan SPT sesuai masa terjadinya transaksi.

Dalam hal UU PPN belum mengatur ketentuan formal pengkreditan Pajak Masukan melalui norma pembetulan SPT Masa PPN masa selain faktur Pajak Masukan yang dibuat menggunakan asas *lex specialis derogate lex generalis* maka Pasal 8 ayat (1) UU KUP harus menjadi pedoman untuk menghindari pengenaan Pasal 9 ayat (8) huruf i UU PPN.

4.6.3 Pendapat Partisipan

Ada pandangan lain hasil wawancara mengenai kebijakan Pasal 9 ayat (9) UU PPN. Saat ditanyakan mengenai pandangan mengenai kebijakan Pasal 9 ayat (9) UU PPN, informan berinisial FAS berkata: "Kurang tegas. Pembatasan jangka waktu pengkreditan Pajak Masukan setelah 3 bulan tidak ada gunanya karena sekalipun jangka waktu tersebut terlampaui, pengkreditan tetap diperbolehkan melalui pembetulan SPT Masa Pajak yang bersangkutan". Kutipan tersebut didasarkan pada transkrip wawancara tanggal 21 Oktober 2021.

Pembatasan jangka waktu pengkreditan Pajak Masukan setelah 3 bulan tidak ada gunanya karena sekalipun jangka waktu tersebut terlampaui, pengkreditan tetap diperbolehkan melalui pembetulan SPT Masa Pajak yang bersangkutan.

Informan menyoroti kegunaan tambahan masa pengkreditan Pajak Masukan yang dibatasi tiga Masa Pajak yang diatur dalam SE-02/PJ/2020 yang memperbolehkan pengkreditan Pajak Masukan melalui SPT Masa PPN normal dan pembetulan. Padahal esensi dari tambahan tiga Masa Pajak dimaksud karena masa faktur Pajak Masukan telah berakhir dan pengkreditan Pajak Masukan melalui SPT Masa PPN normal tidak dapat dilakukan. Bila ditelaah lebih dalam, sebenarnya para penyusun UU PPN telah mempertimbangkan prosedur yang lebih mudah dilakukan PKP mengingat *effort* dalam prosedur pembetulan SPT PPN lebih besar dibandingkan pelaporan Pajak Masukan dalam SPT Masa PPN yang berjalan normal.

Sesungguhnya selain tidak ada gunanya, pengkreditan Pajak Masukan menggunakan prosedur pembetulan di tiga Masa Pajak tersebut adalah cacat hukum karena Pasal 9 ayat (9) UU PPN hanya berlaku dalam paling lama tiga bulan setelah berakhirnya Masa Pajak yang bersangkutan.

Pandangan yang berbeda atas kebijakan Pasal 9 ayat (9) UU PPN yang disampaikan informan lain. Informan YS berkata: "Pasal 9 ayat (9) sebenarnya menunjukkan adanya netralitas dalam PPN dan keseimbangan posisi dari PKP penerbit faktur dan PKP pengguna faktur. Jika PKP penerbit faktur diberikan kelonggaran jangka waktu penerbitan, maka PKP pengguna juga sama".

Pandangan informan YS merujuk pada PMK Nomor 151/PMK.03/2013, Faktur Pajak yang diterbitkan oleh PKP setelah melewati jangka waktu tiga bulan sejak saat Faktur Pajak seharusnya dibuat, tidak diperlakukan sebagai Faktur Pajak. Pendapat YS dimaksud dapat dimengerti dan mungkin ada benarnya mengingat pada era sebelum amandemen UU PPN 1984 berlaku, Pasal 3 KMK 296/KMK.04/1995 mengatur pengkreditan Pajak Masukan dalam Masa Pajak tidak sama, pemberlakuan pengkreditan Pajak Masukan tidak dibatasi dan dapat dilakukan pada masa dalam tahun pajak berjalan dan ditambah paling lama masa Maret tahun berikutnya.

4.7 Komunikasi Kebijakan Publik

Pada awal berlaku UU PPN 1984, Pemerintah telah mempersiapkan regulasi pemberlakuan pemungutan PPN sebagai pengganti Pajak Penjualan. Norma hukum pengkreditan Pajak Masukan telah dipersiapkan danantisipasi perbedaan masa pajak pemungutan PPN telah diperhitungkan dengan matang. Dalam UU PPN 1984 telah diatur dalam Pasal 9 Ayat (2) UU PPN yang mengatur ketentuan pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam masa pemungutan PPN yang sama. Dalam PP Nomor 38 Tahun 1983 telah diatur hal yang berbeda namun bersifat pelengkap yaitu Pasal 15 PP Nomor 38 Tahun 1983 yang mengatur pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak tidak sama. Kedua regulasi tersebut disahkan pada tanggal 31 Desember 1983 secara bersamaan.

Dengan demikian tidak ada kekosongan hukum sebagaimana disebutkan dalam penelitian Ariyanti (2019) yang menyatakan bahwa konten Pasal 9 Ayat (9) UU PPN diadaptasi dari Pasal 18 PP Nomor 22 Tahun

1985 Tentang Pelaksanaan PPN 1984 yang mengatur bahwa pengkreditan pajak masukan dengan pajak keluaran dalam masa pajak yang tidak sama hanya dimungkinkan atas persetujuan Direktur Jenderal Pajak untuk mengisi kekosongan hukum karena pada ayat sebelumnya yaitu Pasal 9 Ayat (2) UU PPN hanya mengatur prinsip bahwa pajak masukan dalam suatu masa pajak dapat dikreditkan dengan pajak keluaran untuk masa pajak yang sama.

Pada dasarnya ketentuan dalam Pasal 18 PP Nomor 22 Tahun 1985 telah diatur dalam Pasal 15 PP Nomor 38 Tahun 1983 yang disahkan pada tanggal 31 Desember 1983 bersamaan dengan UU PPN 1984. Pemerintah secara dini telah mempersiapkan dua mekanisme pengkreditan Pajak Masukan namun tidak seluruhnya diberlakukan secara umum. Pengkreditan Pajak Masukan dalam Masa Pajak tidak sama berlaku dengan kriteria khusus melalui permohonan dan diterima atau ditolak permohonan yang diajukan bergantung pada keputusan otoritas pajak.

Pemerintah melalui Pasal 18 Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 1985 dan Pasal 3 KMK Nomor 296/KMK.04/1994 telah mengomunikasikan detail petunjuk pelaksanaan pengkreditan Pajak Masukan dalam Masa Pajak tidak sama. Dari kedua ketentuan tersebut diketahui bahwa pengkreditan Pajak Masukan dalam masa tidak sama dapat dilakukan sepanjang masa berjalan dalam tahun pajak dan ditambah paling lambat masa Maret tahun berikutnya. Komunikasi kebijakan pengkreditan Pajak Masukan yang berjalan dalam era sebelum amandemen UU PPN 1984 dapat dikatakan lebih baik dibandingkan dengan era setelah amandemen UU PPN 1984.

Pada era setelah amandemen UU PPN 1984, muatan Pasal 18 PP Nomor 22 Tahun 1985 dan Pasal 3 KMK Nomor 296/KMK.04/1994 diadopsi ke dalam Pasal 9 ayat (9) UU Nomor 11 Tahun 1994. Era setelah amandemen UU PPN 1984 menjadi periode baru pelaksanaan kebijakan pengkreditan Pajak Masukan masa tidak sama secara umum tanpa adanya persyaratan pengajuan permohonan. Kondisi yang berbeda dengan era sebelumnya, tidak ditemukan norma lain atau petunjuk pelaksanaan terkait pengkreditan Pajak Masukan dalam Masa Pajak tidak sama kecuali Pasal 9 ayat (9) UU PPN. Tidak ditemukan ketentuan derivat dari Pasal 9 ayat (9) UU PPN.

Permasalahan yang muncul setelah diberlakukan norma Pasal 9 ayat (9) UU PPN adalah norma tersebut diinterpretasikan secara berbeda oleh pihak-pihak yang berkepentingan. Sebagai perbandingan, tidak ada ketentuan seperti pengaturan pada era sebelum amandemen UU PPN 1984 dimana batang tubuh dan penjelasan Pasal 3 KMK Nomor 296/KMK.04/1994 menjelaskan secara eksplisit teknis pelaporan SPT dalam hal Pasal 9 ayat (2) UU PPN tidak dapat dijalankan.

Kondisi di mana tidak ada penjelasan detail teknis pelaporan SPT dalam hal Pasal 9 ayat (2) UU PPN tidak dapat dijalankan menjadi pemicu munculnya perbedaan interpretasi dalam jangka panjang akibat dinamisasi tata bahasa pada era yang berbeda. Hilangnya jejak historis pemberlakuan norma lama yang

menjadi pijakan pembuatan norma setelah penyusunan amandemen UU PPN 1984 merupakan bentuk *missing link* sebagaimana dijelaskan dalam tinjauan teori. Akibatnya para eksekutor di lapangan tidak dapat mengambil hikmah kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dalam masa tidak sama pada era sebelumnya.

Berdasarkan hasil wawancara, para informan secara umum tidak mengetahui bahwa pada awal diberlakukan UU PPN 1984 telah diatur pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak tidak sama yang dituangkan dalam Pasal 18 PP Nomor 22 Tahun 1985 dan Pasal 3 KMK Nomor 296/KMK.04/1994.

Dari perbandingan formulasi penyusunan norma hukum antara norma hukum sebelum amandemen UU PPN 1984 dengan norma hukum setelah amandemen UU PPN 1984, diperoleh temuan bahwa norma hukum dalam Pasal 18 PP Nomor 22 Tahun 1985 dan Pasal 3 KMK Nomor 296/KMK.04/1994 lebih mudah dipahami dibandingkan dengan norma hukum dalam Pasal 9 ayat (9) UU PPN. Secara lengkap konstruksi hukum Pasal 3 KMK Nomor 296/KMK.04/1994 akan dibahas lengkap pada pembahasan Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran Sebelum Amandemen UU PPN 1984.

Hilangnya jejak historis pemberlakuan kebijakan pengkreditan Pajak Masukan pada era sebelum

4.8. Perbandingan Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran Sebelum dan Setelah Amandemen UU PPN 1984

Berdasarkan hasil penelitian ditemukan bahwa Pasal 3 KMK Nomor 296/KMK.04/1994 merupakan cikal bakal konten Pasal 9 ayat (9) UU PPN yang muncul setelah proses amandemen UU PPN 1984. Dari hasil penelusuran ditemukan bahwa setelah proses amandemen UU PPN 1984 melalui penerbitan KMK Nomor 643/KMK.04/1994 tentang Pedoman Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak Yang Melakukan Penyerahan Yang Terutang Pajak Dan Penyerahan Yang Tidak Terutang Pajak, terhadap KMK Nomor 296/KMK.04/1994 dicabut dan dinyatakan tidak berlaku.

Setelah KMK Nomor 296/KMK.04/1994 dicabut dan dinyatakan tidak berlaku, konten Pasal 3 KMK Nomor 296/KMK.04/1994 diadopsi dalam Pasal 9 ayat (9) UU PPN. Ketentuan mengenai pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak tidak sama, secara langsung diatur dalam UU PPN dan tidak lagi diatur dalam bentuk Keputusan/Peraturan Menteri Keuangan.

Dari hasil penggalan informasi melalui wawancara terhadap informan, mekanisme pengkreditan Pajak Masukan sebelum amandemen UU PPN 1984 tidak diketahui dan malah dianggap tidak ada

sebelumnya. Penelusuran data dan informasi dalam Putusan Pengadilan Pajak pun tidak ditemui jejak pembahasan konten Pasal 3 KMK Nomor 296/KMK.04/1994.

Konten Pasal 3 KMK Nomor 296/KMK.04/1994 mengatur pengkreditan Pajak Masukan yang berjalan dalam setiap masa dalam tahun pajak berjalan ditambah paling lambat masa Maret tahun berikutnya. Namun dari hasil wawancara, konten dimaksud disampaikan sekilas oleh responden A

yang selalu menekankan substansi hak pengkreditan Pajak Masukan bagi Wajib Pajak.

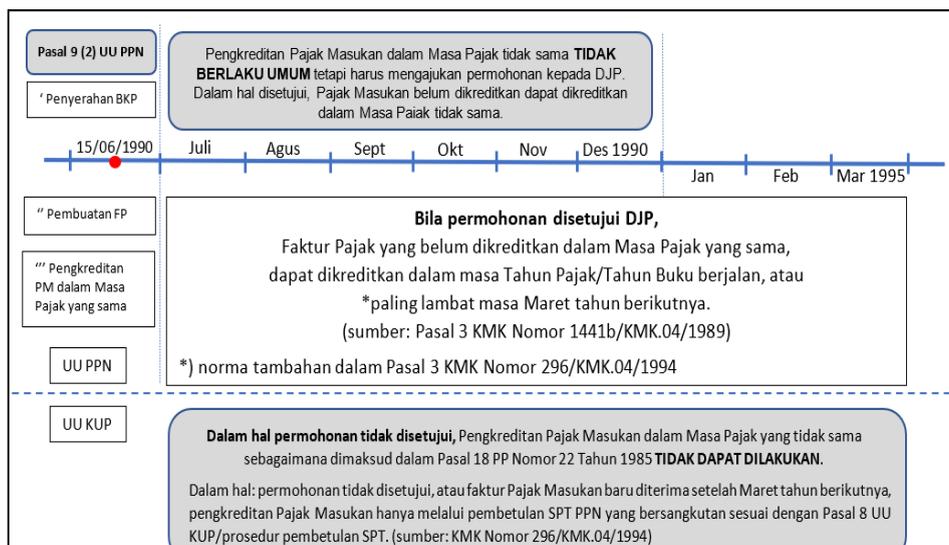
Kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak tidak sama sebagaimana diatur dalam Pasal 3 KMK Nomor 296/KMK.04/1994 dapat dijelaskan dengan Gambar 1 sebagai berikut:

Gambar 1. Kebijakan Pengkreditan Pajak Masukan Sebelum Amandemen UU PPN 1984.

Perbandingan kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dalam Masa Pajak tidak sama pada era sebelum dan setelah amandemen UU PPN 1984 adalah sebagai berikut:

1. Era Sebelum Amandemen UU PPN 1984

Faktur Pajak yang belum dikreditkan dalam Masa Pajak yang sama, dapat dikreditkan dalam masa



Sumber: Diolah Sendiri

amandemen UU PPN 1984 membuat proses interpretasi kebijakan dimaksud tidak mengakar. Komunikasi seharusnya didominasi oleh otoritas pajak dalam mengarahkan pelaksanaan kebijakan agar tidak terjadi misinterpretasi. Namun, pada kondisi yang berjalan saat ini, komunikasi kebijakan dimaksud hanya mengandalkan Pasal 9 ayat (9) UU PPN yang justru menjadi objek yang diperdebatkan. Arah kebijakan pengkreditan Pajak Masukan menjadi kehilangan arah dan menjauh dari filosofi penyusunan kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak tidak sama, dan sampai pada titik kulminasi yang dramatis yaitu kebijakan pengkreditan Pajak Masukan bergeser dan berseberangan dengan kebijakan yang sebelumnya dipedomani.

Tahun Pajak/Tahun Buku berjalan atau paling lambat masa Maret tahun berikutnya. Adapun konten Pasal 3 ayat (1) KMK Nomor 296/KMK.04/1994 adalah sebagai berikut:

Pajak Masukan yang belum dikreditkan dalam masa pajak yang sama sebagaimana dimaksud dalam pasal 9 ayat (2) Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 dapat dikreditkan dengan cara :

- a. membetulkan SPT Masa Pajak Pertambahan Nilai masa pajak yang bersangkutan sesuai dengan Pasal 8 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983; atau
- b. mengkreditkan Pajak Masukan dalam masa pajak yang tidak sama sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 1985 dengan cara melaporkannya dalam SPT masa Pajak Pertambahan Nilai untuk Masa Pajak dilakukannya pengkreditan sepanjang masih dalam tahun pajak atau tahun buku berjalan atau paling lambat dikreditkan pada SPT masa PPN untuk masa Maret tahun berikutnya.

2. Era Setelah Amandemen UU PPN 1984

Faktur Pajak yang belum dikreditkan dalam Masa Pajak yang sama, dapat dikreditkan pada Masa Pajak berikutnya paling lama 3 (tiga) bulan setelah berakhirnya Masa Pajak yang bersangkutan. Dengan bunyi lengkap Pasal 9 ayat (9) UU PPN sebagai berikut:

Pajak Masukan yang dapat dikreditkan tetapi belum dikreditkan dengan Pajak Keluaran pada Masa Pajak yang sama, dapat dikreditkan pada Masa Pajak berikutnya selambat-lambatnya pada bulan ketiga setelah berakhirnya tahun buku yang bersangkutan, sepanjang belum dibebankan sebagai biaya dan belum dilakukan pemeriksaan.

Dari perbandingan konten yang tersaji dalam norma hukum di atas, dapat disimpulkan bahwa norma hukum dalam Pasal 3 KMK Nomor 296/KMK.04/1994 lebih mudah dipahami dibandingkan dengan norma hukum Pasal 9 ayat (9) UU PPN. Setelah amandemen UU PPN 1984, kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak tidak sama, menjadi sengketa yang berulang. Terputusnya rujukan historis atas kebijakan tersebut, menjadi sebab tidak ada rujukan alternatif dalam memahami kebijakan dimaksud pada saat ini. Perubahan redaksi norma hukum yang menimbulkan ambiguitas, menjadi faktor utama terjadinya permasalahan interpretasi atas kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak tidak sama.

4.9. Resume

Berdasarkan uraian di atas, pelaksanaan kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran secara umum mengalami kendala multiinterpretasi atas norma hukum yang melandasi kebijakan dan adanya kesenjangan informasi atas kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran pada masa lalu.

Secara historis, pelaksanaan kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran memiliki akar historis pada era sebelum amandemen UU PPN 1984. Hal tersebut dibuktikan dari tanggal penetapan dan pengundangan PP Nomor 38 Tahun 1983 bersamaan dengan tanggal pengesahan UU

Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah (UU PPN 1984) yaitu pada tanggal 31 Desember 1983.

Yang perlu dipahami dalam pelaksanaan kebijakan ini adalah kehadiran norma Pasal 9 ayat (9) UU PPN pada dasarnya mengisi kebutuhan pengkreditan Pajak Masukan melalui pelaporan SPT Masa PPN normal tanpa terus menerus harus melakukan pembetulan SPT PPN dalam setiap Masa Pajak berjalan. Pasal 9 ayat (2) UU PPN sebagai *anti-cascading effect* menuntut proses pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dilakukan dalam masa yang terbatas yaitu dalam bulan yang sama.

Sebelum diberlakukan Pasal 9 ayat (9) UU PPN, dalam hal terjadi Pajak Masukan diterima setelah masa Faktur Pajak berakhir, PKP selalu terikat dengan norma Pasal 9 ayat (2) UU PPN dan akibatnya harus melakukan pembetulan SPT PPN masa faktur Pajak Masukan dibuat. Adapun kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak tidak sama, pada awalnya telah diatur dalam Pasal 15 PP Nomor 38 Tahun 1983 namun tidak berlaku umum dan berlaku hanya bagi PKP yang mengajukan permohonan dan dalam hal permohonan diterima, otoritas pajak akan memberitahukan dengan disertai cara pengkreditannya.

Penggunaan Pasal 9 ayat (9) UU PPN sebagai dasar hukum koreksi pengkreditan Pajak Masukan setelah tiga Masa Pajak tambahan pengkreditan Pajak Masukan tidak sesuai dengan konstruksi norma hukum berpasangan. Dalam praktik di lapangan sering kali terjadi kekeliruan penggunaan dasar hukum koreksi. Penggunaan norma hukum sebagai dasar koreksi perlu diselaraskan dengan norma hukum berpasangan yang merupakan konstruksi hukum yang mengatur pengkreditan Pajak Masukan secara holistik.

Pengkreditan Pajak Masukan melalui pembetulan SPT PPN masa faktur Pajak Masukan dibuat merupakan konsekuensi dari pembukuan PPN terutang yang menggunakan metode akrual (Pasal 11 UU PPN) dan pembukuan standar akuntansi yang mewajibkan pembukuan sesuai terjadinya transaksi perolehan barang/jasa. Artinya, tidak dapat dilakukan pembetulan SPT suatu masa yang telah terlampaui, tanpa ada dasar transaksi atau dokumen sumber pembukuan akrual. Pembetulan SPT adalah suatu hal yang general berlaku bagi PPN dan PPh. Dalam hal terjadi suatu peristiwa ekonomi belum dibukukan dalam pembukuan, SPT yang harus diperbaiki harus merujuk pada masa peristiwa ekonomi tersebut terjadi atau terutangnya pajak.

Secara khusus perhitungan Pajak Masukan sebagai pengurang Pajak Keluaran atau biasa disebut pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran merupakan proses bisnis yang tidak terikat dengan metode akrual. Dalam norma hukum Pasal 9 ayat (9) UU PPN, pengkreditan Pajak Masukan tersebut telah diberikan tambahan masa yang cukup selama tiga Masa Pajak. Sedangkan pada masa awal diaturnya kebijakan tersebut sesuai Pasal 3 KMK Nomor 296/KMK.04/1985 diberikan kesempatan selama masa dalam tahun pajak atau tahun buku berjalan dan ditambah sampai dengan masa Maret tahun berikutnya.

Komunikasi atas substansi dan filosofi kebijakan yang diatur dalam norma hukum perlu didukung penjelasan yang logis dan sistematis agar sasaran kebijakan atau masyarakat dapat pula memahami substansi dan filosofi kebijakan yang sama dan dapat menerima secara sukarela serta patuh menjalankan kebijakan dimaksud. Dengan mengacu pada Asas-asas Umum Pemerintahan yang Baik (AUPB) sudah saatnya *positioning* terhadap sasaran kebijakan tidak lagi sebagai bawahan yang harus tunduk namun perlu dilakukan perubahan *positioning* sebagai mitra bagi otoritas yang berwenang.

4.10. Usulan Solusi

Berdasarkan uraian pelaksanaan dan permasalahan kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak tidak sama, diusulkan penyelesaian sebagai berikut:

- a. Terhadap permasalahan interpretasi norma Pasal 9 ayat (9) UU PPN, diusulkan untuk melakukan pengembangan penelitian konstruksi norma hukum berpasangan sebagai cara yang efektif untuk memahami kaidah hukum pengkreditan Pajak Masukan secara holistik.
- b. Terhadap permasalahan lemahnya komunikasi kebijakan publik terkait tidak adanya petunjuk pelaksanaan pengkreditan Pajak Masukan secara menyeluruh, diusulkan untuk membuat peraturan derivat atas Pasal 9 ayat (9) UU PPN dan norma lain yang mengatur pengkreditan Pajak Masukan dalam suatu Peraturan Menteri Keuangan atau bentuk regulasi lain yang lebih praktis.
- c. Terhadap kekeliruan penggunaan norma hukum sebagai dasar koreksi yang melemahkan posisi hukum otoritas pajak dalam penyelesaian sengketa di Pengadilan Pajak, diusulkan untuk melakukan pembinaan dan mengarahkan para eksekutor di lapangan pada hasil pengembangan penelitian konstruksi norma hukum berpasangan.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

Pelaksanaan kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak yang tidak sama menimbulkan *cost* yang tinggi bagi PKP dan otoritas pajak. PKP selaku sasaran kebijakan harus menjalankan kebijakan secara formal dan substansi namun sering kali ditemukan bahwa PKP mengabaikan ketentuan formal dan pada akhirnya pada saat dilakukan pemeriksaan pajak menjadi temuan pemeriksaan. Tindakan otoritas pajak mengoreksi tindakan PKP yang tidak memenuhi syarat formal pelaksanaan kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran dalam Masa Pajak tidak sama, telah sesuai dengan ketentuan walaupun perlu diarahkan pada dasar hukum yang tepat sesuai konstruksi hukum berpasangan. Pelaksanaan kebijakan pengkreditan Pajak Masukan sering kali berujung pada sengketa yang berulang dan penyelesaian sengketa di Pengadilan Pajak pun bukan solusi mengingat putusan yang dihasilkan hanya mengikat kedua pihak yang bersengketa.

Kebijakan pengkreditan Pajak Masukan mengalami kendala disebabkan adanya perbedaan

interpretasi norma hukum yang menjadi landasan pelaksanaan kebijakan sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (9) UU PPN. Interpretasi hukum pada dasarnya dapat diatasi dengan adanya petunjuk pelaksanaan yang lebih rinci dari peraturan di atasnya. Permasalahan yang terjadi bukanlah semata-mata permasalahan interpretasi norma hukum namun juga permasalahan manajemen komunikasi kebijakan publik yang terbatas pada satu sumber hukum tanpa dilengkapi petunjuk pelaksanaan. Kurangnya perhatian dari lingkungan implementasi dan tidak ada antisipasi pemberlakuan dalam jangka panjang atas perubahan jaman dari generasi ke generasi.

Pelaksanaan kebijakan pengkreditan Pajak Masukan dalam Masa Pajak tidak sama perlu dikembalikan pada filosofi holistik disusunnya UU PPN yaitu menghindari pajak kumulatif atau *cascading effect* dalam proses pemungutan pajak konsumsi. Kebijakan pengkreditan Pajak Masukan saat ini perlu didukung manajemen komunikasi kebijakan publik yang tertib dan mudah dipahami masyarakat melalui petunjuk pelaksanaan yang detail dan logis. Temuan konstruksi norma hukum berpasangan yang digunakan dalam mekanisme pengkreditan Pajak Masukan sebagaimana diatur dalam Pasal 9 ayat (2), ayat (9), dan ayat (8) huruf i UU PPN pada dasarnya sesuai dengan kebijakan pengkreditan Pajak Masukan yang mengakar pada ketentuan historis pengkreditan Pajak Masukan dengan Pajak Keluaran sebagaimana diatur dalam Pasal 3 KMK Nomor 296/KMK.04/1994.

DAFTAR PUSTAKA

A. BUKU/LITERATUR

- Angeline, C. dan Sadjiarto, R. A. (2014). *Analisis Variasi Keputusan Banding Mengenai Sengketa Faktur Pajak Pertambahan Nilai Periode 2009-2013*. Tax & Accounting Review, VOL. 4, NO.1, 2014. Surabaya: Universitas Kristen Petra.
- Atmosudirjo, S. P. (1994). *Hukum Administrasi Negara*. Jakarta: Ghalia Indonesia.
- Ariyanti, E. R. N. (2019). *Akibat Hukum Pengkreditan Pajak Masukan Dengan Pajak Keluaran Dalam Masa Pajak Yang Tidak Sama*. Jakarta: FH Universitas YARSI.
- Bickley, J. M. (2003). *Value Added Tax: Concepts, Policy Issues, and OECD Experiences*. New York: Novinka Books.
- Brederode, R. F. W. v. (2009). *Systems of General Taxation: Theory, Policy, and Practice*. The Netherland: Wolters Kluwer Law & Business.
- Darussalam. Septriadi, D. dan Dhora, K. A. (2018). *Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai (PPN)*. Jakarta: DDTC.
- Dunn, W. N. (2003). *Pengantar Analisis Kebijakan Publik (Terjemahan Samodra Wibawa, dkk) (Ed. 2.)*. Yogyakarta: UGM Press
- Ebrill, L. Keen, M. Bodin, J. P. and Summers, V. (2001). *The Modern VAT*. Washington D.C.: Internasional Monetary Fund.

- Jones, C. O. (1996). *Pengantar Kebijakan Publik (Terjemahan Ricky Istamto)*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada.
- Jones, S. M. (2007). *Principles of Taxation*. New York: McGraw-Hill.
- Kusumastuti, H. dan Putri, E. N. (2019). *Mekanisme Pengkreditan Pajak Pertambahan Nilai Atas Faktur Pajak Masukan Manual*. JABT, Volume 1. Nomor 2. Januari-Juni 2019.
- Nakamura, Robert T, & Frank Smallwood. (1980). *The Politics of Policy Implementation*. New York: St. Martin's Press.
- Nugroho, R. (2009). *Public Policy*. Jakarta: Elex Media Computindo.
- Soeprapto, M. F. I. (2013). *Ilmu Perundang-undangan 1*. Jakarta: Kanisius.
- Sukardji, U. (2000). *Pajak Pertambahan Nilai*. Jakarta: RajaGrafindo Persada.
- Suwitri, S. Purnaweni, H. Dan Kismartini. (2019). Materi Pokok Analisis Kebijakan Publik. Tangerang Selatan: Universitas Terbuka.
- B. REFERENSI PENDUKUNG**
- Direktorat Jenderal Pajak. (2006). *Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-700/PJ.32/2006 tanggal 24 Agustus 2006 tentang Pengkreditan Faktur Pajak Masukan*. Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak. Diunduh 18 Mei 2021, dari situs World Wide Web: <https://ortax.org/forums/discussion/pembetulan-spt-karena-fp-telat-diterima/page/2>
- Direktorat Jenderal Peraturan Perundang-undangan Departemen Hukum dan HAM. (2009). *Penafsiran Undang-Undang Dari Perspektif Penyelenggara Pemerintahan*. Jakarta: Direktorat Jenderal Peraturan Perundang-undangan Departemen Hukum dan HAM, Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia. Diunduh 18 Mei 2021, dari situs World Wide Web: http://ditjenpp.kemendukham.go.id/index.php?option=com_content&view=article&id=231:penafsiran-undang-undang-dari-perspektif-penyelenggara-pemerintahan&catid=100:hukum-tata-negaraperundang-undangan&Itemid=180
- Direktorat Jenderal Pajak. (2020). *SE-02/PJ/2020 tanggal 21 Januari 2020 hal Pengkreditan Pajak Masukan pada Masa Pajak tidak sama*. Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak. Diunduh pada 18 Mei 2021, dari Situs World Wide Web: <https://perpajakan-id.ddtc.co.id/sumber-hukum/peraturan-pusat/surat-edaran-direktur-jenderal-pajak-se-02pj2020>.
- Kementerian Keuangan. (1989). *Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 1441b/KMK.04/1989 tentang Pengkreditan Pajak Masukan*. Jakarta: JDIIH Kemenkeu.
- Kementerian Keuangan. (1994). *Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 296/KMK.04/1994 Tentang Pengkreditan Pajak Masukan*. Jakarta: JDIIH Kemenkeu.
- Kementerian Keuangan. (1994). *Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 643/KMK.04/1994 Tentang Pedoman Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak Yang Melakukan Penyerahan Yang Terutang Pajak Dan Penyerahan Yang Tidak Terutang Pajak*. Jakarta: JDIIH Kemenkeu.
- Kementerian Keuangan. (2013). *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 151/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pembuatan dan Tata Cara Pembetulan atau Penggantian Faktur Pajak*. Jakarta: JDIIH Kemenkeu.
- Republik Indonesia. (1983). *Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah*. Jakarta: JDIIH Kemenkeu.
- Republik Indonesia. (1983). *Peraturan Pemerintah Nomor 38 Tahun 1983 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984*. Jakarta: JDIIH Kemenkeu.
- Republik Indonesia. (1985). *Peraturan Pemerintah Nomor 22 Tahun 1985 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984*. Jakarta: JDIIH Kemenkeu.
- Republik Indonesia. (1994). *Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah*. Jakarta: JDIIH Kemenkeu.
- Republik Indonesia. (2009). *Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah*. Jakarta: JDIIH Kemenkeu.
- Republik Indonesia. (2009). *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang*. Jakarta: JDIIH BPK RI.
- Republik Indonesia. (2011). *Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan*. Jakarta: JDIIH Kemenkumham.