

PROSIDING

KAJIAN AKADEMIS PUSDIKLAT PAJAK 2019



PUSDIKLAT PAJAK
6 Desember 2019



KEMENTERIAN KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA
BADAN PENDIDIKAN DAN PELATIHAN KEUANGAN
PUSAT PENDIDIKAN DAN PELATIHAN PAJAK



PROSIDING

**KAJIAN AKADEMIS PUSDIKLAT PAJAK
TAHUN ANGGARAN 2019**

6 DESEMBER 2019 - PUSDIKLAT PAJAK

**PUSAT PENDIDIKAN DAN PELATIHAN PAJAK
BADAN PENDIDIKAN DAN PELATIHAN KEUANGAN
KEMENTERIAN KEUANGAN**

PANITIA

Penyelenggara

- Unggul Kusawalan Respatiadi (Ketua)
- Sylvia Mulyawati (Sekretaris)
- Gladie Anggriawan Gupita (Anggota)
- Kusna Ari Kurnaiwan (Anggota)
- Ahmad Zaky (Anggota)

Pembimbing

- Dr. Dian Puji Nugraha Simatupang, S.H., MH. (UI)
- Dr. Nurdin Sobari, S.E., M.M. (UI)
- Dahliana Hasan, S.H., M.Tax., Ph.D. (UGM)
- Dr. Arvie Johan., S.H., M.Hum. (UGM)
- Dr. RY. Kun Haribowo Purnomosidi., S.E., M.Si. (UGM)
- Dr. Rd. Tatan Tresnajaya, SE., Ak., MM. (PKN STAN)
- Khusnaini, SST, Ak, MAB. (PKN STAN)
- Ardiyanto Basuki, S.E., M.Com. (DJP)
- Arridel Mindra, S.P.I., M.Si. (DJP)
- Carolina Candri Prihandinisari, Ak. M.Ak, DBA. (DJP)

INFORMASI SEMINAR

Tanggal	6 Desember 2019
Penyelenggara	Pusdiklat Pajak - BPPK
Venue	Pusdiklat Pajak, BPPK Jl. Sakti Raya No. 1, Kemanggisan Jakarta Barat 11480 Tlp : (021) 5481155-5481476-5484404 Fax : (021) 5481395
Sekretariat	Pusdiklat Pajak, BPPK Jl. Sakti Raya No. 1, Kemanggisan Jakarta Barat 11480 Tlp : (021) 5481155-5481476-5484404 Fax : (021) 5481395

Hasil kajian akademis dalam prosiding ini adalah hasil karya dari penulis sendiri dan bukan merupakan plagiat dari karya orang lain dan diserahkan kepada BPPK untuk digandakan/diperbanyak dan disebarluaskan

SUSUNAN ACARA

6 Desember 2019	
Waktu (WIB)	Acara
08.00 - 08.15	Pembukaan
08.15 - 09.45	<p>Presentasi Kajian Akademis “Ketentuan Fasilitas Pajak Atas Hibah Langsung Luar Negeri (Studi Kasus Hibah NPGA Jepang)”</p> <p>Penyaji :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Bangkit Cahyono 2. Ilhamsyah <p>Moderator : I Wayan Sukada</p> <p>Penguji :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Dr. Dian P.N. Simatupang, S.H., M.H. (UI) 2. Dr. Rd. Tatan Jaka T, SE., Ak., MM. (PKN STAN) 3. Ardiyanto Basuki, S.E., M.Com. (DJP)
09.45 - 11.15	<p>Presentasi Kajian Akademis “Tinjauan Yuridis Pengaturan Barang dan Jasa Tidak Kena Pajak dalam Undang Undang PPN Analisis Putusan Pengadilan Pajak Sebagai Pengembangan Bahan Ajar Pelatihan Pajak”</p> <p>Penyaji :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Agus Suharsono 2. Intania Cahayasari <p>Moderator : I Wayan Sukada</p> <p>Penguji :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Dahliana Hasan, S.H., M.Tax., Ph.D. (UGM) 2. Dr. Rd. Tatan Jaka T, SE., Ak., MM. (PKN STAN) 3. Dr. Arvie Johan., S.H., M.Hum. (UGM)
13.15 - 14.45	<p>Presentasi Kajian Akademis “Tinjauan Pemotongan PPh Pasal 21 atas Imbalan Lain yang Dilakukan oleh Bendahara Pemerintah”</p> <p>Penyaji : Irawan Purwo Aji</p> <p>Moderator : Dani Ramdani</p> <p>Penguji :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Dr. RY. Kun Haribowo Purnomosidi., S.E., M.Si. (UGM) 2. Dr. Rd. Tatan Jaka T, SE., Ak., MM. (PKN STAN) 3. Carolina Candri Prihandinisari, Ak. M.Ak, DBA. (DJP)

14.45 - 16.15	<p>Presentasi Kajian Akademis “Identifikasi Faktor Yang Mempengaruhi Intensi Komunitas Umkm Sahabat Pajak (USP) Untuk Patuh Dalam Membayar Pajak”</p> <p>Penyaji :</p> <ol style="list-style-type: none">1. Mohammad Djufri2. Kristian Agung Prasetyo <p>Moderator : Dani Ramdani</p> <p>Penguji :</p> <ol style="list-style-type: none">1. Khusnaini, SST, Ak, MAB. (PKN STAN)2. Dr. Nurdin Sobari, S.E., M.M. (UI)3. Dr. Arridel Mindra, S.P.I., M.Si. (DJP)
16.15 - 16.30	Penutupan

DAFTAR ISI

PANITIA	iii
INFORMASI SEMINAR	iv
SUSUNAN ACARA	v
DAFTAR ISI	vii
Ketentuan Fasilitas Pajak Atas Hibah Langsung Luar Negeri (Studi Kasus Hibah Npga Jepang) <i>Bangkit Cahyono/ Ilhamsyah</i>	1
Analisis Putusan Pengadilan Pajak Sebagai Pengembangan Bahan Ajar Pelatihan Pajak <i>Agus Suharsono/Intania Cahayasari</i>	43
Tinjauan Pemotongan PPh Pasal 21 atas Imbalan Lain yang Dilakukan oleh Bendahara Pemerintah <i>Irawan Purwo Aji</i>	66
Identifikasi Faktor Yang Mempengaruhi Intensi Komunitas Umkm Sahabat Pajak (USP) Untuk Patuh Dalam Membayar Pajak <i>Kristian Agung Prasetyo/Mohammad Djufri</i>	114

**KETENTUAN FASILITAS PAJAK ATAS HIBAH
LANGSUNG LUAR NEGERI
(STUDI KASUS HIBAH NPGA JEPANG)**

Disusun oleh:

Nama Pengkaji : Bangkit Cahyono
NIP : 196805201990091001
Pangkat/Golongan : Pembina (IV/a)
Jabatan : Widyaiswara Madya Pusdiklat Pajak

Nama Pengkaji : Ilhamsyah
NIP : 195609021979111001
Pangkat/Golongan : Pembina Utama Madya (IV/d)
Jabatan : Widyaiswara Utama Pusdiklat Pajak



**BADAN PENDIDIKAN DAN PELATIHAN KEUANGAN
PUSAT PENDIDIKAN DAN PELATIHAN PAJAK
JAKARTA
2019**

KAJIAN AKADEMIS
KETENTUAN FASILITAS PAJAK ATAS HIBAH LANGSUNG LUAR
NEGERI (STUDY KASUS HIBAH NPGA PEMERINTAH JEPANG)

Abstraksi

Ada persoalan konsistensi perlakuan perpajakan dalam memberikan fasilitas pajak atas proyek Pemerintah yang dibiayai dana hibah NPGA Pemerintah Jepang. Dalam dokumen perjanjian internasional berupa Nota Diplomatik berupa perjanjian pemberian hibah antara Pemerintah Indonesia yang diwakili pihak Kementerian Luar Negeri Republik Indonesia dengan Pemerintah Jepang yang diwakili pihak Kedutaan Besar Negara Jepang disebutkan bahwa hibah yang diberikan mendapat fasilitas pembebasan pajak (tax exemption), namun dalam prakteknya pemberian Hibah tidak mendapat fasilitas tersebut. Hal ini dapat mengurangi minat negara donor memberikan hibah yang sebenarnya dibutuhkan oleh Pemerintah Indonesia. Metode penelitian yang digunakan adalah metode penelitian yuridis empiris. Data berupa data primer dan sekunder, data primer berdasarkan hasil wawancara dengan nara sumber dan partisipan. Dari hasil penelitian ditemukan pemberian fasilitas pajak tidak dapat diberikan dikarenakan belum adanya peraturan perundang-undangan yang mengatur pemberian fasilitas pajak atas hibah langsung dari luar negeri. Demi kepastian hukum pemerintah dalam hal ini Kementerian Keuangan perlu berinisiatif membuat kebijakan untuk mengisi kekosongan hukum.

Kata kunci : perjanjian internasional, hibah langsung luar negeri, fasilitas pajak

Abstract

There is a problem of the consistency of taxation treatment in providing tax facilities on Government projects financed by the Japanese Government NPGA grant funds. In the document of the international agreement in the form of a Diplomatic Note in the form of a grant agreement between the Government of Indonesia represented by the Ministry of Foreign Affairs of the Republic of Indonesia and the Government of Japan represented by the Embassy of the State of Japan, it is stated that the grants provided receive tax exemption, but in practice the granting The grant does not receive this facility. This can reduce the interest of donor countries in providing grants that are actually needed by the Government of Indonesia. The research method used is an empirical juridical research method. Data in the form of primary and secondary data, primary data based on interviews with resource persons and participants. From the results of the study found that the provision of tax facilities can not be given because there are no laws and regulations governing the provision of tax facilities on direct grants from abroad. For the sake of legal certainty of the government in this case the Ministry of Finance needs to take the initiative to make policies to fill the legal vacuum.

Keywords: international agreements, overseas direct grants, tax facilities,

PENDAHULUAN

Dana pembangunan Indonesia sampai saat ini masih memerlukan pembiayaan dari Negara lain baik berupa utang maupun hibah. Pembiayaan utang luar negeri tentunya ada beban untuk mengembalikan kepada negara peminjam termasuk bunga atas pinjaman, namun apabila dalam bentuk hibah, Pemerintah Indonesia tidak perlu mengembalikan dan tidak dikenakan bunga. Dapat dikatakan lebih menguntungkan bagi negara penerima hibah karena tidak perlu mengembalikan kepada negara pemberi hibah (donor) baik berupa cicilan pokok maupun bunga seperti pembiayaan pembangunan dengan skema pinjaman luar negeri. Seharusnya sudah menjadi keniscayaan pemerintah Indonesia seharusnya memberikan perlakuan khusus terhadap dana hibah dalam bentuk fasilitas pajak seperti pembebasan Pajak Penghasilan (PPH) maupun Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah (PPN/PPnBM).

Japan International Cooperation System (JICS) sebagai salah satu agen pelaksana proyek dana Hibah *Non Project Grant Aid* Pemerintah Jepang (NPGA Jepang) menyampaikan bahwa dalam pelaksanaan proyek di Indonesia fasilitas pembebasan pajak tidak diperoleh. Hal ini tidak sesuai dengan Perjanjian Hibah antara Pemerintah Indonesia dalam hal ini diwakili Menteri Luar Negeri RI dengan Duta Besar Negara Jepang yang menyatakan bahwa atas proyek yang dibiayai dana hibah sesuai perjanjian mendapat fasilitas “bebas” pajak atau *tax exemption*. Ketidak-efektifan pemberian pembebasan pajak atas dana hibah NPGA Pemerintah Jepang mempengaruhi keinginan negara donor untuk memberikan dana hibah yang sebenarnya diperlukan oleh Indonesia sebagai pelengkap dana pembangunan. Beberapa proyek yang ditangani JICS atas dana hibah NPGA Pemerintah Jepang yang terhambat pelaksanaannya karena ada kendala pemberian fasilitas pajak dan tetap dikenakan pungutan pajak yang masih berlangsung sampai penelitian dilakukan antara lain:

Tabel.1
Daftar Proyek JICS Yang Masih Berlangsung Tahun 2019

No	Nama Proyek Hibah	Instansi Pelaksana	Tujuan
1.	Japan's Grant Aid for the Forest Preservation Programme for the Republic of Indonesia 2009 (Batch 3)	Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan	Membangun Pusat Informasi agar pengunjung mengetahui isi dari Taman Nasional dan pentingnya pelestarian hutan. Lokasi : Komodo, Bantimurung & Kelimutu
			Meningkatkan kesadaran dan kemampuan masyarakat sekitar untuk melestarikan hutan melalui penanaman kembali yang melibatkan masyarakat setempat. Lokasi : Manupeu, Ciremei & Bromo
2.	Japan's Non-Project Grant Aid for Provision of Japanese Next-Generation Ecofriendly Vehicles (Batch 2)	BPPT	Membangun fasilitas laboratorium untuk uji emisi kendaraan yang berteknologi Euro 4 dan listrik. Lokasi : Puspipstek Serpong

3.	The Project for Improvement of Equipment for Disaster Risk Management (Batch 3)	BMKG	Membangun shelter sebagai tempat peralatan deteksi magnitudo gempa Lokasi : 93 wilayah di seluruh Indonesia
----	--	------	--

Sumber: *Japan International Cooperation System*

Persoalan pemberian fasilitas pajak dalam pelaksanaan proyek pemerintah Jepang yang dilaksanakan melalui JICS dari keterangan pihak JICS adalah peraturan perundangan-undangan pemberian fasilitas pajak atas pemberian hibah yang diberikan secara langsung kepada kementerian atau lembaga pemerintahan tanpa melalui mekanisme penganggaran di Kementerian Keuangan. Diketahui peraturan perundang-undangan yang mendasari pemberian fasilitas pajak atas proyek Hibah adalah Peraturan Pemerintah Nomor 42 Tahun 1995 Tentang Bea Masuk, Bea Masuk Tambahan, PPN/PPnBM dan Penghasilan Dalam Rangka Pelaksanaan Proyek Pemerintah Yang Dibiayai dengan Hibah atau Dana Pinjaman Luar Negeri sebagaimana terakhir diubah dengan (sttd) Peraturan Pemerintah Nomor 25 Tahun 2001 (PP 42 Tahun 1995). Aturan pelaksanaan atas PP 42 Tahun 1995 adalah Keputusan Menteri Keuangan Nomor KMK-239/KMK.01/1996 tentang Bea Masuk, Bea Masuk Tambahan, Pajak, Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah dan Pajak Penghasilan Dalam Rangka Pelaksanaan Proyek Pemerintah yang Dibiayai dengan Hibah atau Dana Pinjaman Luar Negeri sttd KMK-486/KMK.04/2000 (KMK-239/KMK.01/1996).

Untuk menjawab persoalan pemberian fasilitas pajak dalam pelaksanaan proyek pemerintah Jepang yang dilaksanakan melalui JICS, penulis akan melakukan penelitian dengan pendekatan penelitian hukum. Metode penelitian yang akan dilakukan adalah dengan metode penelitian hukum yuridis empiris. Penelitian yuridis empiris bertujuan melihat efektifitas hukum yang membahas bagaimana hukum beroperasi dalam masyarakat, penelitian ini sangat relevan di negara-negara berkembang seperti Indonesia (Zainuddin Ali;31). Selanjutnya menurut Zainuddin Ali salah satu faktor yang dapat mempengaruhi hukum berfungsi dalam masyarakat yaitu kaidah hukum/peraturan itu sendiri, selain faktor petugas/penegak hukum, sarana atau fasilitas yang digunakan oleh penegak hukum; dan kesadaran masyarakat. Fokus analisa penelitian adalah faktor hukum yang terdiri dari faktor pembentukan undang-undang sesuai dengan asas pembentukan undang-undang, ada tidaknya aturan pelaksanaan, dan kejelasan arti dalam ketentuannya. (Soerjono Soekanto,1983) Adapun asas-asas pembentukan undang-undang diatur dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan (UU 12 Tahun 2011). Dalam pasal 5 UU Nomor 12 Tahun 2011 diatur tentang asas pembentukan peraturan perundang-undangan yaitu kejelasan tujuan, kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat, kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan, dapat dilaksanakan, kedayagunaan dan kehasilgunaan, kejelasan rumusan, dan keterbukaan.

Sebagai dasar analisis adalah data primer dan data sekunder. Data primer merupakan hasil wawancara dengan para partisipan dan nara sumber yang berkompeten antara lain ahli Hukum Internasional dan para pejabat yang terkait dengan peraturan perundang-undangan di bidang penerimaan Hibah termasuk pejabat kementerian atau lembaga pemerintah penerima hibah dan pelaksana hibah. Data sekunder berupa peraturan perundang-undangan yang berlaku, hasil penelitian sebelumnya, artikel hukum, dan lain-lain. Data akan dianalisis secara deskriptif dengan pendekatan kualitatif.

Berdasarkan uraian pendahuluan di atas maka penulis akan membuat analisis hukum atas seluruh peraturan perundang-undangan perpajakan yang mengatur mengenai pemberian pembebasan pajak atas proyek hibah negara lain khususnya hibah Pemerintah Jepang dengan membuat rumusan masalah penelitian sebagai berikut:

1. Bagaimana daya mengikat Perjanjian Hibah Luar Negeri (LN) terhadap hukum positif di Indonesia?
2. Bagaimana sistematika peraturan perundang-undangan yang mengatur pemberian fasilitas pajak atas Hibah LN?
3. Bagaimana kesesuaian peraturan perundang-undangan yang mengatur pemberian fasilitas pajak atas Hibah LN dengan asas-asas hukum yang berlaku berdasarkan UU 12 Tahun 2011?
4. Apa *exit strategies* yang dapat dilakukan oleh pemerintah c.q. Kementerian Keuangan?

Kajian ini meneliti tentang peraturan perundang-undangan berkaitan pemberian fasilitas pajak terhadap proyek pemerintah yang didanai dengan hibah langsung dari Pemerintah Jepang yang dilaksanakan oleh JICS.

Dari pertanyaan penelitian maka dapat diuraikan tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui:

1. Daya mengikat Perjanjian Hibah Luar Negeri (LN) terhadap hukum positif di Indonesia.
2. Sistematika peraturan perundang-undangan yang mengatur pemberian fasilitas pajak atas Hibah LN.
3. Kesesuaian peraturan perundang-undangan yang mengatur pemberian fasilitas pajak atas Hibah LN dengan asas-asas hukum yang berlaku yaitu:
 - a. kejelasan tujuan,
 - b. kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat,
 - c. kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan,
 - d. dapat dilaksanakan,
 - e. kedayagunaan dan kehasilgunaan,
 - f. kejelasan rumusan, dan
 - g. keterbukaan.
4. *Exit strategies* yang dapat dilakukan oleh pemerintah c.q. Kementerian Keuangan.

TINJAUAN PUSTAKA

Sebagai anggota masyarakat internasional, Indonesia berkewajiban untuk ikut serta melaksanakan “ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial” seperti yang tercantum di dalam pembukaan UUD 1945. Dalam hal ini dapat dikatakan bahwa Indonesia harus ikut andil dalam berbagai perjanjian internasional sebagai perwujudan dari menjaga perdamaian internasional tersebut. Kegiatan dan partisipasi Indonesia tersebut dirumuskan dalam berbagai instrumen hukum mulai dari yang paling resmi sampai kepada yang paling sederhana. Di Indonesia praktek pembuatan perjanjian dibedakan antara perjanjian yang sifatnya penting yang biasanya disebut dengan traktat atau konvensi dan untuk perjanjian yang sifatnya biasa atau yang mengatur tentang pelaksanaan ketentuan yang terdapat dalam

perjanjian umum disebut dengan persetujuan atau agreement. (Boer Maunan; 162)

Perjanjian internasional adalah **suatu perbuatan hukum yang mengikat negara pada bidang-bidang tertentu termasuk perpajakan, oleh karena itu perjanjian tersebut harus dibuat dengan dasar yang jelas dan kuat dengan memakai instrumen peraturan perundang-undangan yang jelas**. Seperti yang terlihat dari definisinya, suatu instrumen dapat dikategorikan sebagai perjanjian internasional tanpa bergantung pada penamaannya. Walaupun judul suatu perjanjian dapat beragam, pengelompokan perjanjian internasional dalam penamaan tertentu dimaksudkan dan diupayakan untuk menunjukkan kesamaan materi yang diatur. Namun demikian, secara hukum perbedaan tersebut tidak relevan dan tidak harus mengurangi hak dan kewajiban para pihak yang tertuang dalam suatu perjanjian internasional. Menurut Eddy Pratomo, berikut beberapa istilah Perjanjian Internasional yang sering digunakan:

1. Traktat (treaty)
2. Konvensi (Convention)
3. Persetujuan (Agreement)
4. Piagam (Charter)
5. Protokol (Protocol)
6. Memorandum Saling Pengertian (Memorandum of Understanding/MoU)
7. Pertukaran Nota Diplomatik (Exchange of Notes)
8. Modus Vivendi
9. Agreed Minutes atau Summary Records atau Record of Discussion

Oleh karena itu *Exchange Note* (E/N) antara Pemerintah Indonesia dan Pemerintah Jepang yang merupakan pintu bagi hibah juga merupakan suatu perjanjian internasional. Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2000 Tentang Perjanjian Internasional (UU Perjanjian Internasional) memberikan definisi Perjanjian Internasional adalah **perjanjian, dalam bentuk dan nama tertentu, yang diatur dalam hukum internasional yang dibuat secara tertulis serta menimbulkan hak dan kewajiban di bidang hukum publik**. Pemerintah Republik Indonesia membuat perjanjian internasional dengan satu negara atau lebih, organisasi internasional, atau subjek hukum internasional lain berdasarkan kesepakatan, dan para pihak berkewajiban untuk melaksanakan perjanjian tersebut dengan iktikad baik. Dalam pembuatan perjanjian internasional, Pemerintah Republik Indonesia berpedoman pada kepentingan nasional dan berdasarkan prinsip-prinsip persamaan kedudukan, saling menguntungkan, dan memperhatikan, baik hukum nasional maupun hukum internasional yang berlaku.

Undang-undang Internasional terakhir telah dilakukan judicial review dengan terbutkan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 13/PUU-XVI/2018. Inti dari gugatan adalah apakah seluruh perjanjian internasional **harus mendapat pengesahan terlebih dahulu dari Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) untuk**

mengikat dan berlaku di Indonesia. Gugatan pembatalan diajukan terhadap Pasal 2, Pasal 9 Ayat (2), Pasal 10 dan Pasal 11 Ayat (1) UU Perjanjian Internasional. Para hakim MK dalam putusannya menyatakan untuk menolak tiga permohonan pembatalan atas Pasal 2, Pasal 9 Ayat (2) dan Pasal 11 Ayat (1), namun menerima satu permohonan pembatalan Pasal 10 UU Perjanjian Internasional. Mahkamah Konstitusi memutuskan bahwa Pasal 10 UU Perjanjian Internasional dinyatakan tidak berlaku sebab Ketentuan Pasal 10 UU Perjanjian Internasional dianggap bertentangan dengan UUD 1945 karena frase “menimbulkan akibat yang luas dan mendasar bagi kehidupan rakyat yang terkait dengan beban keuangan Negara dan/atau mengharuskan perubahan atau pembentukan undang-undang” yang dimuat dalam Pasal 11 Ayat (2) UUD 1945” telah dimaknai secara terbatas dalam 6 jenis perjanjian saja yang wajib mendapat persetujuan DPR (Pasal 10 huruf a - f UU PERJANJIAN INTERNASIONAL). Selain itu, Pasal 10 dinilai menciptakan norma hukum baru yang tidak sesuai dengan UUD 1945. Seharusnya, norma hukum lebih rendah tidak boleh menciptakan norma hukum baru yang tidak diatur oleh hukum yang lebih tinggi.

Selain itu, Mahkamah juga menegaskan bahwa proses konsultasi dengan DPR dan proses permintaan persetujuan DPR adalah dua hal yang berbeda. Lembaga konsultasi masih tetap dapat dilakukan dan bukan serta merta menggantikan proses permintaan persetujuan dari DPR adalah bertentangan dengan UUD 1945, khususnya Pasal 11 Ayat (2) dan Pasal 28 D Ayat (1).

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia hibah diartikan sebagai pemberian (dengan sukarela) dengan mengalihkan hak atas sesuatu kepada orang lain. Dalam konteks penulisan hibah dimaksud adalah hibah sebagai mana diatur dalam keuangan negara. Menurut Peraturan pemerintah Republik Indonesia Nomor 10 Tahun 2011 Tentang Tata Cara Pengadaan Pinjaman Luar Negeri dan Penerimaan Hibah (PP 10 Tahun 2011), Hibah Pemerintah yang selanjutnya disebut Hibah, adalah setiap penerimaan negara dalam bentuk devisa, devisa yang dirupiahkan, rupiah, barang, jasa dan/atau surat berharga yang diperoleh dari Pemberi Hibah yang tidak perlu dibayar kembali, yang berasal dari dalam negeri atau luar negeri. Khusus dalam penulisan ini yang akan dibahas adalah Hibah yang berasal dari luar negeri.

Keuangan Negara diatur dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara (UU Keuangan Negara). Yang dimaksud dengan Keuangan Negara adalah semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut. Dalam Pasal 6 UU Keuangan Negara diatur bahwa Presiden selaku **Presiden selaku Kepala Pemerintahan memegang kekuasaan pengelolaan keuangan negara** sebagai bagian dari kekuasaan pemerintahan. **Kekuasaan Presiden tersebut dikuasakan kepada Menteri Keuangan selaku pengelola fiskal** dan Wakil Pemerintah dalam kepemilikan kekayaan negara yang dipisahkan. Selanjutnya dalam rangka Dalam rangka pelaksanaan kekuasaan atas pengelolaan fiskal, **Menteri Keuangan mempunyai tugas:**

- a. menyusun kebijakan fiskal dan kerangka ekonomi makro;
- b. menyusun rancangan APBN dan rancangan Perubahan APBN;
- c. mengesahkan dokumen pelaksanaan anggaran;
- d. **melakukan perjanjian internasional di bidang keuangan;**
- e. melaksanakan pemungutan pendapatan negara yang telah ditetapkan dengan undang-undang;
- f. **melaksanakan fungsi bendahara umum negara;**

- g. menyusun laporan keuangan yang merupakan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN;
- h. melaksanakan tugas-tugas lain di bidang pengelolaan fiskal berdasarkan ketentuan undang-undang.

Dalam Bab III Penyusunan dan Penetapan APBN UU Keuangan Negara, yang dimaksud **pendapatan negara terdiri dari penerimaan pajak, penerimaan bukan pajak, dan hibah. Oleh karena itu hibah merupakan bagian pendapat negara yang tercantum dalam APBN.**

Dalam Pasal 38 Bagian Kedua Pengelolaan Utang Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara (UU Perbendaraan Negara) diatur bahwa:

- 1) Menteri Keuangan dapat menunjuk pejabat yang diberi kuasa atas nama Menteri Keuangan untuk mengadakan utang negara **atau menerima hibah yang berasal dari dalam negeri ataupun dari luar negeri** sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan dalam Undang-undang APBN.
- 2) Utang/hibah sebagaimana dimaksud pada Ayat (1) dapat diteruspinjamkan kepada Pemerintah Daerah/BUMN/BUMD.
- 3) **Biaya berkenaan dengan proses pengadaan utang atau hibah sebagaimana dimaksud pada Ayat (2) dibebankan pada Anggaran Belanja Negara.**
- 4) Tata cara pengadaan utang dan/atau penerimaan hibah baik yang berasal dari dalam negeri maupun dari luar negeri serta penerusan utang atau hibah luar negeri kepada Pemerintah Daerah/BUMN/BUMD, diatur dengan **peraturan pemerintah.**

Peraturan pemerintah yang mengatur tata cara pengadaan utang dan/atau penerimaan hibah adalah Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pengadaan Pinjaman Luar Negeri dan Penerimaan Hibah (PP 10 Tahun 2011).

Berdasarkan Ayat (1) Pasal 42 PP 10 Tahun 2011, Hibah yang diterima Pemerintah berbentuk uang tunai, uang untuk membiayai kegiatan, barang/jasa, dan/atau surat berharga. Hibah sebagaimana dimaksud pada Ayat (1) dilaksanakan sebagai bagian dari APBN. Untuk jenis Hibah diatur pada Ps.48 PP 10 Tahun 2011. Jenis Hibah terdiri atas **Hibah yang direncanakan dan/atau Hibah langsung.** Hibah yang direncanakan adalah Hibah yang dilaksanakan **melalui mekanisme perencanaan**, sedangkan hibah langsung adalah Hibah yang dilaksanakan **tidak melalui mekanisme perencanaan.**

Berdasarkan Pasal 49 PP Pengandaan PLN dan Penerimaan Hibah Hibah bersumber dari dalam negeri dan luar negeri. Hibah yang bersumber dari dalam negeri berasal dari:

- 1) lembaga keuangan dalam negeri;
- 2) lembaga non keuangan dalam negeri;
- 3) Pemerintah Daerah;
- 4) perusahaan asing yang berdomisili dan melakukan kegiatan di wilayah Negara Republik Indonesia;
- 5) lembaga lainnya; dan
- 6) perorangan.

Hibah yang bersumber dari luar negeri berasal dari:

- 1) negara asing;
- 2) lembaga di bawah Perserikatan Bangsa-Bangsa;
- 3) lembaga multilateral;
- 4) lembaga keuangan asing;

- 5) lembaga non keuangan asing;
- 6) lembaga keuangan nasional yang berdomisili dan melakukan kegiatan usaha di luar wilayah Negara Republik Indonesia; dan
- 7) perorangan.

Ketentuan mengenai penerimaan Hibah Langsung sebagaimana diatur dalam Pasal 56 PP 10 Tahun 2011 adalah sebagai berikut:

- 1) Menteri/Pimpinan Lembaga dapat menerima Hibah langsung dari Pemberi Hibah dengan **memperhatikan prinsip** dalam penerimaan Hibah.
- 2) Menteri/Pimpinan Lembaga penerima hibah wajib **mengkaji maksud dan tujuan** Hibah dan bertanggung jawab terhadap Hibah yang akan diterima tersebut.
- 3) Menteri/Pimpinan Lembaga **mengkonsultasikan rencana penerimaan Hibah** langsung pada Tahun berjalan kepada Menteri, Menteri Perencanaan, dan Menteri/Pimpinan Lembaga terkait lainnya sebelum dilakukan penandatanganan Perjanjian Hibah
- 4) Dalam hal diperlukan, Menteri, Menteri Perencanaan, dan Menteri/Pimpinan Lembaga terkait lainnya dapat **memberikan tanggapan tertulis** atas rencana penerimaan Hibah.

Aturan pelaksanaan PP 10 Tahun 2011 adalah Peraturan Menteri Keuangan Nomor 99/PMK.05/2017 Tentang Administrasi Pengelolaan Hibah (PMK 99/PMK.05/2017) yang juga melengkapi Peraturan Menteri Keuangan Nomor 191/PMK.05/2011 Tentang Mekanisme Pengelolaan Hibah. Dalam PMK 99/PMK.05/2017 diatur hal hal yang sebagian besar telah diatur dalam PP 10 Tahun 2011, namun dalam PMK 99/PMK.05/2017 diatur lebih lanjut mengenai prosedur dan dokumen yang diperlukan untuk administrasi pengelolaan Hibah. Ruang lingkup yang diatur dalam PMK 99/2017 meliputi:

- a. kriteria, klasifikasi, penggunaan, dan penarikan Hibah;
- b. konsultasi rencana penerimaan Hibah;
- c. perjanjian Hibah; dan
- d. tata cara pengesahan Hibah.

Menurut penulis ada bagian yang relevan untuk disampaikan yaitu perihal **konsultasi perencanaan penerimaan hibah**. Dalam Pasal 11 PMK 99/PMK.05/2017 diatur bahwa:

- 1) Setiap Hibah langsung yang akan diterima oleh K/L atau satuan kerja **dikonsultasikan terlebih dahulu kepada Menteri Keuangan c.q. Direktorat Jenderal Pengelolaan Pembiayaan dan Risiko (DJPRR)** atau Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Perbendaharaan.
- 2) Konsultasi dilaksanakan dalam hal penerimaan Hibah untuk pertama kalinya dan /atau tidak berulang serta tidak sama dengan penerimaan Hibah sebelumnya.
- 3) **Konsultasi paling** sedikit mencakup penentuan jenis Hibah, bentuk Hibah, dan penarikan Hibah.

Konsultasi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 dilakukan melalui:

- 1) tatap muka;
- 2) surat menyurat;
- 3) rapat; dan/ a tau
- 4) komunikasi melalui sarana elektronik.

Pasal 13 PMK 99/PMK.05/2017 mengatur bahwa Hibah harus dituangkan dalam perjanjian Hibah. Perjanjian Hibah paling sedikit memuat:

- 1) identitas Pemberi Hibah dan penerima Hibah;

- 2) tanggal perJanJian Hibah/penandatanganan perjanjian Hibah;
- 3) jumlah Hibah;
- 4) peruntukan Hibah; dan
- 5) ketentuan dan persyaratan.

Perjanjian Hibah yang direncanakan **ditandatangani oleh Menteri Keuangan atau pejabat yang diberi kuasa oleh Menteri Keuangan** dan Pemberi Hibah. Untuk Perjanjian Hibah langsung ditandatangani oleh **menteri/ pimpinan lembaga pejabat** yang diberi kuasa dan Pemberi Hibah. Salinan perjanjian Hibah disampaikan kepada Badan Pemeriksa Keuangan.

Dalam rangka mendorong investasi pada industri padat karya, mendukung penciptaan lapangan kerja, dan mendorong tersedianya SDM yang berkualitas, serta mendukung kegiatan penelitian dan pengembangan. Pemerintah memberikan fasilitas pembebasan atau pengurangan pajak penghasilan badan yang dituangkan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Dalam Tahun Berjalan stdd Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 45 Tahun 2019 tentang yang mulai berlaku pada 26 Juni 2019 (PP 94 Tahun 2010) . Selanjutnya, pada PP 94 Tahun 2010, terdapat 3 (tiga) fasilitas perpajakan yang diberikan kepada Wajib Pajak sebagai berikut:

- 1) Wajib Pajak badan dalam negeri yang melakukan penanaman modal baru atau perluasan usaha pada bidang usaha tertentu yang
 - a) merupakan industri padat karya dan
 - b) tidak mendapatkan fasilitas sebagaimana dimaksud dalam pasal 31A Undang-Undang Pajak Penghasilan atau fasilitas sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29 Ayat (1)

dapat diberikan fasilitas berupa pengurangan penghasilan neto 60% dari jumlah penanaman modal berupa aktiva tetap berwujud termasuk tanah yang digunakan untuk kegiatan usaha utama, yang dibebankan selama 6 Tahun, dengan masing-masing pengurangan 10% per Tahun.
- 2) Wajib Pajak badan dalam negeri yang menyelenggarakan kegiatan praktik kerja, pemagangan, dan/atau pembelajaran dalam rangka pembinaan dan pengembangan sumber daya manusia berbasis kompetensi yang bertujuan meningkatkan kualitas tenaga kerja untuk mencapai efektivitas dan efisiensi tenaga kerja sebagai bagian dari investasi sumber daya manusia, dan memenuhi struktur kebutuhan tenaga kerja yang dibutuhkan dunia usaha dan/atau dunia industri diberikan fasilitas pengurangan penghasilan bruto paling tinggi 200% dari jumlah biaya yang dikeluarkan untuk kegiatan praktik kerja, pemagangan dan/atau pembelajaran.
- 3) Wajib Pajak badan dalam negeri yang melakukan kegiatan penelitian dan pengembangan di Indonesia, yang bertujuan menghasilkan invensi, inovasi, penguasaan teknologi baru, dan/atau alih teknologi bagi pengembangan industri untuk peningkatan daya saing industri nasional, diberikan fasilitas Pengurangan penghasilan bruto paling tinggi 300% dari jumlah biaya yang dikeluarkan untuk kegiatan penelitian dan pengembangan tertentu di Indonesia yang dibebankan dalam jangka waktu tertentu.

Untuk selanjutnya petunjuk aturan pelaksanaan atas PP 94 Tahun 2010 akan di atur lebih lanjut pada Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia.

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Penjualan Barang Mewah 1983 sttd Undang-Undang 42 Tahun 2009 (UU PPN) diatur bahwa Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas setiap

penyerahan barang kena pajak (BKP) atau jasa kena pajak (JKP). Namun, untuk tujuan tertentu, pemerintah memberi fasilitas untuk tidak mengenakan PPN atas jenis barang, jasa dan sektor usaha tertentu. Secara umum terdapat empat jenis fasilitas PPN di Indonesia, yaitu:

- 1) fasilitas PPN 0%,
- 2) PPN tidak dikenakan,
- 3) PPN dibebaskan, dan
- 4) PPN tidak dipungut.

Keempat fasilitas tersebut pada dasarnya sama-sama tidak mengenakan PPN, namun terdapat perbedaan mendasar dalam masing-masing fasilitas tersebut.

Fasilitas PPN dengan tarif 0% diterapkan atas kegiatan ekspor. Sebagaimana diatur dalam Pasal 7 ayat (2) UU PPN, tarif PPN sebesar 0% dikenakan atas ekspor BKP berwujud, ekspor BKP tidak berwujud, dan ekspor JKP. PPN merupakan pajak yang dikenakan atas konsumsi BKP di dalam daerah pabean. Oleh karena itu, BKP atau JKP dari dalam daerah pabean yang dimanfaatkan di luar daerah pabean, selanjutnya tidak dikenakan PPN. Pengenaan tarif 0% ini tidak berarti sebagai pembebasan PPN. Dengan demikian, pajak masukan yang telah dibayar untuk perolehan BKP dan/atau JKP yang berkaitan dengan kegiatan tersebut dapat dikreditkan.

Fasilitas tidak dikenakan PPN ini diterapkan atas penyerahan barang dan jasa yang tidak termasuk objek PPN. Jenis barang dan jasa yang tidak menjadi objek PPN ini diatur dalam Pasal 4A UU PPN. Sebagaimana dipahami, UU PPN mengadopsi sistem negative-list, sehingga barang dan jasa lain yang tidak termasuk dalam Pasal 4A maka secara otomatis menjadi objek PPN. Untuk itu, jika pengusaha hanya memiliki usaha yang penyerahannya tidak dikenakan PPN, maka pengusaha tersebut tidak wajib untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP). Selain itu, pajak masukan atas perolehan BKP dan/atau JKP terkait kegiatan tersebut tidak dapat dikreditkan.

Fasilitas PPN dibebaskan diberikan untuk kegiatan usaha tertentu maupun penyerahan BKP dan/atau JKP tertentu. Berdasarkan Pasal 16B ayat (1) UU PPN, fasilitas berupa pembebasan PPN dapat diberikan untuk:

- a) kegiatan di kawasan tertentu atau tempat tertentu di dalam daerah pabean;
- b) penyerahan BKP tertentu atau penyerahan JKP tertentu;
- c) impor BKP tertentu;
- d) pemanfaatan BKP tidak berwujud tertentu dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean; dan
- e) pemanfaatan JKP tertentu dari luar daerah pabean di dalam daerah pabean.

Ketentuan lebih detail mengenai fasilitas PPN dibebaskan ini diatur dalam Peraturan Pemerintah (PP), di antaranya Peraturan Pemerintah Nomor 81 Tahun 2015 tentang Impor dan/atau Penyerahan BKP Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan PPN dan Peraturan Pemerintah No. 2 Tahun 2009 tentang Perlakuan Kepabeanan, Perpajakan, dan Cukai serta Pengawasan atas Pemasukan dan Pengeluaran Barang ke dan dari serta Berada di Kawasan yang telah Ditunjuk Sebagai Kawasan Perdagangan Bebas dan Pelabuhan Bebas. Selain itu, perlu diketahui, adanya perlakuan khusus berupa pembebasan dari pengenaan PPN mengakibatkan tidak adanya pajak keluaran, sehingga pajak masukan yang berkaitan dengan penyerahan BKP dan/atau JKP yang memperoleh pembebasan tersebut tidak dapat dikreditkan. Hal ini diatur dalam Pasal 16B ayat (3) UU PPN.

Fasilitas PPN tidak dipungut juga diberikan untuk kegiatan usaha tertentu maupun penyerahan BKP dan/atau JKP tertentu. Hal ini diatur dalam Pasal 16B ayat (1) UU PPN. Hanya saja, berbeda dengan fasilitas PPN dibebaskan, dalam fasilitas PPN tidak dipungut, pajak masukan yang berkaitan dengan penyerahan BKP dan/atau JKP yang mendapat fasilitas dimaksud tetap dapat dikreditkan. Ketentuan

lebih teknis mengenai fasilitas PPN dibebaskan ini diatur dalam bentuk PP, di antaranya PP No. 85 Tahun 2015 tentang Perubahan PP No. 32 Tahun 2009 tentang tempaan penimbunan berikat serta PP No. 147 Tahun 2000 tentang Perlakuan Perpajakan di Kawasan Pengembangan Ekonomi Terpadu (KAPET) sebagaimana telah diubah dengan PP No. 20 Tahun 2000.

Menurut Soerjono Soekanto (1983), penegakan hukum adalah kegiatan menyerasikan hubungan nilai-nilai yang terjabarkan di dalam kaidah-kaidah/pandangan nilai yang mantap dan mengejewantah dan sikap tindak sebagai rangkaian penjabaran nilai tahap akhir untuk menciptakan, memelihara dan mempertahankan kedamaian pergaulan hidup.

Menurut Prof. Soerjono Soekanto (1983) penegakan hukum dipengaruhi oleh beberapa faktor, antara lain adalah faktor hukum. Faktor hukum yang diharapkan antara lain bahwa pembentukan undang-undang **sesuai dengan asas pembentukan undang-undang, ada aturan pelaksanaan, dan kejelasan arti dalam ketentuannya**. Soerjono Soekanto menyatakan bahwa mengenai berlakunya suatu undang-undang, terdapat beberapa asas yang tujuannya adalah agar undang-undang tersebut mempunyai dampak positif. Artinya, supaya undang-undang tersebut mencapai tujuannya, sehingga efektif. Asas-asas tersebut antara lain:

- 1) Undang - undang tidak berlaku surut; artinya, undang-undang hanya boleh diterapkan terhadap peristiwa yang disebut di dalam undang-undang tersebut, serta terjadi setelah undang-undang itu dinyatakan berlaku.
- 2) Undang - undang yang dibuat penguasa lebih tinggi, mempunyai kedudukan lebih tinggi pula.
- 3) Undang - undang yang bersifat khusus mengesampingkan yang bersifat umum, apabila pembuatnya sama.
- 4) Undang - undang yang berlaku belakangan, membatalkan undang - undang yang berlaku terdahulu.
- 5) Undang - undang tidak dapat diganggu gugat.
- 6) Undang - undang merupakan suatu sarana untuk mencapai saran kesejahteraan spiritual dan material bagi masyarakat maupun pribadi, melalui pelestarian atau pembaharuan. Artinya, supaya pembuat undang-undang tidak sewenang-wenang atau supaya undang-undang tersebut tidak menjadi huruf mati, maka perlu dipenuhi beberapa syarat tertentu, yakni antara lain:
 - a. keterbukaan di dalam proses pembuatan Undang-Undang,
 - b. pemberian hak kepada warga masyarakat untuk mengajukan usul-usul tertentu, melalui cara-cara:
 - 1) Penguasa setempat mengundang merka yang berminat untuk menghadiri suatu pembicaraan mengenai peraturan tertentu yang akan dibuat.
 - 2) Suatu kementerian tertentu, mengundang organisasi-organisasi tertentu untuk memberikan masukan bagi suatu rancangan undang-undang yang sedang disusun.
 - 3) Acara dengar pendapat di Dewan Perwakilan Rakyat.
 - 4) Pembentukan kelompok-kelompok penasehat yang tersiri dari tokoh-tokoh atau ahli-ahli terkemuka.”

Adapun asas-asas pembentukan undang-undang berdasarkan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan (UU 12 Tahun 2011). Dalam pasal 5 UU Nomor 12 Tahun 2011 diatur tentang asas pembentukan peraturan perundang-undangan yaitu:

- a. kejelasan tujuan;
- b. kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat;

- c. kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan;
- d. dapat dilaksanakan;
- e. kedayagunaan dan kehasilgunaan;
- f. kejelasan rumusan; dan
- g. keterbukaan.

Berikut penjelasan masing masing asas sesuai bunyi penjelasan UU No.12 Tahun 2011:

- a. Yang dimaksud dengan “asas kejelasan tujuan” adalah bahwa setiap Pembentukan Peraturan Perundang-undangan harus **mempunyai tujuan yang jelas** yang hendak dicapai.
- b. Yang dimaksud dengan “asas kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat” adalah bahwa setiap jenis Peraturan Perundang-undangan harus dibuat oleh lembaga negara atau pejabat Pembentuk Peraturan Perundang-undangan yang berwenang. Peraturan Perundang-undangan tersebut dapat dibatalkan atau batal demi hukum apabila dibuat oleh lembaga negara atau pejabat yang tidak berwenang.
- c. Yang dimaksud dengan “asas kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan” adalah bahwa dalam Pembentukan Peraturan Perundang-undangan harus benar benar **memperhatikan materi muatan yang tepat sesuai dengan jenis dan hierarki** Peraturan Perundang-undangan.
- d. Yang dimaksud dengan “asas dapat dilaksanakan” adalah bahwa setiap Pembentukan Peraturan Perundang-undangan harus memperhitungkan efektivitas Peraturan Perundangundangan tersebut di dalam masyarakat, baik secara filosofis, sosiologis, maupun yuridis.
- e. Yang dimaksud dengan “asas kedayagunaan dan kehasilgunaan” adalah bahwa setiap Peraturan Perundangundangan dibuat karena memang benar-benar dibutuhkan dan bermanfaat dalam mengatur kehidupan bermasyarakat, berbangsa, dan bernegara.
- f. Yang dimaksud dengan “asas kejelasan rumusan” adalah bahwa setiap Peraturan Perundang-undangan harus memenuhi persyaratan teknis penyusunan Peraturan Perundang-undangan, sistematika, pilihan kata atau istilah, serta bahasa hukum yang jelas dan mudah dimengerti sehingga tidak menimbulkan berbagai macam interpretasi dalam pelaksanaannya.
- g. Yang dimaksud dengan “asas keterbukaan” adalah bahwa dalam Pembentukan Peraturan Perundang-undangan mulai dari perencanaan, penyusunan, pembahasan, pengesahan atau penetapan, dan pengundangan bersifat transparan dan terbuka. Dengan demikian, seluruh lapisan masyarakat mempunyai kesempatan yang seluas-luasnya untuk memberikan masukan dalam Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

Selanjutnya dalam Pasal 6 UU No.12 Tahun 2011 diatur asas muatan peraturan perundang-undangan, yaitu :

- (1) Materi muatan Peraturan Perundang-undangan harus mencerminkan asas:
 - a. pengayoman;
 - b. kemanusiaan;
 - c. kebangsaan;
 - d. kekeluargaan;
 - e. kenusantaraan;
 - f. bhinneka tunggal ika;
 - g. keadilan;
 - h. kesamaan kedudukan dalam hukum dan pemerintahan;
 - i. **ketertiban dan kepastian hukum;** dan/atau
 - j. keseimbangan, keserasian, dan keselarasan.

(2) Selain mencerminkan asas sebagaimana dimaksud pada Ayat (1), Peraturan Perundang-undangan tertentu dapat berisi asas lain sesuai dengan bidang hukum Peraturan Perundang-undangan yang bersangkutan.

Penelitian terhadap sistematika hukum dapat dilakukan terhadap peraturan perundang-undangan tertentu atau hukum tertulis. Tujuannya adalah untuk mengidentifikasi terhadap pengertian pokok/dasar hak dan kewajiban, peristiwa hukum, hubungan hukum, dan objek hukum. Penelitian ini penting artinya, sebab masing-masing pengertian pokok/dasar tersebut mempunyai arti tertentu dalam kehidupan hukum. Sebagai contoh, pengertian pokok/dasar peristiwa hukum yang mempunyai arti penting dalam kehidupan hukum, mencakup keadaan, kejadian, dan perilaku atau sikap tindak. (Zainuddin Ali.2011)

Berdasarkan Pasal 7 dan Pasal 8 UU 12 Tahun 2011 diatur mengenai jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan. Jenis dan hierarki Peraturan Perundang-undangan disebutkan dalam Pasal 7 Ayat (1) UU 12 Tahun 2011 terdiri atas:

- a. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
- b. Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat;
- c. Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang;
- d. Peraturan Pemerintah;
- e. Peraturan Presiden;
- f. Peraturan Daerah Provinsi; dan
- g. Peraturan Daerah Kabupaten/Kota.

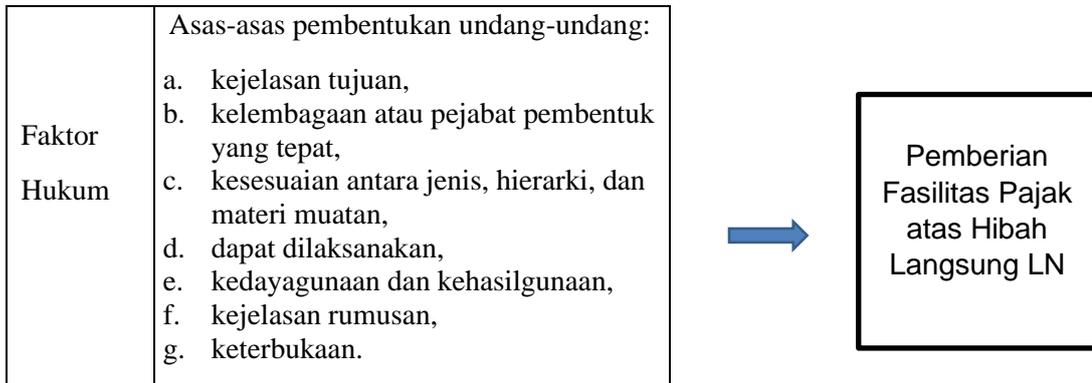
Dalam Pasal 7 (2) UU 12 Tahun 2011 disebutkan bahwa kekuatan hukum Peraturan Perundang-undangan sesuai dengan hierarki sebagaimana dimaksud pada Ayat (1). Berdasarkan Pasal 8 UU 12 Tahun 2011 disebutkan mengenai jenis peraturan perundang-undangan selain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 Ayat (1) UU 12 Tahun 2011 mencakup peraturan yang ditetapkan oleh Majelis Permusyawaratan Rakyat, Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Daerah, Mahkamah Agung, Mahkamah Konstitusi, Badan Pemeriksa Keuangan, Komisi Yudisial, Bank Indonesia, **Menteri**, badan, lembaga, atau komisi yang setingkat yang dibentuk dengan Undang-Undang atau Pemerintah atas perintah Undang-Undang, Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Provinsi, Gubernur, Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Kabupaten/Kota, Bupati/Walikota, Kepala Desa atau yang setingkat. Peraturan Perundang-undangan tersebut diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh Peraturan Perundang-undangan yang lebih tinggi atau dibentuk berdasarkan kewenangan.

Dewi Anggraeni Putri menyatakan bahwa Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) merupakan perjanjian antara negara berdaulat dan mempunyai status legal sebagai perjanjian internasional dan berfungsi sebagai perjanjian pembuat undang-undang (law making treaties) berdasar hukum publik internasional karena disepakati oleh pemerintah negara (contracting states) dalam kapasitasnya sebagai subjek hukum publik internasional. Indonesia, dapat mengikat P3B berdasarkan amanat Pasal 11 (1) UUD 1945 yang menyatakan bahwa Presiden dengan persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat membuat perjanjian dengan negara lain. Selanjutnya Pasal 4 (1) UU No.24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional antara lain menyatakan bahwa pemerintah Republik Indonesia membuat perjanjian internasional dengan satu negara atau lebih, atau subjek hukum internasional lain berdasarkan kesepakatan; dan para pihak berkewajiban untuk melaksanakan perjanjian tersebut dengan itikad baik.

Dalam penelitian ini, penulis menggunakan kerangka pikir yang digunakan yang bersumber dari teori penegakan hukum penelitian Soekanto (2014) dan ruang lingkup serta batasan masalah dalam Bab I Pendahuluan. Faktor yang mempengaruhi penegakan hukum yang akan dianalisis adalah faktor hukum. Faktor hukum yang dianalisis adalah kesesuaian dengan asas pembentukan undang-undang yaitu kejelasan tujuan, kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat, kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan, dapat dilaksanakan, kedayagunaan dan kehasilgunaan, kejelasan rumusan, dan keterbukaan.

Untuk menggambarkan kerangka berpikir penulis membuat model penelitian sebagai mana digambarkan dalam Gambar 1. Model Penelitian dibawah ini:

Gambar 1
Model Penelitian



METODE PENELITIAN

Menurut Soerjono Soekanto (1981), penelitian hukum merupakan suatu kegiatan ilmiah, yang didasarkan pada metode, sistematika, dan pemikiran tertentu, yang bertujuan untuk mempelajari sesuatu atau beberapa gejala hukum tertentu, dengan jalan menganalisisnya. Di samping itu, juga diadakan pemeriksaan yang mendalam terhadap faktor hukum tersebut, untuk kemudian mengusahakan suatu pemecahan atas permasalahan-permasalahan yang timbul di dalam gejala yang bersangkutan.

Penelitian yang dilakukan merupakan penelitian yuridis empiris. Penelitian bertujuan melihat efektifitas hukum yang membahas bagaimana hukum beroperasi dalam masyarakat, penelitian ini sangat relevan di negara-negara berkembang seperti Indonesia (Zainuddin Ali;31). Selanjutnya menurut Zainuddin Ali, faktor – faktor yang dapat mempengaruhi hukum berfungsi dalam masyarakat yaitu (1) kaidah hukum/peraturan itu sendiri; (2) petugas/penegak hukum, (3) sarana atau fasilitas yang digunakan oleh penegak hukum; dan (4) kesadaran masyarakat. Dalam hal ini penelitian dititikberatkan pada faktor hukum terhadap pemberian fasilitas pajak atas Hibah Langsung LN.

Jenis data yang digunakan sebagai bahan analisis adalah data primer dan data sekunder. Data primer yaitu data yang diperoleh langsung dari sumbernya baik wawancara, observasi maupun laporan dalam bentuk dokumen tidak resmi yang kemudian diolah peneliti. Peneliti akan melakukan wawancara kepada para partisipan dan nara sumber. Adapun partisipan dalam penelitian ini adalah pejabat Direktur Hukum dan Perjanjian Ekonomi Direktorat Jenderal Hukum dan Perjanjian Internasional Kementerian Luar Negeri, pejabat Kedutaan Besar Jepang, Direktur Pusat Kebijakan Penerimaan Badan Kebijakan Fiskal Kementerian Keuangan, Direktur Evaluasi Akuntansi dan Setelmen Direktorat Jenderal Pengelolaan Pembiayaan dan Risiko. Sedangkan partisipan untuk melengkapi data primer adalah salah satu pihak yang terkait langsung dengan proyek hibah pemerintah Jepang yaitu pihak perwakilan Japan International Cooperation System (JICS) Jakarta, Pusat Penelitian Teknologi BPPT dan lainnya sesuai dengan perkembangan penelitian. Untuk nara sumber adalah ahli Hukum Internasional dari Universitas Indonesia.

Adapun data sekunder yang digunakan adalah data yang diperoleh dari dokumen-dokumen resmi, buku-buku yang berhubungan dengan objek penelitian. Data sekunder berupa bahan hukum primer berupa Undang-Undang, Peraturan Menteri Keuangan, Peraturan Dirjen, Surat Edaran Dirjen Pajak, bahan hukum sekunder berupa buku-buku dan tulisan-tulisan ilmiah hukum yang terkait penelitian.

Untuk memperoleh data primer dan sekunder penelitian, metode pengumpulan data metode kepustakaan dan metode lapangan. Metode kepustakaan untuk memperoleh bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, dan bahan hukum tersier. Sedangkan metode lapangan untuk pengumpulan data primer untuk memperoleh informasi dan pendapat-pendapat dari responden.

Metode analisis data menggunakan metode penelitian bersifat deskriptif analitis, Analisis data yang dipergunakan adalah pendekatan kualitatif terhadap data primer dan data sekunder.

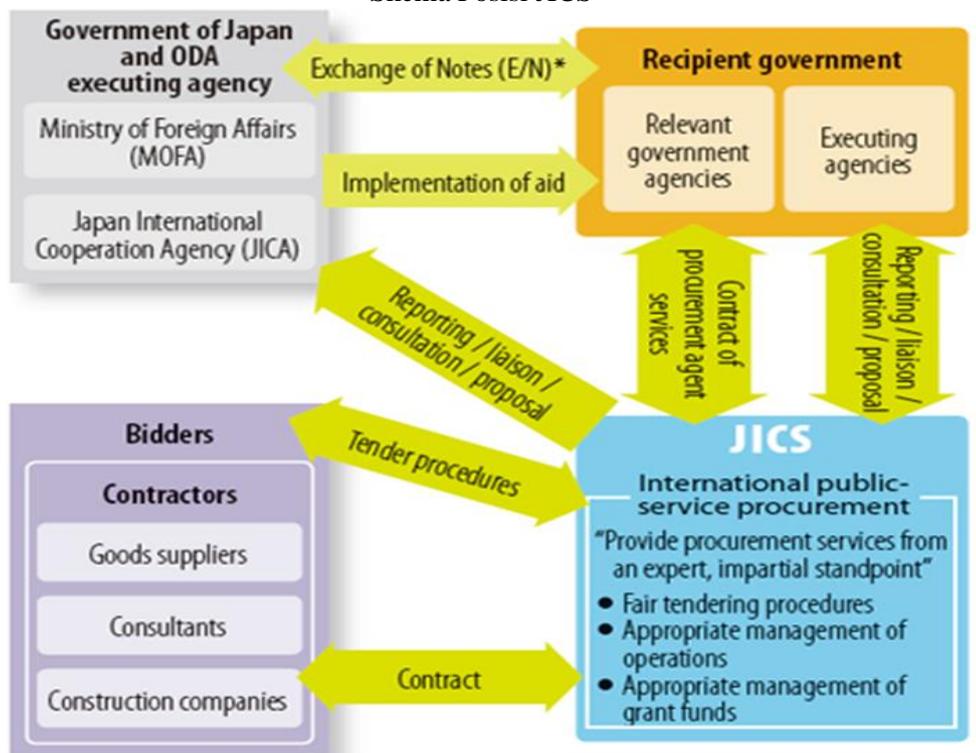
ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

A. Analisis Data Primer

1. Hibah NPGA Jepang

Kementerian Luar Negeri Jepang (MOFA), mengusulkan perlunya mendirikan lembaga khusus pengadaan guna melakukan serangkaian layanan dari pengelolaan dana hingga pengadaan secara adil dan netral untuk mewujudkan “bantuan Jepang yang tepat guna”. Pada saat yang sama, ada kebutuhan mendesak dan guna mendukung layanan JICA atas kerja sama teknis terutama untuk pengadaan peralatan. Berdasarkan ide-ide dari MOFA dan JICA, lembaga pertama di bidang pengadaan di Jepang, JICS (Japan International Cooperation System) didirikan pada Tahun 1989 yang bertanggung jawab atas layanan pengadaan dalam Bantuan Hibah dan Kerjasama Teknis. Posisi JICS dalam proyek bantuan hibah pemerintah Jepang dapat dilihat dalam Gambar 2.

Gambar 2
Skema Posisi JICS



Sumber: *dokumen JICS*

Sedangkan Prosedur Hibah yang dikelola JICS adalah sebagai berikut:

1) **Pertukaran Nota Diplomatik/Exchange Note (E/N)**

Perjanjian Hibah ditandatangani oleh Kedubes Jepang dan Kemenlu Indonesia setelah mendapatkan persetujuan dari Bappenas terkait tujuan hibah yang akan diberikan dengan menyatakan jumlah, tujuan hibah, kewajiban Penerima hibah terkait pajak, peranan JICS, prosedur aliran dana hibah, dsb.

2) **Banking Arrangement (B/A)**

Uang hibah ditransfer dari Pemerintah Jepang ke Pemerintah RI (akun bank a/n Instansi Pelaksana) sebagai Penerima Hibah dengan sepengetahuan dan persetujuan dari Kemenkeu

3) **Agent Agreement (AA)**

Agent agreement ditandatangani oleh Instansi Pelaksana dan JICS yang menyatakan kewajiban para pihak, tender, keputusan siapa akan menjadi Penerima Barang (Consignee), dll.

4) Blanket Disbursement Authorization (BDA)

Pemerintah RI (Instansi Pelaksana) menandatangani persetujuan telah menerima hibah uang dan akan ditransfer seluruhnya ke rekening proyek yang dikelola oleh JICS untuk membiayai kegiatan hibah. BDA juga diketahui oleh Kemenkeu.

5) Tender

Instansi Pelaksana dan JICS akan membuat formula detil terkait kegiatan hibah seperti kebutuhan alat, jumlah, spesifikasi, jadwal dll. Setelah formula disetujui oleh Instansi Pelaksana untuk kepentingan tender, lalu dituangkan dalam dokumen MoD (Minutes of Discussion). JICS akan membuka tender di Tokyo dengan peserta perusahaan Jepang yang telah lolos Pra Kualifikasi.

6) Contract

JICS berkewajiban menginformasikan hasil evaluasi tender dan mengajukan rekomendasi kepada Instansi Pelaksana terkait pemenang berdasarkan evaluasi tersebut. Setelah Instansi Pelaksana memberikan konfirmasi, kontrak akan ditandatangani oleh JICS dan pemenang tender.

7) Proses Impor

Suplier harus mengimpor peralatan dari Jepang ke lokasi akhir sebagaimana yang tertera di kontrak. Instansi Pelaksana bertanggung jawab untuk menyiapkan dokumen aplikasi (surat rekomendasi/permintaan) ke instansi terkait untuk mendapatkan bebas pajak impor sebelum impor dilakukan.

8) Konstruksi

Kontraktor harus memulai pekerjaan sebagaimana jadwal yang ada di dalam kontrak. Instansi Pelaksana memastikan semua perizinan terkait konstruksi harus sudah dimiliki sebelum pekerjaan berjalan.

Di keseluruhan proses, JICS harus memastikan semua pihak melaksanakan kewajibannya dan jika ada masalah, JICS berperan untuk memfasilitasi, berkoordinasi dengan pihak terkait untuk mendapatkan solusi. Berikut pernyataan pihak JICS atas perlakuan perpajakan atas Hibah NPGA **yang menyebabkan terjadinya keterlambatan** proyek Hibah:

- a. Hibah tidak dimasukkan ke dalam DIPA oleh Instansi Pelaksana sehingga Proyek Hibah tidak bisa mendapatkan fasilitas perpajakan sebagaimana yang diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor PP 42 Tahun 1995 Tentang Bea Masuk, Bea Masuk Tambahan, Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan Atas Barang Mewah dan Pajak Penghasilan Dalam Rangka Pelaksanaan Proyek Pemerintah Yang Dibiayai Dengan Hibah atau Dana Pinjaman Luar Negeri sttd PP 25 Tahun 2001. (PP 42 tahun 1995)
- b. Tidak ada peraturan untuk mendapat fasilitas perpajakan bagi hibah yang tidak masuk ke dalam DIPA.
- c. Uang hibah tidak diperbolehkan untuk membayar pajak.
- d. Beberapa proyek terkena pajak lokal yang dikenakan oleh Pemda setempat.

2. Perlakuan Perjanjian Hibah NPGA Jepang

a. Kementerian Luar Negeri

Nara sumber yang diwawancarai sehubungan pengumpulan data primer di lingkungan Kementerian Luar Negeri adalah Bapak Amrih Jinangkung Direktur Hukum dan Perjanjian Ekonomi Direktorat Jenderal Hukum dan Perjanjian Internasional Kementerian Luar Negeri. Berikut pendapat nara sumber atas perlakuan Perjanjian Hibah Pemerintah Jepang:

- 1) *Exchange of Notes* (E/N) itu sebenarnya salah satu bentuk kesepakatan. Sebuah perjanjian dapat berupa atau dokumen surat yang ditandatangani bersama. Ada juga perjanjian diawali dengan proposal oleh satu pihak dan dijawab dengan sebuah persetujuan atas proposal oleh pihak lain. Dokumen yang sudah ditandatangani dipertukarkan. Makanya namanya *exchange of notes* dan disitulah kemudian terjadi kesepakatan. Dipertukarkan tadi artinya ada perjanjian. Sama seperti kita tanda tangan di dokumen/kertas yang sama.
- 2) Apabila ada ketentuan khusus mengenai fasilitas perpajakan seharusnya para pihak yang berkepentingan sudah tahu. Karena dalam proses pembahasannya sudah terlibat.
- 3) **Untuk mengikuti ketentuan dalam E/N misalnya untuk bebas pajak memang diperlukan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) agar fasilitas pajak dapat diberikan karena** di lapangan tidak akan mungkin membebaskan pajak kalau tidak ada PMK. Jadi seharusnya ketentuan fasilitas pajak dimasukkan dalam PMK itu.
- 4) Perjanjian seperti ini tidak perlu diratifikasi. Hal ini sudah menjadi praktik yang berkelanjutan dan bahkan di berbagai negara juga menjadi semacam konstitusi. Praktik yang selama ini E/N tidak diratifikasi.

b. Badan Kebijakan Fiskal

Nara sumber yang diwawancarai sehubungan pengumpulan data primer di lingkungan Kementerian Luar Negeri adalah Bapak Rofynato Kurniawan Direktur Pusat Kebijakan Penerimaan Badan Kebijakan Fiskal Kementerian Keuangan. Berikut pendapat nara sumber atas perlakuan Perjanjian Hibah Pemerintah Jepang:

- 1) Pada dasarnya, pembentukan perjanjian internasional dilakukan melalui 3 tahap, yaitu perundingan, penandatanganan, dan pengesahan. Dengan demikian, setiap perjanjian internasional yang telah dihasilkan melalui tahapan tersebut pada dasarnya mempunyai kekuatan mengikat terhadap negara peserta. Pasal 26 *The Vienna Convention on the Law of Treaties* (VCLT) menjelaskan mengenai kekuatan mengikat sebuah perjanjian internasional dengan menyatakan bahwa *“Every treaty in force is binding upon the parties to it and must be performed by them in good faith.”*
- 2) Pembuatan dan pengesahan perjanjian internasional antara Pemerintah Indonesia dan pemerintah negara-negara lain, organisasi internasional, dan subjek hukum internasional lain diatur dalam Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional. Apabila Pemerintah telah menandatangani suatu perjanjian internasional mengindikasikan bahwa Pemerintah akan menaati klausul-klausul yang ada dalam perjanjian tersebut, sehingga apabila ada ketentuan yang mungkin berbeda dengan ketentuan domestic, maka harus tetap dilaksanakan dengan sebaik-baiknya, karena **perjanjian internasional bersifat *lex specialis*.**
- 3) Apabila dalam suatu perjanjian internasional yang didalamnya mengatur tentang perpajakan, perlakuan perpajakan yang diberikan dalam E/N sebaiknya mengacu pada peraturan yang berlaku. Terkait dengan proyek-proyek yang dilaksanakan dengan dana hibah dari luar negeri, PP 42 Tahun 1995 s.t.d.d. PP 25 Tahun 2011 mengatur pemberian fasilitas pembebasan pajak kepada kontraktor yang mengerjakan proyek menggunakan dana hibah dari negara lain. Sesuai PP 42/1995 tersebut, atas proyek pemerintah yang didanai hibah dapat diberikan pembebasan perpajakan berupa bea masuk, PDRI, dan PPh atas kontraktor utamanya. **Hal ini dimaksudkan agar dana hibah yang diterima dari luar negeri dapat dimanfaatkan sesuai dengan proyek yang telah direncanakan** (dana hibah tidak berkurang akibat pengenaan pajak-pajak yang terutang).

c. Unit Penerima

Unit penerima Hibah NPGA Pemerintah Jepang ada berbagai instansi antara lain Kementerian Lingkungan Hidup, Kementerian Pekerjaan Umum dan Perumahan Rakyat, Badan Pengkajian Penerapan Teknologi, Badan Meteorologi Klimatologi dan Geofisika, Kementerian Kesehatan, dan lain-lain. Oleh karena persoalan penerapan ketentuan fasilitas pajak dari berbagai instansi adalah sama maka penulis memilih salah satu yaitu BPPT yang dalam hal ini diwakili oleh Pusat Pengujian dan Penerapan Teknologi (Puspiptek BPPT). Seperti pengalaman Puspiptek BBPT dalam program kerjasama Pemerintah Indonesia dengan Pemerintah Jepang berupa *green eco friendly vehicle*.

Dalam program tersebut akan diberikan Empat Puluh (40) mobil hybrid untuk diuji coba di Indonesia. Pada saat mobil hybrid tersebut sampai di pelabuhan Tanjung Priok oleh pihak Bea Cukai ditagih pembayaran bea impor, PPN impor, dan pajak lainnya. Oleh karena dana hibah dari Pemerintah Jepang exclude pajak dan oleh Puspiptek BPPT tidak ada dana untuk pembayaran pajak maka 40 mobil hybrid tersebut tertahan hingga satu setengah Tahun di pelabuhan. Dengan berbagai upaya bekerja sama dengan Sekretariat Negara, ke empat puluh mobil tersebut dapat dikeluarkan dan diperlakukan sebagai barang riset namun penggunaannya hanya sebatas di lingkungan kantor BPPT di Serpong, padahal tujuannya semula untuk dipakai di jalan raya dan disebarkan ke beberapa instansi pemerintah.

B. Analisis Data Sekunder

Dari hasil identifikasi data sekunder berupa peraturan perundang-undangan maka penulis menyajikan hasil identifikasi data peraturan perundang-undangan yang berkaitan langsung maupun tidak langsung dengan fasilitas pajak atas penerimaan hibah langsung dari luar negeri. Identifikasi peraturan perundang-undangan disesuaikan dengan tata urutan perundang-undangan sebagaimana diatur dalam Pasal 7 dan Pasal 8 UU 12 Tahun 2011 yang dimulai dari UUD 1945, Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat, Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang, Peraturan Pemerintah, . Peraturan Presiden, Peraturan Daerah Provinsi, Peraturan Daerah Kabupaten/Kota. Selain itu juga mencakup peraturan lainnya seperti peraturan yang dibuat Menteri. Dari hasil penelitian, penulis mengelompokkan peraturan menjadi tiga kategori atau kelompok peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan fasilitas pajak atas hibah langsung LN yaitu:

- 1) Peraturan tentang penerimaan Hibah
- 2) Peraturan perjanjian internasional
- 3) Peraturan perpajakan

Hasil identifikasi peraturan perundang-undangan akan dibahas dan disajikan dalam pembahasan setiap kategori.

1. Ketentuan Dana Hibah dalam Rangka Pembiayaan Pembangunan

a. Undang-Undang Dasar 1945

Dalam Bab VIII Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945) mengatur tentang Hal Keuangan tentunya yang dimaksud adalah hal keuangan yang menyangkut negara yaitu tentang APBN dan RAPBN, Pajak, Macam mata uang, hal lain mengenai keuangan negara, dan bank sentral. Berdasarkan Pasal 23C UUD 1945 diamanatkan bahwa hal-hal lain mengenai Keuangan Negara diatur dengan undang-undang (UU).

b. Undang-Undang RI Nomor 17 Tahun 2003

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara (UU Keuangan Negara) dibentuk dengan menimbang bahwa penyelenggaraan pemerintahan negara untuk mewujudkan tujuan bernegara menimbulkan hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, bahwa **pengelolaan hak dan kewajiban negara** dan bahwa Pasal 23C Bab VIII UUD 1945 mengamantkan hal-hal lain mengenai keuangan negara diatur dengan undang-undang. Yang dimaksud dengan Keuangan Negara adalah semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut. Berdasarkan Pasal 2 UU Keuangan Negara, Keuangan Negara meliputi:

- 1) hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang, dan melakukan pinjaman;
- 2) kewajiban negara untuk menyelenggarakan tugas layanan umum pemerintahan negara dan membayar tagihan pihak ketiga;
- 3) Penerimaan Negara;
- 4) Pengeluaran Negara;
- 5) Penerimaan Daerah;
- 6) Pengeluaran Daerah;
- 7) kekayaan negara/kekayaan daerah yang dikelola sendiri atau oleh pihak lain berupa uang, surat berharga, piutang, barang, serta hak-hak lain yang dapat dinilai dengan uang, termasuk kekayaan yang dipisahkan pada perusahaan negara/ perusahaan daerah;
- 8) kekayaan pihak lain yang dikuasai oleh pemerintah dalam rangka penyelenggaraan tugas pemerintahan dan/atau kepentingan umum;

Dalam Pasal 6 UU Keuangan Negara diatur bahwa Presiden selaku Presiden selaku Kepala Pemerintahan memegang kekuasaan pengelolaan keuangan negara sebagai bagian dari kekuasaan pemerintahan. Kekuasaan Prseided tersebut dikuasakan kepada Menteri Keuangan selaku **pengelola fiskal** dan Wakil Pemerintah dalam kepemilikan kekayaan negara yang dipisahkan. Selanjutnya dalam rangka Dalam rangka pelaksanaan kekuasaan atas pengelolaan fiskal, **Menteri Keuangan mempunyai tugas:**

- 1) menyusun kebijakan fiskal dan kerangka ekonomi makro;
- 2) menyusun rancangan APBN dan rancangan Perubahan APBN;
- 3) mengesahkan dokumen pelaksanaan anggaran;
- 4) **melakukan perjanjian internasional di bidang keuangan;**
- 5) melaksanakan pemungutan pendapatan negara yang telah ditetapkan dengan undang-undang;
- 6) **melaksanakan fungsi bendahara umum negara;**
- 7) menyusun laporan keuangan yang merupakan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN;
- 8) melaksanakan tugas-tugas lain di bidang pengelolaan fiskal berdasarkan ketentuan undangundang.

Dalam Bab III Penyusunan dan Penetapan APBN, yang dimaksud pendapatan negara terdiri dari penerimaan pajak, penerimaan bukan pajak, dan hibah. **Oleh karena itu hibah merupakan bagian pendapat negara yang tercantum dalam APBN.** Selanjutnya dalam Pasal 23 UU Keuangan Negara disebutkan bahwa Pemerintah Pusat dapat memberikan hibah/pinjaman kepada atau **menerima hibah/pinjaman dari pemerintah/lembaga asing dengan persetujuan DPR.**

c. Undang Undang RI Nomor 1 Tahun 2004

Dalam hal pengelolaan keuangan negara selain dibentuk UU Keuangan Negara juga Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara (UU Perbendaraan Negara). Perbendaharaan Negara adalah pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara, termasuk investasi dan kekayaan yang dipisahkan, yang ditetapkan dalam APBN dan APBD. Perbendaharaan Negara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 Angka 1 UU Perbendaharaan Negara, meliputi:

- 1) pelaksanaan pendapatan dan belanja negara;
- 2) pelaksanaan pendapatan dan belanja daerah;
- 3) pelaksanaan penerimaan dan pengeluaran negara;
- 4) pelaksanaan penerimaan dan pengeluaran daerah;
- 5) pengelolaan kas;
- 6) **pengelolaan piutang dan utang negara/daerah;**
- 7) pengelolaan investasi dan barang milik negara/daerah;
- 8) penyelenggaraan akuntansi dan sistem informasi manajemen keuangan negara/daerah;
- 9) penyusunan laporan pertanggungjawaban pelaksanaan APBN/APBD;
- 10) penyelesaian kerugian negara/daerah;
- 11) pengelolaan Badan Layanan Umum;
- 12) perumusan standar, kebijakan, serta sistem dan prosedur yang berkaitan dengan pengelolaan keuangan negara dalam rangka pelaksanaan APBN/APBD.

Dalam Pasal 38 Bagian Kedua Pengelolaan Utang UU Perbendaharaan Negara diatur:

- 1) Menteri Keuangan dapat menunjuk pejabat yang diberi kuasa atas nama Menteri Keuangan untuk mengadakan utang negara **atau menerima hibah yang berasal dari dalam negeri ataupun dari luar negeri** sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan dalam Undang-undang APBN.
- 2) Utang/hibah sebagaimana dimaksud pada Ayat (1) dapat diteruskanpinjamkan kepada Pemerintah Daerah/BUMN/BUMD.
- 3) **Biaya berkenaan dengan proses pengadaan utang atau hibah sebagaimana dimaksud pada Ayat (2) dibebankan pada Anggaran Belanja Negara.**
- 4) Tata cara pengadaan utang dan/atau penerimaan hibah baik yang berasal dari dalam negeri maupun dari luar negeri serta penerusan utang atau hibah luar negeri kepada Pemerintah Daerah/BUMN/BUMD, diatur dengan peraturan pemerintah.

d. Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 2011

Salah satu pertimbangan pembentukan Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pengadaan Pinjaman Luar Negeri dan Penerimaan Hibah (PP 10 Tahun 2011) adalah untuk melaksanakan ketentuan Pasal 38 Ayat (4) UU Perbendaharaan Negara. Pengertian Hibah Pemerintah dalam PP 10 Tahun 2011 adalah setiap penerimaan negara dalam bentuk devisa, devisa yang dirupiahkan, rupiah, barang, jasa dan/atau surat berharga yang diperoleh dari Pemberi Hibah yang tidak perlu dibayar kembali, yang berasal dari dalam negeri atau luar negeri. Hibah dapat diterima berdasarkan suatu Perjanjian Hibah. Perjanjian Hibah didefinisikan sebagai kesepakatan tertulis mengenai Hibah antara Pemerintah dan Pemberi Hibah yang dituangkan dalam dokumen perjanjian pemberian hibah atau dokumen lain yang dipersamakan.

Berdasarkan Ayat (1) Pasal 42 PP 10 Tahun 2011, Hibah yang diterima Pemerintah berbentuk uang tunai, uang untuk membiayai kegiatan, barang/jasa, dan/atau surat berharga. Hibah sebagaimana dimaksud pada Ayat (1) dilaksanakan sebagai bagian dari APBN. Untuk jenis Hibah diatur pada Ps.48 PP 10 Tahun 2011. Jenis Hibah terdiri atas **Hibah yang direncanakan dan/atau Hibah langsung**. Hibah yang direncanakan adalah Hibah yang dilaksanakan **melalui mekanisme perencanaan**, sedangkan hibah langsung adalah Hibah yang dilaksanakan **tidak melalui mekanisme perencanaan**.

Berdasarkan Pasal 49 PP 10 Tahun 2011, Hibah bersumber dari dalam negeri dan luar negeri. Hibah yang bersumber dari dalam negeri berasal dari:

- a. lembaga keuangan dalam negeri;
- b. lembaga non keuangan dalam negeri;
- c. Pemerintah Daerah;
- d. perusahaan asing yang berdomisili dan melakukan kegiatan di wilayah Negara Republik Indonesia;
- e. lembaga lainnya; dan
- f. perorangan.

Hibah yang bersumber dari luar negeri berasal dari:

- a. negara asing;
- b. lembaga di bawah Perserikatan Bangsa-Bangsa;
- c. lembaga multilateral;
- d. lembaga keuangan asing;
- e. lembaga non keuangan asing;
- f. lembaga keuangan nasional yang berdomisili dan melakukan kegiatan usaha di luar wilayah Negara Republik Indonesia; dan
- g. perorangan.

Ketentuan mengenai penerimaan Hibah Langsung sebagaimana diatur dalam Pasal 56 PP 10 Tahun 2011 adalah sebagai berikut:

- 1) Menteri/Pimpinan Lembaga dapat menerima Hibah langsung dari Pemberi Hibah dengan **memperhatikan prinsip** dalam penerimaan Hibah.
- 2) Menteri/Pimpinan Lembaga penerima hibah wajib **mengkaji maksud dan tujuan** Hibah dan bertanggung jawab terhadap Hibah yang akan diterima tersebut.
- 3) Menteri/Pimpinan Lembaga **mengkonsultasikan rencana penerimaan Hibah** langsung pada Tahun berjalan kepada Menteri, Menteri Perencanaan, dan Menteri/Pimpinan Lembaga terkait lainnya sebelum dilakukan penandatanganan Perjanjian Hibah
- 4) Dalam hal diperlukan, Menteri, Menteri Perencanaan, dan Menteri/Pimpinan Lembaga terkait lainnya dapat **memberikan tanggapan tertulis** atas rencana penerimaan Hibah.

e. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 99/PMK.05/2017

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 99/PMK.05/2017 Tentang Administrasi Pengelolaan Hibah (**PMK 99/PMK.05/2017**) merupakan aturan pelaksanaan Pasal 74 PP 10 Tahun 2011 dan melengkapi Peraturan Menteri Keuangan Nomor 191/PMK.05/2011 Tentang Mekanisme Pengelolaan Hibah. Dalam PMK 99/2017 diatur hal hal yang sebagian besar telah diatur dalam PP 10 Tahun 2011, namun dalam PMK 99/2017 diatur lebih lanjut mengenai prosedur dan dokumen yang diperlukan untuk administrasi pengelolaan Hibah. Ruang lingkup yang diatur dalam PMK 99/PMK.05/2017 meliputi:

- 1) kriteria, klasifikasi, penggunaan, dan penarikan Hibah;
- 2) konsultasi rencana penerimaan Hibah;
- 3) perjanjian Hibah; dan

4) tata cara pengesahan Hibah.

Menurut penulis ada bagian yang relevan untuk disampaikan yaitu perihal **konsultasi perencanaan penerimaan hibah**. Dalam Pasal 11 PMK 99/PMK.05/2017 diatur bahwa:

- 1) Setiap Hibah langsung yang akan diterima oleh K/L atau satuan kerja **dikonsultasikan terlebih dahulu kepada Menteri Keuangan c.q. Direktorat Jenderal Pengelolaan Pembiayaan dan Risiko (DJPRR)** atau Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Perbendaharaan.
- 2) Konsultasi dilaksanakan dalam hal penerimaan Hibah untuk pertama kalinya dan /atau tidak berulang serta tidak sama dengan penerimaan Hibah sebelumnya.
- 3) Konsultasi paling sedikit mencakup penentuan jenis Hibah, bentuk Hibah, dan penarikan Hibah.

2. Ketentuan Perjanjian Internasional

a. Undang-Undang Dasar 1945

Ketentuan yang berkaitan dengan Perjanjian Internasional diatur dalam beberapa pasal. Pasal tersebut adalah Pasal 5 Ayat (1), Pasal 11, Pasal 20 UUD 1945. Pasal 5 Ayat (1) UUD 1945 mengatur bahwa Presiden berhak mengajukan undang-undang kepada Dewan Perwakilan Rakyat. Pasal 11 UUD 1945 mengatur bahwa:

- (1) Presiden dengan persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat menyatakan perang, membuat perdamaian dan perjanjian dengan negara lain.
- (2) Presiden dalam membuat perjanjian internasional lainnya yang menimbulkan akibat yang luas dan mendasar bagi kehidupan rakyat yang terkait dengan beban keuangan negara, dan/atau mengharuskan perubahan atau pembentukan undang-undang harus dengan persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat.
- (3) Ketentuan lebih lanjut tentang perjanjian internasional diatur dengan undang-undang.

Pasal 20 UUD 1945 mengatur bahwa:

- (1) Dewan Perwakilan Rakyat memegang kekuasaan membentuk undang-undang.)
- (2) Setiap rancangan undang-undang dibahas oleh Dewan Perwakilan Rakyat dan Presiden untuk mendapat persetujuan bersama.
- (3) Jika rancangan undang-undang itu tidak mendapat persetujuan bersama, rancangan undang-undang itu tidak boleh diajukan lagi dalam persidangan Dewan Perwakilan Rakyat masa itu.
- (4) Presiden mengesahkan rancangan undang-undang yang telah disetujui bersama untuk menjadi undang-undang.
- (5) Dalam hal rancangan undang-undang yang telah disetujui bersama tersebut tidak disahkan oleh Presiden dalam waktu tiga puluh hari semenjak rancangan undang-undang tersebut disetujui, rancangan undang-undang tersebut sah menjadi undang-undang dan wajib diundangkan.

b. Undang – Undang Nomor 37 Tahun 1999 tentang Hubungan Luar Negeri

Undang – Undang Nomor 37 Tahun 1999 tentang Hubungan Luar Negeri (UU Hubungan Luar Negeri) dibentuk dengan mengingat Pasal 5 Ayat (1), Pasal 11, Pasal 13, dan Pasal 20 UUD 1945. Pasal 13 UUD 1945 mengatur tentang kewenangan mengangkat Duta Besar. Pasal yang berkaitan dengan perjanjian internasional adalah Pasal 13, Pasal 14, dan Pasal 15 UU Hubungan Luar Negeri yang berbunyi sebagai berikut:

Pasal 13

Lembaga Negara dan lembaga pemerintah, baik departemen maupun nondepartemen, yang mempunyai rencana untuk membuat perjanjian internasional, terlebih dahulu melakukan konsultasi mengenai rencana tersebut dengan Menteri.

Pasal 14

Pejabat lembaga pemerintah, baik departemen maupun nondepartemen, yang akan menandatangani perjanjian internasional yang dibuat antara Pemerintah Republik Indonesia dengan Pemerintah negara lain, organisasi internasional, atau subyek hukum internasional lainnya, harus mendapat surat kuasa dari Menteri.

Pasal 15

Ketentuan mengenai pembuatan dan pengesahan perjanjian internasional diatur dengan undang-undang tersendiri.

c. Undang-Undang 24 Tahun 2000

Undang-Undang 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional (UU Perjanjian Internasional) dibentuk dengan mengingat Pasal 5 Ayat (1), Pasal 11, dan Pasal 20 UUD 1945 serta UU Hubungan Luar Negeri. Undang-Undang 24 Tahun 2000 terdiri dari delapan (8) Bab dan duapuluh dua (22) Pasal. Pengaturan Bab terdiri dari Ketentuan Umum, Pembuatan Perjanjian Internasional, Pengesahan Perjanjian Internasional, Pemberlakuan Perjanjian Internasional, Penyimpanan Perjanjian Internasional, Pengakhiran Perjanjian Internasional, Ketentuan Peralihan, dan Ketentuan Penutup. Ketentuan dalam UU Perjanjian Internasional yang berkaitan dengan materi penelitian adalah perihal pembahasan daya mengikat suatu perjanjian internasional untuk dilaksanakan oleh para pihak. Berikut ketentuan-ketentuan dalam UU Perjanjian Internasional yang mengatur daya mengikat perjanjian internasional oleh para pihak, yaitu:

- 1) **Dalam Bab Ketentuan Umum**, Pasal 3 UU Perjanjian Internasional mengatur bahwa Pemerintah Republik Indonesia mengikatkan diri pada perjanjian internasional melalui cara-cara sebagai berikut : a. penandatanganan; b. pengesahan; c. pertukaran dokumen perjanjian/nota diplomatik; d. cara-cara lain sebagaimana disepakati para pihak dalam perjanjian internasional.
- 2) **Dalam Bab Pembuatan Perjanjian Internasional**, Pasal 4 UU Perjanjian Internasional mengatur bahwa Pemerintah Republik Indonesia membuat perjanjian internasional dengan satu negara atau lebih, organisasi internasional, atau subjek hukum internasional lain berdasarkan kesepakatan, dan para pihak berkewajiban untuk melaksanakan perjanjian tersebut dengan iktikad baik. Dalam pembuatan perjanjian internasional, Pemerintah Republik Indonesia berpedoman pada kepentingan nasional dan berdasarkan prinsip-prinsip persamaan kedudukan, saling menguntungkan, dan memperhatikan, baik hukum nasional maupun hukum internasional yang berlaku.
- 3) **Dalam Bab Pengesahan Perjanjian Internasional** terdiri dari:
 - a) Pasal 9 UU Perjanjian Internasional mengatur bahwa Pengesahan perjanjian internasional oleh Pemerintah Republik Indonesia dilakukan **sepanjang dipersyaratkan oleh perjanjian internasional** tersebut. Pengesahan perjanjian internasional dilakukan dengan undang-undang atau keputusan presiden.
 - b) Pasal 10 UU Perjanjian Internasional mengatur bahwa Pengesahan perjanjian internasional dilakukan dengan undang-undang apabila berkenaan dengan:
 - a. masalah politik, perdamaian, pertahanan, dan keamanan negara;
 - b. perubahan wilayah atau penetapan batas wilayah negara Republik Indonesia;

- c. kedaulatan atau hak berdaulat negara;
 - d. hak asasi manusia dan lingkungan hidup;
 - e. pembentukan kaidah hukum baru;
 - f. **pinjaman dan/atau hibah luar negeri.**
- c) Pasal 11 UU Perjanjian Internasional mengatur bahwa Pengesahan perjanjian internasional yang materinya tidak termasuk materi sebagaimana dimaksud Pasal 10, dilakukan dengan keputusan presiden. Pemerintah Republik Indonesia menyampaikan salinan setiap keputusan presiden yang mengesahkan suatu perjanjian internasional kepada Dewan Perwakilan Rakyat untuk dievaluasi.
- 4) **Dalam Bab Perberlakuan Perjanjian Internasional**, Pasal 15 UU Perjanjian Internasional mengatur bahwa selain perjanjian internasional yang perlu disahkan dengan undang-undang atau keputusan presiden, Pemerintah Republik Indonesia dapat membuat perjanjian internasional yang berlaku setelah penandatanganan atau pertukaran dokumen perjanjian/nota diplomatik, atau melalui cara-cara lain sebagaimana disepakati oleh para pihak pada perjanjian tersebut. Suatu perjanjian internasional mulai berlaku dan mengikat para pihak setelah memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam perjanjian tersebut.

3. Ketentuan Fasilitas Perpajakan atas Dana Hibah Luar Negeri

a. UUD 1945

Ketentuan yang berkaitan dengan ketentuan fasilitas perpajakan atas Dana Hibah Langsung Luar Negeri dalam UUD 1945 adalah diatur dalam Pasal 5, Pasal 20, dan Pasal 23A UUD 1945. Pasal 5 UUD 1945 mengatur bahwa Presiden berhak mengajukan rancangan undang-undang kepada Dewan Perwakilan Rakyat dan Presiden menetapkan peraturan pemerintah untuk menjalankan undang-undang sebagaimana mestinya. Pasal 20 UUD 1945 sudah diuraikan pada pembahasan Perjanjian Internasional. Pasal 23A UUD 1945 mengatur bahwa Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.

b. UU PPh dan UU PPN

Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sttd Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 (UU PPh) dan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Penjualan Barang Mewah 1983 sttd Undang-Undang 42 Tahun 2009 (UU PPN) dibuat dengan mengingat Pasal 5 Ayat (1), Pasal 20, dan Pasal 23A UUD 1945. Aturan dalam UU PPh dan UU PPN yang berkaitan dengan ketentuan pemberian fasilitas pajak adalah Pasal 35 UU PPh dan Pasal 19 UU PPN yang mengatur bahwa Hal-hal yang belum cukup diatur dalam rangka pelaksanaan Undang-Undang ini diatur lebih lanjut dengan Peraturan Pemerintah.

c. Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 2011

Pasal 84 UU 10 Tahun 2011 mengatur bahwa perlakuan pajak atas Pinjaman Luar Negeri atau penerimaan Hibah dilaksanakan sesuai dengan **ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan**. Sedangkan perlakuan Bea Masuk atas Pinjaman Luar Negeri atau penerimaan Hibah dilaksanakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang kepabeanan.

d. Peraturan Pemerintah Nomor 42 Tahun 1995

Peraturan Pemerintah Nomor PP 42 Tahun 1995 Tentang Bea Masuk, Bea Masuk Tambahan, Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan Atas Barang Mewah dan Pajak Penghasilan Dalam Rangka **Pelaksanaan Proyek Pemerintah Yang**

Dibiayai Dengan Hibah atau Dana Pinjaman Luar Negeri sttd PP 25 Tahun 2001 (PP 42 Tahun 1995) dibuat dengan pertimbangan bahwa dalam rangka mempercepat pemulihan ekonomi melalui pelaksanaan Proyek Pemerintah yang dibiayai dengan hibah atau dana pinjaman luar negeri dan PP 42 Tahun 1995 dibuat dengan mengingat Pasal 5 Ayat (2) UUD 1945, UU PPh, UU PPN, UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perjanjangan sttd UU Nomor 16 Tahun 2009, serta peraturan pemerintah sebagai aturan pelaksanaan atas undang-undang.

Terhadap **PP nomor 42 Tahun 1995** yaitu dengan **PP 63 Tahun 1998** untuk perubahan pertama dan **PP 43 Tahun 2000** untuk perubahan kedua, dan untuk perubahan ketiga diterbitkan PP 25 Tahun 2001. Ketentuan PP 42 Tahun 1995 secara lengkap menjadi sebagai berikut:

- 1) **Bea Masuk dan Bea Masuk** Tambahan yang terutang sejak tanggal 1 April 1995 atas impor dalam rangka pelaksanaan Proyek Pemerintah yang dibiayai dengan hibah atau dana pinjaman luar negeri, **dibebaskan**. (Pasal 1)
- 2) **Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah** yang terutang sejak tanggal 1 April 1995 atas impor **serta penyerahan Barang dan Jasa dalam rangka pelaksanaan Proyek Pemerintah yang dibiayai dengan hibah atau dana pinjaman luar negeri, tidak dipungut**. (Pasal 2)
- 3) **Pajak Penghasilan yang terhutang atas penghasilan yang diterima atau diperoleh kontraktor, konsultan dan pemasok (supplier)** utama dari pekerjaan yang dilakukan dalam rangka pelaksanaan proyek-proyek Pemerintah yang dibiayai dengan dana hibah dan atau dana pinjaman luar negeri, **ditanggung oleh Pemerintah**. (Pasal 3)
- 4) Ketentuan lebih lanjut yang diperlukan bagi pelaksanaan Peraturan Pemerintah ini **diatur oleh Menteri Keuangan**. (Pasal 4)

Dalam ketentuan **PP 25/2001** belum diberikan definisi proyek pemerintah dan pemberian fasilitas ini tidak tercantum ada kaitan dengan Daftar isian Proyek (DIP) atau Daftar isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA).

e. Keputusan Menteri Keuangan

Sesuai amanah Pasal 4 PP 25/2001 telah diterbitkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 239/KMK.01/1996 Tanggal 1 April 1996 tentang Bea Masuk, Bea Masuk Tambahan, Pajak, Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah dan Pajak Penghasilan Dalam Rangka Pelaksanaan Proyek Pemerintah yang Dibiayai dengan Hibah atau Dana Pinjaman Luar Negeri sttd KMK Nomor 486/KMK.04/2000 (KMK 239/KMK.01/1996). Sedangkan atas terbitnya PP 25 Tahun 2001 belum diterbitkan perubahan keputusan Menteri Keuangannya.

Dalam KMK 239/KMK.01/1996 memberikan batasan yang dimaksud sebagai Proyek pemerintah yaitu proyek yang tercantum dalam Daftar Isian Proyek (DIP) atau dokumen yang dipersamakan dengan DIP, termasuk proyek yang dibiayai dengan Perjanjian Penerusan Pinjaman (PPP)/Subsidiary Loan Agreement (SLA). Yang memperoleh fasilitas adalah Hibah yang direncanakan sebagaimana diatur pada Ps.48 PP Pengandaan PLN dan Penerimaan Hibah. **Sedangkan Hibah Langsung tidak diatur dalam ketentuan ini.**

C. Pembahasan

1. Daya mengikat Perjanjian Hibah Luar Negeri terhadap hukum positif di Indonesia

Dalam teori keberlakuan Hukum Internasional ada dua aliran yaitu Aliran Monisme dan Dualisme. Aliran dualisme bersumber pada teori bahwa daya ikat hukum internasional bersumber pada kemauan negara, hukum internasional dan hukum nasional merupakan dua sistem atau perangkat hukum yang terpisah. Sedangkan aliran Monisme didasarkan pada pemikiran bahwa satu kesatuan dari seluruh hukum yang mengatur hidup manusia. Dengan demikian hukum internasional maupun nasional merupakan dua bagian dalam satu kesatuan yang lebih besar yaitu hukum yang mengatur kehidupan manusia. Menurut pendapat nara sumber Ahli Hukum Internasional Arie Afriansyah Ph.D bahwa pada awalnya Pemerintah Indonesia mengaut aliran Monisme namun dalam perkembangannya dan kenyataannya menganut aliran dualisme. Oleh karena itu dalam menerapkan hukum internasional dalam hukum nasional memerlukan transformasi menjadi hukum nasional. Dalam prakteknya ketentuan dalam hukum internasional harus diadopsi dalam hukum nasional.

Pasal 1 UU Perjanjian Internasional memberikan definisi bahwa Perjanjian Internasional adalah perjanjian, dalam bentuk dan nama tertentu, yang diatur dalam hukum internasional yang dibuat secara tertulis serta **menimbulkan hak dan kewajiban** di bidang hukum publik. Selanjutnya dalam Pasal 3 UU Perjanjian Internasional mengatur bahwa Pemerintah Republik Indonesia **mengikatkan diri pada perjanjian internasional** melalui cara-cara sebagai berikut :

- 1) penandatanganan;
- 2) pengesahan;
- 3) **pertukaran dokumen perjanjian/nota diplomatik;**
- 4) cara-cara lain sebagaimana disepakati para pihak dalam perjanjian internasional.

Dari ketentuan Pasal 3 tersebut bahwa kekuatan mengikat suatu perjanjian internasional dapat dilakukan dengan berbagai cara sesuai kesepakatan para pihak dalam perjanjian internasional. Ada perjanjian internasional dapat mengikat para pihak cukup dengan menandatangani, atau harus dengan pengesahan, atau dengan cara pertukaran dokumen diplomatik/nota diplomatik, atau dengan cara-cara lain sesuai kesepakatan. Sehubungan dengan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 13/PUU-XVI/2018 atas judicial review UU Perjanjian Internasional memutuskan bahwa Pasal 10 UU Perjanjian Internasional dinyatakan tidak berlaku sebab Ketentuan Pasal 10 UU Perjanjian Internasional dianggap bertentangan dengan UUD 1945 ini berkaitan dengan pengikatan dengan cara pengesahan sehingga tidak berdampak dengan pengikatan dengan cara pertukaran dokumen diplomatik.

Kapan saat mulai berlaku dan mengikat para pihak pada dasarnya setelah cara pengikatan telah dilakukan atau setelah memenuhi ketentuan dalam perjanjian internasionalnya. Lebih tegasnya dalam ketentuan Pasal 15 Ayat (1) UU Perjanjian Internasional diatur bahwa selain perjanjian internasional yang perlu disahkan dengan undang-undang atau keputusan presiden, Pemerintah Republik Indonesia dapat membuat perjanjian internasional yang berlaku setelah penandatanganan atau pertukaran dokumen perjanjian/nota diplomatik, atau melalui cara-cara lain sebagaimana disepakati oleh para pihak pada perjanjian tersebut. Oleh karena itu

Hibah NPGA Pemerintah Jepang berdasarkan sebuah perjanjian internasional yang berupa perjanjian dengan Pertukaran dokumen diplomatik (Exchange Note) sudah mempunyai kekuatan mengikat kepada Pemerintah Jepang

dan Pemerintah Indonesia sejak pertukaran dokumen diplomatik telah dilaksanakan oleh kedua belah pihak.

Menurut nara sumber dari Kementerian Luar Negeri Republik Indonesia menyatakan bahwa secara hukum Perjanjian Hibah NPGA Pemerintah Jepang berupa Pertukaran Nota Diplomatik atau Exchange Note sudah mempunyai kekuatan mengikat berlaku untuk para pihak apabila dalam perjanjian disebutkan ada ketentuan khusus pembebasan pajak maka dalam prakteknya harusnya demikian adanya.

Menurut nara sumber dari Badan Kebijakan Fiskal Kementerian Keuangan memberikan pendapat mengenai Perjanjian Hibah NPGA Pemerintah Jepang. Pada dasarnya, pembentukan perjanjian internasional dilakukan melalui 3 tahap, yaitu perundingan, penandatanganan, dan pengesahan. Dengan demikian, setiap perjanjian internasional yang telah dihasilkan melalui tahapan tersebut pada dasarnya mempunyai kekuatan mengikat terhadap negara peserta. Pasal 26 The Vienna Convention on the Law of Treaties (VCLT) menjelaskan mengenai kekuatan mengikat sebuah perjanjian internasional dengan menyatakan bahwa *“Every treaty in force is binding upon the parties to it and must be performed by them in good faith.”*

Pembuatan dan pengesahan perjanjian internasional antara Pemerintah Indonesia dan pemerintah negara-negara lain, organisasi internasional, dan subjek hukum internasional lain diatur dalam Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional. Apabila Pemerintah telah menandatangani suatu perjanjian internasional mengindikasikan bahwa Pemerintah akan menaati klausul-klausul yang ada dalam perjanjian tersebut, sehingga apabila ada ketentuan yang mungkin berbeda dengan ketentuan domestic, maka harus tetap dilaksanakan dengan sebaik-baiknya, karena perjanjian internasional bersifat *lex specialis*.

2. Sistematika peraturan perpajakan yang mengatur pembebasan pajak atas hibah Luar Negeri

Berdasarkan hasil indentifikasi data sekunder penelitian dapat dibuatkan sebuah gambar sistematika peraturan perpajakan atas Hibah Langsung Luar Negeri. Sistematika peraturan sesuai dengan tata urutan perundang-undangan sebagaimana diatur dalam Pasal 7 dan Pasal 8 UU 12 Tahun 2011 yang dimulai dari UUD 1945, Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat, Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang, Peraturan Pemerintah, . Peraturan Presiden, Peraturan Daerah Provinsi, Peraturan Daerah Kabupaten/Kota. Selain itu juga mencakup peraturan lainnya seperti peraturan yang dibuat Menteri. Dari hasil analisis data sekunder, penulis mengelompokkan peraturan menjadi tiga kategori atau kelompok peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan fasilitas pajak atas hibah langsung LN yaitu:

- a. Peraturan tentang penerimaan Hibah
- b. Peraturan perjanjian internasional
- c. Peraturan perpajakan

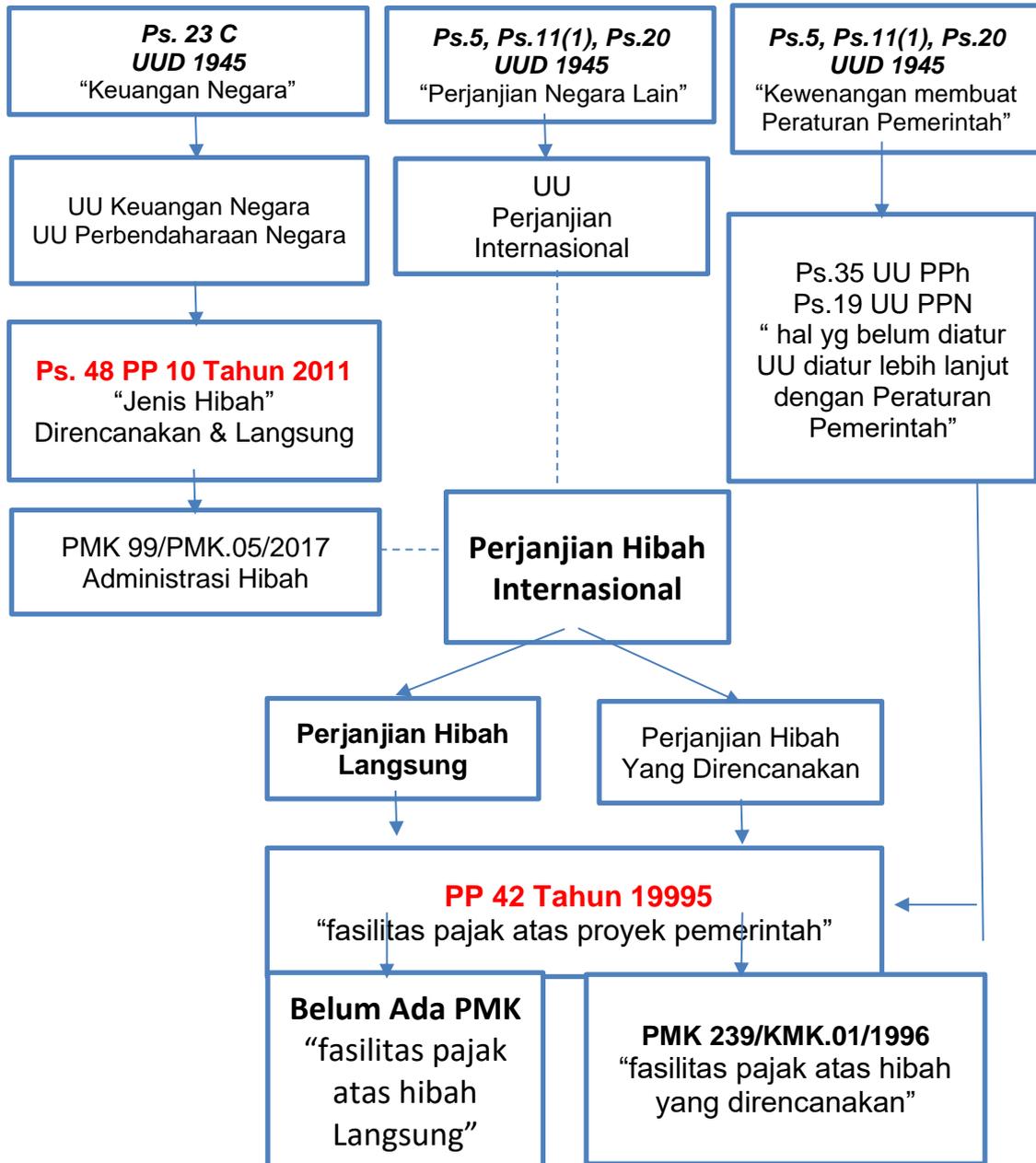
Sistematisan peraturan perundang-undangan yang dapat diidentifikasi menurut jenis dan hierarkinya dapat diuraikan sebagai berikut:

- a. Peraturan Penerimaan Hibah terdiri dari:
 - 1) Pasal 23C UUD 1945
 - 2) Undang - Undang Keuangan Negara
 - 3) Undang - Undang Perbendaharaan Negara
 - 4) PP Nomor 10 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pengadaan pinjaman Luar Negeri dan Penerimaan Hibah
 - 5) PMK Nomor 99/PMK.05/2017 tentang Administrasi Pengelolaan Hibah

- b. Peraturan Perjanjian Internasional
 - 1) Pasal 5 Ayat (1), Pasal 11, dan Pasal 20 UUD 1945
 - 2) Undang – Undang Nomor 37 Tahun 1999 tentang Hubungan Luar Negeri
 - 3) Undang – Undang Nomor 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional
- c. Peraturan Perpajakan
 - 1) Pasal 5 Ayat (2), Pasal 11, dan Pasal 20 UUD 1945
 - 2) Undang-Undang PPh dan UU PPN
 - 3) Peraturan Pemerintah Nomor 42 Tahun 1995 tentang Bea Masuk, Bea Masuk Tambahan, Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan Atas Barang Mewah dan Pajak Penghasilan Dalam Rangka Pelaksanaan Proyek Pemerintah Yang Dibiayai Dengan Hibah atau Dana Pinjaman Luar Negeri sttd PP 25 Tahun 2001
 - 4) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 239/KMK.01/1996 tentang Pelaksanaan Peraturan pemerintah Nomor 42 Tahun 1995 tentang Bea Masuk, Bea Masuk Tambahan, Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan Atas Barang Mewah dan Pajak Penghasilan Dalam Rangka Pelaksanaan Proyek Pemerintah Yang Dibiayai Dengan Hibah atau Dana Pinjaman Luar Negeri sttd KMK 486/KMK.04/2000

Agar memudahkan memahami sistematika peraturan perundang-undangan pemberian fasilitas pajak atas Hibah Langsung Luar Negeri maka dapat dilihat dalam Gambar 3. Sistematika Ketentuan Hibah.

Gambar 3.
Sistematika Ketentuan Hibah



Sumber: hasil pengolahan sendiri

3. Kesesuaian Peraturan Perpajakan dengan asas-asas hukum pembentukan peraturan perundang-undangan

Adapun asas-asas pembentukan undang-undang berdasarkan Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan.

Dalam pasal 5 UU Nomor 12 Tahun 2011 diatur tentang asas pembentukan peraturan perundang-undangan. Terhadap peraturan perundang-undangan yang mengatur tentang fasilitas pajak akan dilihat kesesuaiannya dengan asas-asas dimaksud. Adapun peraturan perundang-undangan yang mengatur pemberian fasilitas pajak adalah:

- 1) UU 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional (UU Perjanjian Internasional)
- 2) PP 10 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pengadaan Pinjaman Luar Negeri dan Penerimaan Hibah (PP 10 Tahun 2011)
- 3) PP 42 Tahun 1995 tentang Tentang Bea Masuk, Bea Masuk Tambahan, Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan Atas Barang Mewah dan Pajak Penghasilan Dalam Rangka Pelaksanaan Proyek Pemerintah Yang Dibiayai Dengan Hibah atau Dana Pinjaman Luar Negeri sttd PP 25 Tahun 2001 (PP 42 Tahun 1995)
- 4) KMK 239/KMK.01/1996 tentang Pelaksanaan Peraturan pemerintah Nomor 42 Tahun 1995 tentang Bea Masuk, Bea Masuk Tambahan, Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan Atas Barang Mewah dan Pajak Penghasilan Dalam Rangka Pelaksanaan Proyek Pemerintah Yang Dibiayai Dengan Hibah atau Dana Pinjaman Luar Negeri sttd KMK 486/KMK.04/2000 (KMK 239/KMK.01/1996)

Berikut pembahasan kesesuaian peraturan perundang-undangan dengan asas-asas pembentukan perundang-undangan:

a. Asas Kejelasan Tujuan

Asas Kejelasan Tujuan adalah bahwa setiap Pembentukan Peraturan Perundang-undangan harus **mempunyai tujuan yang jelas** yang hendak dicapai. Berdasarkan hasil identifikasi data sekunder peraturan perundang-undangan dalam rangka pemberian fasilitas pajak atas Hibah Langsung Luar Negeri terdapat ketentuan mengenai definisi Proyek Pemerintah yang berdasarkan PP 42 Tahun 1995. Dalam bagian Ketentuan Umum PP tersebut tidak memberikan definisi sehingga dapat diinterpretasikan proyek pemerintah yang dibiayai dana hibah direncanakan atau hibah langsung dari Luar Negeri, mengingat peraturan pelaksanaan atas PP 42 Tahun 1995 yang diterbitkan hanya untuk hibah yang direncanakan sebagaimana diatur dalam KMK 239/KMK.01/1996.

b. Asas Kelembagaan atau Pejabat Pembentuk yang Tepat

Asas Kelembagaan atau Pejabat Pembentuk yang Tepat adalah bahwa setiap jenis Peraturan Perundang-undangan harus dibuat oleh lembaga negara atau pejabat Pembentuk Peraturan Perundang-undangan yang berwenang. Peraturan Perundang-undangan tersebut dapat dibatalkan atau batal demi hukum apabila dibuat oleh lembaga negara atau pejabat yang tidak berwenang. Berdasarkan hasil identifikasi data sekunder peraturan perundang-undangan dalam rangka pemberian fasilitas pajak atas Hibah Langsung Luar Negeri secara umum sudah sesuai dengan Asas Kelembagaan atau Pejabat Pembentuk Yang Tepat.

c. Asas Kesesuaian antara Jenis, Hierarki, dan Materi Muatan

Asas Kesesuaian antara Jenis, Hierarki, dan Materi Muatan adalah bahwa dalam Pembentukan Peraturan Perundang-undangan harus benar benar **memperhatikan materi muatan yang tepat sesuai dengan jenis dan hierarki** Peraturan Perundang-undangan. Berdasarkan hasil identifikasi data sekunder dan dari Sistematika Ketentuan Hibah, peraturan perundang-undangan dalam rangka pemberian fasilitas pajak atas Hibah Langsung Luar Negeri belum sepenuhnya sesuai Asas Kesesuaian antara Jenis, Hierarki, dan Materi Muatan. Dalam ketiga kategori peraturan perundang-undangan yaitu peraturan tentang penerimaan Hibah, peraturan

perjanjian internasional, dan peraturan perpajakan untuk jenis dan hierarki sudah memenuhi, namun dari segi muatan belum terpenuhi. Hal yang belum terpenuhi adalah sebagai berikut:

- 1) Dalam PP 10 Tahun 2011 mengatur tentang Tata Cara Pengadaan Pinjaman Luar Negeri dan Penerimaan Hibah tentunya dalam proses pengadaan pinjaman luar negeri maupun hibah dari luar negeri akan berkaitan dengan masalah perjanjian internasional, namun dalam bagian menimbang maupun mengingat tidak mencantumkan ketentuan yang mengatur perjanjian luar negeri yaitu UU 24 Tahun 2000. Sebagai contoh potensi permasalahan yaitu dalam pengaturan Pajak dan Bea Masuk, dalam Pasal 84 PP 10 Tahun 2011 disebutkan dengan jelas bahwa Perlakuan pajak atas Pinjaman Luar Negeri atau penerimaan Hibah dilaksanakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan, artinya tidak memberikan peluang ada pengaturan khusus di bidang perpajakan. Di lain pihak bisa saja dalam suatu perjanjian pemberian utang Ln atau Hibah LN terdapat klausul khusus mengenai perlakuan perpajakan seperti kasus pemberian Hibah NPGA Pemerintah Jepang ada klausul Bebas Pajak yang bertentangan dengan ketentuan perpajakan yang berlaku.
- 2) Dalam ketentuan PP 42 Tahun 1995 sttd PP 25 Tahun 2001 yang mengatur tentang pemberian fasilitas pajak dalam rangka pelaksanaan Proyek Pemerintah yang dibiayai dengan Hibah atau Dana Pinjaman Luar Negeri dalam bagian menimbang dan mengingat tidak mencantumkan tentang ketentuan dan norma dalam perjanjian internasional, Keuangan Negara, Perbendaharaan Negara, dan aturan mengenai penerimaan hibah . Dalam PP 42 Tahun 1995 hanya mencantumkan ketentuan perpajakan pada umumnya yaitu UU KUP, UU PPh, dan UU PPN, walaupun sangat mungkin ada perlakuan perpajakan yang mungkin berbeda dengan kesepakatan dalam perjanjian internasionalnya. Dalam aturan pelaksanaannya yaitu ketentuan KMK 239/KMK.01/1996 memberikan batasan yang dimaksud sebagai Proyek pemerintah yaitu proyek yang tercantum dalam Daftar Isian Proyek (DIP) atau dokumen yang dipersamakan dengan DIP, termasuk proyek yang dibiayai dengan Perjanjian Penerusan Pinjaman (PPP)/Subsidiary Loan Agreement (SLA). Yang memperoleh fasilitas pajak adalah Hibah yang direncanakan sebagaimana diatur pada Ps.48 PP 10 Tahun 2011, padahal menurut Pasal 48 PP 10 Tahun 2011 hibah dapat berupa hibah yang direncanakan atau hibah langsung.

d. Asas Dapat Dilaksanakan

Asas Dapat Ddilaksanakan adalah bahwa setiap Pembentukan Peraturan Perundang-undangan harus memperhitungkan efektivitas Peraturan Perundang-undangan tersebut di dalam masyarakat, baik secara filosofis, sosiologis, maupun yuridis. Berdasarkan hasil identifikasi data sekunder dan dari Sistematika Ketentuan Hibah, peraturan perundang-undangan dalam rangka pemberian fasilitas pajak atas Hibah Langsung Luar Negeri diketahui masih **belum sepenuhnya** dapat dilaksanakan yaitu manakala menangani Hibah Langsung luar Negeri karena belum ada aturan yang definitif dalam pemberian fasilitas perpajakan sesuai PP 42 Tahun 1995 dan KMK 239/KMK.01/1996.

e. Asas Kedayagunaan dan Kehasilgunaan

Asas Kedayagunaan dan Keberhasilgunaan adalah bahwa setiap Peraturan Perundang-undangan dibuat karena memang benar-benar dibutuhkan dan bermanfaat dalam mengatur kehidupan bermasyarakat, berbangsa, dan bernegara. Berdasarkan hasil identifikasi data sekunder dan dari Sistematika Ketentuan Hibah, peraturan perundang-undangan dalam rangka pemberian fasilitas pajak atas Hibah Langsung Luar Negeri diketahui bahwa secara umum sudah memenuhi Asas Kedayagunaan

dan Kehasilgunaan namun belum memberikan hasil terhadap pemberian fasilitas pajak untuk Hibah Langsung Luar Negeri dikarenakan memang belum ada aturan pelaksanaan yang definitif mengatur hal tersebut.

f. Asas Kejelasan Rumusan”

Asas Kejelasan Rumusan adalah bahwa setiap Peraturan Perundang-undangan harus memenuhi persyaratan teknis penyusunan Peraturan Perundang-undangan, sistematika, pilihan kata atau istilah, serta bahasa hukum yang jelas dan mudah dimengerti sehingga tidak menimbulkan berbagai macam interpretasi dalam pelaksanaannya. Berdasarkan hasil identifikasi data sekunder dan dari Sistematika Ketentuan Hibah, peraturan perundang-undangan dalam rangka pemberian fasilitas pajak atas Hibah Langsung Luar Negeri diketahui masih terdapat ketentuan yang belum jelas rumusannya yaitu pengertian atau batasan Proyek Pemeerintah yang disebutkan dalam PP 42 Tahun 1995, apakah untuk semua jenis Hibah atau hanya Hibah yang direncanakan saja.

g. Asas Keterbukaan

Asas Keterbukaan adalah bahwa dalam Pembentukan Peraturan Perundang-undangan mulai dari perencanaan, penyusunan, pembahasan, pengesahan atau penetapan, dan pengundangan bersifat transparan dan terbuka. Dengan demikian, seluruh lapisan masyarakat mempunyai kesempatan yang seluas-luasnya untuk memberikan masukan dalam Pembentukan Peraturan Perundang-undangan. Berdasarkan hasil identifikasi data sekunder dan dari Sistematika Ketentuan Hibah, peraturan perundang-undangan dalam rangka pemberian fasilitas pajak atas Hibah Langsung Luar Negeri, penulis belum bisa berpendapat karena memang tidak memperoleh informasi saat peraturan perundang-undangan dibuat.

Berdasarkan pembahasan kesesuaian peraturan pemberian fasilitas pajak atas Hibah Langsung Luar Negeri dapat digambarkan dalam Tabel 2. Analisa Kesesuaian Asas-Asas Pembentukan Peraturan.

Tabel 2
Analisa Kesesuaian Asas-Asas Pembentukan Peraturan

Asas	Temuan
Kejelasan Tujuan	Obyek hukum yang dituju dalam PP 42 Tahun 1995 belum jelas, apakah untuk proyek pemerintah dari Hibah yang direncanakan atau Hibah Langsung, atau untuk kedua-duanya.
Kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat	Sudah sesuai antara peraturan dengan lembaga atau pejabat yang membuat
Kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan	- PP 10 Tahun 2011 tidak me- <i>refer</i> peraturan perjanjian internasional - PP 42 Tahun 1995 tidak me- <i>refer</i> peraturan penerimaan hibah dan peraturan perjanjian internasional

Dapat dilaksanakan	Peraturan perundang-undangan yang ada belum menjangkau pemberian fasilitas pajak atas Hibah Langsung Luar Negeri
Kedayagunaan dan kehasilgunaan	Peraturan perundang-undangan yang ada belum menjangkau pemberian fasilitas pajak atas Hibah Langsung Luar Negeri
Kejelasan rumusan	Definisi proyek pemerintah dalam PP 42 Tahun 1995 belum jelas
Keterbukaan	-tidak diteliti-

4. Kendala

Pada saat tulisan ini dibuat telah terjadi keterlambatan pelaksanaan Perjanjian Hibah NPGA yang dilakukan melalui JICS. Penyebab utama keterlambatan pelaksanaan proyek adalah mengenai isu fasilitas pembebasan pajak. Adapun hal-hal yang menghambat terlaksanakannya pelaksanaan proyek dapat diuraikan sebagai berikut.

a. Dari Pihak Pemberi Hibah

Pemberian hibah NPGA JICS secara prosedurnya tidak mungkin melalui DIPA karena dana hibahnya untuk operasional berada di Bank of Tokyo. Dari mekanisme pemberian Hibah dapat **dikatagorikan menjadi Hibah Langsung** yang secara hukum positif aturan pelaksanaan pembebasan pajak belum ada. Kendala lain yang ditemukan adalah ketentuan **penggunaan dana hibah tidak boleh untuk membayar pajak** yang timbul di Indonesia. Seandainya pihak pemberi Hibah lebih fleksibel dalam penggunaan dana Hibahnya persoalan isu pajak dapat diselesaikan.

b. Dari Pihak Penerima Hibah

Kendala yang ditimbulkan dari pihak Penerima Hibah adalah sebagai berikut:

- 1) **Pemahaman tentang daya ikat suatu Perjanjian Internasional terhadap hukum positif di Indonesia tidak sama.** Menurut pendapat kementerian LN yang dikuatkan pendapat Ahli Hukum Internasional dan praktisi pemerintahan bahwa Perjanjian Internasional sifatnya *lex spesialis* sehingga Perjanjian Internasional yang telah ditandatangani harusnya dapat mengesampingkan hukum positif yang berlaku artinya ketentuan dalam Perjanjian Internasional tetap berlaku meskipun bertentangan dengan hukum positif yang ada.
- 2) Pada saat penandatanganan perjanjian Hibah antara Pemerintah Indonesia dan pemerintah Jepang, klausul pembebasan/pengecualian pengenaan pajak **tidak sepenuhnya di supervisi oleh BKF dan DJP** sehingga ketentuan pemberian pembebasan pajak tertulis dalam Perjanjian Hibah walaupun dalam pelaksanaannya akan terjadi kendala.
- 3) Ketentuan tentang penerimaan Hibah sudah dibedakan bahwa Hibah itu ada yang direncanakan dan hibah langsung. Hibah yang direncanakan mekanismenya melalui DIPA sedangkan hibah langsung tanpa melalui DIPA. Namun ketentuan yang mengatur pemberian fasilitas perpajakan atas dana Hibah Luar Negeri hanya **atas Hibah yang direncanakan sedangkan Hibah langsung LN belum diatur** sehingga dalam pelaksanaan di lapangan Hibah Langsung tetap akan dikenakan pajak walaupun dalam perjanjian Hibahnya memperoleh pembebasan.

5. Exit Strategi

Exit Strategi sebagai bagian dari usulan penelitian agar tercapainya kepastian hukum dalam pemberian fasilitas pajak atas Hibah Langsung Luar Negeri juga untuk menghindari ancaman penuntutan dari negara donor sebagaimana diatur dalam Pasal 80 PP 10 Tahun 2011 yaitu dalam hal Pemberi Pinjaman Luar Negeri atau Pemberi Hibah menetapkan pelaksanaan kegiatan tidak sesuai dengan Perjanjian Pinjaman Luar Negeri atau Perjanjian Hibah dan dalam Perjanjian Pinjaman Luar Negeri atau Perjanjian Hibah tersebut **mewajibkan Pemerintah mengembalikan sebagian atau seluruh Pinjaman Luar Negeri atau Hibah**, Kementerian/Lembaga, Pemerintah Daerah, atau BUMN pelaksana kegiatan harus menyediakan dana pengembalian. Sanksi juga bisa diberikan sesuai ketentuan dalam perjanjian internasional yang dibuat termasuk ancaman tidak dilanjutkannya lagi pemberian hibah walaupun sudah ada dalam perjanjian internasional karena dianggap Pemerintah Indonesia wan prestasi.

Berikut usulan exit strategi dari hasil penelitian memperhatikan data primer, data sekunder, sistematika, analisis kesesuaian dengan asas pembentukan peraturan perundang-undangan:

a. Pengusulan Anggaran Pendamping Hibah

Dalam Pasal 38 Bagian Kedua Pengelolaan Utang UU Perbendaharaan Negara (Ayat 3) disebutkan bahwa **biaya berkenaan dengan proses pengadaan** utang atau hibah sebagaimana dimaksud pada Ayat (2) **dibebankan pada Anggaran Belanja Negara**. Oleh karena itu agar tujuan penerimaan hibah dari negara lain bisa lebih efektif, lebih berrdaya guna dan berhasil guna, manakala terdada dana/anggaran kegiatan yang tidak termasuk dalam perjanjian hibah namun sangat penting demi kelancaran proses pemberian hibah. Dalam aturan pelaksanaan atas UU Perbendaharaan Negara yaitu Bagain Ketujuh Penganggran dan Pelaksanaan Hibah PP 10 Tahun 2011, dalam Pasal 67 disebutkan Kementerian/Lembaga pelaksana kegiatan wajib **menyediakan dana pendamping, dalam hal dipersyaratkan** dalam Perjanjian Hibah. Oleh karena itu para pihak pembuat Perjanjian Hibah Langsung Luar Negeri dapat mencantumkan pasal yang mengatur tentang Dana pendamping hibah agar ada dasar hukum kuat kemneterian/lembaga yang menerima hibah dapat menganggarkan dana pendamping hibah.

Menjadi diskusi menarik apakah dana pendamping hibah ini bisa digunakan untuk membayar pajak-pajak yang seharusnya timbul. Dari hasil wawancara di Direktorat Jenderal Anggaran dan beberapa Widyaiswara Pusdiklat Anggaran & Perbendaraan menyatakan pembayaran pajak tidak dapat dianggarkan secara khusus hanya dari hasil konfirmasi tidak dapat menyebutkan aturan yang melarang dana pendamping hibah untuk membayar pajak-pajak yang timbul akibat penerimaan hibah. Oleh karena keterbatasan waktu penelitian, penulis tidak melakukan penelitian lebih lanjut atas pelarangan penganggran untuk pembayaran pajak.

b. Perumusan kebijakan oleh Menteri Keuangan

Badan Pembinaan Hukum Nasional dalam Dokumen Pembangunan Hukum Nasional menyebutkan bahwa analisis dan evaluasi hukum dilakukan dalam upaya untuk mendorong reformasi regulasi, termasuk dalam rangka melakukan simplifikasi regulasi, sehingga peraturan perundang-undangan dapat memberikan arah perubahan sosial, peningkatan kesejahteraan, rasa keadilan, dan penegakan hukum yang mempunyai kepastian hukum. Oleh karena itu ketiadaan hukum yang mengatur tentang fasilitas pajak untuk hibah langsung luar negeri perlu dilakukan agar terjadi kepastian hukum atau ada sinkronisasi antara Perjanjian Hibah Luar Negeri dengan hukum positif yang berlaku di Indonesia.

Berdasarkan Pasal 7 **Undang-Undang No.39 Tahun 2008** tentang Kementerian Negara (UU Kementerian Negara) diatur bahwa Kementerian mempunyai tugas menyelenggarakan urusan tertentu dalam pemerintahan untuk membantu Presiden dalam menyelenggarakan pemerintahan negara. Salah satu fungsi kementerian sesuai Pasal 8 UU Kementerian Negara adalah dalam melaksanakan tugasnya menyelenggarakan fungsi perumusan, penetapan, dan pelaksanaan kebijakan di bidangnya. Untuk mengisi ketiadaan Peraturan Perundang-undangan yang mengatur secara khusus tentang pemberian fasilitas perpajakan atas hibah langsung luar negeri, maka Menteri Keuangan dapat mengusulkan untuk **diterbitkan Peraturan Presiden** sebagai dasar penerbitan peraturan Menteri Keuangan yang mengatur pemberian fasilitas pajak untuk hibah langsung luar negeri.

Berdasarkan Pasal 22 **Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2014** tentang Administrasi Pemerintah diatur tentang **tindakan diskresi** oleh Pejabat Pemerintahan yang berwenang. Setiap penggunaan Diskresi Pejabat Pemerintahan bertujuan untuk:

- 1) melancarkan penyelenggaraan pemerintahan;
- 2) mengisi kekosongan hukum;
- 3) memberikan kepastian hukum; dan
- 4) mengatasi stagnasi pemerintahan dalam keadaan tertentu guna kemanfaatan dan kepentingan umum.

Salah satu lingkup Diskresi Pejabat Pemerintahan adalah pengambilan Keputusan dan/atau Tindakan karena peraturan perundang-undangan tidak mengatur yaitu seharusnya ada aturan pelaksanaan pemberian fasilitas pajak untuk hibah langsung luar negeri sebagaimana hibah terencana yang sudah dibuatkan aturannya dari Peraturan Pemerintah akan peraturan pelaksanaannya. Bentuk diskresi dapat berupa Nota Kesepahaman/Kesepakatan (*Minutes of Understanding*) antara Menteri Luar Negeri dengan Menteri Keuangan atas pemberian fasilitas pajak terhadap hibah langsung luar negeri.

d. Pembentukan Aturan Perundang-undangan (*Omnibus Tax Law*)

Berdasarkan hasil identifikasi data sekunder dan dari Sistematika Ketentuan Hibah, peraturan perundang-undangan dalam rangka pemberian fasilitas pajak atas Hibah Langsung Luar Negeri diketahui terdapat kekosongan hukum atau ketiadaan **aturan** yang mengatur pemberian fasilitas pajak atas Dana Hibah Langsung Luar Negeri berupa peraturan setingkat Menteri (Menteri Keuangan) sebagaimana peraturan Menteri Keuangan Nomor KMK 239/KMK.01/1996 yang mengatur pemberian fasilitas pajak untuk Dana hibah LN yang direncanakan. Oleh karena itu Menteri dapat membuat aturan tersebut sebagai pelaksanaan PP 42 Tahun 1995.

Terkait bahwa peraturan pemberian fasilitas pajak atas Hibah Langsung Luar Negeri melibatkan peraturan Penerimaan Hibah, Perjanjian Internasional, dan peraturan perpajakan, dalam rangka program omnibus Tax Law yang sedang menjadi wacana alangkah baiknya dibuatkan Peraturan Pemerintah yang baru (aturan yang terakhir adalah perubahan dari PP 42 Tahun 1995 yaitu PP 25 Tahun 2001) yang mencantumkan ketiga kategori peraturan sebagai aturan pelaksanaan UU Keuangan Negara, UU Perbendaharaan Negara, UU Perjanjian Internasional, Undang-Undang perpajakan. Sehingga dalam satu Peraturan Pemerintah sudah mengatur dari pembentukan perjanjian internasionalnya, proses penerimaan hibah, dan ketentuan perpajakannya.

SIMPULAN DAN SARAN

A. Simpulan

1. Suatu perjanjian internasional sudah dibuat berarti ketentuan dalam perjanjian internasional tersebut sudah mengikat para pihak sebagaimana disebutkan dalam Pasal 1, Pasal 3, Pasal 15 UU Perjanjian Internasional. Demikian pula Perjanjian Hibah NPGA Pemerintah Jepang dengan Pemerintah Indonesia berupa Pertukaran Naskah Diplomatik/Exchange Note merupakan perjanjian internasional yang sah sehingga mengikat kepada para pihak. Ketentuan dalam Perjanjian Hibah NPGA yang juga mengatur tentang pembebasan pajak seharusnya diadopsi dalam hukum nasional sehingga ketentuan dalam perjanjian internasional menjadi berlaku efektif dan juga menghindari konsekuensi dalam Pasal 80 PP 10 Tahun 2011 berupa pengembalian sebagian atau seluruhnya Hibah yang sudah diterima.
2. Sistematisasi peraturan perundang-undangan yang mengatur pemberian fasilitas pajak atas Hibah LN dapat dikelompokkan dalam 3(tiga) kelompok peraturan perundang-undangan yaitu peraturan penerimaan Hibah, peraturan perjanjian internasional, dan peraturan perpajakan sebagaimana digambarkan dalam Gambar 3. Sistematisasi Ketentuan Hibah.
3. Berdasarkan analisa kesesuaian peraturan perundang-undangan yang mengatur pemberian fasilitas pajak atas Hibah LN dengan asas-asas hukum yang berlaku yaitu ada satu asas yang sudah “sesuai” yaitu asas kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat, sedangkan asas lainnya yang “tidak sesuai” yaitu kejelasan tujuan, kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan, dapat dilaksanakan, kedayagunaan dan kehasilgunaan, dan kejelasan rumusan. Untuk asas keterbukaan penulis tidak melakukan analisa.

B. Saran

1. Kementerian/lembaga yang akan memperoleh dana Hibah Langsung Luar Negeri harus berkonsultasi kepada Menteri Keuangan melalui DJPPR secara intens dalam hal mengenai aspek perpajakan sebelum penandatanganan perjanjian Hibah Langsung. Menteri Keuangan melalui DJPPR dapat memberikan rekomendasi beberapa hal menyangkut perjanjian Hibah termasuk aspek perpajakan.
2. Kementerian/lembaga yang akan memperoleh dana Hibah Langsung Luar Negeri harus merencanakan atau menganggarkan dana pendamping hibah apabila menurut perhitungan proyek pemerintah terdapat anggaran yang belum tertutupi dengan dana hibah yang diterima.
3. BKF dan DJPPR mengusulkan untuk Menteri Keuangan mengeluarkan Peraturan Menteri Keuangan untuk mengisi kekosongan hukum pengaturan pemberian fasilitas pajak atas Hibah Langsung Luar Negeri.
4. Dalam rangka *omnibus tax law* dan memberikan kepastian hukum perlu dibentuk peraturan perundang-undangan setingkat Peraturan Pemerintah beserta peraturan pelaksanaannya yang mengatur pemberian fasilitas pajak atas Hibah Langsung Luar Negeri yang *me-refer* pada UU Keuangan Negara, UU Perbendaharaan Negara, UU Perjanjian Internasional, dan UU Perpajakan.

Daftar Pustaka

Buku dan Jurnal

- Soekanto, Soerjono, 2014. Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penegakan Hukum. Jakarta: PT. Raja grafindo Persada
- Ali, Zainuddin, 2009. Metode Penelitian Hukum. Palu: Sinar Grafika
- Mauna, Boer, 2005. Hukum Internasional Pengertian, Peranan dan Fungsi dalam Era Dinamika Global, Bandung: Penerbit Alumni
- Pratomo, Eddy, 2016. Hukum Perjanjian Internasional dinamika dan tinjauan kritis terhadap politik hukum Indonesia. Jakarta:PT Gramedia.
- Ngani, Nico, 2012. Metodologi Penelitian dan Penulisan Hukum. Yogyakarta: Pustaka Yustisia.
- Rahardjo, Satjipto, 2000. Ilmu Hukum. Bandung: PT Citra Aditya Bakti.
- Djuanda, Gustian, 2002, Pelaporan pajak Pertambahan Nilai & Pajak Penjualan Barang Mewah. Jakarta:PT gramedia Pustaka Utama.
- Mardiasmo. 2011. *Perpajakan*. Yogyakarta : Andi.

Peraturan, Publikasi, dan Sumber Lainnya

- Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara
- Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan stdd. Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009.

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomo 13/PUU-XVI/2018

Peraturan Pemerintah Nomor PP 42 Tahun 1995 Tentang Bea Masuk, Bea Masuk Tambahan, Pajak Pertambahan Nilai dan Penjualan Atas Barang Mewah dan Pajak Penghasilan Dalam Rangka Pelaksanaan Proyek Pemerintah Yang Dibiayai Dengan Hibah atau Dana Pinjaman Luar Negeri stdd PP 25 Tahun 2001

Peraturan pemerintah Republik Indonesia Nomor 10 Tahun 2011 Tentang Tata Cara Pengadaan Pinjaman Luar Negeri dan Penerimaan Hibah

Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Dalam Tahun Berjalan stdd Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 45 Tahun 2019 tentang yang mulai berlaku pada 26 Juni 2019

Peraturan Pemerintah Nomor 81 Tahun 2015 tentang Impor dan/atau Penyerahan BKP Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan PPN

Peraturan Pemerintah Nomor 2 Tahun 2009 tentang Perlakuan Kepabeanan, Perpajakan, dan Cukai serta Pengawasan atas Pemasukan dan Pengeluaran Barang ke dan dari serta Berada di Kawasan yang telah Ditunjuk Sebagai Kawasan Perdagangan Bebas dan Pelabuhan Bebas

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 99/PMK.05/2017 Tentang Adminsitasi Pengelolaan Hibah

Keputusan Menteri Keuangan Nomor 239/KMK.01/1996 Tanggal 1 April 1996 tentang Bea Masuk, Bea Masuk Tambahan, Pajak, Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah dan Pajak Penghasilan Dalam Rangka Pelaksanaan Proyek Pemerintah yang Dibiayai dengan Hibah atau Dana Pinjaman Luar Negeri stdd KMK Nomor 486/KMK.04/2000

Anggraeni, Dewi, Mimbar Keadilan, Jurnal Ilmu Hukum Edisi: Januari - Juni 2014, Hal. 87- 96, Aspek Hukum Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Internasional,

Nathasa Marta Ningrum, Dina Amalia, Indonesiapajak Berganda Internasional Dan Perjanjianpenghindaran Pajak Berganda, Universitas Indonesia, 2017.

BIODATA PENGKAJI

Pengkaji I

Nama : Bangkit Cahyono, S.S.T., Ak., M.M.
NIP : 196805201990091001
Tempat/Tanggal Lahir : Magelang - 20 Mei 1968
Unit Organisasi : Pusdiklat Pajak

Riwayat Pekerjaan/Jabatan:

1. Kasi Pemeriksaan KPP Pratama Medan Timur
2. Kasi Bimbingan Penagihan Kanwil DJP Sumut I
3. Kasubag Pengadaan I Sekditjen DJP
4. Widyaiswara Pusdiklat Pajak

Riwayat Pendidikan:

1. Diploma IV STAN
2. Magister Manajemen, STIE Bisnis Indonesia

Karya yang Pernah Dibuat:

1. Asas Pemungutan Pajak Dalam Pajak Penghasilan Transaksi Saham di Bursa Disajikan pada Seminar Nasional Karya Tulis Ilmiah, Tanjung Pinang
2. Faktor Sarana & Prasarana Pengusulan Pemeriksaan Bukti Permulaan (Studi Kasus Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Sumatera Utara Satu) Seminar Nasional Hukum Transedental di Universitas Muhammadiyah Surakarta
3. Kemungkinan Penyitaan Pajak Atas Aset Penanggung Pajak Di Luar Negeri Simposium Nasional Keuangan Negara (SNKN) 2018, BPPK

Pengkaji II

Nama : Drs. Ilhamsyah, MM.
NIP : 19560902 197911 1 001
Tempat/Tanggal Lahir : Jakarta, 2 September 1956
Unit Organisasi : Pusdiklat Pajak

Riwayat Pekerjaan/Jabatan:

1. Kepala KPP Pratama Jakarta Setiabudi Tiga
2. Kepala KPP Madya Tangerang
3. Kepala Biro Perlengkapan Setjen Kemenkeu
4. Widyaiswara Pusdiklat Pajak

Riwayat Pendidikan:

1. Diploma III STAN
2. Manajemen Universitas Krisnadwipayana
3. Manajemen STIE-IPWI

Karya yang Pernah Dibuat:

1. Kajian Pemanfaatan BMN Berupa BGS/BSG Atas Tanah Kosong Milik Kementerian Keuangan dikawasan BSD. Jurnal Widyaiswara Indonesia Science and Technology/2017
2. Mengapa Harus Membayar Pajak ? Business News/2018

ANALISIS PUTUSAN PENGADILAN PAJAK SEBAGAI PENGEMBANGAN BAHAN AJAR PELATIHAN PAJAK

Disusun oleh:

Nama Pengkaji : Agus Suharsono
NIP : 19693112 199503 1 001
Pangkat/Golongan : Pembina Utama Muda (IV/c)
Jabatan : Widyaiswara Madya BDK Yogyakarta

Nama Pengkaji : Intania Cahayasari
NIP : 19970608 201801 2 001
Pangkat/Golongan : Pengatur Muda (II/a)
Jabatan : Pelaksana BDK Yogyakarta



**BADAN PENDIDIKAN DAN PELATIHAN KEUANGAN
PUSAT PENDIDIKAN DAN PELATIHAN PAJAK
JAKARTA
2019**

Analisis Putusan Pengadilan Pajak Sebagai Pengembangan Bahan Ajar Pelatihan Pajak

Abstrak

Tujuan utama dari penelitian Analisis Putusan Pengadilan Pajak Sebagai Pengembangan Bahan Ajar Pelatihan Pajak adalah mengklasifikasikan putusan Pengadilan Pajak atas sengketa PPN menggunakan koreksi Dasar Pengenaan Pajak dan koreksi Pajak Masukan yang kemudian dimanfaatkan sebagai pengembangan bahan ajar untuk pelatihan pajak di Pusdiklat Pajak sesuai dengan karakteristik pembelajaran Kementerian Keuangan *Corporate University*, yaitu *relevant, applicable, impactful*, dan *accessible*.

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode penelitian kualitatif dengan metode *content analysis*, yaitu mengklasifikasikan dan menganalisis kecocokkan kasus dengan undang-undang menggunakan disiplin ilmu pendidikan dalam mengembangkan bahan ajar. Data yang digunakan adalah bahan hukum primer, berupa undang-undang dan risalah putusan Pengadilan Pajak dan bahan hukum sekunder, berupa data yang dikumpulkan dengan cara wawancara langsung/*Forum Group Discussion* (FGD), dan kuesioner.

Hasil dari penelitian ini adalah klasifikasi putusan pengadilan pajak atas sengketa PPN berdasarkan dasar ketetapan, koreksi Dasar Pengenaan Pajak (DPP), ekualisasi, dan putusan dalam bentuk tabel. Kemudian, agar hasil tersebut dapat digunakan sebagai pengembangan bahan ajar pada pelatihan, maka diperlukan penelitian lebih lanjut atau dilakukan kajian akademis serupa untuk sengketa lainnya, seperti PPh Pasal 21, PPh Orang Pribadi, dan PPh Badan sehingga dapat menjadi sebuah direktori sebagai dasar mencari putusan Pengadilan Pajak yang akan digunakan sebagai sumber bahan ajar pelatihan maupun sarana pengembangan kompetensi widyaiswara Pusdiklat Pajak.

Kata-kata kunci : Putusan, Pengadilan, Pajak, PPN, Pelatihan

PENDAHULUAN

Keputusan Menteri Keuangan Nomor 974/KMK.01/2016 tentang Implementasi Inisiatif Strategis Program Reformasi Birokrasi dan Transformasi Kelembagaan Kementerian Keuangan mengatur bahwa salah satu tema sentral dalam inisiatif strategis program reformasi kelembagaan adalah pengembangan sumber daya manusia Kementerian Keuangan melalui Kementerian Keuangan Corporate University. Keputusan Menkeu Nomor 924/KMK.011/2018 tentang Kementerian Keuangan Corporate University mengatur bahwa Kementerian Keuangan Corporate University sebagai strategi pelaksanaan pengembangan kompetensi sumber daya manusia yang merupakan bagian dari pencapaian visi dan misi Kementerian Keuangan melalui perwujudan keterkaitan dan kesesuaian antara pendidikan, pembelajaran, dan penerapan nilai-nilai dengan target kinerja, yang didukung dengan manajemen pengetahuan (*knowledge management*). Pembelajaran dalam Kementerian Keuangan Corporate University memiliki empat karakteristik, yaitu *Applicable*, *Relevant*, *Impactful*, dan *Accessible*.

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 45/PMK.011/2018 Tentang Pedoman Analisis Kebutuhan Pembelajaran Di Lingkungan Kementerian Keuangan mengatur bahwa untuk meningkatkan pengembangan pegawai Kementerian Keuangan agar pencapaian target kinerja diselenggarakan mekanisme mampu mendukung organisasi, perlu pembelajaran yang terintegrasi, terarah, dan berkesinambungan melalui analisis atas kebutuhan pembelajaran yang akan menjadi acuan dalam mengembangkan program pembelajaran yang aplikatif, relevan, mudah diakses dan berdampak tinggi sesuai dengan kebutuhan strategis organisasi, jabatan, dan individu yang selaras dengan *Human Capital Development Plan* di lingkungan Kementerian Keuangan.

Pasal 15 Peraturan Kepala BPPK Nomor PER-3/PP/2017 tentang Pedoman Pelaksanaan Kajian Akademis Di Lingkungan BPPK mengatur bahwa tema kajian akademis bersifat *policy research* yang terkait dengan isu terkini di bidang keuangan negara dan pengembangan SDM yang memiliki tujuan mendukung peningkatan capaian kinerja serta tujuan strategis unit eselon I, dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak. Salah satu isu terkini di bidang keuangan negara khususnya perpajakan dan pengembangan SDM adalah putusan Pengadilan Pajak yang merupakan putusan pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak. Statistik penyelesaian sengketa di Pengadilan Pajak tahun 2013-2018 adalah sebagaimana Tabel 1.

Tabel 1 Statistik Putusan Pengadilan Pajak Tahun 2013-2018

No	Hasil Putusan	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Total	%
1	Pencabutan	81	95	174	1.350	1.524	250	3.474	5,9%
2	Tidak Dapat Diterima	1.013	859	1.187	1.782	701	1.053	6.595	11,1%
3	Menolak	1.929	2.454	2.294	2.900	2.600	1.997	14.174	23,9%
4	Menambah Pajak Yang Harus Dibayar	2	1	13	8	1	9	34	0,1%
5	Mengabulkan Sebagian	1.003	1.440	1.217	1.353	1.373	1.389	7.775	13,1%
6	Mengabulkan Seluruhnya	3.276	4.014	4.049	5.332	4.982	5.228	26.881	45,3%
7	Membatalkan	73	37	94	128	50	37	419	0,7%
Total		7.377	8.900	9.028	12.853	11.231	9.963	59.352	100,0%

Sumber: <http://www.setpp.kemenkeu.go.id/statistik>

Pada Tabel 1 dapat diketahui bahwa selama enam tahun terakhir putusan Pengadilan Pajak yang menolak atau memenangkan Direktorat Jenderal Pajak sebesar 23,9%, yang mengalahkan Direktorat Jenderal Pajak dengan putusan mengabulkan sebagian sebesar 13,1%, dan mengabulkan seluruhnya sebesar 45,3%. Angka tersebut menunjukkan bahwa hasil penetapan yang dilakukan Direktorat Jenderal Pajak banyak yang dikoreksi oleh Hakim Pengadilan Pajak.

Ke depan dunia akan memasuki era digital yang akan berpengaruh dalam lanskap pajak ke depan, meliputi proses bisnis digitalisasi, administrasi pajak, aturan pajak, profesi pajak dan re-desain kurikulum pendidikan pajak. Variabel *redesign* kurikulum pendidikan pajak meliputi staf pengajar, fasilitas penunjang, *corporate governance*, berpikir kritis, berpijak pada keilmuan, dan pemahaman pajak melalui pendekatan baru. Ada tiga hal dalam memahami pajak melalui pendekatan baru yaitu pajak sebagai multidisiplin ilmu, studi perbandingan, dan kasus-kasus pajak (Darusalam, 2019). Berdasarkan pendapat tersebut, diketahui salah satu unsur pendekatan pajak baru, yaitu mempelajari kasus-kasus pajak. Kasus pajak yang mudah dipelajari adalah putusan Pengadilan Pajak yang merupakan putusan pertama dan terakhir sehingga perlu sebagai sumber pengembangan bahan ajar pelatihan pajak di Pusdiklat Pajak sesuai dengan pembelajaran Kementerian Keuangan *Corporate University* yang *applicable*, *relevant*, *impactful*, dan *accessible* serta *link and match* pada *strategic organization issue*, *business performance* yang berdampak pada visi, misi, dan sasaran target kinerja Direktorat Jenderal Pajak.

Berdasarkan latar belakang yang telah dipaparkan di atas, maka muncul rumusan masalah yang akan dibahas dalam kajian akademis ini, yaitu bagaimana klasifikasi putusan Pengadilan Pajak dan pertimbangan hakim dalam memutuskan sengketa Pajak Pertambahan Nilai atas Koreksi Dasar Pengenaan Pajak dan Koreksi Pajak Masukan, serta bagaimana pemanfaatan klasifikasi putusan Pengadilan Pajak ini sebagai pengembangan bahan ajar pelatihan di Pusdiklat Pajak sesuai dengan karakteristik pembelajaran Kemenkeu *Corporate University* yang *applicable, relevant, impactful, dan accessible*.

Lingkup masalah kajian ini adalah pemanfaatan Putusan Pengadilan Pajak atas sengketa Pajak Pertambahan Nilai tahun 2018 sebagai pengembangan bahan ajar pelatihan pajak di Pusdiklat Pajak. Unsur yang dikaji adalah pertimbangan hakim dalam memutuskan sengketa Pajak Pertambahan Nilai atas koreksi Dasar Pengenaan Pajak dan koreksi Pajak Masukan yang dilakukan oleh Direktur Jenderal Pajak. Selain itu, juga akan disajikan bagaimana pendapat para pemangku kepentingan terhadap Putusan Pengadilan Pajak, yang meliputi Hakim Pengadilan Pajak untuk mengetahui apakah hakim dalam memutus sengketa Pajak Pertambahan Nilai mempertimbangkan putusan terdahulu, dan Kepala Pusdiklat Pajak dan Widyaiswara Pusdiklat Pajak untuk mengetahui bagaimana pemanfaatan Putusan Pengadilan Pajak sebagai pengembangan bahan ajar yang digunakan di pelatihan pajak.

Tujuan yang ingin dicapai adalah untuk mendeskripsikan, mengidentifikasi, mengklasifikasikan, dan menganalisis bagaimana pertimbangan hakim dalam memutuskan sengketa Pajak Pertambahan Nilai atas koreksi Dasar Pengenaan Pajak atau koreksi Pajak Masukan, serta bagaimana pemanfaatan putusan Pengadilan Pajak atas sengketa Pajak Pertambahan Nilai dalam pengembangan bahan ajar untuk pelatihan pajak di Pusdiklat Pajak sesuai dengan karakteristik pembelajaran dalam Kementerian Keuangan *Corporate University* yang *applicable, relevant, impactful, dan accessible*.

Kajian Akademis ini diharapkan dapat memberikan manfaat secara a) Teoritis untuk memberi kontribusi terhadap ilmu pengetahuan hukum pajak dan ilmu pengetahuan kediklatan pada lembaga diklat pemerintahan terutama dalam pengembangan bahan ajar, dan b) Praktis untuk mengimplementasikan pengembangan bahan ajar pelatihan pajak di Pusdiklat Pajak yang sesuai dengan karakteristik pembelajaran dalam Kementerian Keuangan *Corporate University* yang *applicable, relevant, impactful, dan accessible* berdasarkan analisis putusan Pengadilan Pajak atas sengketa Pajak Pertambahan Nilai.

TINJAUAN PUSTAKA

Di Indonesia, Pajak Pertambahan Nilai diatur dalam Undang-Undang Nomor 8 tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Undang-undang tersebut sudah mengalami tiga kali perubahan yaitu dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994, Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000 dan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009. Berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai, subyek Pajak Pertambahan Nilai adalah Pengusaha Kena Pajak (PKP) yang didefinisikan dalam Pasal 1 angka 15, yaitu pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau penyerahan Jasa Kena Pajak yang dikenai pajak berdasarkan undang-undang ini. Kemudian, obyek Pajak Pertambahan Nilai diatur dalam Pasal 4 Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai, yaitu a) penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha; b) impor Barang Kena Pajak; c) penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh Pengusaha; d) pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean; e) pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean; f) ekspor Barang Kena Pajak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak; g) ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak; dan h) ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak.

Penghitungan Pajak Pertambahan Nilai dari tarif dikalikan dengan dasar pengenaan pajak. Tarif Pajak Pertambahan Nilai diatur dalam Pasal 7 Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai, yaitu 10% atau 0% atas ekspor barang kena pajak berwujud, barang kena pajak tidak berwujud, dan jasa kena pajak. Sedangkan Pasal 1 angka 17 Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai mendefinisikan dasar pengenaan pajak adalah jumlah harga jual, penggantian, nilai impor, nilai ekspor, atau nilai lain yang dipakai sebagai dasar untuk menghitung pajak yang terutang. Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai atas nilai tambah dapat dilakukan melalui tiga metode yaitu 1) *subtraction method*, 2) *indirect subtraction method*, dan 3) *addition method*. Sarana yang digunakan untuk menghitung dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai adalah Surat Pemberitahuan yang harus disampaikan tiap bulan paling lambat pada akhir bulan berikutnya.

Pasal 1 angka 5 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak mendefinisikan sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak atau penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada pengadilan pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan undang-undang penagihan pajak dengan surat paksa. Putusan Banding Pengadilan Pajak atas sengketa Pajak Pertambahan Nilai

merupakan sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara wajib pajak dengan pejabat yang berwenang (dalam hal ini Direktur Jenderal Pajak), akibat dikeluarkannya keputusan, berupa surat ketetapan pajak, yang dapat diajukan banding ke Pengadilan Pajak. Berdasarkan definisi tersebut diketahui bahwa salah satu pihak dalam sengketa pajak adalah pejabat pemerintah. Jadi, sengketa pajak merupakan bagian dari sengketa hukum publik (Sutrisno, 2016), yang berarti akan berlaku asas-asas hukum publik.

Kemudian, menurut Sudikno Mertokusumo hakekat hukum atau *raison d'être* adalah ketika terjadi pelanggaran kaidah hukum, konflik kepentingan, kebatilan, atau tidak hukum, hukum berfungsi sebagai perlindungan kepentingan manusia jika terjadi pelanggaran atau sengketa dengan cara menerapkan norma hukum menjadi nyata. Namun, tidak ada undang-undang yang benar-benar sempurna, ada kalanya tidak lengkap, ada kalanya tidak jelas, tetapi harus dilaksanakan. Hakim sebagai pelaksana undang-undang tidak boleh menangguk atau menolak memutuskan dengan alasan undang-undangnya tidak lengkap atau tidak jelas. Jadi hakim harus mencari dan menemukan hukum (*rechtsvinding*), proses penemuan hukum oleh hakim tersebut lazimnya diartikan sebagai proses pembentukan hukum oleh hakim wujudnya adalah putusan hakim (Mertokusumo, 2007).

Sumber hukum, selain undang-undang, salah satunya adalah yurisprudensi yaitu putusan pengadilan yang sudah mempunyai kekuatan hukum yang tetap, namun, tidak semua putusan yang mempunyai kekuatan hukum tetap menjadi yurisprudensi. Sebagai yurisprudensi putusan yang terdahulu akan menjadi pedoman bagi hakim di kemudian hari (*stare decisis*) (Mertokusumo, 2010). Adapun alasan dapat diterimanya yurisprudensi sebagai sumber hukum adalah adanya kewajiban hakim untuk memutus perkara meskipun belum ada peraturannya. Salah satu fungsi pengadilan adalah menciptakan sumber hukum, serta merupakan hal yang baik dalam mencari dan menegakkan keadilan.

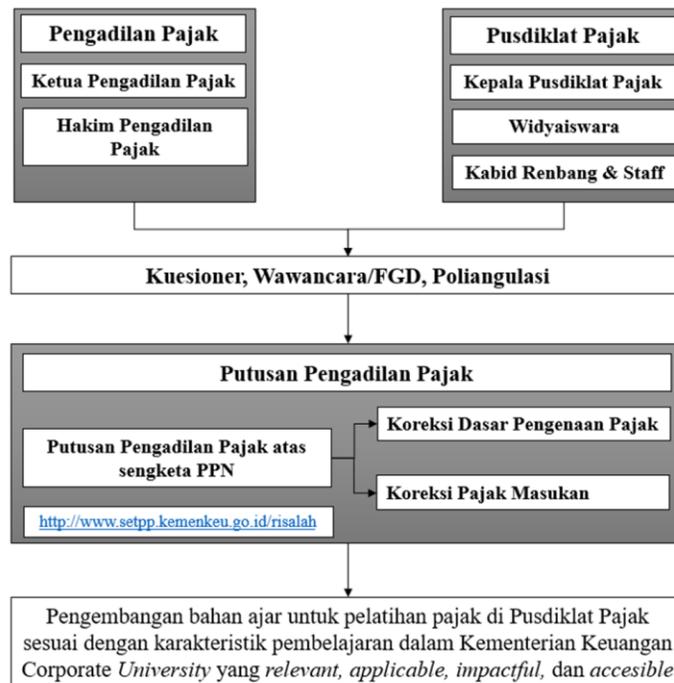
Selanjutnya, dalam hal mengembangkan putusan Pengadilan Pajak tersebut menjadi bahan ajar pelatihan, Kementerian Keuangan, dalam hal ini Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan, memiliki pedoman desain pembelajaran yang diatur dalam Peraturan Kepala BPPK Nomor PER-4/PP/2017 tentang Tentang Pedoman Desain Pembelajaran Di Lingkungan Kementerian Keuangan yang mengatur bahwa dalam rangka meningkatkan kualitas sumber daya manusia yang dimiliki oleh Kementerian Keuangan diperlukan program-program pembelajaran yang memiliki struktur desain pembelajaran yang jelas dan mengarah kepada pencapaian kompetensi khususnya dalam mewujudkan Kementerian Keuangan *Corporate University*. Model pembelajaran yang digunakan dalam Kementerian Keuangan *Corporate University* adalah model 70:20:10 yang digambarkan sebagaimana Gambar 1.



Konsep desain pembelajaran mirip konsep kurikulum dalam dunia Pendidikan. Kurikulum dapat diartikan sempit berupa program pengajaran untuk berapa jam, dapat juga diartikan dalam arti luas sebagai program pengajaran pada suatu jenjang pendidikan. Kurikulum diklat untuk menutup kesenjangan kompetensi Pegawai Negeri Sipil agar disesuaikan dengan kebutuhan dan pengembangan sesuai landasan filosofis, psikologis, sosiologis, dan IPTEK agar menghasilkan lulusan sesuai dengan tujuan diklat (Nurhajati & Bachri, 2017). Komponen kurikulum, meliputi tujuan pembelajaran, bahan ajar, strategi mengajar, media mengajar, evaluasi pengajaran, dan penyempurnaan pengajaran (Sukmadinata, 2013). Bahan ajar merupakan salah satu komponen yang harus ada dalam desain pembelajaran atau kurikulum. Bahan ajar memudahkan pembelajaran, tetapi perlu dikembangkan agar pembelajaran lebih efektif, efisien, dan sesuai dengan tujuan pembelajaran (Gunawan, 2017). Diklat belum optimal salah satunya karena kurikulum masih mengacu pada kurikulum lama sehingga terdapat materi ajar yang kurang relevan (Megalia & Makmun, 2013). Pengembangan bahan ajar berbasis kasus yang relevan dan orisinil pada Mata Kuliah Aspek Hukum dapat memotivasi pembelajar untuk berpikir kritis, artinya bahan ajar tersebut valid untuk diterapkan (Mentari & Laily, 2014). Sumber belajar untuk pelatihan dapat berupa bahan ajar (cetak maupun elektronik), alat bantu belajar, instruktur, dan partisipan (Mujiman, 2007). Bahan ajar merupakan bagian dari silabi mata pelajaran dalam desain pembelajaran yang perlu dikembangkan oleh widyaiswara atau selain widyaiswara guna menghasilkan program pembelajaran yang memiliki struktur desain pembelajaran yang jelas dan mengarah kepada pencapaian kompetensi khususnya dalam mewujudkan Kementerian Keuangan *Corporate University*. Salah satu sumber pengembangan bahan ajar untuk pelatihan pajak di Pusdiklat Pajak adalah putusan banding Pengadilan Pajak atas sengketa Pajak Pertambahan Nilai.

METODE PENELITIAN

Kajian akademis ini merupakan penelitian kualitatif dengan metode *Content Analysis*. Data yang diolah dengan metode *Content Analysis* adalah risalah putusan Pengadilan Pajak yang diunduh melalui laman Sekretariat Pengadilan Pajak (www.setpp.kemenkeu.go.id/risalah). Risalah putusan tersebut diklasifikasikan dan dianalisis berdasarkan koreksi Dasar Pengenaan Pajak dan Koreksi Pajak Masukan. Kemudian, pendekatan kualitatif dilakukan pengumpulan data menggunakan wawancara langsung/FGD (*Forum Group Discussion*) dan kuesioner. Kuesioner dan wawancara langsung/FGD (*Forum Group Discussion*) dilakukan dengan pihak yang berwenang, yaitu Ketua Pengadilan Pajak serta Hakim Pajak dan Kepala Pusdiklat Pajak serta Widyaiswara Pusdiklat Pajak. Setelah itu, hasil analisis risalah putusan Pengadilan Pajak dilakukan poliangulasi dengan data berdasarkan kuesioner dan wawancara/FGD (*Forum Group Discussion*). Hasil kajian akademis ini adalah klasifikasi pertimbangan hakim sebagai pengembangan bahan ajar pelatihan di Pusdiklat Pajak sesuai dengan karakteristik pembelajaran dalam Kementerian Keuangan *Corporate University* yang *relevant, applicable, impactful, dan accesible*. Metode analisis data tersebut dapat digambarkan sebagaimana Gambar 2.



Gambar 2 Metode Analisis Data

ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

Berdasarkan Putusan Pengadilan Pajak atas Sengketa Pajak Pertambahan Nilai tahun 2018 yang diunduh dari <http://www.setpp.kemenkeu.go.id/risalah>, terdapat 1.064 Putusan yang dikelompokkan berdasarkan beberapa kategori, yaitu surat ketetapan pajak dasar sengketa, koreksi dasar pengenaan pajak, ekualisasi, objek PPN, koreksi pajak masukan, pembuktian, dan amar putusan yang dapat disajikan sebagaimana Tabel 3.

Tabel 3 Klasifikasi Putusan Pengadilan Pajak atas Sengketa Pajak Pertambahan Nilai Tahun 2018

No	Uraian	Jumlah & %		
		Total	%/Kategori	%/Total
Jumlah Putusan			1.064	
Dasar Ketetapan				
1	SKPKB	864		81,2%
2	SKPKBT	1		0,1%
3	SKPN	32		3,0%
4	SKPLB	167		15,7%
	Jumlah	1.064		100,0%
Koreksi DPP				
5	DPP	414	68,1%	38,9%
6	Penyerahan	118	19,4%	11,1%
7	Harus Dipungut Sendiri	76	12,5%	7,1%
	Jumlah	608	100,0%	57,1%
Ekualisasi				
8	Ekualisasi	57	40,4%	5,4%
9	Hasil Audit BPKP	4	2,8%	0,4%
10	Peredaran Usaha	35	24,8%	3,3%
11	Audit Report KAP	23	16,3%	2,2%
12	PPH Badan	22	15,6%	2,1%
	Jumlah	141	100,0%	13,3%
Obyek PPN				
13	JKP Luar DP	317	18,9%	29,8%
14	Sawit	231	13,8%	21,7%
15	Tandan Buah Segar	145	8,6%	13,6%
16	Terintegrasi	139	8,3%	13,1%
17	Royalti	145	8,6%	13,6%
18	Barang Strategis	116	6,9%	10,9%

No	Uraian	Jumlah & %		
		Total	%/Kategori	%/Total
19	US Dollar	97	5,8%	9,1%
20	Jasa LN	84	5,0%	7,9%
21	Kontrak Karya	62	3,7%	5,8%
22	Selisih Kurs	35	2,1%	3,3%
23	Pertamina	32	1,9%	3,0%
24	<i>Reimbursement</i>	27	1,6%	2,5%
25	<i>Software</i>	16	1,0%	1,5%
26	<i>Scrap</i>	12	0,7%	1,1%
27	Koreksi Objek PPN	11	0,7%	1,0%
28	Kayu Log	8	0,5%	0,8%
29	Koreksi Positif Objek PPN	7	0,4%	0,7%
30	Kegiatan Membangun Sendiri	6	0,4%	0,6%
31	Jasa Maklon	4	0,2%	0,4%
32	Biaya Alokasi	3	0,2%	0,3%
33	PPH Pasal 26	3	0,2%	0,3%
34	Jasa Informasi Pasar	2	0,1%	0,2%
35	Objek PPN LN	2	0,1%	0,2%
36	Koreksi JKP LN	2	0,1%	0,2%
37	Jasa Training	1	0,1%	0,1%
38	Emas Batangan	58	3,5%	5,5%
39	Biaya Pemeliharaan Polis	10	0,6%	0,9%
40	Jasa Keagenan	11	0,7%	1,0%
41	Jasa Asuransi	38	2,3%	3,6%
42	Kontrak Bagi Hasil	35	2,1%	3,3%
43	Souvenir	12	0,7%	1,1%
44	Pemanfaatan Fasilitas Bersama	9	0,5%	0,8%
	Jumlah	1.680	100,0%	157,9%
Koreksi Pajak Masukan				
45	Koreksi Pajak Masukan	584	71,9%	54,9%
46	Dikoreksi Secara Proporsional	9	1,1%	0,8%
47	FP Masukan Cacat	34	4,2%	3,2%
48	FP Tidak Cacat	36	4,4%	3,4%
49	Jawaban Tidak Ada	113	13,9%	10,6%
50	Koreksi PM BKP Tidak Berwujud	20	2,5%	1,9%
51	PM Merujuk Invoice	1	0,1%	0,1%

No	Uraian	Jumlah & %		
		Total	%/Kategori	%/Total
52	Tidak Berhubungan Dgn Usaha	14	1,7%	1,3%
53	Kurs Tidak Sesuai PMK	1	0,1%	0,1%
	Jumlah	812	100,0%	76,3%
Pembuktian				
54	Uji Bukti	269	40,8%	25,3%
55	KPP Domisili Terbitkan SKP	65	9,8%	6,1%
56	Tidak Memenuhi Syarat Material	55	8,3%	5,2%
57	Arus Kas & Barang	19	2,9%	1,8%
58	Arus Piutang	13	2,0%	1,2%
59	FP Diterbitkan Melebihi 3 Bulan	13	2,0%	1,2%
60	Tidak Meminjamkan Faktur	3	0,5%	0,3%
61	Dokumen Foto Copy-an	2	0,3%	0,2%
62	Tanggung Jawab Renteng	88	13,3%	8,3%
63	Put MA 70P	61	9,2%	5,7%
64	Cacat Hukum	24	3,6%	2,3%
65	Interpretasi	22	3,3%	2,1%
66	Obscur Libel	12	1,8%	1,1%
67	SKP TTD PLH	8	1,2%	0,8%
68	Kompensasi Kelebihan	6	0,9%	0,6%
	Jumlah	660	100,0%	62,0%
Amar Putusan				
69	Mengabulkan Sebagian	179		16,8%
70	Menolak	211		19,8%
71	Mengabulkan	674		63,3%
	Jumlah	1.064		100,0%

Kategori dalam Tabel 3 tersebut berdasarkan kata kunci sehingga dimungkinkan dalam satu putusan terdapat beberapa kategori. Secara garis besar, berikut pengelompokan putusan berdasarkan beberapa kategori tersebut.

- 1) Berdasarkan surat ketetapan pajak sebagai dasar sengketa adalah sebagai berikut: a) SKPKB: 864 (81,2%); b) SKPLB: 167 (15,7%); c) SKPN: 32 (3,0%); dan d) SKPKBT: 1 (0,1%);
- 2) Terdapat 3 kategori Koreksi DPP, yaitu: a) DPP: 414 (38,9%), b) Penyerahan: 118 (11,1%), dan c) Harus Dipungut Sendiri: 76 (7,1%);

- 3) Terdapat 5 kategori Ekualisasi, yaitu: a) Ekualisasi: 75 (5,4%), b) Peredaran Usaha: 35 (3,3%), c) Audit Report KAP: 23 (2,2%), d) PPh Badan: 22 (2,1%), dan e) Temuan BPKP: 4 (0,4%);
- 4) Terdapat 32 kategori Objek PPN, 6 terbesar adalah: a) b) JKP Luar Daerah Pabean: 317 (29,8%), c) Sawit: 231 (21,7%), d) Tandan Buah Segar: 145 (13,6%), e) Royalti: 145 (13,6%), dan f) Usaha Terintegrasi: 139 (13,1%);
- 5) Terdapat 9 kategori, 5 terbesar adalah: a) Koreksi Pajak Masukan: 584 (54,9%), Jawaban tidak ada: 113 (10,60%), c) Faktur Pajak Cacat: 36 (3,4%), d) Koreksi Pajak Masukan atas BKP Tidak Berwujud: 20 (1,9%), dan e) Pajak Masukan Tidak Berhubungan Dengan Usaha: 14 (1,3%);
- 6) Terdapat 15 kategori Pembuktian 5 terbanyak adalah: a) Uji Bukti: 269 (25,3%), b) Tanggung Jawab Renteng: 88 (8,3%), c) KPP Domisili Menerbitkan SKP: 65 (6,1%), d) Putusan MARI Nomor 70 P/HUM/2013: 61 (5,7%), dan e) Tidak memenuhi syarat material: 55 (5,2%); serta
- 7) Berdasarkan Putusan: a) Mengabulkan: 674 (63,3%), Menolak: 211 (19,8%), dan Mengabulkan sebagian: 179 (16,8%).

Kemudian, dari paparan data di atas, dapat dianalisis bagaimana hakim memutus suatu sengketa Pajak Pertambahan Nilai hingga menjadi putusan mengabulkan seluruhnya mengabulkan sebagian, atau menolak. Berikut hasil analisis pertimbangan hakim dalam memutus sengketa pajak berdasarkan koreksi Dasar Pengenaan Pajak dalam empat kategori dan koreksi Pajak Masukan dalam tiga kategori.

1. Pertimbangan Hakim Dalam Memutuskan Sengketa Pajak Pertambahan Nilai Atas Koreksi Dasar Pengenaan Pajak
 - a. Koreksi Dasar Pengenaan Pajak Atas Pajak Keluaran Yang Timbul Berdasarkan Equalisasi Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai Dengan Peredaran Menurut Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan Badan. Terdapat 22 Putusan 20 dikabulkan dan 2 ditolak. Putusan yang digunakan untuk kategori ini adalah PUT-080754.16/2007/PP/M.VIII B Tahun 2018. Pokok sengketanya adalah SKPKN yang di dalamnya terdapat koreksi pemanfaatan JKP dari Luar Daerah Pabean dan pengajuan keberatan dan Banding atas SKPKB PPh Badan oleh Wajib Pajak. Dalam putusan ini, Majelis Hakim menggunakan putusan sengketa PPh Badan. Ada putusan Majelis Hakim, dengan pertimbangan keadilan dan kemanfaatan yaitu kesederhanaan administrasi, seolah mengabaikan kepastian hukum karena meskipun berpendapat atas biaya *royalty trade mark* bukan dasar pengenaan PPN. Namun, karena sudah terlanjut dipungut dan dilaporkan, maka tidak perlu mekanisme restitusi atau

pemindahbukuan karena apa yang akan diterima wajib pajak sama antara mengkreditkan dalam SPT Masa PPN, restitusi, maupun pemindahbukuan.

- b. Koreksi Dasar Pengenaan Pajak Atas Pajak Keluaran Yang Timbul Berdasarkan Equalisasi Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai Dengan Peredaran Usaha Hasil Pemeriksaan Pajak Pertambahan Nilai. Terdapat 35 putusan 33 dikabulkan dan 2 dikabulkan. Putusan yang digunakan untuk kategori ini adalah PUT-114897.16/2013/PP/M.XVA Tahun 2018. Pokok sengketa adalah koreksi positif atas Dasar Pengenaan Pajak atas Penyerahan yang PPN-nya Harus Dipungut Sendiri. Dalam putusan ini, Majelis Hakim memutus berdasarkan keadilan formal dibanding kebenaran material. Penerbitan SKPKB yang sesuai ketentuan memang harus diterbitkan dibatalkan karena fiscus tidak memenuhi ketentuan formal, yaitu seharusnya terlebih dahulu menerbitkan pengukuhan Pengusaha Kena Pajak secara jabatan.
- c. Koreksi Dasar Pengenaan Pajak Atas Pajak Keluaran Dalam Hal Sengketa Materi Yang Timbul Karena Sebab-Sebab Lain. Terdapat beberapa kategori salah satunya adalah karena temuan BPKP sebanyak 4 putusan, 2 dikabulkan dan 2 dikabulkan sebagian. Putusan yang digunakan dalam kategori ini adalah PUT-080561.16/2007/PP/M.IIA Tahun 2018. Pokok sengketa adalah Dasar Pengenaan Pajak PPN atas Pemanfaatan JKP dari Luar Daerah Pabean berupa Alokasi Biaya Kantor Pusat. Dalam putusan ini, Majelis Hakim menggunakan Laporan Hasil Audit dan Berita Acara Pemuktahiran Data Tindak Lanjut Temuan Audit BPKP sebagai alat bukti. Terdapat *desenting opinion* sehingga putusan ditetapkan dengan suara terbanyak.
- d. Koreksi Dasar Pengenaan Pajak Atas Pajak Keluaran Dalam Hal Sengketa Yang Timbul Sebagai Perbedaan Interpretasi Ada Atau Tidak Adanya Penyerahan Barang/Jasa Yang Merupakan Obyek Pajak Pertambahan Nilai Dan/Atau Pajak Penjualan Atas Barang Mewah. Terdapat 32 kategori Objek PPN. Putusan yang digunakan dalam kategori ini adalah PUT-110286.16/2013/PP/M.IIIA Tahun 2018. Pokok sengketa adalah Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-00060/KEB/WPJ.26/2016 tanggal 28 Oktober 2016, tentang keberatan Wajib Pajak atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa atas Kegiatan Membangun Sendiri Masa Pajak Januari - Desember 2013 Nomor 00001/257/13/126/15 tanggal 20 Agustus 2015. Dalam putusan ini, Majelis Hakim mendasarkan pada fakta dan keyakinan hakim memutuskan bahwa luas bangunan meskipun dalam satu area perkebunan harus merupakan

satu kesatuan bangunan, tidak terpisah-pisah. Pembangunan loading ramp yaitu tempat penampungan sementara di kebun yang berfungsi untuk menampung TBS berupa tanah yang diratakan bukan merupakan bangunan objek PPN Kegiatan Membangun Sendiri.

2. Pertimbangan Hakim Dalam Memutuskan Sengketa Pajak Pertambahan Nilai Atas Koreksi Pajak Masukan
 - a. Koreksi Pajak Masukan Yang Dapat Dikreditkan Sebagai Akibat Dari Negatifnya Hasil Konfirmasi Yang Dilakukan Direktur Jenderal Pajak Putusan yang digunakan dalam kategori ini adalah PUT-085748.16/2009/PP/M.XIVA Tahun 2018. Pokok sengketanya adalah koreksi Pajak Masukan yang Dapat Diperhitungkan. Terdapat 113 Putusan, 63 dikabulkan sebagian, 43 dikabulkan, dan 7 ditolak. Dalam putusan ini, Majelis Hakim tidak terikat pada ketentuan formal karena meskipun konfirmasi faktur pajak masukan dijawab tidak ada yang disebabkan karena penjual belum melaporkannya, namun dapat dibuktikan bahwa PPN telah dibayar maka diakui sebagai pajak masukan yang dapat dikreditkan. Majelis Hakim mengutamakan keadilan daripada kepastian Hukum sebagaimana diatur dalam peraturan tertulis.
 - b. Koreksi Sengketa Pajak Masukan Sebagai Akibat Pernyataan Direktur Jenderal Pajak Bahwa Faktur Pajak Masukan Cacat. Terdapat 34 Putusan, 31 dikabulkan dan 3 dikabulkan. Putusan yang digunakan dalam kategori ini adalah PUT-103680.16/2014/PP/M.IIIA Tahun 2018. Pokok sengketanya adalah koreksi atas Pajak Masukan yang Dapat Diperhitungkan Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Dalam putusan ini, Majelis Hakim mengutamakan keadilan material karena terbukti sudah dibayar, dibanding kepastian Hukum tertulis. Meskipun SSP dipersamakan dengan faktur pajak dan tidak tercantum Nama dan NPWP yang memanfaatkan JKP dari Luar Daerah Pabean pada kotak “Wajib Pajak/Penyetor” SSP tidak dianggap sebagai faktur pajak cacat.
 - c. Koreksi Sengketa Pajak Masukan Sebagai Akibat Pernyataan Direktur Jenderal Pajak Bahwa Faktur Pajak Masukan Tidak Dapat Dikreditkan. Terdapat 14 Putusan, 10 putusan mengabulkan sebagian dan 4 mengabulkan seluruhnya. Putusan yang digunakan dalam kategori ini adalah PUT-080652.16/2011/PP/M.XVIA Tahun 2018. Pokok sengketanya adalah koreksi Pajak Masukan yang salah satunya karena menurut fiscus, pajak masukan tidak berhubungan dengan kegiatan usaha. Dalam putusan ini, Majelis Hakim memutuskan bahwa biaya sewa kendaraan digunakan untuk menunjang usaha wajib pajak,

meskipun hanya pegawai tertentu yang ditugaskan yang menggunakan namun tidak dapat dijadikan sebagai alasan tidak berhubungan dengan usaha karena tidak digunakan semua pegawai. Demikian juga sewa internet digunakan untuk komunikasi yang terpasang di kantor sehingga merupakan penunjang kegiatan usaha. Majelis Hakim memutuskan berdasarkan bukti dan fakta Hukum, didukung dengan keyakinan hakim bahwa sewa kendaraan dan sewa internet merupakan penunjang kegiatan usaha sehingga pajak masukannya dapat dikreditkan.

3. Pemanfaatan Putusan Pengadilan Pajak Atas Sengketa Pajak Pertambahan Nilai Dalam Pengembangan Bahan Ajar Untuk Pelatihan Pajak di Pusdiklat Pajak Sesuai Dengan Karakteristik Pembelajaran Dalam Kementerian Keuangan Corporate University yang *Applicable*, *Relevant*, *Impactful*, dan *Accessible*.

Metode pemanfaatan putusan Pengadilan Pajak atas sengketa Pajak Pertambahan Nilai sebagai pengembangan bahan ajar ini diperoleh melalui kuesioner yang ditujukan kepada Kepala Pusdiklat Pajak dan Widyaiswara Pusdiklat Pajak menggunakan disiplin ilmu pendidikan yang kemudian diolah menjadi sebuah solusi yang dapat diimplementasikan di dalam pembelajaran pelatihan pajak.

Berdasarkan hasil kuesioner tersebut, agar penggunaan Putusan Pengadilan Pajak sebagai bahan ajar yang *Applicable*, *Relevant*, *Impactful*, dan *Accessible* sesuai dengan ketentuan Kemenkeu *Corporate University*, langkah terbaik adalah melakukan penelitian agar tiap-tiap putusan dianalisis secara akademis dan dapat dipertanggungjawabkan, khususnya dari sudut pandang ilmu hukum. Karena banyaknya putusan yang harus diteliti dan tidak semua Widyaiswara mempunyai latar belakang ilmu hukum, penelitian dapat dilakukan kerja sama dengan dosen dari PKN STAN, Fakultas Hukum UI, dan Fakultas Hukum UGM yang beranjak dari kajian akademis ini. Kerja sama tersebut dapat berupa menulis Karya Tulis Ilmiah atau diawali dengan pelatihan penelitian ilmu hukum terlebih dahulu. Selain dapat digunakan sebagai pengembangan bahan ajar Putusan Pengadilan Pajak, kerja sama membuat karya tulis ilmiah ini dapat dijadikan sebagai sarana pengembangan kompetensi Widyaiswara Pusdiklat Pajak. Selanjutnya, Kepala Pusdiklat Pajak menyarankan agar menggunakan sebuah direktori sebagai dasar mencari Putusan Pengadilan Pajak sehingga ketika dimodifikasi dalam bentuk apapun akan mudah dikerjakan oleh banyak orang (Damar, 2019).

SIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan dapat disimpulkan bahwa dalam sengketa Pajak Pertambahan Nilai terdapat 7 macam kategori, yaitu 1) dasar ketetapan, 2) koreksi Dasar Pengenaan Pajak (DPP), 3) ekualisasi, 4) Obyek PPN, 5) koreksi pajak masukan, 6) pembuktian, dan 7) amar putusan. Tiap-tiap kategori memiliki analisis pertimbangan hakim dalam memutus sebuah putusan, dalam kajian akademis ini, kategori yang diambil adalah koreksi Dasar Pengenaan Pajak (DPP) dengan empat kategori besarnya dan koreksi Pajak Masukan dengan tiga kategori besarnya. Dari tujuh putusan ini, hampir setengah putusan menyatakan mengabulkan yang artinya putusan DJP banyak yang dikoreksi oleh hakim dan pertimbangan hakim yang lebih mengutamakan keadilan material dan fakta dibandingkan ketentuan formal. Namun, hal ini tidak semata-mata dapat disimpulkan bahwa hakim hanya memutuskan sengketa berdasarkan keadilan material saja. Banyak faktor yang memengaruhi argumentasi hakim dalam memutus sebuah sengketa, seperti keyakinan hakim.

Kemudian, jumlah putusan Pengadilan Pajak sangat banyak dan adanya keterbatasan sumber daya sehingga kajian akademis ini hanya mampu membuat klasifikasi putusan sengketa Pajak Pertambahan Nilai yang diputuskan tahun 2018. Kemudian, kajian akademis ini hanya menganalisis satu putusan pada tiap kategori sehingga tidak mampu memberikan gambaran lebih utuh tentang bagaimana argumentasi hakim dalam memutus sengketa Pajak Pertambahan Nilai. Hal itulah yang menjadi keterbatasan hasil kajian akademis ini.

Argumentasi hakim dalam memutuskan sengketa Pajak Pertambahan Nilai merupakan akhir dari pelaksanaan peraturan yang diajarkan di Pusdiklat Pajak sehingga perlu dijadikan pengembangan bahan ajar pelatihan. Berdasarkan hasil kajian akademis ini disarankan agar dilakukan penelitian lebih lanjut atas Putusan Pengadilan Pajak atas sengketa Pajak Pertambahan Nilai oleh Widyaiswara Pusdiklat Pajak yang kemudian dituangkan dalam sebuah aplikasi agar mudah mengakses. Penelitian lebih lanjut tersebut dapat dilakukan dengan sebuah kerja sama penelitian bersama dengan dosen dari PKN STAN, Fakultas Hukum UI, dan Fakultas Hukum UGM karena tidak semua latar belakang widyaiswara adalah hukum. Penelitian bersama dapat dilakukan kajian akademis serupa untuk sengketa yang berbeda, seperti sengketa PPh Orang Pribadi dan PPh Badan. Selain itu, penelitian bersama ini dapat dijadikan sebagai sarana pengembangan kompetensi bagi widyaiswara Pusdiklat Pajak.

DAFTAR PUSTAKA

- Ali, Z. (2011). *Metode Penelitian Hukum*. Jakarta : Sinar Grafika.
- Anderson, W., & Tjondro, E. (2014). Analisis Sengketa Pengkreditan Pajak Masukan Kelapa Sawit Atas Kasus Banding Perusahaan X. *Tax & Accounting Review*, 4(2), 1-6.
- Angeline, C., & Sadjiarto, R. A. (2014). Analisis Variasi Keputusan Banding Mengenai Sengketa Faktur Pajak Pertambahan Nilai Periode 2009-2013. *Tax & Accounting Review*, 4(1), 1-20.
- Badriyah, S. M. (2016). *Sistem Penemuan Hukum Dalam Masyarakat Prismatik*. Jakarta: Sinar Grafika.
- BPPK. (2019, April 4). Diambil kembali dari SEMANTIK:
https://semantik.bppk.kemenkeu.go.id/calendar/site/calendar?training_satker_id=20&page=8
- Damar, H. (2019, Oktober 28). Bagaimana caranya agar Putusan Pengadilan Pajak digunakan sebagai materi pengembangan bahan ajar pelatihan di Pusdiklat Pajak yang applicable. (I. C. Agus Suharsono, Pewawancara)
- Darusalam. (2019, April 4). Digitalisasi dan Lanskap Pajak ke Depan. Seminar Perpajakan. Yogyakarta.
- Darussalam, Septriadi, D., & Dhora, K. A. (2018). *Konsep dan Studi Komparasi Pajak Pertambahan Nilai*. Jakarta: Penerbit DDTTC.
- Diantha, I. M. (2016). *Metodologi Penelitian Hukum Normatif Dalam Justifikasi Teori Hukum*. Jakarta: Prenada Media Group.
- Djarmiko, H. (2013). Problematika Pelaksanaan Pengadilan Khusus di Indonesia . Dalam H. e. (ed), *Hitam Putih Pengadilan Khusus* (hal. 387). Jakarta: Komisi Yudisial Republik Indonesia.
- Djarmiko, H. (2016). *Problematik Sengketa Pajak Dalam Mekanisme Peradilan Pajak Di Indonesia*. Jakarta: Biro Hukum dan Humas Bada Urusan Administrasi Mahkamah Agung Republik Indonesia.
- Freedman, J. (2005). *Taxation Research as Legal Research*. Dalam A. L. Margaret Lamb, *Taxation: An Interdisciplinary Approach to Research* (hal. 13-31). Oxford: Oxford University Press.

- Gunawan, R. D. (2017). Studi Tentang Kompetensi Widyaiswara Dalam Mengelola Pembelajaran Di Lembaga Penjaminan Mutu Pendidikan Daerah Istimewa Yogyakarta. *E-Jurnal Prodi Teknologi Pendidikan*, VI(5), 431- 440.
- Hariani, A. (20108). Pengembangan Sumber Daya Manusia Melalui Pendidikan Dan Pelatihan Kepemimpinan Bagi Pegawai Di Kantor Kecamatan Samarinda Seberang. *eJournal Administrasi Negara*, 6(1), 7090-7102.
- Hidayat, A. (2013). Penemuan Hukum Melalui Penafsiran Hakim Dalam Putusan Pengadilan. *Pandecta*, 8(2), 153-169.
- Ibrahim, J. (2012). *Teori & Metodologi Penelitian Hukum Normatif*. Malang: Banyu Media.
- James, K. (2015). *The Rise of the Value-Added Tax* . Cambridge: Cambridge University Press.
- Kurniasih, N. (2014). Peran Diklat Sebagai Terobosan Meningkatkan Kompetensi Aparatur. *Jurnal Inspirasi*, 5(1), 13-20.
- Kurniawan, A. M. (2019, Okteober 28). Apakah Putusan Pengadilan Pajak Sudah Digunakan Sebagai Materi Ajar Pelatihan Di Pusdiklat Pajak. (A. Suharsono, Pewawancara)
- Kurniawan, A. M. (2019, 5 13). Penggunaan Putusan Pengadilan Pajak sebagai Bahan Ajar Diklat di Pusdiklat Pajak. (A. Suharsono, Pewawancara)
- Lotulung, P. E. (1998). *Peranan Yurisprudensi Sebagai Sumber Hukum*. Jakarta: BPHN.
- Marzuki, P. M. (2010). *Penelitian Hukum*. Jakarta: Kencana.
- Megalia, R., & Makmun, T. A. (2013). Manajemen Peningkatan Kompetensi Aparatur (Studi tentang Implementasi Kebijakan Reformasi Sumber Daya Kediklatan pada Badan Diklat Kementerian Dalam Negeri RI) . *Jurnal Adminisistrasi Pendidikan*, XVII(1), 127-144.
- Mentari, S., & Laily, N. (2014, Maret). Pengembangan Bahan Ajar Berbasis Kasus (Case Based) Pada Mata Kuliah Aspek Hukum Ekonomi Dan Bisnis. *Jurnal Pendidikan Akuntansi*, 2(1). doi:10.26675/jabe.v2i1.6053
- Mertler, A. (2011). *Action Research Mengembangkan Sekolah Memberdayakan Guru*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Mertokusumo, S. (2007). *Mengenal Hukum Suatu Pengantar*. Yogyakarta: Liberty.

- Mertokusumo, S. (2010). *Penemuan Hukum Sebuah Pengantar*. Yogyakarta: Penerbit Universitas Atma Jaya Yogyakarta.
- Moleong, L. J. (2015). *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Bandung: Remaja Rosdakarya.
- Mujiman, H. (2007). *Manajemen Pelatihan Berbasis Belajar Mandiri*. Yogyakarta: PUSTAKA BELAJAR.
- Nugroho, B., & Hikmah, M. (2014). Faktor Penyebab Kekalahan Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dalam Penyelesaian Sengketa Kepabeanan Melalui Pengadilan Pajak Tahun 2013. Jakarta: BPPK.
- Nurhajati, W. A., & Bachri, B. S. (2017). Pengembangan Kurikulum Diklat Berbasis Kompetensi Dalam Membangun Profesionalisme PNS. *Jurnal Pendidikan (Teori dan Praktik)*, 2(2), 156-164. doi:10.26740/jp.v2n2
- Panggabean, H. P. (2014). *Penerapan Teori Hukum Dalam Sistem Peradilan Indonesia*. Bandung: Alumni.
- Pribadi, B. A. (2014). *Desain dan Pengembangan Program Pelatihan Berbasis Kompetensi*. Jakarta: PRENADA MEDIA GROUP.
- Rani, R. (2019, April 4). *OnlinePajak*. Diambil kembali dari OnlinePajak Web site: <https://www.online-pajak.com/uu-ppn>
- Rosadi, E. (2016, April). Putusan Hakim Yang Berkeadilan. *Badamai Law Journal*, 1(1), 381-400 .
- Rosdiana, H., Irianto, E. S., & Putranti, T. M. (2011). *Teori Pajak Pertambahan Nilai, Kebijakan dan Implementasinya di Indonesia*. Bogor: Ghalia Indonesia.
- Schenk, A., & Oldman, O. (2007). *Value Added Tax A Comparative Approach*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Sitindjak, V. (2014). Pengaruh Komponen Pengelolaan Pendidikan Dan Pelatihan Terhadap Kompetensi Alumni Pendidikan Dan Pelatihan Kepemimpinan Tingkat Iii Di Lingkungan Pemerintah Provinsi Jawa Barat. *Jurnal Inspirasi Volume*, 5(2), 34-45.
- Sitorus, B. (2013, Januari-April). Independensi Hakim Dalam Sistem Peradilan Pajak Di Indonesia . *Yuridika*, 28(1), 30-43 .
- Soekanto, S. (2015). *Pengantar Penelitian Hukum*. Jakarta: UI-Press.
- Sugiyono. (2015). *Metode Penelitian Pendidikan*. Bandung: Alfabeta.

Sukardji, U. (2012). Pokok-Pokok PPN, Pajak Pertambahan Nilai Indonesia (8 ed.). Depok: PT Rajagrafindo Persada.

Sultony, A., & Ustadztama, M. G. (2016). Analisis Yuridis Penyebab Kekalahan Direktorat Jenderal Pajak dalam Sidang Banding Sengketa PPh Badan Ditinjau Dari Alat Bukti Dan Dasar Peraturan Perundang-Undangan Perpajakan. Jakarta: BPPK.

Sutiyoso, B. (2012). Metode Penemuan Hukum. Yogyakarta: UII Press.

Sutrisno, D. (2016). Hakikat Sengketa Pajak Karakteristik Pengadilan Pajak Fungsi Pengadilan Pajak . Jakarta: Kencana.

Tait, A. A. (2001). Value Added Tax, International Practice and Problems (3 ed.). Washington: International Monetary Fund.

Tampubolon, K. (2013). Praktek, Gugatan, dan Kasus-Kasus Pemeriksaan Pajak. Jakarta: Indeks.

BIODATA PEGKAJI

Pengkaji I

Nama : Agus Suharsono
NIP : 196912311995031001
Tempat/Tanggal lahir : Sleman/31 Desember 1969

Riwayat Jabatan :

1. Kasi PPN & PTLK KPP Cianjur Tahun 2007
2. Kasi Waskon III KPP Pratama Bandung Karees Tahun 2007-2011
3. Widyaiswara Madya Pusdiklat Pajak Jakarta Tahun 2011-2017
4. Widyaiswara Madya BDK Yogyakarta Tahun 2017-sekarang

Riwayat Pendidikan :

1. Sarjana Hukum Universitas Sebelas Maret Surakarta Tahun 1994
2. Magister Kebijakan Publik UNTAG 1945 Surabaya Tahun 2007

Prestasi Akademik :

Salah satu dari seratus penulis esay terbaik dalam buku HARUS BISA! Seni Memimpin Ala SBY dan dipanggil ke istana negara untuk bertemu dengan Presiden Susilo Bambang Yudhoyono

Keanggotaan Profesi : Ikatan Widyaiswara Kementerian Keuangan

Karya Tulis Ilmiah :

A. Karya Tulis Berupa Buku

1. Buku Jaman Penjor (Kumpulan Esay)
2. Buku Ketentuan Umum Perpajakan

B. Karya Tulis Ilmiah dipublikasikan di Majalah Ilmiah (*Indonesian Tax Review, Inside Tax*, Majalah Edukasi Keuangan)

1. Memahami Undang-Undang KUP Dengan *Circumnavigation*
2. Memahami Kaitan Hukum Administrasi Dan Hukum Pidana Perpajakan Dalam Undang-Undang KUP Dengan Metode *Circumnavigation*
3. Menelisis *Self Assessment* Di Indonesia
4. Dilema Sanksi Denda Terhadap PKP Yang Tidak Menyampaikan SPT Masa PPNB
5. Menelisis Dasar Hukum Cap Jempol Dalam SPT Tahunan
6. Menelisis Kewajiban Menyampaikan SPT Wajib Pajak Orang Pribadi Dengan Peredaran Tertentu Yang Mempunyai Penghasilan Neto Di Bawah PTKP
7. Menelisis Ketentuan Hukum Pertanggungjawaban Bendahara Sebagai Wajib Pajak
8. Data Sebagai Bukti Untuk Menetapkan Pajak Terutang
9. Dualisme Sanksi Administrasi Atas SPT Tidak Disampaikan Dan Telah Ditegur
10. Jalan Panjang Menagih Pajak
11. Memaknai Kesalahan Dan Kekeliruan Dalam Pasal 16 Undang-Undang KUP
12. Dasar Hukum Pembetulan Surat Ketetapan Atau Surat Keputusan Sehubungan Dengan Pelaksanaan Undang-Undang PBB

13. Beberapa Tahun, Ketentuan Daluwarsa Dalam Undang-Undang KUP
14. Menelisik Ketentuan Daluwarsa Penerbitan SKP, STP, Dan Pemeriksaan Dalam Undang-Undang KUP
15. Menelisik Ketentuan Hukum Wajib Pajak Yang Meninggal Dunia
16. Penghasilan Tidak Kena Pajak Untuk Menghitung Penghasilan Kena Pajak
17. Menelisik Dasar Hukum Sensus Pajak Nasional
18. Mencari Keadilan Dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 46 Tahun 2013
19. Memahami *Sunset Policy* Dalam Undang-Undang KUP
20. Memberantas Korupsi Dengan Menjadikan Pidana Perpajakan Sebagai Pidana Korupsi
21. Menelisik Penggunaan Singkatan Dan Akronim Di Bidang Perpajakan
22. Pendelegasian Peraturan Perundang-Undangan Pada Undang-Undang KUP
23. Menelisik Makna Bab *Provisio* Dalam Undang-Undang KUP
24. Menelisik Makna Kata Laporan Dan Pengaduan Dalam Pasal 43A Undang-Undang KUP
25. Mencari Nama Singkat Untuk Undang-Undang KUP
26. Analisis Yuridis Judul Undang-Undang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan
27. Memberantas Korupsi Dengan Menjadikan Pidana Perpajakan Sebagai Pidana Korupsi
28. Analisis Yuridis Normatif Judul *Draft* RUU Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan
29. Analisis Yuridis Normatif Kata Pengaduan Dan Ketentuan Tentang STP Dalam *Draft* RUU KUP
30. Analisis Yuridis Normatif Atas Definisi Pembayar Pajak Dan Pajak Dalam *Draft* RUU KUP
31. Analisis Yuridis Normatif Ketentuan Pidana Terhadap Instansi Pemerintah Dan Pimpinan Instansi Pemerintah Yang Melanggar Pasal 39 *Draft* RUU KUP
32. Menelisik Ketentuan *Self Assessment* Dalam *Draft* RUU KUP
33. Menggagas Kebijakan Pajak Penghasilan Sektor Perikanan Yang Mandiri Dan Berkelanjutan Di Indonesia
34. Menciptakan Kesadaran Membayar Pajak Untuk Membangun Kedaulatan Ekonomi Indonesia
35. Evaluasi Diklat Dsain Grafis dan Multimedia di BDK Yogyakarta
36. Knowledge Management Kemenkeu Corpu Sebagai Patok Banding Knowledge Management Jabar Corpu
37. Communities of Practice sebagai Media Pembelajaran Pada Kemenkeu Corpu
38. Pembelajaran Model 70-20-10 pada Kemenkeu Corpu sebagai Patok Banding Jabar Corpu
39. *The Development of Public Ethics Learning Method Using Playground Song Gundul-Gundul Pacul*
40. Implementasi Strategy Pembelajaran Kemenkeu Corpu dalam Peningkatan Kompetensi Penggalan Potensi Pajak

41. *The Development of Tax Law Application Formula in Indonesia
from IRAC into IREAC*

Pengkaji II

Nama : Intania Cahayasari
NIP :19970608 201801 2 001
Tempat/Tanggal lahir : Blitar/08 Juni 1997
Riwayat Jabatan : Pelaksana BDK Yogyakarta
Riwayat Pendidikan : D-1 Kebendaharaan Negara Politeknik Keuangan Negara
STAN
Tahun 2017
Prestasi Akademik : --
Keanggotaan Profesi : --
Karya Tulis Ilmiah : --

**TINJAUAN PEMOTONGAN PPH PASAL 21 ATAS IMBALAN
LAIN YANG DILAKUKAN OLEH BENDAHARA
PEMERINTAH
(STUDI KASUS BENDAHARA SATKER APBN DI WILAYAH
BALIKPAPAN)**

Disusun oleh

Nama Pengkaji : Irawan Purwo Aji
NIP : 19791223 199903 1 001
Pangkat/Golongan : Penata Tk. I / III d



**BADAN PENDIDIKAN DAN PELATIHAN KEUANGAN
PUSAT PENDIDIKAN DAN PELATIHAN PAJAK
JAKARTA
2019**

PENDAHULUAN

Pajak Penghasilan Pasal 21 atau yang sering disebut dengan PPh Pasal 21 merupakan salah satu jenis pajak non migas yang berperan dalam pendapatan negara. Menurut Pasal 21 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 (UU PPh), PPh Pasal 21 merupakan pemotongan pajak atas penghasilan sehubungan dengan pekerjaan, jasa, atau kegiatan dengan nama dan dalam bentuk apa pun yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak (WP) orang pribadi dalam negeri wajib dilakukan oleh pemotong pajak. Sedangkan menurut Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2010 tentang Tarif Pemotongan dan Pengenaan Pajak Penghasilan Pasal 21 atas Penghasilan yang Menjadi Beban Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (PP 80/2010), PPh Pasal 21 adalah pajak atas penghasilan sehubungan dengan pekerjaan, jasa, atau kegiatan dengan nama dan dalam bentuk apapun yang diterima atau diperoleh WP orang pribadi dalam negeri sebagaimana diatur dalam Pasal 21 UU PPh.

Bendahara pemerintah merupakan pemotong PPh Pasal 21 atas gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan pembayaran lain sehubungan dengan pekerjaan, jasa, atau kegiatan yang dilakukan oleh Aparatur Sipil Negara (ASN). Berdasarkan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2014 tentang Aparatur Sipil Negara, ASN terdiri dari Pegawai Negeri Sipil (PNS) dan Pegawai Pemerintah dengan Perjanjian Kerja (PPPK). Menurut Pasal 11 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 262/PMK.03/2010 tentang Tata Cara Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 21 bagi Pejabat Negara, PNS, Anggota TNI, Anggota POLRI, dan Pensiunannya atas Penghasilan yang Menjadi Beban Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (PMK-262/PMK.03/2010), bendahara pemerintah yang melakukan pemotongan PPh Pasal 21 adalah bendahara pengeluaran pada kementerian/lembaga, pemerintah provinsi, atau pemerintah kabupaten/kota. Kewajiban bendahara pengeluaran terkait pemotongan PPh Pasal 21 adalah (1) mendaftarkan diri ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP) sesuai dengan ketentuan peraturan-perundangan perpajakan; dan (2) menghitung, memotong, menyetorkan dan melaporkan PPh Pasal 21 yang terutang untuk setiap Masa Pajak. Kewajiban menghitung, memotong, dan melaporkan PPh Pasal 21 tersebut tetap dilakukan terhadap penghasilan yang dikenai tarif PPh Pasal 21 sebesar 0 persen.

Kewajiban melakukan pemotongan PPh Pasal 21 oleh bendahara pengeluaran belum sepenuhnya dipahami dan dilaksanakan sesuai ketentuan perpajakan yang berlaku. Indrawati dalam Nisaputra (2017) menyatakan masih terdapat bendahara pengeluaran yang belum paham akan aturan-aturan perpajakan, bahkan banyak bendahara tidak memahami transaksi keuangan dimana mereka memiliki kewajiban untuk melakukan pemotongan pajak. Berdasarkan data pemenuhan kewajiban perpajakan PPh Pasal 21 Masa Pajak Desember 2018 atas 296 WP Bendahara yang terdaftar di Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Pratama

Balikpapan Barat menunjukkan bahwa terdapat 130 bendahara yang melakukan penyetoran PPh Pasal 21 secara tepat waktu, 25 bendahara yang melakukan penyetoran PPh Pasal 21 terlambat, dan 141 bendahara yang tidak melakukan penyetoran PPh Pasal 21. Sedangkan untuk pemenuhan kewajiban pelaporan SPT Masa PPh Pasal 21, terdapat 3 bendahara yang melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21 secara tepat waktu, 3 bendahara yang melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21 terlambat, dan 290 bendahara yang tidak melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21.

Dengan belum pahamnya bendahara pengeluaran terhadap peraturan perpajakan tentang pemotongan PPh Pasal 21 maka akan menyebabkan pemenuhan kewajiban perpajakan bendahara atas pemotongan PPh Pasal 21 belum dilaksanakan sesuai ketentuan. Hal ini sesuai dengan Gunadi dalam Widawati (2017) yang menyatakan bahwa pengetahuan WP terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku berpengaruh positif terhadap tingkat kepatuhan WP, dimana pengetahuan WP terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku sangatlah penting untuk dapat melaksanakan dan memenuhi kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan yang berlaku sehingga kepatuhan WP dapat ditingkatkan. Bendahara pengeluaran yang telah memahami peraturan perpajakan akan meningkatkan kepatuhan kewajiban perpajakan yang terkait dengan pemotongan PPh Pasal 21. Kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dalam pemotongan PPh Pasal 21 ini meliputi penghitungan PPh Pasal 21, pembuatan bukti pemotongan PPh Pasal 21, penyetoran PPh Pasal 21 yang telah dipotong, dan pelaporan SPT Masa.

Peningkatan pengetahuan atau pemahaman ketentuan perpajakan terhadap bendahara pengeluaran dapat dilakukan melalui pelatihan, sosialisasi, dan konsultasi. Pelatihan terhadap bendahara pengeluaran telah dilakukan pada saat bendahara tersebut mengikuti Pelatihan Bendahara Pengeluaran yang diselenggarakan oleh Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan (BPPK). Sedangkan sosialisasi dan konsultasi dilaksanakan oleh Kantor Pelayanan Pajak (KPP) tempat bendahara pengeluaran terdaftar melalui Account Representative (AR) yang mengampu bendahara pengeluaran tersebut. Sosialisasi perpajakan yang dilakukan oleh AR dapat meningkatkan kepatuhan WP. Hidayat dalam Setyabudi (2017) menyatakan bahwa sosialisasi perpajakan berpengaruh positif terhadap kepatuhan WP. Atika dan Kharlina dalam Kamaruddin dkk. (2017) menyatakan bahwa sosialisasi atau penyuluhan perpajakan merupakan suatu upaya dan proses memberikan informasi perpajakan untuk menghasilkan perubahan pengetahuan, keterampilan, dan sikap masyarakat, dunia usaha, aparat, serta lembaga pemerintahan maupun non pemerintahan agar terdorong untuk paham, sadar, peduli dan berkontribusi dalam melaksanakan kewajiban perpajakan.

Peran AR terhadap bendahara pengeluaran tidak hanya memberikan sosialisasi dan konsultasi tetapi juga melakukan fungsi pengawasan terhadap pemenuhan kewajiban perpajakan bendahara pengeluaran. Fungsi pengawasan

yang dilakukan oleh AR meliputi pengawasan penyetoran pajak yang telah di potong atau di pungut oleh bendahara pengeluaran, pelaporan SPT Masa yang terkait dengan pemotongan dan pemungutan pajak, dan memberikan sanksi administrasi bagi bendahara pengeluaran yang tidak melaksanakan kewajiban perpajakannya. Pemberian sanksi administrasi dapat meningkatkan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan bagi WP. Widowati dalam Siamena (2014) menyatakan penerapan sanksi administrasi pajak kepada WP dapat menyebabkan terpenuhinya kewajiban perpajakan oleh WP sehingga dapat meningkatkan kepatuhan WP itu sendiri. Nugroho dalam Supadmi dan Pratiwi (2016) menyatakan sanksi administrasi pajak yang diterapkan secara tegas oleh pemerintah akan membuat WP patuh karena mereka sadar akan adanya hukum perpajakan dan konsekuensi apabila melanggar hukum tersebut berupa kerugian secara material. Sanksi administrasi dapat berupa bunga dan/atau denda.

Pemotongan PPh Pasal 21 terhadap PNS dilakukan atas gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan pembayaran lain sehubungan dengan pekerjaan, jasa, atau kegiatan yang dilakukan oleh PNS. Menurut PP 80/2010, terhadap penghasilan berupa gaji dan tunjangan lain atau uang pensiun dan tunjangan lain yang bersifat tetap dan teratur setiap bulan yang dibebankan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) yang besarnya ditetapkan oleh ketentuan peraturan perundang-undangan, yang diterima oleh Pejabat Negara, PNS, Anggota Tentara Nasional Indonesia (TNI), Anggota Kepolisian Republik Indonesia (POLRI), dan pensiunannya, PPh Pasal 21 yang terutang ditanggung oleh pemerintah. Sedangkan atas penghasilan selain gaji dan tunjangan lain atau uang pensiun dan tunjangan lain yang bersifat tetap dan teratur setiap bulan atau imbalan tetap sejenisnya berupa honorarium atau imbalan lain dengan nama apapun yang menjadi beban APBN atau APBD, dikenai pemotongan PPh Pasal 21 yang bersifat final.

Dalam penelitian ini, penulis meneliti mengenai pemotongan PPh Pasal 21 atas imbalan lain yang menjadi beban APBN karena secara umum masih terdapat ketidakpatuhan bendahara pemerintah dalam melaksanakan pemotongan PPh Pasal 21 atas imbalan lain yang diterima oleh PNS. Sedangkan pemotongan PPh Pasal 21 atas gaji dan penghasilan teratur lainnya, umumnya sudah berjalan sesuai dengan ketentuan perpajakan. Ketidakpatuhan tersebut terlihat pada saat penulis melakukan pengawasan terhadap pemenuhan kewajiban perpajakan WP bendahara.

Pemotongan PPh Pasal 21 atas imbalan lain yang diterima oleh PNS dalam penelitian ini dikhususkan untuk pemotongan PPh Pasal 21 atas uang makan PNS. Pemilihan uang makan ini karena pembayaran uang makan dilakukan oleh semua instansi yang menjadi responden dalam penelitian ini.

Penelitian dilakukan terhadap bendahara pengeluaran dana APBN yang berada di wilayah Balikpapan. Di samping bendahara pengeluaran, penelitian juga dilakukan terhadap KPP, terutama AR, yang melakukan sosialisasi, konsultasi, dan

pengawasan terhadap bendahara pemerintah. Atas hal tersebut, penulis melakukan penelitian mengenai “Tinjauan Pemotongan PPh Pasal 21 atas Imbalan Lain yang Dilakukan oleh Bendahara Pemerintah (Studi Kasus Bendahara Satker APBN di Wilayah Balikpapan)”.

Berdasarkan latar belakang masalah di atas, maka rumusan masalah penelitian ini adalah Bagaimana pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan yang dilakukan oleh bendahara pengeluaran APBN di wilayah Balikpapan?, Bagaimana sosialisasi yang dilakukan oleh KPP atas bendahara pengeluaran APBN di wilayah Balikpapan? Serta Bagaimana pengawasan yang dilakukan oleh KPP terhadap pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan oleh bendahara pengeluaran APBN di wilayah Balikpapan?

Ruang lingkup penelitian ini adalah pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan yang dilakukan oleh bendahara pengeluaran APBN di wilayah Balikpapan selama tahun 2018. Terdapat 91 bendahara pengeluaran APBN di wilayah Balikpapan yang berasal dari berbagai kantor vertikal kementerian/lembaga negara.

Penelitian ini mengamati pelaksanaan sosialisasi dan pengawasan yang dilakukan oleh AR KPP Pratama Balikpapan Timur dan AR KPP Balikpapan Barat terhadap bendahara pengeluaran APBN di wilayah Balikpapan. Periode penelitian ini adalah pelaksanaan sosialisasi dan pengawasan yang dilakukan oleh AR terhadap bendahara pengeluaran APBN tersebut selama tahun 2018.

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui bagaimana pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan yang dilakukan oleh bendahara pengeluaran APBN di wilayah Balikpapan, mengetahui bagaimana sosialisasi yang dilakukan oleh KPP atas bendahara pengeluaran APBN di wilayah Balikpapan. Dan mengetahui bagaimana pengawasan yang dilakukan oleh KPP terhadap pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan yang dilakukan oleh bendahara pengeluaran APBN di wilayah Balikpapan.

Penelitian ini dapat menambah pengetahuan bendahara pengeluaran APBN terkait dengan pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan. Penelitian ini dapat digunakan DJP, khususnya KPP dalam mengetahui efektivitas sosialisasi kepada bendahara pengeluaran APBN di wilayahnya, mengetahui kultur administrasi bendahara pengeluaran APBN di wilayah Balikpapan; dan mengetahui cara pengawasan yang dilakukan terhadap bendahara pengeluaran APBN.

TINJAUAN PUSTAKA

Dalam penelitian ini, penulis mengumpulkan peraturan, jurnal, dan artikel perpajakan yang terkait dengan pemotongan PPh Pasal 21 atas imbalan lain PNS. Beberapa hal yang terkait dengan penelitian ini adalah bendahara pengeluaran, pemotongan PPh Pasal 21 atas imbalan lain PNS khususnya atas pembayaran uang makan, kegiatan sosialisasi perpajakan, dan proses pengawasan dan konsultasi yang dilakukan oleh AR.

Menurut Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, bendahara adalah setiap orang atau badan yang diberi tugas untuk dan atas nama negara/daerah, menerima, menyimpan, dan membayar/menyerahkan uang atau surat berharga atau barang-barang negara/daerah. Bendahara dibedakan menjadi bendahara penerimaan dan pengeluaran. Menurut Peraturan Menteri Keuangan Nomor 73/PMK.05/2008 tentang Tata Cara Penatausahaan dan Penyusunan Laporan Pertanggungjawaban Bendahara Kementerian Negara/Lembaga/Kantor/ Satuan Kerja (PMK-73/PMK.05/2008), bendahara penerimaan adalah orang yang ditunjuk untuk menerima, menyimpan, menyetorkan, menatausahakan, dan mempertanggungjawabkan uang pendapatan negara dalam rangka pelaksanaan APBN pada kantor/satuan kerja Kementerian Negara/Lembaga, sedangkan bendahara pengeluaran adalah orang yang ditunjuk untuk menerima, menyimpan, membayarkan, menatausahakan, dan mempertanggungjawabkan uang untuk keperluan belanja negara dalam rangka pelaksanaan APBN pada kantor/satuan kerja Kementerian Negara/Lembaga.

Fungsi pemotongan dan pemungutan pajak dilakukan oleh bendahara pengeluaran. Menurut Pasal 8 PMK-73/PMK.05/2008, bendahara pengeluaran menerima Uang Persediaan (UP) dan/atau Tambahan Uang Persediaan (TUP) dari Kuasa Bendahara Umum Negara untuk kelancaran pelaksanaan kegiatan operasional kantor sehari-hari. Dalam Pasal 9 peraturan ini, pelaksanaan pembayaran dengan UP hanya dapat dilakukan oleh bendahara pengeluaran atas perintah Pengguna Anggaran (PA)/Kuasa PA. Bendahara pengeluaran melaksanakan pembayaran UP yang dikelolanya setelah: (a) meneliti kelengkapan perintah pembayaran yang diajukan oleh PA/Kuasa PA meliputi kuitansi/tanda terima, faktur pajak, dan dokumen lainnya yang menjadi dasar hak tagih; (b) menguji kebenaran perhitungan tagihan yang tercantum dalam perintah pembayaran, termasuk perhitungan pajak dan perhitungan atas kewajiban lainnya yang berdasarkan ketentuan dibebankan kepada pihak ketiga; dan (c) menguji ketersediaan dana, meliputi pengujian kecukupan pagu/sisa pagu DIPA untuk jenis belanja yang dimintakan pembayarannya. Bendahara pengeluaran dalam melaksanakan pembayaran wajib memperhitungkan kewajiban-kewajiban (pajak dan bukan pajak) pihak ketiga kepada negara. Salah satu kewajiban yang harus dilakukan oleh bendahara pengeluaran adalah pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran honorarium atau imbalan lain kepada PNS. Dalam melaksanakan

kewajiban pemotongan PPh Pasal 21 tersebut, bendahara pemerintah diwajibkan memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP).

Menurut UU PPh, PPh Pasal 21 merupakan salah satu jenis pajak penghasilan yang dikenakan atas penghasilan sehubungan dengan pekerjaan, jasa, atau kegiatan dengan nama dan dalam bentuk apa pun yang diterima atau diperoleh WP orang pribadi dalam negeri. Pemenuhan kewajiban PPh Pasal 21 menggunakan withholding system. Dalughu (2015) menyatakan bahwa withholding system adalah suatu sistem pemotongan pajak dimana wewenang untuk menentukan besarnya pajak terutang seseorang berada pada pihak ketiga dan bukan oleh petugas pajak maupun oleh WP itu sendiri. Penghitungan PPh Pasal 21 dihitung oleh pihak lain yang disebut dengan pemotong pajak. Penyetoran PPh Pasal 21 juga dilakukan oleh pemotong pajak.

Pemenuhan kewajiban Pasal 21 dilakukan melalui mekanisme pemotongan pajak yang dilakukan oleh: (a) pemberi kerja yang membayar gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan pembayaran lain sebagai imbalan sehubungan dengan pekerjaan yang dilakukan oleh pegawai atau bukan pegawai; (b) bendahara pemerintah yang membayar gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan pembayaran lain sehubungan dengan pekerjaan, jasa, atau kegiatan; (c) dana pensiun atau badan lain yang membayarkan uang pensiun dan pembayaran lain dengan nama apa pun dalam rangka pensiun; (d) badan yang membayar honorarium atau pembayaran lain sebagai imbalan sehubungan dengan jasa termasuk jasa tenaga ahli yang melakukan pekerjaan bebas; dan (e) penyelenggara kegiatan yang melakukan pembayaran sehubungan dengan pelaksanaan suatu kegiatan.

Sebagai amanat UU PPh, pelaksanaan pemotongan PPh Pasal 21 diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 252/PMK.03/2008 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pemotongan Pajak atas Penghasilan Sehubungan Dengan Pekerjaan, Jasa, dan Kegiatan Orang Pribadi (PMK-252/PMK.03/2008). Menurut PMK-252/PMK.03/2008, penghasilan yang dipotong PPh Pasal 21 adalah: (a) penghasilan yang diterima atau diperoleh Pegawai tetap, baik berupa penghasilan yang bersifat teratur maupun tidak teratur; (b) penghasilan yang diterima atau diperoleh Penerima pensiun secara teratur berupa uang pensiun atau penghasilan sejenisnya; (c) penghasilan sehubungan dengan pemutusan hubungan kerja dan penghasilan sehubungan dengan pensiun yang diterima secara sekaligus berupa uang pesangon, uang manfaat pensiun, tunjangan hari tua atau jaminan hari tua, dan pembayaran lain sejenis; (d) penghasilan pegawai tidak tetap atau tenaga kerja lepas, berupa upah harian, upah mingguan, upah satuan, upah borongan atau upah yang dibayarkan secara bulanan; (e) imbalan kepada bukan pegawai, antara lain berupa honorarium, komisi, fee, dan imbalan sejenis dengan nama dan dalam bentuk apapun sebagai imbalan sehubungan dengan pekerjaan, jasa, dan kegiatan yang dilakukan; (f) imbalan kepada peserta kegiatan, antara lain berupa uang saku, uang representasi, uang rapat, honorarium, hadiah atau penghargaan dengan nama dan dalam bentuk apapun, dan imbalan sejenis dengan nama apapun.

Dalam PMK-262/PMK.03/2010 sebagai turunan dari PP 80/2010, PPh Pasal 21 yang terutang atas penghasilan tetap dan teratur setiap bulan yang menjadi beban APBN atau APBD ditanggung oleh Pemerintah atas beban APBN atau APBD sedangkan atas penghasilan berupa honorarium atau imbalan lain dengan nama apa pun yang menjadi beban APBN atau APBD, dipotong PPh Pasal 21 dan bersifat final, tidak termasuk biaya perjalanan dinas.

Dalam penelitian ini, pembahasan hanya dilakukan terkait dengan imbalan lain yang diberikan kepada PNS yang bersumber dari APBN/APBD, khususnya pembayaran uang makan. Pembayaran uang makan bagi PNS diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 72/PMK.05/2016 tentang Uang Makan Bagi Pegawai Aparatur Sipil Negara (ASN). Pengertian Uang Makan berdasarkan ketentuan tersebut adalah uang yang diberikan kepada Pegawai ASN berdasarkan tarif dan dihitung secara harian untuk keperluan makan Pegawai ASN. Uang Makan diberikan kepada Pegawai ASN berdasarkan daftar hadir Pegawai ASN pada hari kerja dalam 1 (satu) bulan. Besaran Uang Makan yang diberikan kepada Pegawai ASN per hari sesuai satuan biaya sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan mengenai standar biaya masukan. Standar Biaya Masukan untuk Tahun Anggaran 2018 diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 37/PMK.02/2018. Berdasarkan ketentuan tersebut, besaran uang makan bagi PNS adalah: (a) untuk golongan I dan II sebesar Rp35.000,00 per hari; (b) untuk golongan III sebesar Rp37.000,00 per hari; dan (c) untuk golongan IV sebesar Rp41.000,00. Uang Makan dibayarkan setiap 1 (satu) bulan yang pembayarannya dilaksanakan pada awal bulan berikutnya. Pembayaran uang makan memperhitungkan PPh sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan mengenai perpajakan.

Penghitungan pemotongan PPh Pasal 21 yang bersifat final atas imbalan lain kepada PNS yang bersumber dari APBN/APBD, dalam hal ini pembayaran uang makan, dilakukan dengan mengalikan Dasar Pengenaan PPh Pasal 21 (DPP PPh Pasal 21) dengan tarif pemotongan PPh Pasal 21. Dalam Pasal 6 PMK-262/PMK.03/2010, DPP PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan adalah penghasilan bruto yang dibayarkan kepada PNS. Tarif pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan diatur dalam Pasal 9 PMK-262/PMK.03/2010, yaitu sebesar: (a) 0 persen dari penghasilan bruto bagi PNS Golongan I dan Golongan II, Anggota TNI dan Anggota POLRI Golongan Pangkat Tamtama dan Bintara, dan Pensiunannya; (b) 5 persen dari penghasilan bruto bagi PNS Golongan III, Anggota TNI dan Anggota POLRI Golongan Pangkat Perwira Pertama, dan Pensiunannya; dan (c) 15 persen dari penghasilan bruto bagi Pejabat Negara, PNS Golongan IV, Anggota TNI dan Anggota POLRI Golongan Pangkat Perwira Menengah dan Perwira Tinggi, dan Pensiunannya.

Kewajiban bendahara pengeluaran selaku pemotong PPh Pasal 21 tercantum dalam PMK-262/PMK.03/2010. Dalam peraturan tersebut, bendahara pengeluaran berkewajiban melakukan pemotongan, penyetoran, dan pelaporan PPh Pasal 21. Kewajiban tersebut juga dilakukan terhadap penghasilan yang dikenai

tarif 0 persen. Bendahara pengeluaran harus membuat bukti pemotongan PPh Pasal 21 atas setiap pemotongan PPh Pasal 21 yang bersifat final atas pembayaran uang makan dan memberikan bukti pemotongan PPh Pasal 21 kepada PNS yang dipotong paling lama pada akhir bulan dilakukannya pembayaran uang makan tersebut. Penyetoran PPh Pasal 21 atas pemotongan PPh Pasal 21 dilakukan paling lambat tanggal 10 bulan berikutnya dan pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan harus dilaporkan melalui SPT Masa PPh Pasal 21 paling lama 20 hari setelah masa pajak berakhir. Apabila bendahara pengeluaran terlambat atau tidak melakukan penyetoran pemotongan PPh Pasal 21 maka bendahara pengeluaran akan dikenakan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2 persen per bulan dari PPh Pasal 21 yang kurang di setor sesuai dengan Pasal 9 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah di ubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (UU KUP). Demikian juga jika bendahara pengeluaran terlambat melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21, maka bendahara pengeluaran akan dikenakan sanksi administrasi berupa denda sebesar Rp100.000,00 (seratus ribu rupiah) sesuai dengan Pasal 7 UU KUP.

Rimawati dalam Setyabudi (2017) menyatakan sosialisasi perpajakan merupakan cara yang dilakukan oleh DJP untuk memberikan pengetahuan kepada masyarakat dan khususnya WP agar mengetahui tentang segala hal mengenai perpajakan, baik itu peraturan perpajakan ataupun aturan atau tata cara perpajakan dengan metode yang tepat. Istilah sosialisasi perpajakan ini sering disebut dengan penyuluhan pajak. Yang dimaksud dengan kegiatan penyuluhan pajak dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor 98/PJ/2011 adalah kegiatan yang dilakukan secara terencana untuk menghasilkan perubahan pengetahuan, keterampilan, dan sikap masyarakat, dunia usaha, aparat, serta lembaga pemerintah maupun nonpemerintah agar terdorong untuk paham, sadar, peduli dan berkontribusi dalam melaksanakan kewajiban perpajakan.

Suatu kegiatan agar dapat dihitung sebagai kegiatan penyuluhan harus memenuhi hal-hal sebagai berikut: (1) dilakukan secara terencana; (2) materi (konten) yang disampaikan adalah terkait pengetahuan peraturan perpajakan; dan (3) dilakukan kepada kelompok audience/massa. Kunjungan AR yang dibarengi dengan penyuluhan kepada kelompok audience dapat dikategorikan sebagai kegiatan penyuluhan pajak sepanjang memenuhi ketiga unsur di atas. Jika tidak memenuhi unsur di atas, maka kunjungan AR ke WP dianggap sebagai kegiatan konsultasi.

AR bukan merupakan jabatan struktural dalam struktur organisasi Kementerian Keuangan. Kristianti (2018) menyatakan AR adalah aparat pajak yang bertanggungjawab dalam pelaksanaan pelayanan dan pengawasan secara langsung untuk sejumlah WP tertentu yang telah ditugaskan kepadanya. Tugas AR pada setiap KPP diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 79/PMK.01/2015. AR terdiri dari AR yang menjalankan fungsi pelayanan dan konsultasi WP dan AR yang menjalankan fungsi pengawasan dan penggalian potensi WP.

AR yang menjalankan fungsi pelayanan dan konsultasi WP mempunyai tugas: (a) melakukan proses penyelesaian permohonan WP; (b) melakukan proses penyelesaian usulan pembetulan ketetapan pajak; (c) melakukan bimbingan dan konsultasi teknis perpajakan kepada WP; dan (d) melakukan proses penyelesaian usulan pengurangan Pajak Bumi dan Bangunan. Sedangkan AR yang menjalankan fungsi pengawasan dan penggalian potensi WP mempunyai tugas: (a) melakukan pengawasan kepatuhan kewajiban perpajakan WP; (b) menyusun profil WP; (c) analisis kinerja WP; dan (d) rekonsiliasi data WP dalam rangka intensifikasi dan himbauan kepada WP.

AR diberikan tugas untuk melakukan konsultasi dan pengawasan kepada seluruh WP, termasuk bendahara pengeluaran. Fungsi konsultasi dilakukan secara langsung kepada WP baik ada atau tidak adanya permintaan konsultasi dari WP. Sedangkan fungsi pengawasan terkait dengan pengawasan penyetoran pajak, pelaporan pajak, dan pemberian sanksi administrasi jika WP tidak melakukan pemenuhan kewajiban perpajakan.

METODE PENELITIAN

Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian statistik deskriptif. Saleh (2004) menyatakan bahwa statistik deskriptif merupakan ilmu yang mempelajari bagaimana cara menyajikan, menyusun maupun mengukur nilai-nilai data yang tersedia/terkumpul dari suatu penelitian yang mana nanti akhirnya dapat diperoleh suatu gambaran yang jelas terhadap objek yang diteliti sehingga mudah dimengerti oleh orang banyak. Tujuan dari statistik deskriptif adalah untuk menganalisa data ke dalam bentuk yang lebih sistematis sehingga berguna bagi peneliti maupun pengguna lainnya.

Sugiyono (2007) menyatakan statistik deskriptif adalah statistik yang digunakan untuk menganalisis data dengan cara mendeskripsikan atau menggambarkan data yang telah terkumpul sebagaimana adanya tanpa membuat kesimpulan yang berlaku untuk umum atau generalisasi. Penelitian deskriptif menurut Mulyadi (2011) dimaksudkan untuk eksplorasi dan klarifikasi mengenai sesuatu fenomena atau kenyataan sosial, dengan jalan mendeskripsikan sejumlah variabel yang berkenaan dengan masalah yang diteliti. Jenis penelitian ini tidak membahas hubungan antar variabel sehingga tidak dilakukan pengujian hipotesis.

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Sujarweni (2014) menyatakan data primer adalah data yang diperoleh dari responden melalui kuesioner, kelompok diskusi, panel, atau wawancara dengan narasumber atau responden. Data primer tersebut harus diolah lagi agar dapat digunakan dalam penelitian.

Dalam penelitian ini, data primer yang digunakan adalah data hasil kuesioner dan hasil wawancara terhadap responden. Responden dalam penelitian ini adalah bendahara pengeluaran APBN di wilayah Balikpapan serta AR KPP Pratama Balikpapan Barat dan AR KPP Pratama Balikpapan Timur yang mengampu bendahara pengeluaran.

Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan metode kuesioner dan wawancara serta pengumpulan literatur yang terkait dengan pemotongan PPh Pasal 21 atas imbalan lain PNS, dalam hal ini pembayaran uang makan PNS. Cristensen dalam Sugiyono (2017) menyatakan kuesioner merupakan instrumen untuk pengumpulan data, di mana responden mengisi pertanyaan atau pernyataan yang diberikan oleh peneliti. Peneliti dapat menggunakan kuesioner untuk memperoleh data yang terkait dengan pemikiran, perasaan, sikap, kepercayaan, nilai, persepsi, kepribadian, dan perilaku dari responden. Sedangkan wawancara menurut Sujarweni (2014) adalah salah satu instrumen yang digunakan untuk menggali data secara lisan agar mendapatkan data yang lebih valid dan detil.

Pemberian kuesioner dan wawancara akan dilakukan terhadap bendahara pengeluaran APBN di wilayah Balikpapan. Responden tersebut akan diberikan kuesioner terlebih dahulu dan setelah data hasil jawaban kuesioner terkumpul maka

data tersebut akan ditindak lanjuti dengan wawancara agar diperoleh data yang lebih lengkap. Isi pertanyaan kuesioner untuk bendahara pengeluaran dan AR berbeda. Adapun isi pertanyaan kuesioner adalah sebagai berikut:

1. Pertanyaan kuesioner untuk bendahara pengeluaran

Pertanyaan kuesioner kepada bendahara ditujukan untuk:

- a. mengetahui bagaimana pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan yang dilakukan oleh bendahara pengeluaran APBN di wilayah Balikpapan.
 1. Saya merasa mudah dalam melakukan pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan.
 2. Saya berpedoman pada PMK-262/PMK.03/2010 dalam menghitung pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan.
 3. Saya menerbitkan bukti pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan setiap melakukan pemotongan PPh Pasal 21.
 4. Saya memberikan bukti pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan kepada PNS yang bersangkutan setelah melakukan pemotongan PPh Pasal 21.
 5. Saya menyetorkan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan tepat waktu.
 6. Saya melaporkan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan ke dalam SPT Masa PPh Pasal 21.
 7. Saya melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21 tepat waktu.
 8. Saya mengetahui sanksi administrasi apabila terlambat menyetorkan PPh Pasal 21 tepat waktu.
 9. Saya mengetahui sanksi administrasi apabila terlambat atau tidak melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21.
- b. mengetahui bagaimana sosialisasi yang dilakukan oleh KPP atas bendahara pengeluaran APBN di wilayah Balikpapan.
 10. Saya melakukan konsultasi dengan AR jika ada kesulitan dalam melakukan pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan.
 11. Saya mengikuti sosialisasi tentang kewajiban bendahara pengeluaran terutama tentang pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan.
- c. mengetahui bagaimana pengawasan yang dilakukan oleh KPP terhadap pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan yang dilakukan oleh bendahara pengeluaran APBN di wilayah Balikpapan
 12. Saya mendapatkan teguran jika terlambat atau tidak melakukan penyetoran PPh Pasal 21 oleh KPP.
 13. Saya mendapatkan teguran jika terlambat atau tidak melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21 oleh KPP.
 14. Saya dikenakan sanksi administrasi jika terlambat atau tidak melakukan penyetoran PPh Pasal 21 oleh KPP.
 15. Saya dikenakan sanksi administrasi jika terlambat atau tidak melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21 oleh KPP.

2. Pertanyaan untuk AR

Pertanyaan untuk AR ditujukan untuk:

- a. mengetahui bagaimana sosialisasi yang dilakukan oleh KPP atas bendahara pengeluaran APBN di wilayah Balikpapan.
 1. Saya memberikan konsultasi kepada bendahara pengeluaran terkait dengan kewajiban perpajakannya terutama tentang pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan jika diminta oleh bendahara pengeluaran.
 2. Saya memberikan sosialisasi kepada bendahara pengeluaran terkait dengan kewajiban perpajakannya terutama tentang pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan jika diminta oleh bendahara pengeluaran.
- b. mengetahui bagaimana pengawasan yang dilakukan oleh KPP terhadap pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan yang dilakukan oleh bendahara pengeluaran di wilayah Balikpapan.
 3. Saya mempelajari DIPA Satuan Kerja yang berada di wilayah saya terutama yang terkait dengan pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan.
 4. Saya memberikan teguran atau meminta klarifikasi kepada bendahara pengeluaran yang terlambat atau tidak menyetor PPh Pasal 21.
 5. Saya memberikan teguran atau meminta klarifikasi kepada bendahara pengeluaran yang terlambat atau tidak melapor SPT Masa PPh Pasal 21.
 6. Saya memberikan sanksi administrasi kepada bendahara pengeluaran yang terlambat atau tidak menyetor PPh Pasal 21.
 7. Saya memberikan sanksi administrasi kepada bendahara pengeluaran yang terlambat atau tidak melapor SPT Masa PPh Pasal 21.

Pernyataan dalam kuesioner tersebut akan diukur dengan skala Likert. Sugiyono (2017) menyatakan skala Likert digunakan untuk mengembangkan instrumen yang digunakan untuk mengukur sikap, persepsi, dan pendapat seseorang atau sekelompok orang terhadap potensi atau permasalahan suatu objek. Jawaban responden terkait pernyataan dalam kuesioner selain pernyataan nomor 8 dan 9 akan diberikan skor sebagai berikut:

- | | |
|-----------------|--------|
| 1. Tidak pernah | skor 1 |
| 2. Jarang | skor 2 |
| 3. Sering | skor 3 |
| 4. Selalu | skor 4 |

Sedangkan untuk pernyataan nomor 8 dan 9 akan diberikan skor sebagai berikut:

- | | |
|----------|--------|
| 1. Tidak | skor 1 |
| 2. Ya | skor 2 |

Setelah diketahui hasil kuesioner yang diperoleh dari responden, maka langkah berikutnya adalah melakukan wawancara kepada responden. Pertanyaan wawancara terkait dengan pernyataan yang ada di dalam kuesioner. Wawancara digunakan untuk mengetahui jawaban dari responden secara detil sehingga dapat menjawab permasalahan yang ada.

Pengumpulan data sekunder dilakukan dengan mengumpulkan artikel, jurnal, dan peraturan perpajakan yang terkait dengan pemotongan PPh Pasal 21 atas imbalan lain PNS serta dokumen-dokumen lain yang mendukung penelitian ini.

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode statistik deskriptif. Saleh (2004) menyatakan bahwa statistik deskriptif merupakan ilmu yang mempelajari bagaimana cara menyajikan, menyusun maupun mengukur nilai-nilai data yang tersedia/terkumpul dari suatu penelitian yang mana nanti akhirnya dapat diperoleh suatu gambaran yang jelas terhadap objek yang diteliti sehingga mudah dimengerti oleh orang banyak.

Tahapan analisis data dalam penelitian ini adalah tabulasi data kuesioner, deskripsi data kuesioner, dan resume hasil wawancara. Dalam proses tabulasi data, hasil jawaban kuesioner responden akan disusun ke dalam tabel sesuai dengan skala Likert yang diberikan. Hasil tabulasi tersebut akan di analisis dengan menggunakan rumus:

$$P = \frac{Z}{N} \times 100\%$$

P = persentase

Z = jumlah tanggapan responden berdasarkan skala Likert

N = jumlah responden

Setelah dilakukan tabulasi data, tahapan berikutnya adalah deskripsi data. Deskripsi data ini bertujuan untuk menggambarkan atau mendeskripsikan data yang terkumpul tanpa membuat kesimpulan yang berlaku secara umum atau generalisasi sesuai dengan persentase hasil jawaban kuesioner dari responden.

Selain memberikan kuesioner kepada responden, pengumpulan data dalam penelitian ini juga menggunakan metode wawancara. Wawancara akan dilakukan terhadap AR dan Kepala Seksi Pengawasan dan Konsultasi yang melakukan pengawasan pemenuhan kewajiban perpajakan bendahara. Hasil dari proses wawancara tersebut akan digabungkan dengan hasil dari kuesioner yang dibagikan kepada seluruh responden, sehingga dapat memperkuat hasil kuesioner.

ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

Responden dalam penelitian ini adalah bendahara pengeluaran APBN di wilayah Balikpapan yang berjumlah 91 bendahara dan AR yang melakukan pengawasan pemenuhan kewajiban perpajakan bendahara. Dari 91 responden bendahara, hanya 31 responden yang mengisi kuesioner dan dapat digunakan sebagai data dalam penelitian ini. Sedangkan untuk AR, terdapat 5 AR yang mengisi kuesioner.

Tabel 4.1.
Tabel Jumlah Responden

Keterangan	Bendahara	AR
Responden	91	5
Responden yang mengisi kuesioner	32	5
Responden yang tidak mengisi kuesioner	59	0
Persentase pengisian kuesioner	35,2%	100%

Sumber: Data primer yang telah di olah

Identitas responden yang merupakan bendahara pengeluaran berdasarkan jenis kelamin dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 4.2.
Tabel Responden Bendahara Berdasarkan Jenis Kelamin

No	Jenis Kelamin	Jumlah	Persentase
1	Laki-laki	18	56,3%
2	Perempuan	14	43,7%
Jumlah Total		32	100%

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan tabel di atas, sebagian besar responden merupakan laki-laki dengan jumlah responden 18 orang atau 56,3 persen dan sisanya sebanyak 14 orang atau 43,7 persen merupakan perempuan.

Identitas responden yang merupakan bendahara pengeluaran berdasarkan usia dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 4.3.
Tabel Responden Bendahara Berdasarkan Usia

No	Usia	Jumlah	Persentase
1	Di bawah 25 tahun	0	0%
2	25 - 30 tahun	1	3,1%
3	31 - 35 tahun	15	46,9%

4	36 - 40 tahun	9	28,1%
5	41 - 45 tahun	2	6,3%
6	Di atas 45 tahun	5	15,6%
Jumlah Total		32	100%

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data diatas, jumlah responden sebagian besar berusia 31 sampai dengan 35 tahun dengan jumlah responden 15 responden atau 46,9 persen. Jumlah responden yang berusia 36 sampai dengan 40 tahun berjumlah 9 responden atau 28,1 persen, responden dengan usia di atas 45 tahun berjumlah 5 responden atau 15,6 persen, responden dengan usia 41 sampai dengan 45 tahun berjumlah 2 responden atau 6,3 persen, responden dengan usia 25 sampai dengan 30 tahun berjumlah 1 responden atau 3,1 persen, dan tidak ada responden yang berusia di bawah 25 tahun.

Identitas responden yang merupakan bendahara pengeluaran berdasarkan lama bekerja sebagai bendahara pengeluaran dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 4.4.

Tabel Responden Bendahara Berdasarkan Lama Menjadi Bendahara

No	Lama Menjadi Bendahara	Jumlah	Persentase
1	Di bawah 1 tahun	8	25%
2	1 - 3 tahun	12	37,5%
3	3 - 5 tahun	2	6,3%
4	Di atas 5 tahun	10	31,2%
Jumlah Total		32	100%

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, sebagian besar responden telah menjadi bendahara selama 1 sampai dengan 3 tahun berjumlah 12 responden atau 37,5 persen dan yang menjadi bendahara di atas 5 tahun berjumlah 10 responden atau 31,2 persen. Responden yang menjabat sebagai bendahara selama 3 sampai dengan 5 tahun berjumlah 2 responden atau 6,3 persen dan yang menjabat sebagai bendahara sebelum 1 tahun berjumlah 8 responden atau 25 persen.

Selain bendahara, responden dalam penelitian ini adalah AR yang melakukan pengawasan terhadap pemenuhan kewajiban bendahara pengeluaran APBN di wilayah Balikpapan. Jumlah keseluruhan responden adalah 5 responden dan semuanya responden laki-laki. Empat responden berusia 31 sampai dengan 35 tahun dan 1 responden yang berusia 36 sampai 40 tahun. Responden yang belum 1 tahun melakukan pengawasan terhadap bendahara sebanyak 2 responden dan 3

responden lainnya telah melakukan pengawasan terhadap bendahara selama 1 sampai 3 tahun.

Berdasarkan hasil pengolahan data, analisis sikap responden bendahara pengeluaran terhadap pernyataan yang terkait pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan adalah sebagai berikut:

Tabel 4.5.
Jawaban Responden Pernyataan 1

No	Pernyataan	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Saya merasa mudah dalam melakukan pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan	1 (3,1%)	-	5 (15,6%)	26 (81,3%)

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, 26 responden atau 81,3 persen selalu merasa mudah dalam melaksanakan pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan dan hanya 1 responden atau 3,1 persen yang tidak merasa mudah dalam melakukan pemotongan PPh Pasal 21 tersebut. Rincian jawaban responden terhadap pernyataan ke-1 adalah sebagai berikut:

Tabel 4.6.
Pernyataan 1: Saya merasa mudah dalam melakukan pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan

No	Kriteria Responden	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Jenis Kelamin				
	- Laki-laki	-	-	3 (9,4%)	15 (46,9%)
	- Perempuan	1 (3,1%)	-	2 (6,3%)	11 (34,4%)
2	Usia				
	- 25-30 tahun	-	-	1 (3,1%)	-
	- 31-35 tahun	1 (3,1%)	-	1 (3,1%)	13 (40,6%)
	- 36-40 tahun	-	-	2 (6,3%)	7 (21,9%)
	- 41-45 tahun	-	-	-	2 (6,3%)

No	Kriteria Responden	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
	- di atas 45 tahun	-	-	1 (3,1%)	4 (12,5%)
3	Lama menjadi bendahara				
	- di bawah 1 tahun	-	-	1 (3,1%)	7 (21,9%)
	- 1-3 tahun	1 (3,1%)	-	3 (9,4%)	8 (25%)
	- 3-5 tahun	-	-	1 (3,1%)	1 (3,1%)
	- di atas 5 tahun	-	-	-	10 (31,3%)

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data diatas, 15 responden laki-laki atau selalu merasa mudah untuk melakukan pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan, sedangkan 11 responden perempuan merasakan hal yang sama. Terdapat 1 responden perempuan yang merasakan tidak mudah dalam melakukan pemotongan PPh Pasal 21 tersebut. Responden yang merasakan tidak mudah melakukan pemotongan PPh Pasal 21 adalah responden yang berusia antara 31 sampai dengan 35 tahun dan telah menjadi bendahara pengeluaran antara 1 sampai dengan 3 tahun. Namun sebanyak 13 responden yang berusia 31 sampai 35 tahun lainnya merasakan mudah untuk melakukan pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan. Responden yang telah menjadi bendahara di atas 5 tahun juga merasakan mudah dalam melakukan pemotongan PPh Pasal 21 (10 responden), dan diikuti dengan responden yang telah menjadi bendahara selama 1 sampai dengan 3 tahun (8 responden) serta responden yang belum 1 tahun menjadi bendahara (7 responden). Dengan melihat perbedaan jumlah responden berdasarkan lama menjadi bendahara, lama responden menjadi bendahara tidak berpengaruh secara signifikan terhadap pernyataan mudah dalam melakukan pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan.

Tabel 4.7.
Jawaban Responden Pernyataan 2

No	Pernyataan	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Saya berpedoman pada PMK-262/PMK.03/2010 dalam menghitung	3 (9,4%)	1 (3,1%)	3 (9,4%)	25 (78,1%)

	pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan				
--	--	--	--	--	--

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data diatas, 25 responden atau 78,1 persen selalu berpedoman pada PMK-262/PMK.03/2010 dalam menghitung pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan dan 3 responden atau 9,4 persen yang tidak berpedoman pada ketentuan tersebut. Rincian jawaban responden terhadap pernyataan ke-2 adalah sebagai berikut:

Tabel 4.8.

Pernyataan 2: Saya berpedoman pada PMK-262/PMK.03/2010 dalam menghitung pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan

No	Kriteria Responden	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Jenis Kelamin				
	- Laki-laki	1 (3,1%)	-	1 (3,1%)	16 (50%)
	- Perempuan	2 (6,3%)	1 (3,1%)	2 (6,3%)	9 (28,1%)
2	Usia				
	- 25-30 tahun	-	-	1 (3,1%)	-
	- 31-35 tahun	2 (6,3%)	1 (3,1%)	1 (3,1%)	11 (34,4%)
	- 36-40 tahun	1 (3,1%)	-	1 (3,1%)	7 (21,9%)
	- 41-45 tahun	-	-	-	2 (6,3%)
	- di atas 45 tahun	-	-	-	5 (15,6%)
3	Lama menjadi bendahara				
	- di bawah 1 tahun	1 (3,1%)	-	1 (3,1%)	6 (18,8%)
	- 1-3 tahun	2	-	1	9

No	Kriteria Responden	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
		(6,3%)		(3,1%)	(28,1%)
	- 3-5 tahun	-	-	1 (3,1%)	1 (3,1%)
	- di atas 5 tahun	-	1 (3,1%)	-	9 (28,1%)

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, 75% atau 15 dari 20 responden yang lama menjadi bendahara di bawah 3 tahun selalu berpedoman pada PMK-262/PMK.03/2010 dalam menghitung pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan. Terdapat 11 responden yang berusia 31 sampai dengan 35 tahun, 7 responden yang berusia 36 sampai dengan 40 tahun, 2 responden yang berusia 41 sampai dengan 45 tahun, dan 5 responden yang berusia diatas 45 tahun selalu berpedoman pada PMK-262/PMK.03/2010 dalam menghitung pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan. Dengan melihat perbedaan jumlah responden berdasarkan lama menjadi bendahara, lama responden menjadi bendahara tidak berpengaruh secara signifikan terhadap pernyataan selalu berpedoman pada PMK-262/PMK.03/2010 dalam menghitung pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan. Responden yang belum 1 tahun menjadi bendahara maupun yang sudah di atas 5 tahun menjadi bendahara selalu berpedoman pada ketentuan tersebut.

Tabel 4.9.
Jawaban Responden Pernyataan 3

No	Pernyataan	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Saya menerbitkan bukti pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan setiap melakukan pemotongan PPh Pasal 21	4 (12,5%)	1 (3,1%)	3 (9,4%)	24 (75%)

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, 24 responden atau 75 persen selalu menerbitkan bukti pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan setiap melakukan pemotongan PPh Pasal 21 dan 3 responden atau 9,4 persen sering menerbitkan bukti pemotongan tersebut. Terdapat 4 responden yang tidak pernah dan 1 responden

yang jarang menerbitkan bukti pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan setiap melakukan pemotongan PPh Pasal 21. Rincian data jawaban responden adalah sebagai berikut:

Tabel 4.10.

Pernyataan 3: Saya menerbitkan bukti pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan setiap melakukan pemotongan PPh Pasal 21

No	Kriteria Responden	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Jenis Kelamin				
	- Laki-laki	1 (3,1%)	1 (3,1%)	1 (3,1%)	15 (46,9%)
	- Perempuan	3 (9,4%)	-	2 (6,3%)	9 (28,1%)
2	Usia				
	- 25-30 tahun	-	-	1 (3,1%)	-
	- 31-35 tahun	4 (12,5%)	1 (3,1%)	1 (3,1%)	9 (28,1%)
	- 36-40 tahun	-	-	1 (3,1%)	8 (25%)
	- 41-45 tahun	-	-	-	2 (6,3%)
	- di atas 45 tahun	-	-	-	5 (15,6%)
3	Lama menjadi bendahara				
	- di bawah 1 tahun	-	-	1 (3,1%)	7 (21,9%)
	- 1-3 tahun	4 (12,5%)	-	1 (3,1%)	7 (21,9%)
	- 3-5 tahun	-	-	1 (3,1%)	1 (3,1%)
	- di atas 5 tahun	-	1 (3,1%)	-	9 (28,1%)

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, 15 responden laki-laki dan 9 responden perempuan selalu menerbitkan bukti pemotongan PPh Pasal 21 pada saat melakukan pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan. Responden yang selalu

membuat bukti pemotongan sebagian besar berusia 31 sampai dengan 35 tahun (9 responden) dan berusia 36 sampai dengan 40 tahun (8 responden), namun responden yang tidak pernah membuat bukti pemotongan PPh Pasal 21 seluruhnya berusia 31 sampai dengan 35 tahun. Dengan demikian, dari 15 responden yang berusia 31 sampai dengan 35 tahun, terdapat 4 respon yang tidak pernah membuat bukti pemotongan dan 9 responden yang selalu membuat bukti pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan. Responden yang selalu membuat bukti pemotongan sebagian besar adalah responden yang telah menjadi bendahara di atas 5 tahun (9 responden). Namun, responden yang menjadi bendahara kurang dari 3 tahun juga selalu membuat bukti pemotongan PPh Pasal 21 tersebut. Dengan demikian, lama menjadi bendahara bukan merupakan faktor penentu responden dalam membuat bukti pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan.

Tabel 4.11.
Jawaban Responden Pernyataan 4

No	Pernyataan	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Saya memberikan bukti pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan kepada PNS yang bersangkutan setelah melakukan pemotongan PPh Pasal 21	13 (40,6%)	2 (6,3%)	1 (3,1%)	16 (50%)

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, hanya 16 responden atau 50 persen yang selalu memberikan bukti pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan kepada PNS yang bersangkutan setelah melakukan pemotongan PPh Pasal 21 dan 13 responden atau 40,6 persen yang tidak pernah memberikan bukti pemotongan PPh Pasal 21. Dengan demikian, tidak semua responden yang selalu membuat bukti pemotongan PPh Pasal 21 (sebagaimana digambarkan dalam Tabel 4.9) memberikan bukti pemotongan PPh Pasal 21 tersebut kepada PNS yang bersangkutan. Rincian data jawaban responden adalah sebagai berikut:

Tabel 4.12.
Pernyataan 4: Saya memberikan bukti pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan kepada PNS yang bersangkutan setelah melakukan pemotongan PPh Pasal 21

No	Kriteria Responden	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Jenis Kelamin				
	- Laki-laki	4 (12,5%)	1 (3,1%)	1 (3,1%)	12 (37,5%)
	- Perempuan	9 (28,1%)	1 (3,1%)	-	4 (12,5%)

No	Kriteria Responden	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
2	Usia				
	- 25-30 tahun	1 (3,1%)	-	-	-
	- 31-35 tahun	9 (28,1%)	-	1 (3,1%)	5 (15,6%)
	- 36-40 tahun	2 (6,3%)	-	-	7 (21,9%)
	- 41-45 tahun	-	1 (3,1%)	-	1 (3,1%)
- di atas 45 tahun	1 (3,1%)	1 (3,1%)	-	3 (9,4%)	
3	Lama menjadi bendahara				
	- di bawah 1 tahun	6 (18,8%)	-	-	2 (6,3%)
	- 1-3 tahun	5 (15,6%)	1 (3,1%)	-	6 (18,8%)
	- 3-5 tahun	-	1 (3,1%)	1 (3,1%)	-
- di atas 5 tahun	2 (6,4%)	-	-	8 (25%)	

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, 12 responden laki-laki dan 4 responden perempuan selalu memberikan bukti pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan kepada PNS yang bersangkutan setelah melakukan pemotongan PPh Pasal 21, sedangkan 4 responden laki-laki dan 9 responden perempuan yang tidak pernah memberikan bukti pemotongan PPh Pasal 21 tersebut. Responden yang tidak pernah memberikan bukti pemotongan PPh Pasal 21 sebagian besar berusia 31 sampai dengan 35 tahun (9 responden) dan yang menjadi bendahara kurang dari 3 tahun (11 responden), sedangkan responden yang selalu memberikan bukti pemotongan PPh Pasal 21 sebagian besar merupakan responden yang telah menjadi bendahara lebih dari 5 tahun (8 responden) dan berusia 31 sampai dengan 40 tahun (12 responden).

Tabel 4.13.
Jawaban Responden Pernyataan 5

No	Pernyataan	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Saya menyetorkan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan tepat waktu	1 (3,1%)	-	4 (12,5%)	27 (84,4%)

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, hampir seluruh responden (27 responden atau 84,4 persen) selalu menyetorkan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan tepat waktu, dan hanya 1 responden atau 3,1 persen yang tidak pernah menyetorkan PPh Pasal 21 tersebut dengan tepat waktu. Rincian jawaban responden adalah sebagai berikut:

Tabel 4.14.
Pernyataan 5: Saya menyetorkan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan tepat waktu

No	Kriteria Responden	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Jenis Kelamin				
	- Laki-laki	-	-	1 (3,1%)	17 (53,1%)
	- Perempuan	1 (3,1%)	-	3 (9,4%)	10 (31,3%)
2	Usia				
	- 25-30 tahun	-	-	1 (3,1%)	-
	- 31-35 tahun	1 (3,1%)	-	1 (3,1%)	13 (40,6%)
	- 36-40 tahun	-	-	2 (6,3%)	7 (21,9%)
	- 41-45 tahun	-	-	-	2 (6,3%)
	- di atas 45 tahun	-	-	-	5 (15,6%)
3	Lama menjadi bendahara				
	- di bawah 1 tahun	-	-	2 (6,3%)	6 (18,8%)
	- 1-3 tahun	1 (3,1%)	-	1 (3,1%)	10 (31,3%)

No	Kriteria Responden	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
	- 3-5 tahun	-	-	1 (3,1%)	1 (3,1%)
	- di atas 5 tahun	-	-	-	10 (31,3%)

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, 17 responden laki-laki dan 10 responden perempuan yang selalu menyetorkan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan tepat waktu. Responden yang menyetorkan PPh Pasal 21 sebagian besar berusia 31 sampai dengan 35 tahun (13 responden). Lama menjadi bendahara tidak berpengaruh signifikan karena responden yang menjadi bendahara sebelum 3 tahun maupun yang di atas 3 tahun sebagian besar selalu menyetorkan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan tepat waktu, hanya ada 1 responden tidak pernah menyetorkan PPh Pasal 21 tepat waktu, yaitu respon yang menjadi bendahara 1 tahun sampai dengan 3 tahun.

Tabel 4.15.
Jawaban Responden Pernyataan 6

No	Pernyataan	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Saya melaporkan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan ke dalam SPT Masa PPh Pasal 21	9 (28,1%)	3 (9,4%)	3 (9,4%)	17 (53,1%)

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, 17 responden atau 53,1 persen yang selalu melaporkan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan ke dalam SPT Masa PPh Pasal 21. Dengan demikian, hanya 63% dari 27 responden yang selalu menyetorkan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan tepat waktu, yang selalu melaporkan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan ke dalam SPT Masa PPh Pasal 21. Rincian jawaban responden adalah sebagai berikut:

Tabel 4.16.
Pernyataan 6: Saya melaporkan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan ke dalam SPT Masa PPh Pasal 21

No	Kriteria Responden	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Jenis Kelamin				
	- Laki-laki	2 (6,3%)	2 (6,3%)	3 (9,4%)	11 (34,4%)
	- Perempuan	7 (21,9%)	1 (3,1%)	-	6 (18,8%)
2	Usia				
	- 25-30 tahun	1 (3,1%)	-	-	-

No	Kriteria Responden	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
	- 31-35 tahun	5 (15,6%)	2 (6,3%)	1 (3,1%)	7 (21,9%)
	- 36-40 tahun	3 (9,4%)	-	1 (3,1%)	5 (15,6%)
	- 41-45 tahun	-	-	-	2 (6,3%)
	- di atas 45 tahun	-	1 (3,1%)	1 (3,1%)	3 (9,4%)
3	Lama menjadi bendahara				
	- di bawah 1 tahun	3 (9,4%)	2 (6,3%)	-	3 (9,4%)
	- 1-3 tahun	5 (15,6%)	-	1 (3,1%)	6 (18,8%)
	- 3-5 tahun	-	-	1 (3,1%)	1 (3,1%)
	- di atas 5 tahun	1 (3,1%)	1 (3,1%)	1 (3,1%)	7 (21,9%)

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, responden yang selalu melaporkan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan ke dalam SPT Masa PPh Pasal 21 sebagian besar adalah responden laki-laki (11 responden), sedangkan 7 responden perempuan tidak pernah melaporkan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan ke dalam SPT Masa PPh Pasal 21. Dua belas responden yang berusia 31 sampai dengan 40 tahun selalu melaporkan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan ke dalam SPT Masa PPh Pasal 21, namun 8 responden yang berusia tersebut juga tidak pernah melaporkan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan ke dalam SPT Masa PPh Pasal 21. Responden yang tidak pernah melaporkan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan ke dalam SPT Masa PPh Pasal 21 merupakan responden yang menjadi bendahara kurang dari 3 tahun (8 responden).

Tabel 4.17.

Jawaban Responden Pernyataan 7

No	Pernyataan	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Saya melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21 tepat waktu	7 (21,9%)	4 (12,5%)	4 (12,5%)	17 (53,1%)

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, 17 responden atau 53,1 persen selalu melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21 tepat waktu dan 7 responden atau 21,9 persen yang tidak pernah melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21 secara tepat waktu. Rincian jawaban responden adalah sebagai berikut:

Tabel 4.18.
Pernyataan 7: Saya melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21 tepat waktu

No	Kriteria Responden	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Jenis Kelamin				
	- Laki-laki	2 (3,1%)	2 (6,3%)	3 (9,4%)	11 (34,4%)
	- Perempuan	5 (15,6%)	2 (6,3%)	1 (3,1%)	6 (18,8%)
2	Usia				
	- 25-30 tahun	1 (3,1%)	-	-	-
	- 31-35 tahun	3 (9,4%)	3 (9,4%)	-	9 (28,1%)
	- 36-40 tahun	3 (9,4%)	-	3 (9,4%)	3 (9,4%)
	- 41-45 tahun	-	-	-	2 (6,4%)
	- di atas 45 tahun	-	1 (3,1%)	1 (3,1%)	3 (9,4%)
3	Lama menjadi bendahara				
	- di bawah 1 tahun	3 (9,4%)	2 (6,3%)	2 (6,3%)	1 (3,1%)
	- 1-3 tahun	3 (3,1%)	-	1 (3,1%)	8 (25%)
	- 3-5 tahun	-	-	-	2 (6,3%)
	- di atas 5 tahun	1 (3,1%)	2 (6,4%)	1 (3,1%)	6 (18,8%)

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, responden yang selalu melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21 tepat waktu adalah 11 responden laki-laki dan 6 responden perempuan,

sedangkan 2 responden laki-laki dan 5 responden perempuan tidak pernah melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21 tepat waktu. Responden yang selalu melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21 tepat waktu sebagian besar berusia 31 sampai dengan 35 tahun (9 responden) dan lama menjadi bendahara 1 sampai dengan 3 tahun (8 responden) serta di atas 5 tahun (6 responden). Untuk responden yang menjadi bendahara di bawah 1 tahun tidak pernah atau jarang melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21 tepat waktu (5 responden).

Tabel 4.19.
Jawaban Responden Pernyataan 8

No	Pernyataan	Ya	Tidak
1	Saya mengetahui sanksi administrasi apabila terlambat menyetorkan PPh Pasal 21 tepat waktu	25 (78,1%)	7 (21,9%)

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, 25 responden atau 78,1 persen mengetahui sanksi administrasi apabila terlambat menyetorkan PPh Pasal 21 tepat waktu dan 7 responden atau 21,9 persen belum mengetahui. Rincian jawaban responden adalah sebagai berikut:

Tabel 4.20.
Pernyataan 8: Saya mengetahui sanksi administrasi apabila terlambat menyetorkan PPh Pasal 21 tepat waktu

No	Kriteria Responden	Ya	Tidak
1	Jenis Kelamin		
	- Laki-laki	15 (46,9%)	3 (9,4%)
	- Perempuan	10 (31,3%)	4 (12,5%)
2	Usia		
	- 25-30 tahun	1 (3,1%)	-
	- 31-35 tahun	12 (37,5%)	3 (9,4%)
	- 36-40 tahun	5 (15,6%)	4 (12,5%)
	- 41-45 tahun	2 (6,3%)	-
	- di atas 45 tahun	5 (15,6%)	-

No	Kriteria Responden	Ya	Tidak
3	Lama menjadi bendahara		
	- di bawah 1 tahun	5 (15,6%)	3 (9,4%)
	- 1-3 tahun	9 (28,1%)	3 (9,4%)
	- 3-5 tahun	2 (6,3%)	-
	- di atas 5 tahun	9 (28,1%)	1 (3,1%)

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, responden yang mengetahui sanksi administrasi apabila terlambat menyetorkan PPh Pasal 21 tepat waktu terdiri dari 15 responden laki-laki dan 10 responden perempuan. Sebagian besar responden yang mengetahui sanksi administrasi tersebut berusia 31 sampai dengan 35 tahun (12 responden) dan yang telah menjadi bendahara 1 sampai dengan 3 tahun (9 responden) serta di atas 5 tahun (9 responden).

Tabel 4.21.
Jawaban Responden Pernyataan 9

No	Pernyataan	Ya	Tidak
1	Saya mengetahui sanksi administrasi apabila terlambat atau tidak melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21	23 (71,9%)	9 (28,1%)

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, 23 responden atau 71,9 persen mengetahui sanksi administrasi apabila terlambat atau tidak melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21 sedangkan 9 responden atau 28,1 persen tidak mengetahui. Rincian jawaban responden adalah sebagai berikut:

Tabel 4.22.
Pernyataan 9: Saya mengetahui sanksi administrasi apabila terlambat atau tidak melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21

No	Kriteria Responden	Ya	Tidak
1	Jenis Kelamin		
	- Laki-laki	15 (46,9%)	3 (9,4%)
	- Perempuan	8	6

No	Kriteria Responden	Ya	Tidak
		(25%)	(18,8%)
2	Usia		
	- 25-30 tahun	-	1 (3,1%)
	- 31-35 tahun	11 (34,4%)	4 (12,5%)
	- 36-40 tahun	5 (15,6%)	4 (12,5%)
	- 41-45 tahun	2 (6,3%)	-
	- di atas 45 tahun	5 (15,6%)	-
3	Lama menjadi bendahara		
	- di bawah 1 tahun	4 (12,5%)	4 (12,5%)
	- 1-3 tahun	8 (25%)	4 (12,5%)
	- 3-5 tahun	2 (6,3%)	-
	- di atas 5 tahun	9 (28,1%)	1 (3,1%)

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, responden yang mengetahui sanksi administrasi apabila terlambat atau tidak melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21 terdiri dari 15 responden laki-laki dan 8 responden perempuan serta sebagian besar berusia 31 sampai dengan 35 tahun (11 responden). Responden yang menjadi bendahara sebelum 3 tahun (12 responden) dan setelah 3 tahun (11 responden) mengetahui sanksi administrasi apabila terlambat atau tidak melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21 sedangkan 8 responden yang menjadi bendahara sebelum 3 tahun tidak mengetahui ketentuan sanksi administrasi tersebut.

Tabel 4.23.

Jawaban Responden Pernyataan 10

No	Pernyataan	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Saya melakukan konsultasi dengan AR	6 (18,8%)	18 (56,3%)	2 (6,3%)	6 (18,8%)

	jika ada kesulitan dalam melakukan pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan				
--	---	--	--	--	--

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, 6 responden atau 18,8 persen tidak pernah dan 18 responden atau 56,3 persen jarang berkonsultasi dengan AR jika ada kesulitan dalam melakukan pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan. Hal ini menunjukkan bahwa sebagian responden jarang berkonsultasi dengan AR. Rincian jawaban responden adalah sebagai berikut:

Tabel 4.24.

Pernyataan 10: Saya melakukan konsultasi dengan AR jika ada kesulitan dalam melakukan pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan

No	Kriteria Responden	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Jenis Kelamin				
	- Laki-laki	2 (6,3%)	10 (31,3%)	1 (3,1%)	5 (15,6%)
	- Perempuan	4 (12,5%)	8 (25%)	1 (3,1%)	1 (3,1%)
2	Usia				
	- 25-30 tahun	-	1 (3,1%)	-	-
	- 31-35 tahun	4 (12,5%)	7 (21,9%)	1 (3,1%)	3 (9,4%)
	- 36-40 tahun	2 (6,3%)	3 (9,4%)	1 (3,1%)	3 (9,4%)
	- 41-45 tahun	-	2 (6,3%)	-	-
	- di atas 45 tahun	-	5 (15,6%)	-	-
3	Lama menjadi bendahara				
	- di bawah 1 tahun	2 (6,3%)	5 (15,6%)	-	1 (3,1%)
	- 1-3 tahun	2 (6,3%)	6 (18,8%)	2 (6,3%)	2 (6,3%)

No	Kriteria Responden	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
	- 3-5 tahun	-	2 (6,3%)	-	-
	- di atas 5 tahun	2 (6,3%)	5 (15,6%)	-	3 (9,4%)

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, 68% responden atau 17 dari 25 responden yang tidak pernah atau jarang berkonsultasi berusia di bawah 40 tahun. Lima belas responden dengan lama menjadi bendahara di bawah 3 tahun juga tidak pernah atau jarang berkonsultasi dengan AR dalam melakukan pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan).

Tabel 4.25.
Jawaban Responden Pernyataan 11

No	Pernyataan	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Saya mengikuti sosialisasi tentang kewajiban bendahara pengeluaran terutama tentang pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan	11 (34,4%)	11 (34,4%)	7 (21,9%)	3 (9,3%)

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, 22 responden atau 68,8 persen tidak pernah dan jarang mengikuti sosialisasi tentang kewajiban bendahara pengeluaran terutama tentang pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan sedangkan 10 responden atau 31,2 persen sering dan selalu mengikuti sosialisasi tersebut. Rincian jawaban responden adalah sebagai berikut:

Tabel 4.26.

Pernyataan 11: Saya mengikuti sosialisasi tentang kewajiban bendahara pengeluaran terutama tentang pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan

No	Kriteria Responden	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Jenis Kelamin - Laki-laki	4 (12,5%)	8 (25%)	4 (12,5%)	2 (6,3%)

No	Kriteria Responden	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
	- Perempuan	7 (21,9%)	3 (9,4%)	3 (9,4%)	1 (3,1%)
2	Usia				
	- 25-30 tahun	1 (3,1%)	-	-	-
	- 31-35 tahun	8 (25%)	4 (12,5%)	2 (6,3%)	1 (3,1%)
	- 36-40 tahun	2 (6,3%)	4 (12,5%)	3 (9,4%)	-
	- 41-45 tahun	-	1 (3,1%)	-	1 (3,1%)
	- di atas 45 tahun	-	2 (6,3%)	2 (6,3%)	1 (3,1%)
3	Lama menjadi bendahara				
	- di bawah 1 tahun	5 (15,6%)	3 (9,4%)	-	-
	- 1-3 tahun	5 (15,6%)	3 (9,4%)	2 (6,3%)	1 (3,1%)
	- 3-5 tahun	-	-	1 (3,1%)	1 (3,1%)
	- di atas 5 tahun	1 (3,1%)	4 (12,5%)	4 (12,5%)	1 (3,1%)

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, responden yang tidak pernah atau jarang mengikuti sosialisasi terdiri dari 12 responden laki-laki dan 10 responden perempuan. Responden tersebut sebagian besar berusia 31 sampai 40 tahun (18 responden) dan lama menjadi bendahara di bawah 3 tahun (16 responden). Responden yang sering atau selalu mengikuti sosialisasi terdiri dari 6 responden laki-laki dan 4 responden perempuan yang sebagian besar telah lebih dari 3 tahun menjadi bendahara (7 responden).

Tabel 4.27.
Jawaban Responden Pernyataan 12

No	Pernyataan	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Saya mendapatkan teguran jika terlambat	23 (71,8%)	5 (15,6%)	2 (6,3%)	2 (6,3%)

	atau tidak melakukan penyetoran PPh Pasal 21 oleh KPP				
--	---	--	--	--	--

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, 23 responden atau 71,8 persen tidak pernah mendapatkan teguran jika terlambat atau tidak melakukan penyetoran PPh Pasal 21 oleh KPP sedangkan 5 responden atau 15,6 persen jarang mendapatkan teguran. Responden yang menyatakan sering atau selalu mendapatkan teguran jika terlambat atau tidak melakukan penyetoran PPh Pasal 21 hanya 4 responden atau 12,6 persen. Rincian jawaban responden adalah sebagai berikut:

Tabel 4.28.
Pernyataan 12: Saya mendapatkan teguran jika terlambat atau tidak melakukan penyetoran PPh Pasal 21 oleh KPP

No	Kriteria Responden	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Jenis Kelamin				
	- Laki-laki	11 (34,4%)	3 (9,4%)	2 (6,3%)	2 (6,3%)
	- Perempuan	12 (37,5%)	2 (6,3%)	-	-
2	Usia				
	- 25-30 tahun	1 (3,1%)	-	-	-
	- 31-35 tahun	14 (43,8%)	1 (3,1%)	-	-
	- 36-40 tahun	5 (15,6%)	2 (6,3%)	1 (3,1%)	1 (3,1%)
	- 41-45 tahun	2 (6,4%)	-	-	-
	- di atas 45 tahun	1 (3,1%)	2 (6,3%)	1 (3,1%)	1 (3,1%)
3	Lama menjadi bendahara				
	- di bawah 1 tahun	5 (15,6%)	1 (3,1%)	1 (3,1%)	1 (3,1%)
	- 1-3 tahun	10 (31,3%)	1 (3,1%)	-	1 (3,1%)
	- 3-5 tahun	2 (6,3%)	-	-	-

No	Kriteria Responden	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
	- di atas 5 tahun	6 (18,8%)	3 (9,4%)	1 (3,1%)	-

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, 11 responden laki-laki dan 12 responden perempuan menyatakan tidak pernah mendapatkan teguran jika terlambat atau tidak melakukan penyetoran PPh Pasal 21 oleh KPP. Responden yang tidak pernah mendapatkan teguran tersebut sebagian besar berusia 31 sampai dengan 35 tahun (14 responden) dan lama menjadi bendahara di bawah 3 tahun (15 responden).

Tabel 4.29.
Jawaban Responden Pernyataan 13

No	Pernyataan	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Saya mendapatkan teguran jika terlambat atau tidak melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21 oleh KPP	24 (75%)	5 (15,6%)	1 (3,1%)	2 (6,3%)

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, 24 responden atau 75 persen tidak pernah mendapatkan teguran jika terlambat atau tidak melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21 oleh KPP sedangkan 5 responden atau 15,6 persen jarang mendapatkan teguran. Rincian jawaban responden adalah sebagai berikut:

Tabel 4.30.
Pernyataan 13: Saya mendapatkan teguran jika terlambat atau tidak melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21 oleh KPP

No	Kriteria Responden	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Jenis Kelamin				
	- Laki-laki	11 (34,4%)	5 (15,6%)	1 (3,1%)	1 (3,1%)
	- Perempuan	13 (40,6%)	-	-	1 (3,1%)
2	Usia				
	- 25-30 tahun	1 (3,1%)	-	-	-

	- 31-35 tahun	15 (46,9%)	-	-	-
	- 36-40 tahun	4 (12,5%)	4 (12,5%)	-	1 (3,1%)
	- 41-45 tahun	1 (3,1%)	-	-	1 (3,1%)
	- di atas 45 tahun	3 (9,4%)	1 (3,1%)	1 (3,1%)	-
3	Lama menjadi bendahara				
	- di bawah 1 tahun	6 (18,8%)	-	1 (3,1%)	1 (3,1%)
	- 1-3 tahun	10 (31,3%)	2 (6,3%)	-	-
	- 3-5 tahun	1 (3,1%)	-	-	1 (3,1%)
	- di atas 5 tahun	7 (21,9%)	3 (9,4%)	-	-

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, responden yang menyatakan tidak pernah mendapatkan teguran jika terlambat atau tidak melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21 oleh KPP adalah 11 responden laki-laki dan 13 responden perempuan dan sebagian besar adalah responden dengan usia 31 sampai dengan 35 tahun (15 responden) serta responden yang lama menjadi bendahara kurang dari 3 tahun (16 responden).

Tabel 4.31.
Jawaban Responden Pernyataan 14

No	Pernyataan	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Saya dikenakan sanksi administrasi jika terlambat atau tidak melakukan penyetoran PPh Pasal 21 oleh KPP	28 (87,5%)	1 (3,1%)	1 (3,1%)	2 (6,3%)

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, 28 responden atau 87,5 persen menyatakan tidak pernah dikenakan sanksi administrasi jika terlambat atau tidak melakukan penyetoran PPh Pasal 21 oleh KPP dan hanya 2 responden atau 6,3% yang

menyatakan selalu dikenakan sanksi administrasi jika terlambat atau tidak melakukan penyetoran PPh Pasal 21 oleh KPP. Rincian jawaban responden adalah sebagai berikut:

Tabel 4.32.
Pernyataan 14: Saya dikenakan sanksi administrasi jika terlambat atau tidak melakukan penyetoran PPh Pasal 21 oleh KPP

No	Kriteria Responden	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Jenis Kelamin				
	- Laki-laki	15 (46,9%)	1 (3,1%)	1 (3,1%)	1 (3,1%)
	- Perempuan	13 (40,6%)	-	-	1 (3,1%)
2	Usia				
	- 25-30 tahun	1 (3,1%)	-	-	-
	- 31-35 tahun	15 (46,9%)	-	-	-
	- 36-40 tahun	8 (25%)	-	-	1 (3,1%)
	- 41-45 tahun	1 (3,1%)	-	-	1 (3,1%)
	- di atas 45 tahun	3 (9,4%)	1 (3,1%)	1 (3,1%)	-
3	Lama menjadi bendahara				
	- di bawah 1 tahun	6 (18,8%)	-	1 (3,1%)	1 (3,1%)
	- 1-3 tahun	11 (34,4%)	1 (3,1%)	-	-
	- 3-5 tahun	1 (3,1%)	-	-	1 (3,1%)
	- di atas 5 tahun	10 (31,3%)	-	-	-

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data yang ada, responden yang menyatakan tidak pernah dikenakan sanksi administrasi jika terlambat atau tidak melakukan penyetoran PPh Pasal 21

oleh KPP terdiri dari 15 responden laki-laki dan 13 responden perempuan. Responden tersebut sebagian besar berusia 31 sampai dengan 40 tahun (23 responden) dan lama menjadi bendahara belum lebih dari 3 tahun (17 responden).

Tabel 4.33.

Jawaban Responden Pernyataan 15

No	Pernyataan	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Saya dikenakan sanksi administrasi jika terlambat atau tidak melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21 oleh KPP	27 (84,3%)	2 (6,3%)	1 (3,1%)	2 (6,3%)

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, 29 responden atau 90,6 persen menyatakan tidak pernah atau jarang dikenakan sanksi administrasi jika terlambat atau tidak melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21 oleh KPP dan hanya 2 responden atau 6,3 persen yang menyatakan selalu diberikan sanksi administrasi. Rincian jawaban responden adalah sebagai berikut:

Tabel 4.34.

Pernyataan 15: Saya dikenakan sanksi administrasi jika terlambat atau tidak melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21 oleh KPP

No	Kriteria Responden	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Jenis Kelamin				
	- Laki-laki	14 (43,8%)	2 (6,3%)	1 (3,1%)	1 (3,1%)
	- Perempuan	13 (40,6%)	-	-	1 (3,1%)
2	Usia				
	- 25-30 tahun	1 (3,1%)	-	-	-
	- 31-35 tahun	15 (46,9%)	-	-	-
	- 36-40 tahun	7 (21,9%)	1 (3,1%)	-	1 (3,1%)
	- 41-45 tahun	1 (3,1%)	-	-	1
	- di atas 45 tahun	3 (9,4%)	1 (3,1%)	1 (3,1%)	-
3	Lama menjadi bendahara				
	- di bawah 1 tahun	6	-	1	1

No	Kriteria Responden	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
		(18,8%)		(3,1%)	(3,1%)
-	1-3 tahun	11 (34,4%)	1 (3,1%)	-	-
-	3-5 tahun	1 (3,1%)	- (3,1%)	-	1 (3,1%)
-	di atas 5 tahun	9 (28,1%)	1 (3,1%)	-	-

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, 14 responden laki-laki dan 13 responden perempuan tidak pernah dikenakan sanksi administrasi jika terlambat atau tidak melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21 oleh KPP. Responden tersebut sebagian besar berusia 31 sampai dengan 40 tahun (22 responden) dan menjadi bendahara kurang dari 3 tahun (17 responden). Responden yang selalu dikenakan sanksi administrasi terdiri dari responden yang berusia 36 sampai 45 tahun (2 responden) dan yang lama menjadi bendahara sebelum 1 tahun (1 responden) serta selama 3 sampai dengan 5 tahun (1 responden).

Berdasarkan uraian di atas, responden merasa mudah dalam melakukan pemotongan PPh Pasal 21 dan selalu berpedoman pada PMK-262/PMK.03/2010 saat melakukan pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan. Sebagian besar responden telah menerbitkan bukti pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan, namun hanya 50% persen responden yang memberikan bukti pemotongan PPh Pasal 21 kepada yang bersangkutan. Mereka menyetorkan PPh Pasal 21 secara tepat waktu namun tidak melaporkan ke dalam SPT Masa PPh Pasal 21. Meskipun belum melaksanakan kewajiban perpajakan dengan baik, responden tidak pernah atau jarang melakukan konsultasi ke KPP. Mereka juga menyatakan jarang mendapatkan sosialisasi dari KPP. Responden juga menyatakan bahwa KPP tidak menerbitkan teguran atau sanksi administrasi meskipun mereka belum atau tidak melaksanakan pemenuhan kewajiban perpajakannya sesuai ketentuan yang berlaku.

Responden dalam penelitian ini merupakan AR yang melakukan pengawasan terhadap pemenuhan kewajiban bendahara pengeluaran APBN di wilayah Balikpapan. Jumlah keseluruhan responden adalah 5 responden dan semuanya responden laki-laki. 4 responden berusia 31 sampai dengan 35 tahun dan 1 responden yang berusia 36 sampai 40 tahun. Responden yang belum 1 tahun melakukan pengawasan terhadap bendahara sebanyak 2 responden dan 3 responden lainnya telah melakukan pengawasan terhadap bendahara selama 1 sampai 3 tahun. Berdasarkan hasil pengolahan data, analisis sikap responden AR terhadap pernyataan yang terkait pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan adalah sebagai berikut:

Tabel 4.35.
Jawaban Responden atas Pernyataan Kuesioner

No	Pernyataan	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
1	Saya memberikan konsultasi kepada bendahara pengeluaran terkait dengan kewajiban perpajakannya terutama tentang pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan jika diminta oleh bendahara pengeluaran	2 (40%)	3 (60%)	-	-
2	Saya memberikan sosialisasi kepada bendahara pengeluaran terkait dengan kewajiban perpajakannya terutama tentang pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan jika diminta oleh bendahara pengeluaran	2 (40%)	2 (40%)	-	1 (20%)
3	Saya mempelajari DIPA Satuan Kerja yang berada di wilayah saya terutama yang terkait dengan pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan	2 (40%)	3 (60%)	-	-
4	Saya memberikan teguran atau meminta klarifikasi kepada bendahara pengeluaran yang terlambat atau tidak menyetor PPh Pasal 21	1 (20%)	2 (40%)	2 (40%)	-
5	Saya memberikan teguran atau meminta klarifikasi kepada bendahara pengeluaran yang terlambat atau tidak melapor SPT Masa PPh Pasal 21	-	2 (40%)	3 (60%)	-
6	Saya memberikan sanksi administrasi kepada	3 (60%)	2 (40%)	-	-

No	Pernyataan	Tidak pernah	Jarang	Sering	Selalu
	bendahara pengeluaran yang terlambat atau tidak menyetor PPh Pasal 21				
7	Saya memberikan sanksi administrasi kepada bendahara pengeluaran yang terlambat atau tidak melapor SPT Masa PPh Pasal 21	3 (60%)	2 (40%)	-	-

Sumber: Data primer yang telah di olah

Berdasarkan data di atas, seluruh responden menyatakan tidak pernah atau jarang memberikan konsultasi kepada bendahara pengeluaran terkait dengan kewajiban perpajakannya terutama tentang pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan dan 4 responden menyatakan tidak pernah atau jarang memberikan sosialisasi kepada bendahara pengeluaran terkait dengan kewajiban perpajakannya terutama tentang pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan. Seluruh responden menyatakan tidak pernah atau jarang mempelajari DIPA Satuan Kerja sebelum melakukan pengawasan pemenuhan kewajiban perpajakan bendahara. Dua responden memberikan teguran atau meminta klarifikasi kepada bendahara pengeluaran yang terlambat atau tidak menyetor PPh Pasal 21 dan 3 responden memberikan teguran atau meminta klarifikasi kepada bendahara pengeluaran yang terlambat atau tidak melapor SPT Masa PPh Pasal 21. Seluruh responden tidak pernah atau jarang memberikan sanksi administrasi jika bendahara terlambat atau tidak menyetor PPh Pasal 21 dan terlambat atau tidak melapor SPT Masa PPh Pasal 21.

Wawancara dilakukan terhadap salah satu AR dan Kepala Seksi Pengawasan dan Konsultasi yang mengawasi pemenuhan kewajiban perpajakan bendahara pengeluaran APBN di wilayah Balikpapan. Berdasarkan hasil wawancara, diperoleh keterangan bahwa masih terdapat bendahara yang belum memahami aturan perpajakan. Untuk mengatasi hal tersebut, KPP mengadakan kelas pajak yang ditujukan khusus untuk bendahara pengeluaran. Meskipun telah diadakan kelas pajak, tingkat kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan bendahara pengeluaran belum meningkat signifikan.

Menurut AR yang mengawasi bendahara, terdapat beberapa kendala yang dialami oleh bendahara dalam melaksanakan pemenuhan kewajiban perpajakannya, antara lain sumber daya manusia (SDM) yang kurang, SDM yang sering berganti, terlalu banyak laporan yang harus dikerjakan, menganggap bahwa kewajiban perpajakan sudah termasuk dalam laporan yang disampaikan ke Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN). Bendahara pengeluaran menganggap ketika telah menyetorkan pemotongan PPh Pasal 21 ke kas negara, mereka tidak perlu lagi melaporkan pemotongan PPh Pasal 21 tersebut ke dalam SPT Masa PPh Pasal 21.

Selain itu, bendahara pengeluaran menganggap aplikasi e-SPT PPh Pasal 21 terlalu sulit untuk dipelajari sehingga mereka enggan melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21.

Terkait penerbitan bukti pemotongan PPh Pasal 21, bendahara pengeluaran tidak membuat atau mencetak dan memberikan bukti pemotongan PPh Pasal 21 karena bendahara pengeluaran hanya memberikan rekap penghasilan yang telah di potong PPh Pasal 21 kepada penerima penghasilan. Hal tersebut dilakukan karena saat ini pengisian SPT Tahunan PPh Orang Pribadi secara online untuk penerima penghasilan tidak lagi memerlukan cetakan bukti pemotongan PPh Pasal 21.

Pengawasan pemenuhan kewajiban perpajakan terhadap bendahara pengeluaran dilakukan secara persuasif sehingga AR tidak langsung menerbitkan sanksi administrasi jika bendahara pengeluaran terlambat atau tidak menyetor PPh Pasal 21 dan terlambat atau tidak melapor SPT Masa PPh Pasal 21. AR akan melihat terlebih dahulu kendala bendahara mengapa kewajiban perpajakannya belum terlaksana.

Berdasarkan uraian hasil wawancara di atas, meskipun tidak melaksanakan konsultasi atau sosialisasi langsung, AR memberikan edukasi kepada bendahara pengeluaran melalui kelas pajak yang diselenggarakan oleh KPP. AR fokus mendorong bendahara pengeluaran agar patuh dalam melaksanakan pemenuhan kewajiban perpajakan.

KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan atas jawaban 32 responden yang merupakan bendahara pengeluaran APBN di wilayah Balikpapan, 5 responden AR yang mengawasi pemenuhan kewajiban perpajakan bendahara, serta hasil wawancara dengan salah satu AR yang mengawasi bendahara di dapat kesimpulan sebagai berikut:

1. Sebagian besar responden atau 81,3 persen merasakan mudah melakukan pemotongan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan. Dua puluh empat responden atau 75 persen menerbitkan bukti pemotongan PPh Pasal 21 atas pemotongan PPh Pasal 21 namun hanya 16 responden yang memberikan bukti pemotongan tersebut kepada PNS yang bersangkutan. Responden yang selalu menyetorkan PPh Pasal 21 tepat waktu sebanyak 27 bendahara (84,4%), namun hanya 17 responden atau 53,1 persen yang melaporkan pemotongan PPh Pasal 21 tersebut ke dalam SPT Masa PPh Pasal 21. Bendahara beranggapan bahwa kewajiban mereka hanya sebatas menyetorkan pemotongan PPh Pasal 21 tanpa melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21. Selain itu kurangnya SDM dan SDM yang memahami perpajakan juga mempengaruhi tidak terlaksananya pemenuhan kewajiban perpajakan bendahara pengeluaran dengan baik.
2. Responden sebagian besar tidak pernah atau jarang melakukan konsultasi dengan AR (24 responden) dan mengikuti sosialisasi yang dilakukan oleh KPP (22 responden). Hal ini sesuai dengan jawaban dari AR sebagai responden. AR jarang atau tidak pernah memberikan konsultasi dan sosialisasi kepada bendahara pengeluaran APBN. Namun berdasarkan hasil wawancara, edukasi atau pemberian konsultasi kepada bendahara pengeluaran dilakukan melalui kelas pajak yang diadakan oleh KPP.
3. Pengawasan yang dilakukan oleh KPP terhadap bendahara pengeluaran dilakukan secara persuasif. AR tidak langsung memberikan sanksi administrasi jika bendahara pengeluaran terlambat atau tidak menyetor melapor SPT Masa PPh Pasal 21. Seluruh responden yang melakukan pengawasan kepada bendahara pengeluaran menyatakan jarang atau tidak pernah memberikan sanksi administrasi kepada bendahara. Hal ini sesuai dengan jawaban bendahara pengeluaran APBN di wilayah Balikpapan. Mereka sebagian besar menyatakan tidak pernah menerima sanksi administrasi jika terlambat atau tidak menyetorkan dan melaporkan SPT Masa PPh Pasal 21.

Berdasarkan uraian di atas, saran yang dapat diberikan oleh penulis dalam penelitian ini adalah:

1. Karena meningkatkan kepatuhan pemenuhan kewajiban bendahara terkait pemotongan, penyetoran dan pelaporan PPh Pasal 21 atas pembayaran uang makan, perlu diberikan sosialisasi atau pendampingan yang lebih intensif dari AR. Sosialisasi dapat berwujud kelas pajak maupun datang langsung ke bendahara pengeluaran. Bendahara pengeluaran juga perlu diberikan pemahaman bahwa kewajiban perpajakannya tidak berhenti di penyetoran PPh Pasal 21 saja, namun bendahara pengeluaran juga memiliki kewajiban pelaporan SPT Masa PPh Pasal 21.

2. Selain itu, untuk kemudahan pelaporan SPT Masa PPh Pasal 21 oleh Bendahara, DJP perlu mempertimbangkan untuk membuat aplikasi e-SPT Masa PPh Pasal 21 yang lebih mudah dipahami oleh bendahara pengeluaran. Sedapat mungkin aplikasi tersebut dapat terintegrasi atau sejenis dengan laporan yang di buat oleh bendahara pengeluaran kepada instansi lain sehingga bendahara pengeluaran tidak mengulang pekerjaan yang sama.
3. AR yang melakukan pengawasan kepada bendahara pengeluaran sebaiknya tetap memberikan sanksi administrasi jika bendahara pengeluaran tidak atau terlambat menyeter dan melaporkan PPh Pasal 21. Sanksi administrasi dapat dilakukan per masa pajak agar bendahara pengeluaran juga memahami bahwa jika mereka tidak melaksanakan kewajiban perpajakan juga akan dikenai sanksi administrasi.
4. Karena keterbatasan waktu, responden untuk penelitian ini cukup sedikit bila dibandingkan dengan keseluruhan responden yang diharapkan (32 responden dari 91 bendahara pengeluaran di wilayah Balikpapan). Untuk itu peneliti selanjutnya disarankan untuk memperbanyak data responden agar didapatkan data yang lebih objektif dan bervariasi.
5. Penelitian lebih lanjut mengenai pemenuhan kewajiban bendahara pemerintah dapat dilakukan dengan metode penelitian yang berbeda sehingga diperoleh hasil yang lebih detail.

DAFTAR PUSTAKA

- Dalughu, Meyliza. 2015. *Analisis Perhitungan dan Pemotongan PPh Pasal 21 pada Karyawan PT BPR Primaesa Sejahtera Manado*. Jurnal Berkala Ilmiah Efisiensi Volume 15 No.03. Manado
- Direktorat Jenderal Pajak. 2011. *Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor 98/PJ/2011 tentang Pedoman Penyusunan Rencana Kerja dan Laporan Kegiatan Penyuluhan Perpajakan Unit Vertikal di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak*. Jakarta
- Huslin, Daniel dan Ngadiman. 2015. *Pengaruh Sunset Policy, Tax Amnesty, dan Sanksi Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Studi Empiris di Kantor Pelayanan Pajak Jakarta Kembangan)*. Jurnal Akuntansi/Volume XIX, No.02, Mei 2015. Jakarta
- Kamaruddin, dkk. 2017. *Analisis Pengaruh Sosialisasi Perpajakan Terhadap Tingkat Kepatuhan Wajib Pajak di KPP Pratama Sumbawa Besar Tahun 2011-2016*. Jurnal Ekonomi dan Bisnis Vol.3 Universitas Samawa. Nusa Tenggara Barat
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. 2008. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 73/PMK.05/2008 tentang Tata Cara Penatausahaan dan Penyusunan Laporan Pertanggungjawaban Bendahara Kementerian Negara/Lembaga/Kantor/Satuan Kerja*. Jakarta.
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. 2008. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 252/PMK.03/2008 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pemotongan Pajak atas Penghasilan Sehubungan Dengan Pekerjaan, Jasa, dan Kegiatan Orang Pribadi*. Jakarta.
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. 2010. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 262/PMK.03/2010 tentang Tata Cara Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 21 bagi Pejabat Negara, PNS, Anggota TNI, Anggota POLRI, dan Pensiunannya atas Penghasilan yang Menjadi Beban Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah*. Jakarta
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. 2015. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 79/PMK.01/2015 tentang Account Representative Pada Kantor Pelayanan Pajak*. Jakarta
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. 2016. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 72/PMK.05/2016 tentang Uang Makan Bagi Pegawai Aparatur Sipil Negara*. Jakarta
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. 2018. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 37/PMK.02/2018 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 49/PMK.02/2017 tentang Standar Biaya Masukan Tahun Anggaran 2018*. Jakarta
- Kristianti, Upik. 2018. *Pengaruh Kinerja Account Representative, Self Assesment System, Kualitas Pelayanan Pajak, dan Sanksi Perpajakan Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak*. Universitas Muhammadiyah Surakarta. Surakarta

- Mulyadi, Mohammad. 2011. *Penelitian Kuantitatif dan Kualitatif serta Pemikiran Dasar Menggabungkannya*. Jurnal Studi Komunikasi dan Media Vol. 15 No. 1.
- Nisaputra, Rezkiana. 2017. *Menkeu: Banyak Bendaharawan Tak Paham Aturan Pajak*. infobanknews.com. <http://infobanknews.com/menkeu-banyak-bendaharawan-tak-paham-aturan-pajak/>. diakses tanggal 26 Maret 2019.
- Republik Indonesia. 2004. *Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara*. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 No.5. Sekretariat Negara. Jakarta.
- Republik Indonesia. 2008. *Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008*. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 No.133. Sekretariat Negara. Jakarta.
- Republik Indonesia. 2009. *Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009*. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 No.62. Sekretariat Negara. Jakarta.
- Republik Indonesia. 2010. *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 80 Tahun 2010 tentang Tarif Pemotongan dan Pengenaan Pajak Penghasilan Pasal 21 atas Penghasilan yang Menjadi Beban Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah*. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2010 No.140. Sekretariat Negara. Jakarta
- Republik Indonesia. 2014. *Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2014 tentang Aparatur Sipil Negara*. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2014 No.6. Sekretariat Negara. Jakarta
- Republik Indonesia. 2015. *Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2015 tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun 2016*. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2015 No.278. Sekretariat Negara. Jakarta.
- Republik Indonesia. 2016. *Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2016 tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun 2017*. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2016 No.240. Sekretariat Negara. Jakarta.
- Republik Indonesia. 2017. *Undang-Undang Nomor 8 Tahun 2017 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2016 tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun 2017*. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2017 No.186. Sekretariat Negara. Jakarta.
- Republik Indonesia. 2017. *Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2017 tentang Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Tahun 2018*. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2017 No.233. Sekretariat Negara. Jakarta.
- Saleh, Samsubar. 2004. *Statistik Deskriptif*. Edisi Revisi. UPP AMP YKPN Yogyakarta

- Setyabudi, Moh.Wawan. 2017. *Pengaruh Sosialisasi Perpajakan, Pengetahuan Perpajakan, Sanksi Pajak dan PPh Final (Implementasi PP Nomor 46 Tahun 2013) Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi (Studi Empiris pada Wajib Pajak yang Terdaftar di KPP Pratama Surakarta)*. Universitas Muhammadiyah Surakarta. Surakarta
- Siamena, Elfin dkk. 2017. *Pengaruh Sanksi Perpajakan dan Kesadaran Wajib Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi di Manado*. Jurnal Riset Akuntansi Going Concern Volume 12(2). Manado
- Supadmi, Ni Luh dan Pratiwi, Putu Surya. 2016. *Pengaruh Pemahaman Peraturan, Administrasi, dan Sanksi Perpajakan pada Kepatuhan Wajib Pajak Hotel di Kota Denpasar*. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana Vol.16.3. Bali
- Sujarweni, V Wiratna. 2014. *Metodologi Penelitian*. Cetakan Pertama. Pustaka Baru Press Yogyakarta
- Sugiyono. 2017. *Metode Penelitian Kebijakan*. Cetakan Pertama. Alfabeta, CV. Bandung
- Widawati. 2017. *Pengaruh Kualitas Pelayanan Perpajakan, Pengetahuan Peraturan Perpajakan, Sosialisasi Perpajakan dan Sanksi Pajak Terhadap Kepatuhan Wajib Pajak (Studi Empiris Wajib Pajak Orang Pribadi di KPP Pratama Boyolali)*. Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam Institut Agama Islam Negeri Surakarta

BIODATA PENGAJI

Nama : Irawan Purwo Aji
Jenis Kelamin : Laki-laki
Tempat/Tanggal Lahir : Gunungkidul, 23 Desember 1979
Agama : Islam
Status : Menikah
Alamat Rumah : Pesona Maguwo No.17, Maguwoharjo, Depok,
Sleman, DIY
Alamat Email : irwan.aji@kemenkeu.go.id;
mazpoerwo@gmail.com
Telepon/Handphone : 085228597096
Riwayat Pekerjaan : 1. Pegawai Direktorat Jenderal Pajak
Tahun 1998 - 2018
2. Widyaiswara BPPK
Tahun 2018 sampai sekarang
Riwayat Pendidikan Formal : 1. Prodip I Spesialisasi Perpajakan
2. Universitas Widya Mataram Yogyakarta
3. UPN “Veteran” Yogyakarta

**IDENTIFIKASI FAKTOR YANG MEMPENGARUHI INTENSI
KOMUNITAS UMKM SAHABAT PAJAK (USP) UNTUK
PATUH DALAM MEMBAYAR PAJAK**

Disusun oleh:

Nama Peneliti/Pengkaji I : Kristian Agung Prasetyo
NIP : 197412251995111002
Pangkat/Golongan : Penata Tk 1 / III d
Jabatan : Pelaksana

Nama Peneliti/Pengkaji II : Mohammad Djufri
NIP : 19690411199503001
Pangkat/Golongan : Pembina Utama Muda / IV c
Jabatan : Widyaiswara Ahli Madya

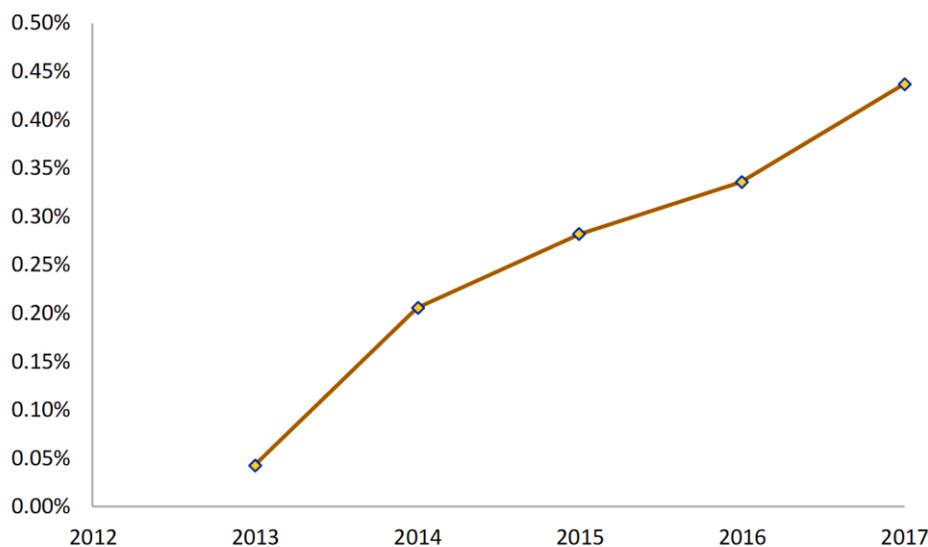


**KEMENTERIAN KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA
BADAN PENDIDIKAN DAN PELATIHAN KEUANGAN
PUSAT PENDIDIKAN DAN PELATIHAN PAJAK
2019**

PENDAHULUAN

Usaha kecil, mikro, dan menengah (UMKM) mempunyai peranan yang cukup signifikan dalam perekonomian nasional. Data yang dilansir Badan Pusat Statistik (BPS) misalnya melansir bahwa lebih dari 98% total usaha non pertanian berasal dari UMKM. Mereka ini mampu menyerap 75% tenaga di sektor non pertanian dengan penyerapan terbesar ada di usaha perdagangan besar dan eceran, reparasi dan perawatan mobil dan sepeda motor (Badan Pusat Statistik 2016). Secara makro, kontribusi mereka terhadap Produk Nasional Bruto (PDB) Indonesia relatif besar. Pada tahun 2012 misalnya, kontribusi UMKM terhadap PDB mencapai 60% (Sari et al. 2018).

Namun demikian, peran UMKM terhadap penerimaan pajak, meskipun terus naik, masih relatif terbatas. Sejak tahun 2013 misalnya, kontribusi UMKM terhadap penerimaan pajak tidak mencapai 0,5% dari seluruh penerimaan pajak (Bagan 1). Mengingat besarnya kontribusi mereka terhadap PDB, tidak menutup kemungkinan bahwa terdapat ketidakpatuhan di kalangan UMKM terhadap aturan pajak. Literatur bahkan menggolongkan mereka ke dalam kelompok masyarakat yang sulit dikenakan pajak (Alm, Martinez-Vazquez, dan Schneider 2005: 13).



Bagan 1 Kontribusi UMKM terhadap penerimaan pajak (2013-2017)

Sumber: Fauziah dan Tidajoh (2018)

Dalam konteks ini, menjadi menarik ketika ada sekelompok pelaku UMKM yang terlihat dekat dengan Direktorat Jenderal Pajak, khususnya Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Karya Wisata¹. Komunitas yang menyebut dirinya dengan UMKM Sahabat Pajak (USP) ini sering melakukan kegiatan yang mendorong anggotanya untuk patuh dalam memenuhi kewajiban perpajakannya.² Kajian akademis ini

¹ Bukan nama kantor yang sebenarnya.

² Pelaku usaha kecil diwajibkan menyetorkan 0,5% dari peredaran usaha mereka dalam bentuk PPh final. Untuk PPN, karena peredaran usahanya masih kurang dari Rp 4,8 miliar setahun, mereka tidak mempunyai kewajiban untuk menjadi Pengusaha Kena Pajak (PKP).

ditujukan untuk mengeksplorasi faktor-faktor yang membuat USP memiliki intensi untuk patuh dalam membayar pajak. Secara formal, permasalahan yang akan dibahas dirumuskan pada bagian B pada bab ini. Pendekatan yang dipilih untuk menjawab hal ini akan dibahas lebih mendalam pada Bab III, setelah sebelumnya didiskusikan secara ringkas kajian literatur yang relevan pada Bab II.

Kajian akademis ini ditujukan untuk menjawab pertanyaan berikut: Mengapa wajib pajak yang tergabung dalam USP memiliki intensi untuk patuh dalam membayar pajak ?

Hasil dari kajian akademis ini, sebagaimana lazimnya penelitian kualitatif, hanya berlaku untuk situasi yang dikaji dan tidak untuk dilakukan generalisasi. Jadi ruang lingkupnya terbatas pada lingkungan pengusaha kecil yang tergabung dalam USP di wilayah kerja KPP Karya Wisata. Kemudian dalam kajian ini yang dimaksud dengan kepatuhan adalah kemauan wajib pajak dalam menghitung, menyetor, dan melapor pajak terutang. Pajak dalam hal ini adalah Pajak Penghasilan yang dibayar oleh wajib pajak anggota USP.

USP sendiri pada dasarnya adalah komunitas pemilik usaha skala kecil yang peredaran usahanya sebagian besar kurang dari Rp 4,8 miliar per tahun. Batasan angka 4,8 milyar ini sesuai ketentuan perpajakan. Komunitas ini berdiri pada tanggal 17 September 2016. Sebagai komunitas, USP tidak mempunyai badan hukum meskipun mereka yang menyatakan bergabung diminta membayar iuran sekali saja. Kegiatan USP antara lain meliputi pelatihan *branding* dan *marketing* dengan memanfaatkan media sosial serta pembuatan katalog produk UMKM. Kegiatan-kegiatan ini dilakukan bekerja sama dengan KPP Karya Wisata dan lembaga pendidikan tinggi setempat.

Tujuan kajian akademis ini adalah untuk mempelajari faktor apa saja yang mendorong anggota komunitas USP memiliki intensi untuk patuh dalam membayar pajak.

Kajian akademis ini mempunyai dua manfaat, yaitu:

1. Manfaat akademis

Secara akademis, hasil kajian ini diharapkan bisa melengkapi bahasan mengenai intensi membayar pajak khususnya pelaku usaha kecil. Hal ini karena umumnya wajib pajak dalam kelompok ini sering kali relatif sulit dikenakan pajak. Dengan mempelajari kelompok usaha kecil yang relatif kooperatif dengan kantor pajak, diharapkan bisa melengkapi kajian literatur dengan topik ini.

2. Manfaat praktis

Secara praktis, kajian ini diharapkan dapat memberikan gambaran pada kantor pajak atas faktor-faktor yang harus diperhatikan untuk membina kepatuhan pembayaran pengusaha kecil.

TINJAUAN PUSTAKA

Pajak sering disebut sebagai salah satu hal yang paling penting dalam pembentukan pemerintahan yang baik (Murphy 2016). Transaksi ekonomi sehari-hari selalu melibatkan pajak, baik disadari maupun tidak. Sebagai contoh, sekedar tindakan sederhana untuk membeli air dalam kemasan pun tanpa disadari konsumen sudah membayar pajak dalam bentuk Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Dengan demikian cukup beralasan kalau pajak memang sudah dianggap sebagai bagian dari transaksi sehari-hari normal, terutama kalau pajak itu dipungut secara normal (McAuley dan Lyons 2015).

Akan tetapi memang tidak dapat dipungkiri bahwa pajak itu sendiri sering tidak disukai. Thomas Aquinas misalnya, pernah menyindir kalau pajak itu tidak lebih dari *legalised theft* (Kirchler dan Hoelzl 2017). Oleh karenanya tidak mengherankan kalau tidak sedikit orang yang sebenarnya tidak suka membayar pajak, khususnya jika penagihannya dilakukan dengan penuh paksaan (Alm, Kirchler, dan Muehlbacher 2012). Hal ini bahkan bisa menyulut konfrontasi fisik. Sebagai contoh, revolusi di Amerika pemicunya adalah adanya pengenaan pajak oleh rezim kolonial Inggris, yang pada akhirnya mempopulerkan istilah *no taxation without representation*³ (Burg 2004). Pajak juga bisa tidak populer jika uangnya dihambur-hamburkan, aturan pajak menguntungkan kelompok tertentu (biasanya melalui pemberian insentif), atau banyak terjadi ketidakpatuhan (McAuley dan Lyons 2015). Hal seperti ini yang membuat upaya-upaya untuk mendorong *voluntary compliance* lebih sulit.

Para ahli sudah banyak yang meneliti hal ini, pertama dengan menggunakan pendekatan berbasis ekonometri menggunakan dasar-dasar yang dikemukakan oleh Becker (1968). Becker pada dasarnya menyatakan bahwa kepatuhan terhadap aturan hukum dapat ditingkatkan jika perilakunya dapat dideteksi dan selanjutnya pelakunya dihukum. Asumsi dasarnya adalah bahwa semua orang itu rasional, dalam artian bahwa mereka selalu melihat unsur *cost* dan *benefit*. Maka jika *cost* untuk tidak patuh itu tinggi, maka seharusnya jumlah *criminal offence* berkurang. Jadi kriminalitas bisa dikurangi dengan meningkatkan kemampuan deteksi aparat yang berwajib atau dengan menaikkan hukuman.⁴

Prinsip inilah yang kemudian diterapkan oleh Allingham dan Sandmo (1972) dalam konteks perpajakan. Mereka menggunakan asumsi yang sama yang dipergunakan oleh Becker (1968), yaitu bahwa wajib pajak itu rasional. Analisis mereka didasarkan pada asumsi bahwa wajib pajak selalu berusaha untuk memaksimalkan kenikmatan mereka. Jadi wajib pajak akan melanggar aturan kalau hal ini menguntungkan (Ilg 2017). Allingham dan Sandmo (1972) berpendapat bahwa ketika memutuskan berapa jumlah penghasilan yang tidak akan dilaporkan di dalam SPT Tahunan, wajib pajak berada di dalam ketidakpastian. Hal ini karena walaupun wajib pajak menyembunyikan sebagian penghasilannya, perbuatannya ini

³ Frase ini pertama kali muncul sebagai *headline* di majalah bernama *London Magazine* edisi bulan Februari tahun 1768.

⁴ Sebenarnya kriminalitas bisa pula diturunkan dengan melegalkan aborsi, kalau Anda percaya pada apa yang dikemukakan oleh Levitt dan Donohue pada tahun 2001.

tidak akan selalu diketahui oleh kantor pajak. Selalu ada kemungkinan kantor pajak tidak tahu bahwa mereka sudah bohong.

Jadi ketika wajib pajak tidak melaporkan sebagian penghasilannya, dan kantor pajak tidak tahu, maka sebenarnya wajib pajak diuntungkan dibandingkan jika seluruh penghasilannya dilaporkan. Dengan menggunakan analisis ekonometrikal, Allingham dan Sandmo menunjukkan bahwa sanksi dan kemampuan deteksi aparat pajak adalah dua faktor yang mampu meningkatkan tingkat kepatuhan membayar pajak. Sebaliknya, tarif pajak dan jumlah penghasilan pengaruhnya tidak terlalu jelas, meskipun secara empiris ada bukti yang menunjukkan bahwa orang kaya lebih rentan untuk menjadi tidak patuh (Solaz dan Duch 2015). Alhasil wajib pajak yang *risk averse* akan cenderung lebih patuh karena khawatir perbuatannya diketahui kantor pajak. Sebaliknya ada juga golongan wajib pajak lain yang justru semakin tidak patuh jika semakin tinggi penghasilannya, sebagaimana yang ditemukan di Indonesia (Mahestyanti, Juanda, dan Anggraeni 2018).

Belakangan ahli menemukan bahwa faktor-faktor di atas kurang cukup untuk membentuk intensi untuk patuh membayar pajak (Kirchler et al. 2010). Dari sisi penghasilan misalnya, tidak terlalu jelas apakah orang kaya atau orang miskin yang cenderung tidak patuh pajak. Tarif pajak pun efeknya hampir sama. Hanya *audit probability* dan *penalty* yang secara signifikan terbukti meningkatkan tingkat kepatuhan (Escobari 2012). Ini pun efeknya hanya jangka pendek saja, karena kedua faktor, terutama audit, ini hanya mampu meningkatkan intensi untuk patuh membayar pajak sampai batas tertentu saja. Segera batas itu terlampaui, intensi untuk patuh membayar pajak justru akan menurun jika kembali dilakukan audit (Mendoza, Wielhouwer, dan Kirchler 2017). Beer et al. (2016) bahkan menemukan bahwa setelah penghasilan yang dilaporkan wajib pajak naik pasca audit, pada tahun berikutnya penghasilan yang dilaporkan justru turun.

Makanya sebenarnya audit itu bukanlah strategi yang tepat untuk meningkatkan tingkat kepatuhan dalam jangka panjang, apalagi ditambah dengan kenyataan bahwa audit itu biasanya butuh biaya besar, mengganggu aktivitas usaha wajib pajak, dan meningkatkan *compliance cost* (Alink dan Kommer 2011). Akibatnya jumlah pajak yang diperiksa sering kali tidaklah terlalu besar. *Internal Revenue Service* (IRS) di Amerika Serikat misalnya, melaporkan bahwa mereka hanya mengaudit sekitar 0,6% dari seluruh SPT Tahunan yang disampaikan wajib pajak pada tahun 2015 (IRS 2016).

Menariknya, kepatuhan membayar pajak di Amerika Serikat tidaklah serendah seperti hasil estimasi model ekonometris (Alm, McClelland, dan Schulze 1992). Ini menunjukkan bahwa pengaruh audit terhadap kepatuhan membayar pajak tidaklah sebesar yang diperkirakan sebelumnya. Memang benar meningkatkan audit bisa meningkatkan tingkat kepatuhan, namun hubungannya kelihatannya tidaklah linier. Setelah titik optimum, tercapai, maka audit justru akan menurunkan tingkat kepatuhan (Mendoza, Wielhouwer, dan Kirchler 2017). Bahkan sebenarnya audit justru ditengarai tidak mampu mengubah perilaku riil wajib pajak. Makanya dengan diperiksa, wajib pajak yang sebelumnya tidak menyampaikan SPT Tahunan tidak akan serta-merta menjadi patuh (Alm, Bloomquist, dan McKee 2017). Ini mungkin karena memang dampaknya yang kecil

terhadap wajib pajak (Das-Gupta, Lahiri, dan Mookherjee 1995) sehingga *deterrent effect*-nya tidaklah terlalu signifikan (Alm 2012). Oleh karena itu sesungguhnya faktor-faktor yang bersifat *deterrent* seperti ini tidaklah cukup untuk meningkatkan kepatuhan membayar pajak karena fokusnya hanya pada *enforced compliance*. Padahal di sisi lain ada *voluntary compliance* yang tidak kalah pentingnya (Kirchler, Hoelzl, dan Wahl 2008).

Dalam konteks yang agak berbeda, Gneezy dan Rustichini (2000) menemukan bahwa pemberian sanksi bahkan justru membuat tingkat ketidakpatuhan meningkat, khususnya jika sanksi yang dikenakan dapat dianggap sebagai alasan pembenar untuk tidak patuh (Kurz, Thomas, dan Fonseca 2014). Kemudian sanksi administrasi yang terlalu tinggi atau tidak tepat penerapannya juga dapat membuat wajib pajak lebih rentan untuk tidak patuh sebagai upaya untuk memperoleh penggantian atas kekayaan yang hilang sebagai berupa sanksi administrasi (Kahneman dan Tversky 1979).

Dari uraian di atas dapat disimpulkan bahwa kalau memang tujuan didirikannya kantor pajak adalah untuk meningkatkan tingkat kepatuhan wajib pajak, sehingga penerimaan pajak bisa berkelanjutan, maka penggunaan sanksi dan audit nampaknya tidak efektif. Hal ini akan lebih nyata jika wajib pajak ternyata bukanlah entitas amoral yang semata-mata mengejar kenikmatan pribadi (Kirchler 1998), sebagaimana asumsi dasar yang dianut oleh pendekatan ekonometris. Bahkan sebenarnya banyak bukti yang menyatakan bahwa wajib pajak itu senyatanya jujur dan mau membayar pajak (Kirchler 2009), seperti diilustrasikan oleh Braithwaite (2003) sebagai *motivational posture*. Makanya sebenarnya tidaklah cukup bagi kantor pajak untuk semata-mata bergantung pada faktor seperti audit dan sanksi saja, karena jika demikian adanya, alih-alih naik, tingkat kepatuhan bahkan bisa menjadi turun (Pickhardt dan Prinz 2014). Jadi tingkat keefektifannya masih bisa dipertanyakan.

Berdasarkan hal ini, maka menurut Mascagni (2017) sudah sepatutnya kantor pajak melihat faktor-faktor lain di luar apa yang disarankan dalam model ekonometrika. Lagi pula intensi untuk patuh membayar pajak nampaknya dipengaruhi oleh lebih banyak faktor selain sanksi dan audit semata. Dalam bahasa Alm (2012), dalam kaitannya dengan membayar pajak ‘... *there is a “full house” of behaviors motivated by a “full house” of considerations*’ yang harus dipertimbangkan dengan saksama. Ini termasuk faktor sosiologis dan psikologis (Bătrâncea et al. 2012).

Sebagai contoh sederhana, orang itu cenderung untuk takut rugi (Kahneman dan Tversky 1979). Bagi sebagian besar orang, rasanya kehilangan \$900 lebih menyakitkan dibandingkan kehilangan 90% dari \$1000 (Kahneman 2011). Dalam konteks pajak, jika ada wajib pajak yang menghadapi kenyataan bahwa mereka harus membayar tagihan pajak yang besar jumlahnya, mereka akan cenderung lebih berani mengambil langkah-langkah konfrontatif dengan kantor pajak untuk meminimalisir *loss*, karena memang mereka itu takut rugi. Jika sudah seperti ini, maka di kemudian hari wajib pajak itu perilakunya akan seperti itu terus (Alink dan Kommer 2011).

Dari uraian di atas dapat disimpulkan bahwa faktor-faktor di luar unsur *deterrence* seperti sanksi dan audit memang diperlukan. Literatur sudah

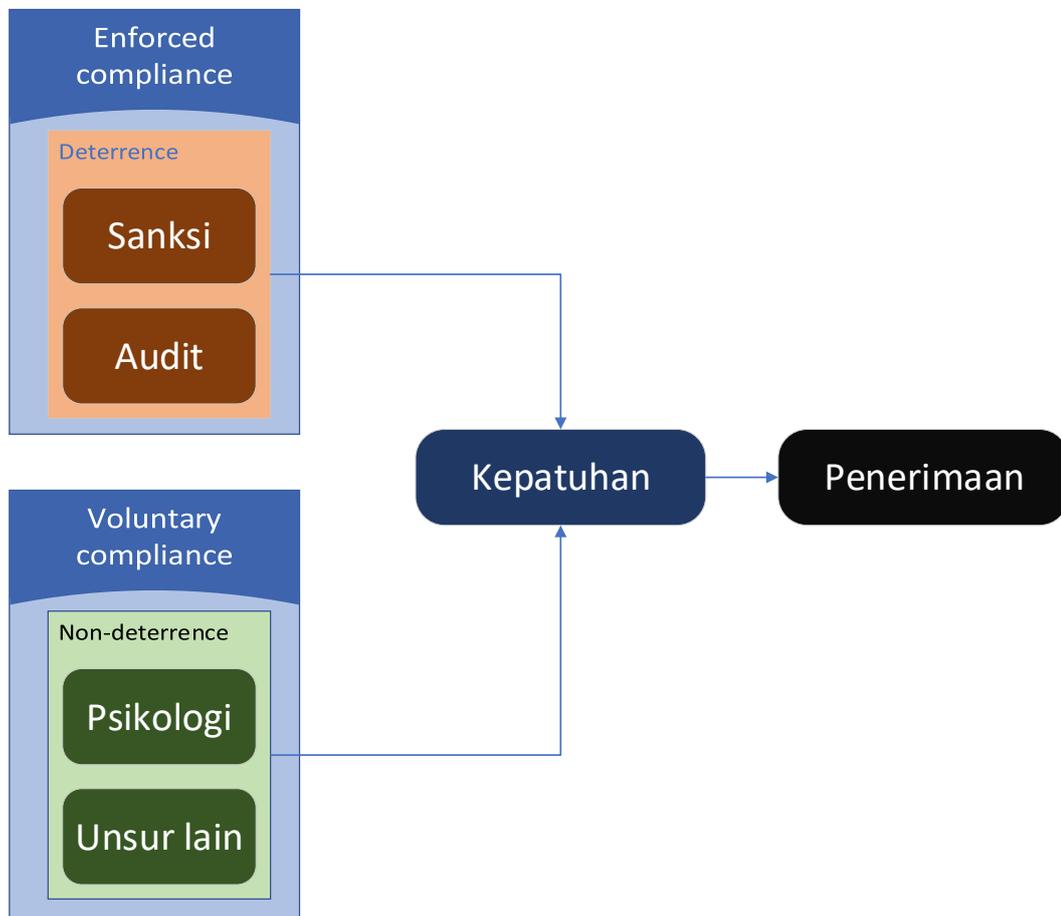
mengindikasikan bahwa salah satu faktor yang penting adalah unsur psikologi, termasuk faktor intensi untuk patuh dalam membayar pajak.

Intensi merefleksikan kesediaan individu untuk mencoba melakukan suatu perilaku tertentu (Ajzen, 1985). Intensi dapat dipengaruhi oleh keyakinan (*belief*) dan keinginan (*desire*). Pengaruh intensi ke *belief* dan *desire* berarti bahwa seseorang yang berniat untuk melakukan sesuatu jika ia memiliki keinginan untuk melakukannya, dan berkeyakinan bahwa ia akan melakukannya. Intensi untuk berperilaku dapat menjadi perilaku sebenarnya hanya jika perilaku tersebut ada di bawah kontrol individu yang bersangkutan.

Fishbein dan Ajzen (1975) menyebutkan bahwa intensi memiliki empat aspek, yaitu: (1) Perilaku (*behavior*), yaitu perilaku spesifik yang nantinya akan diwujudkan seperti apakah memutuskan untuk melakukan perilaku tersebut atau tidak, atau melakukannya dengan sendiri atau bantuan orang lain, atau melakukan pembayaran sendiri dengan memperhatikan secara detail bentuk pembayaran yang akan dilakukan; (2) Sasaran (*target*), yaitu objek yang menjadi sasaran perilaku. Dalam penelitian ini, yang menjadi sasaran penelitian adalah anggota USP di lingkungan KPP Karya Wisata; (3) Situasi (*situation*), yaitu situasi yang mendukung untuk dilakukannya suatu perilaku (bagaimana dan dimana perilaku itu akan diwujudkan). Dalam hal ini konteks situasi yang dimaksud adalah keadaan yang seperti apa yang akan dijadikan wajib pajak untuk melakukan perilaku patuh dalam membayar pajak, apakah keadaan yang memang mengharuskan membayar pajak, dukungan pihak lain, atau keadaan yang memang dipilih oleh wajib pajak; (4) Waktu (*time*), yaitu waktu terjadinya perilaku yang meliputi waktu tertentu, dalam satu periode atau jangka waktu yang tidak terbatas. Waktu yang dimaksud dalam hal ini adalah keputusan wajib pajak untuk melakukan pembayaran pajak pada waktu-waktu tertentu dalam satu periode atau jangka waktu yang tidak terbatas.

Pembahasan yang lebih mendalam yang dipilih dalam kajian ini untuk membahas permasalahan ini akan dibahas pada mengenai cara yang dipergunakan untuk menjawab hal ini disajikan pada Bab III.

Kajian ini mengikuti alur logika sebagai berikut:



Bagan 2 Kerangka pemikiran

Sumber: diadaptasi dari Kirchler, Hoelzl, dan Wahl (2008)

Upaya DJP dalam mengumpulkan penerimaan negara dari sektor perpajakan tergantung sebagian besar pada tingkat kepatuhan wajib pajak, yang merupakan konsekuensi dari dipilihnya *self-assessment system* sebagai pilar utama perpajakan di Indonesia. Literatur menunjukkan bahwa ada beberapa faktor yang membentuk intensi untuk patuh membayar pajak. Faktor-faktor ini secara umum dibagi menjadi dua bagian besar, yaitu faktor-faktor yang berbasis *deterrence* untuk memperoleh *enforced compliance* dan faktor lainnya untuk mendorong *voluntary compliance* sebagaimana sudah dikemukakan sebelumnya (Kirchler, Hoelzl, dan Wahl 2008).

Kajian akademis ini arahnya adalah untuk menggali faktor-faktor *non-deterrence* yang berperan penting dalam membentuk intensi untuk patuh dalam membayar pajak.

Kajian akademis ini adalah kajian yang bersifat kualitatif-eksploratif sehingga tidak ada hipotesis tertentu yang diuji dengan menggunakan kriteria statistika.

METODE PENELITIAN

Jenis penelitian yang diajukan di dalam kajian akademis ini adalah penelitian kualitatif-eksploratif. Menurut Burns and Bush (2006) penelitian eksploratori disebut sebagai mengumpulkan informasi secara informal dan tidak terstruktur. Arikunto (2006) menyebutkan bahwa penelitian eskploratif merupakan penelitian yang bertujuan untuk menggali seluas-luasnya tentang penyebab atau hal-hal yang mempengaruhi terjadinya sesuatu. Dalam kajian akademis ini dikaji penyebab para anggota USP memiliki intensi untuk patuh dalam membayar pajak.

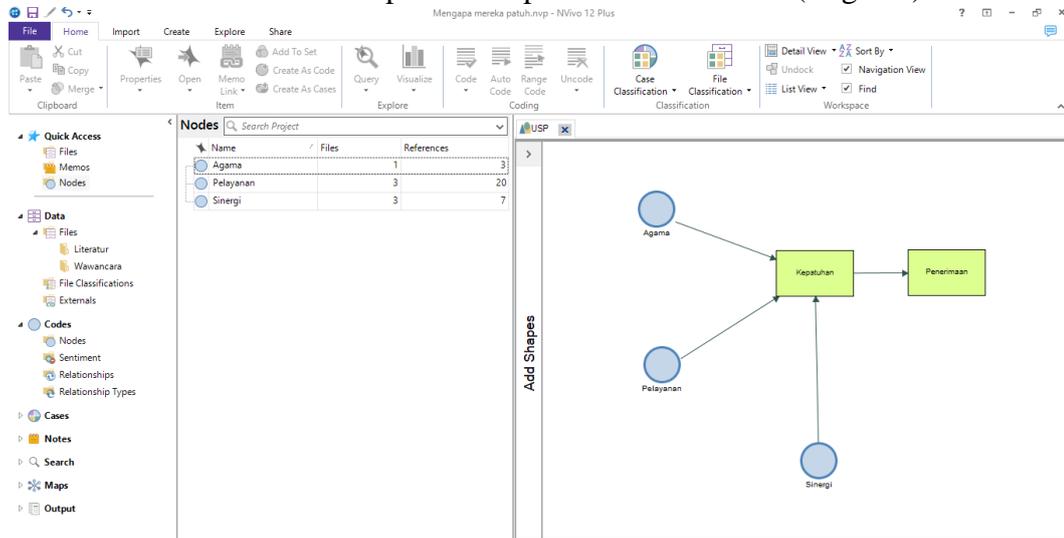
Data yang akan dianalisis di dalam usulan kajian akademis ini terutama berupa hasil wawancara yang akan dilakukan dengan para pengusaha kecil yang tergabung di dalam wadah sosial kemasyarakatan yang secara informal dinamai UMKM Sahabat Pajak (USP). Anggota organisasi ini dipilih karena peranan mereka yang bekerja bersama dengan KPP Karya Wisata dalam melakukan edukasi perpajakan. Edukasi ini pada awalnya dilakukan bekerja sama dengan pihak KPP, namun belakangan para anggota USP berperan lebih aktif. Salah satu wujud edukasi perpajakan yang mereka lakukan antara lain adalah kegiatan sosialisasi pengisian dan penyampaian SPT Tahunan, pendidikan tata cara pembayaran pajak untuk skema UMKM, dan lain sebagainya.

Hal ini tentunya relatif menarik karena biasanya pelaku usaha kecil relatif sulit untuk dikenakan pajak, sehingga dalam literatur mereka ini dikenal sebagai salah satu *the hard-to-tax* (Alm, Martinez-Vazquez, dan Schneider 2005). Namun demikian fenomena USP kelihatannya menunjukkan gejala yang berbeda dengan apa yang dilaporkan di dalam literatur. Inilah yang disebut dengan *negative case*, yang pada hakikatnya merupakan pengecualian atas skema umum yang ada (Morse 2004). Dalam studi yang berbasis *natural inquiry*, *outlier* seperti ini merupakan hal menarik untuk pelajari lebih mendalam agar penjelasan atas fenomena yang tengah dikaji menjadi lengkap.

Data dikumpulkan melalui proses wawancara dengan berpedoman pada satu pertanyaan: *[w]hat's happening here?* (Glaser 1978). Yang dimaksud dengan *happening* di sini adalah pengalaman responden yang akan digali dalam penelitian (Charmaz 2003). Teknik wawancara yang dipakai dalam kajian ini adalah wawancara tak terstruktur. Teknik ini dipilih karena memungkinkan responden untuk berbicara bebas sehingga dapat diperoleh data yang kaya untuk membangun teori (Corbin dan Strauss 2015) dan untuk menggali pengalaman responden (Mitchell 2015). Teknik ini memang yang paling sesuai untuk memahami sudut pandang responden (Arksey dan Knight 1999) dan menangkap pengalaman responden secara mendalam (Bryman 2012).

Seluruh wawancara direkam dengan menggunakan alat perekam khusus. Wawancara secara umum berjalan seperti *'a jazz musician in a jam session'* di mana panduan wawancara bisa tidak dipakai jika tidak dipandang perlu (Arksey dan Knight 1999). Di sini responden yang berperan aktif mengemukakan pendapat dan pengkaji bersifat lebih pasif dan hanya memberikan tanggapan untuk menggali lebih mendalam apa yang sudah dikemukakan oleh responden. Menjelang akhir penelitian, responden diminta untuk melengkapi apa yang sudah dicatat dan diinterpretasi oleh tim pengkaji. Di sini ada beberapa responden yang memberikan

masukan tambahan sehingga menambah kekayaan data kajian akademis ini. Hasil rekaman kemudian ditranskrip dan diimpor ke dalam NVivo (Bagan 3).⁵



Bagan 3 Analisis data dengan NVivo

Dalam kajian ini, wawancara dilakukan dengan tujuh orang responden dengan latar belakang dari petugas pajak, anggota USP, dan akademisi (Tabel 1). *Responden* pertama (#8) direkrut berdasarkan pendekatan *convenient sampling* dengan menggunakan kolega kedua penulis yang menginisiasi berdirinya USP selaku *gate keeper* (#7).

Pendekatan seperti ini lazim dipakai pada tahap awal penelitian kualitatif khususnya ketika pengkaji masih membutuhkan pemahaman yang lebih mendalam atas *responden* (Morse 2004). Sedangkan *responden* selanjutnya akan direkrut sesuai dengan konsep yang berkembang mengikuti hasil wawancara sebelumnya secara *snowball*. Prosedur seperti inilah yang disebut dengan *theoretical sampling* (Charmaz 2014). Makanya analisis data di dalam kajian ini dilakukan secara simultan dengan pengumpulan data. Proses ini terus-menerus dilakukan sampai pengumpulan data tidak lagi menghasilkan informasi baru secara signifikan. Pada titik ini *data saturation*, Dey (2003) menyebutnya dengan *sufficiency*, sudah tercapai.

Tabel 1 Responden Kajian Akademik

No.	Responden*	Lokasi wawancara	Asal
1	#1	Kantor pajak	USP
2	#2	Kantor pajak	Pegawai pajak (bagian kebijakan)

⁵ NVivo adalah perangkat lunak untuk menyimpan, mengorganisir, dan menganalisis data. Perangkat lunak ini banyak dipergunakan dalam penelitian kualitatif.

No.	Responden*	Lokasi wawancara	Asal
3	#3	Pondok Safari	USP
4	#4	Pondok Safari	USP
5	#5	Pondok Safari	USP
6	#6	Kantor pajak (wawancara ke-1)	Pegawai pajak (KPP Karya Wisata)*
		Kantor pajak (wawancara ke-2)	
7	#7	Kafe, kompleks Bintaro Jaya	Dosen
8	#8	Warung bakso, Kelurahan Paninggilan	USP

* Nama responden dan kantor disamarkan.

Wawancara akan dilakukan sendiri oleh kedua pengkaji dengan menggunakan panduan wawancara yang disusun berdasarkan hasil *literature review*. Terkait dengan hal ini, perlu diingat bahwa teknik pengumpulan data yang dipergunakan hanya akan dapat menangkap niat atau intensi untuk patuh responden. Terkadang niat atau intensi untuk patuh ini tidak benar-benar mereka lakukan (Berg dan Lune 2017). Ini adalah kelemahan kajian akademis ini.

Beberapa langkah untuk meminimalkan dampak kelemahan ini sudah dilakukan (bagian F pada bab ini), namun tidak dapat dipungkiri bahwa tidak menutup kemungkinan masih ada responden yang menyampaikan sesuatu yang sebenarnya tidak dia lakukan. Semua data yang terkumpul selanjutnya dianalisis sesuai dengan langkah yang akan didiskusikan pada bagian lain bab ini. Pengumpulan data dihentikan ketika tidak ada informasi yang dipandang baru dari para responden, ketika dilakukan wawancara sebanyak sembilan kali atas delapan responden.⁶ Meskipun terlihat sedikit, namun literatur menunjukkan bahwa wawancara dengan responden yang sedikit, misalnya dengan 15 (Bertaux 1981), 12 (Guest, Bunce, dan Johnson 2006), atau bahkan 1 responden (Boddy 2016), tetap dimungkinkan untuk memberikan kontribusi yang signifikan (Charmaz 2014).

Analisis data dilakukan segera setelah wawancara selesai dilakukan, sehingga proses analisis dan pengumpulan data dilakukan secara simultan. Wawancara direkam dengan menggunakan alat perekam khusus dan dilakukan pencatatan atas konsep-konsep tertentu yang dianggap perlu. File elektronik wawancara kemudian ditranskripsi dan diimpor ke dalam NVivo untuk dianalisis. Proses transkripsi ini dilakukan setelah setelah file audio didengarkan dan dianalisis tanpa ada transkripsi untuk mengidentifikasi tema-tema yang dikemukakan oleh responden dengan cepat. Strategi ini memungkinkan pengkaji mengidentifikasi konsep-konsep yang harus digali.

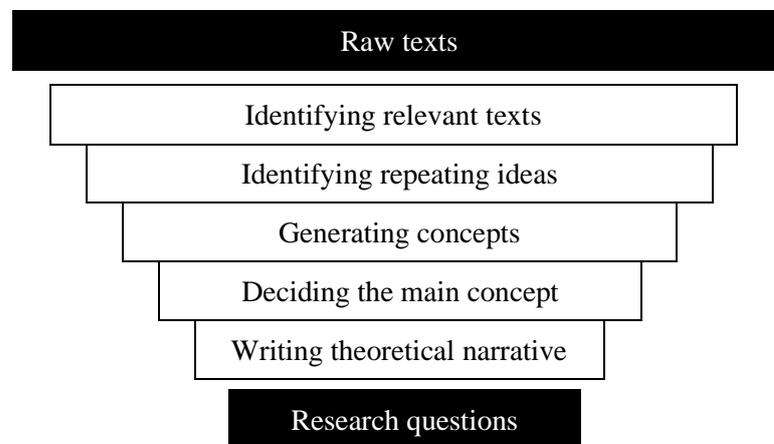
Sebagaimana lazimnya penelitian kualitatif, variabel yang akan diteliti tidak bisa ditetapkan di awal sebelum kegiatan pengumpulan dan analisis data dilakukan. Variabel-variabel yang relevan dengan tujuan penelitian ini, sebagaimana ditulis dalam Bab I, mengemuka dengan sendirinya ketika pengkaji

⁶ Rata-rata wawancara berlangsung antara 45 menit sampai dengan 120 menit.

menganalisis data wawancara. Inilah yang dimaksud dengan konsep *emerging*. Bab IV akan menyajikan konsep-konsep yang berhasil diidentifikasi dari wawancara.

Sebagaimana lazimnya penelitian kualitatif, yang menjadi instrumen penelitian dalam kajian akademis ini adalah pengkaji itu sendiri. Hal ini karena kedua pengkaji inilah yang akan terlibat langsung dalam dialog interaktif dengan responden sekaligus menginterpretasi apa yang mereka sampaikan dan kemudian memformulasikan ke dalam bentuk *theoretical narrative* untuk menjawab rumusan masalah sebagaimana ditampilkan pada Bab I.

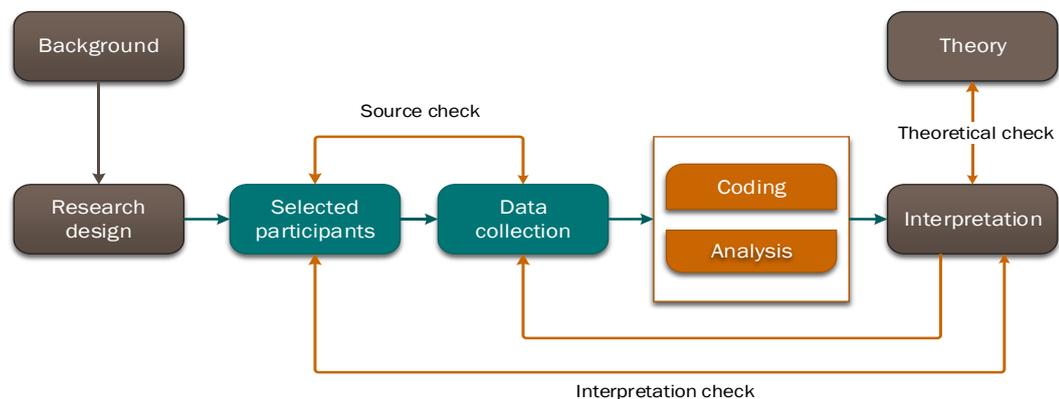
Data yang terkumpul akan dianalisis dengan menggunakan pendekatan tematik. Teknisnya, data akan dianalisis dengan mengikuti langkah-langkah yang disarankan Auerbach dan Silverstein (2003) sebagaimana ditampilkan pada Bagan 4.



Bagan 4 Teknik analisis data
Sumber: Auerbach dan Silverstein (2003)

Perlu disampaikan bahwa meskipun Bagan 4 menunjukkan arah aliran analisis data yang runtut, namun sebenarnya analisis data yang akan terjadi adalah aliran bolak-balik dari atas ke bawah dan sebaliknya, sesuai dengan perkembangan informasi yang disampaikan oleh *responden*. Akibatnya hasil analisis data akan senantiasa mengalami perubahan sebelum *saturation* tercapai. Selama proses analisis data, memo dan diagram akan dipergunakan oleh pengkaji untuk menggambarkan *emerging concepts* yang ada selama penelitian. Untuk menjaga supaya kajian ini tetap valid, pengkaji mengikuti langkah yang akan diuraikan pada bagian berikut ini.

Proses sebagaimana tercantum pada Bagan 5 akan diikuti dalam kajian ini untuk menjaga validitas hasil kajian akademis ini.



Bagan 5 *Rigour*

Sumber: diadaptasi dari Bradshaw dan Stratford (2010)

Jadi apa yang disampaikan oleh satu *participant* sedapat-dapatnya akan ditanyakan ke *participant participant* yang lain. Selama melakukan analisis data, literatur akan senantiasa dipergunakan sebagai panduan untuk memahami apa yang disampaikan oleh *participant*. Fungsinya adalah untuk menjaga supaya hasil analisis tetap *grounded* pada data namun di sisi lain subjektivitas pengkaji bisa relatif terkontrol, khususnya untuk menjaga jangan sampai pengkaji memasukkan unsur-unsur yang tidak didukung oleh data. Kemudian untuk menjaga supaya tidak terjadi bias, hasil interpretasi pengkaji kemudian dikembalikan kepada *participant* untuk diteliti apakah sudah menggambarkan apa yang mereka maksud (Thomas 2017). Kesempatan ini juga akan dipergunakan untuk menggali lebih lanjut apakah ada masukan lain yang kemungkinan belum dikemukakan kepada pengkaji. Namun demikian tidak dapat dipungkiri bahwa teknik analisis data yang dipergunakan di dalam kajian ini mempunyai kelemahan yang akan diuraikan pada bagian berikut ini.

Sebagaimana penelitian kualitatif pada umumnya, hasil dari kajian akademis ini tidak bisa dilakukan, bahkan tidak dimaksudkan untuk, dilakukan generalisasi secara statistika (Saunders, Lewis, dan Thornhill 2015). Hal ini karena penelitian seperti ini sifatnya interpretatif di mana pengkaji berusaha untuk memahami apa yang disampaikan oleh *responden*. Interpretasi ini selanjutnya dituangkan dalam bentuk memo, diagram, atau diari (Flick 2018). Dengan demikian hasil penelitian tidak obyektif karena unsur subyektivitas pengkaji menjadi bagian dari hasil penelitian (Flick 2018).

Hasil analisis data dalam penelitian seperti ini lazimnya tidak diharapkan untuk bisa diterapkan dalam konteks yang berbeda (McKerchar 2010). Namun demikian, proses generalisasi masih dapat dilakukan secara analitis. Jadi terkadang masih memungkinkan hasilnya diterapkan di dalam konteks yang berbeda asal situasinya mirip (Lichtman 2012). Seperti yang disampaikan Eisner dan Noddings (2017):

The researcher might say something like this: 'This is what I did, and this is what I think it means. Does it have any bearing on your situation? If it does and if your situation is troublesome or problematic, how did it get that way and what can be done to improve it?'

Jadi berhasil atau tidaknya penerapan penelitian dalam konteks ke konteks lain yang berbeda, disebut dengan *transferability*, tergantung pada tingkat kemiripan kedua situasi. Inilah yang oleh Lincoln dan Guba (1985) disebut dengan *fittingness*. Kalau keduanya situasinya mirip betul maka tidak perlu adanya generalisasi (Eisner dan Noddings 2017).

Proses *transferability* ini dalam konteks penelitian kualitatif dilakukan oleh, menurut Lichtman (2012), pembaca hasil kajian dan bukan oleh penulis kajian. Tugas pengkaji dengan demikian terbatas hanya untuk memberikan deskripsi selengkap mungkin atas konteks penelitian di dalam kajiannya sehingga pembaca bisa menganalisis apakah situasi pengkaji mirip, sehingga mempunyai *fittingness* yang tinggi, dengan suasana yang tengah dihadapi pembaca. Deskripsi seperti inilah yang oleh Geertz (1973) disebut dengan *thick description*.

Untuk lebih memperluas dan mempertajam hasil analisis, kajian akademis ini perlu dikembangkan lebih lanjut. Pengembangan ini bisa dilakukan misalnya dengan mencakup responden komunitas di luar USP di daerah lain. Hasil kajian selengkapnya disampaikan pada Bab IV.

PEMBAHASAN

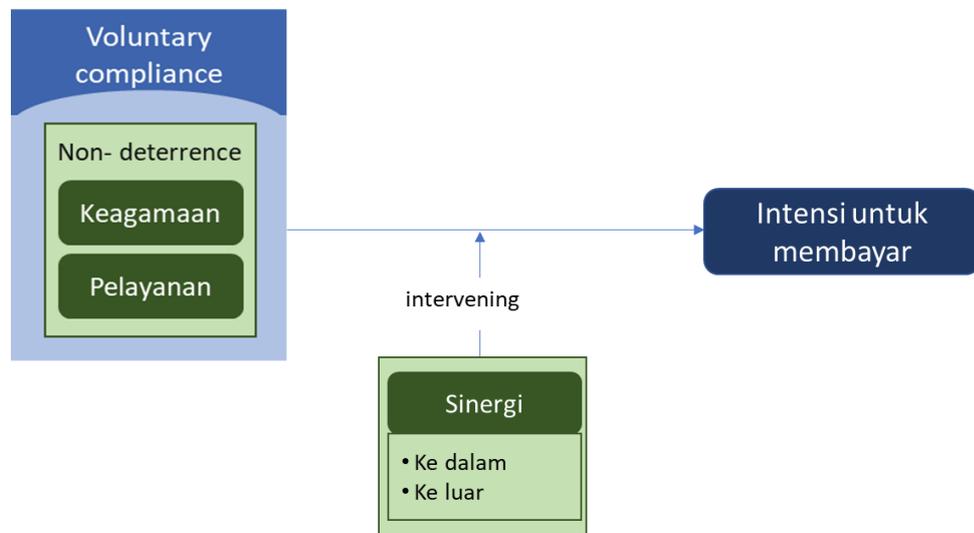
USP dalam penelitian ini adalah USP dalam wilayah kerja KPP Karya Wisata, yang didirikan pada tanggal 17 September 2016. USP ini tidak mempunyai badan hukum namun hanya sebagai komunitas tempat bergabungnya para pengusaha tergolong UMKM yang ingin bekerjasama dengan kegiatan yang dilakukan oleh KPP Karya Wisata. Jumlah anggota USP ini sebanyak 460 orang, dengan didominasi oleh pengusaha perempuan (72%). Jika dilihat dari agama, didominasi oleh pengusaha muslim sebesar 92%. Dan Jenis usaha para anggota USP ini didominasi oleh pengusaha kuliner (makanan minuman) sebesar 60%. Selengkapnya dapat dilihat dalam tabel berikut :

Tabel 2 Profil USP

Sumber : USP

URAIAN	JUMLAH
Jumlah Anggota USP	460 orang
Jenis Kelamin	
- Laki-laki	28%
- Perempuan	72%
Agama	
- Islam	92%
- Kristen & Lainnya	8%
Jenis Usaha	
- Makanan & Minuman	60%
- Pakaian	19%
- Kriya	10%
- Lainnya	11%

Hasil wawancara dengan responden memunculkan beberapa tema yang berperan penting dalam membentuk kepatuhan mereka.



Bagan 6 Hasil analisis data

Berikut ini adalah uraian atas faktor-faktor itu.

a. Keagamaan

Pengaruh agama terhadap intensi untuk patuh membayar pajak sudah diteliti sejak beberapa tahun lalu. Dalam hal ini, Pope dan Mohdali (2010) memberikan menyarikan beberapa hasil penelitian terdahulu ini. Pada intinya, kajian kedua penulis ini menunjukkan bahwa dalam literatur, keagamaan secara umum memberikan efek positif terhadap intensi untuk patuh membayar pajak. Hal ini karena fungsi agama pada dasarnya adalah sebagai pagar yang menjaga manusia untuk tidak bertindak yang melewati batas moralitas yang wajar. Jadi semakin kuat keagamaan seseorang, semakin kuat pula kemauannya untuk tidak berbuat ilegal (Grasmick, Robert J. Bursik, dan Cochran 1991), termasuk menggelapkan pajak. Terkait dengan hal ini, keagamaan sebenarnya diketahui bisa meningkatkan *tax morale*, yang pada hakikatnya adalah motivasi seseorang untuk membayar pajak (Torgler 2006). Jadi dengan makin taatnya orang pada agama yang dia anut, semakin bagus pengaruhnya pada *tax morale*. Hal ini kemudian meningkatkan tingkat kepatuhan orang itu dalam membayar pajak. Namun demikian pengaruh keagamaan terhadap intensi untuk patuh membayar pajak kadang tidak terlalu kuat meskipun secara statistik tetap signifikan (Benk et al. 2016; Mohdali dan Pope 2014).

Dalam kajian ini, responden menyatakan bahwa faktor agama merupakan salah satu unsur utama yang mendorong mereka terlibat dalam kegiatan USP. Hal ini misalnya dinyatakan oleh responden #3 dan #4 yang menyatakan bahwa ketika mereka membantu sesama anggota USP, mereka percaya bahwa akan ada balasan dari Tuhan sepuluh kali lipat. Tidak mengherankan, seperti yang diungkapkan responden #8, jika sesama anggota USP saling membantu. Dia kemudian melanjutkan bahwa ada anggota USP yang mengkhususkan diri membantu urusan perpajakan koleganya. Lalu responden #6 dalam wawancara yang kedua juga menyatakan bahwa membayar pajak adalah sedekah dan bentuk syukur kepada Tuhan sebagai balasan karena sudah diberikan kenikmatan.

b. Pelayanan

Hal lain yang oleh responden dianggap penting dalam membentuk tingkat kepatuhan mereka adalah pelayanan KPP Karya Wisata. Responden #8 misalnya melihat bahwa salah satu hal yang menyebabkan rekan-rekannya pelaku UMKM tidak patuh adalah bahwa KPP itu sering dilihat seperti ‘... momok yang menakutkan.’ Bagi kebanyakan mereka, KPP selalu berupaya untuk ‘... mengambil uang mereka untuk pajak’ dan ‘... mengancam dengan sanksi jika tidak bayar.’ Padahal ketika sudah bayar pajak, uangnya ‘... dikorupsi sendiri oleh petugas pajak.’ Selanjutnya responden #3 dan #4 melihat bahwa ketika ada rekannya yang berniat membayar pajak, di kantor pajak mereka ditanyakan kewajiban pajak tahun-tahun sebelumnya. Mereka pada saat itu juga ditagih untuk membayarnya. Makanya tidak mengherankan jika ada persepsi bahwa KPP itu hanya akan memungut uang hasil usaha sebagai pajak, seperti yang disampaikan responden #8. Budaya seperti ini memang wajar. Hal ini karena kantor pajak itu adalah bagian dari birokrasi yang terbiasa dengan pendekatan yang kaku mengikuti apa yang tertulis dalam peraturan (Job, Stout, dan Smith 2007). Akibatnya yang menjadi ujung tombak adalah pendekatan yang basisnya aturan. Sebagai contoh wajib pajak harus membayar utang pajak yang belum daluwarsa tanpa melihat kondisi wajib pajak pada saat itu. Dalam rerangka *slippery-slope framework* (Kirchler, Hoelzl, dan Wahl 2008), yang menjadi pilihan adalah *enforced compliance*, karena inilah yang ada dalam peraturan perundangan. Ini juga yang menyebabkan kantor pajak itu sering dipandang sebagai kantor yang kasar, *abusive*, tidak mau membantu, dan pelayanannya memprihatinkan (Job, Stout, dan Smith 2007). Pendekatan seperti ini yang menurut responden #7 kurang pas dipergunakan dalam melayani wajib pajak, khususnya pelaku UMKM. Ketentuan perundangan khususnya terkait dengan Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan lebih menekankan pada penerapan sanksi apabila wajib pajak tidak memenuhi kewajiban perpajakannya. Ini berarti fokusnya adalah pada *deterrence*. Padahal menurut responden #8, pelaku UMKM yang dia kenal tidaklah takut dengan sanksi. Hal ini barangkali karena kantor pajak tidak mempunyai data mereka. Literatur telah menunjukkan bahwa kalangan pemilik usaha kecil ini relatif sulit dikenakan pajak karena sering tidak mau mendaftarkan secara sukarela. Jika terdaftar, tidak jarang mereka itu tidak mempunyai pembukuan yang memadai, tidak menyampaikan SPT Tahunan, dan secara umum cenderung tidak patuh (Alm, Martinez-Vazquez, dan Schneider 2005).

Perlakuan yang diterima oleh USP dari KPP Karya Wisata ternyata berbeda. Responden #8 menyatakan bahwa ketika pertama kali berinteraksi dengan pegawai KPP Karya Wisata, dia merasakan adanya kepedulian dan perhatian kepada pelaku UMKM. Ini bukan hanya terkait pajak namun juga berhubungan dalam pengembangan usaha. Responden #8 menyatakan bahwa ide untuk membantu pengembangan usaha UMKM muncul tidak tiba-tiba. Dia menyatakan bahwa awalnya kegiatan yang dilaksanakan hanya berupa ‘... ngopi bareng’ dan ‘... ngisi SPT.’

Kegiatan ini dirasa kurang efektif, sehingga dirasa harus dikembangkan, dimulai dengan diselenggarakan seminar kewirausahaan bekerja sama dengan tim pengajar

dari salah satu perguruan tinggi. Hal ini kemudian ditindaklanjuti dengan pembuatan katalog produk pelaku UMKM yang ada di bawah pengelolaan KPP Karya Wisata.

Kegiatan sosialisasi, penyuluhan atau seminar yang langsung memenuhi kebutuhan wirausaha para wajib pajak sangat mereka butuhkan. Memang Direktorat Jenderal Pajak telah mencanangkan program *Business Development Service* (BDS), berupa kegiatan penyuluhan yang mengundang para praktisi kewirausahaan, seperti praktisi *internet marketing*, *social media marketing*, *branding*, *financial advisor*, *quality advisor*, pembukuan dan sebagainya. Kegiatan ini dirasakan sangat besar manfaatnya khususnya bagi para anggota USP.

Hal-hal seperti ini yang kelihatannya menyebabkan pelaku UMKM itu merasa mendapatkan pelayanan yang lebih baik secara langsung dari KPP. Ini misalnya dapat dilihat dari penggunaan kata *kepedulian* atau *perhatian* yang dipergunakan oleh responden #8. Responden ini menyampaikan:

UMKM kebutuhannya apa sih hari ini? Oh ternyata pembukuan, dia dikasih pembukuan, besok ini butuhnya apa? Branding.

Contoh lain diungkapkan oleh responden #3 yang menyatakan bahwa pelayanan KPP yang dia rasakan adalah ‘humanis’. Dia menyebut contoh pembuatan NPWP yang relatif cepat dan tempat pelayanan yang kondisinya nyaman. Dalam hal ini, yang menarik adalah pandangan responden #6 dalam melayani wajib pajak. Menurutnya, kantor pajak itu seharusnya perilakunya seperti petani, jangan seperti penambang. Kalau petani, hasil yang diambil adalah hasil kerja petani itu dalam menanam dan merawat lahannya. Hal ini berbeda dengan penambang yang praktis hanya mengambil dan selanjutnya ditinggal pergi ketika barang tambang yang digali sudah habis. Dalam melayani pelaku UMKM, pendekatan seperti penambang tidak bisa dipakai. Padahal secara tradisi birokrasi pendekatan penambang yang biasanya dipergunakan kantor pajak (Job, Stout, dan Smith 2007).

Memang pelayanan khususnya pelayanan yang terkait kewirausahaan wajib pajak pada dasarnya dapat menjadi salah satu cara untuk meningkatkan intensi untuk patuh membayar pajak para anggota USP. Ini yang oleh Kirchler, Hoelzl, dan Wahl (2008) disebut dengan iklim sinergi. Dalam pendekatan ini KPP dipandang sebagai entitas yang memberikan pelayanan kepada masyarakat. KPP melihat wajib pajak sebagai *client*, *robbers*. Sandford (2019) bahkan mengklaim bahwa hubungan yang baik antara kantor pajak dengan wajib pajak merupakan salah satu syarat utama untuk mencegah penggelapan pajak. Jika ini yang dilakukan, wajib pajak akan cenderung untuk lebih patuh secara suka rela dan mau membayar pajak karena memang ingin memenuhi kewajibannya. Inilah yang disebut dengan *tax morale* (Torgler 2006). Gambaran atas *tax morale* ini misalnya dapat dilihat dari ungkapan responden #8 bahwa dia memang sudah berniat untuk ‘berkontribusi kepada negara’ melalui pajak. Dan memang jika kantor pajak memperlakukan wajib pajak sebagai *partner* setara dan diberikan pelayanan yang baik, niscaya mereka akan mau bekerja sama dengan lebih terbuka (Torgler 2007). Ini yang dinyatakan oleh responden #6 bahwa komunitas USP yang sering menjadi perpanjangan tangan KPP Karya Wisata dalam melakukan sosialisasi perpajakan kepada pelaku UMKM. Secara empiris, memang diketemukan bukti bahwa kualitas pelayanan pajak itu berbanding terbalik dengan tingkat ketidakpatuhan wajib pajak pemilik usaha kecil

(Al-Ttaffi dan Abdul-Jabbar 2016). Jauh sebelumnya, Wallschutzky (1984) di Australia sudah melihat bahwa cara kantor pajak memperlakukan wajib pajak berpengaruh terhadap tingkat ketidakpatuhan mereka pada masa mendatang. Ini yang oleh Sandford (2019) disebut dengan *'we'll get even' mentality*. Menariknya, frase ini bisa mempunyai makna yang berbeda. Responden #1 misalnya, menyatakan bahwa kalau wajib pajak mendapatkan bantuan dari kantor pajak, maka sebenarnya wajib pajak juga tidak akan segan membantu kantor pajak. Pemaknaan seperti ini memperkuat argumen akan arti penting pemberian pelayanan yang baik kepada wajib pajak, yang nantinya akan meningkatkan kepatuhan sukarela dalam rerangka *slippery-slope framework* (Kirchler, Hoelzl, dan Wahl 2008).

c. Sinergi

Tema yang ketiga terkait sinergi sebenarnya tidak berhubungan langsung dengan intensi untuk patuh membayar pajak. Namun demikian, tema ini bisa memperkuat dua tema sebelumnya, yaitu agama dan pelayanan, dalam mempengaruhi intensi untuk patuh membayar pajak. Tema sinergi bisa dalam arti ke luar atau bersinergi dengan instansi lain, atau ke dalam bersinergi dengan sesama anggota USP.

Tema sinergi ke luar pertama kali diangkat oleh responden #2. Responden ini menyatakan bahwa sebenarnya membina UMKM dengan menggunakan pendekatan yang dipakai KPP Karya Wisata sebenarnya tidak mudah. Hal ini karena dari sisi penerimaan pajak relatif tidak besar kontribusinya terhadap penerimaan KPP. Di sisi lain, jumlah wajib pajak yang harus dilayani cukup banyak, sehingga membutuhkan sumber daya, baik manusia maupun dana, yang relatif besar. Inilah yang menyebabkan proses pembinaan pelaku UMKM tidak bisa dilakukan oleh kantor pajak sendiri, apalagi hanya di tingkat kantor operasional. Apalagi pola pembinaannya harus dilakukan secara berkesinambungan dan bukan *ad hoc* seperti yang selama ini umum dilakukan.

Senada dengan responden #2, responden #6 juga menyatakan bahwa pembinaan UMKM harus dilakukan bekerja sama dengan instansi lain. Dia menyatakan bahwa pada saat ini setidaknya ada tujuh belas lembaga yang memberikan pembinaan. Lembaga-lembaga ini (pada saat wawancara dilakukan) menjalankan program masing-masing secara sendiri-sendiri.

Kemudian untuk sinergi ke dalam bisa diidentifikasi dari pernyataan beberapa responden. Responden #4 dan responden #5 misalnya menyatakan bahwa salah satu faktor yang mendorong mereka terlibat dalam USP adalah intensi untuk membantu. Mereka merasakan kepuasan yang berbeda ketika mereka bisa membantu dalam komunitas USP, satu hal yang sebelumnya belum pernah mereka rasakan. Ketika ada anggota komunitas yang kurang memahami pajak, maka ada anggota lain yang membantu. Bahkan menurut responden #8 ada anggota USP yang khusus mendedikasikan waktunya untuk membantu permasalahan perpajakan sesama anggota komunitas. Suasana saling membantu seperti ini pada akhirnya semakin memperluas dan mempererat jaringan antar anggota komunitas.

Barangkali yang menjadi pertanyaan adalah mengapa mereka itu mau saling membantu dalam bidang perpajakan, meskipun secara ekonomis manfaat yang diperoleh sedikit. Penjelasan atas fenomena ini diberikan oleh Richard Dawkins, seorang ahli biologi dari UK. Dawkins (2016) dalam *The Selfish Gene* menyatakan

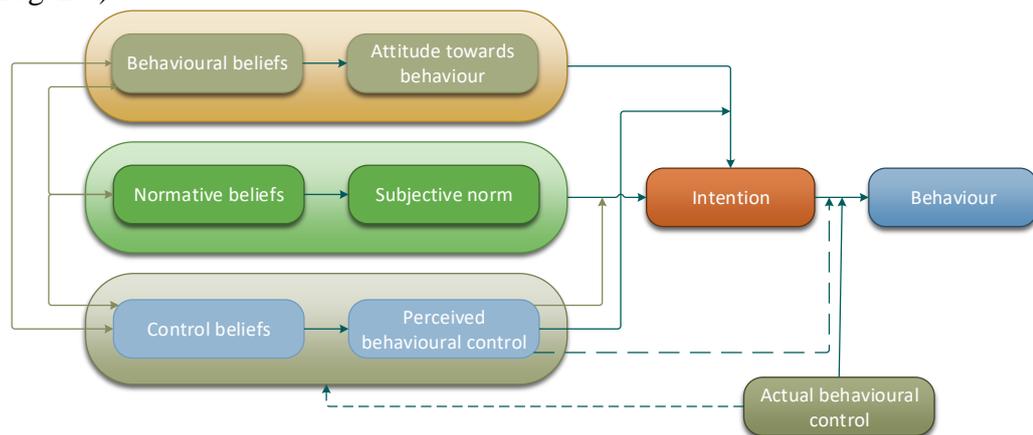
bahwa setiap makhluk hidup itu tersusun atas satuan terkecil yang disebut dengan gen. Dalam setiap gen terdapat informasi yang menjadi dasar atas terbentuknya makhluk hidup. Jadi makhluk hidup itu tidak lebih dari sarana supaya gen itu tetap ada. Gen abadi, makhluk tidak. Gen akan bertahan hidup jika dia berada dalam makhluk yang sesuai. Karena gen itu ingin tetap hidup, maka dia selalu berusaha supaya berada dalam wadah yang sesuai dalam lingkungan yang sesuai. Jika wadahnya mati, gen itu juga akan ikut mati. Dalam bab yang diberi judul ‘You scratch my back, I’ll scratch yours’, Dawkins menyatakan pentingnya sinergi. Dia memberikan contoh burung yang terbang dalam suatu formasi. Ketika salah satu burung melihat ada predator, misalnya elang, yang akan menyerang, maka strategi terbaik, sebagai burung selaku individu egois, adalah segera mencari pohon terdekat dan berlindung ke sana. Dengan demikian, burung itu akan keluar dari formasi. Predator, termasuk elang, cenderung untuk menyerang calon mangsa yang sendirian. Jadi ketika burung itu keluar dari formasi, dia justru lebih rentan diserang elang. Padahal strategi terbaik untuk berlindung adalah dengan berlindung di pohon. Namun ini tidak bisa dilakukan sendiri. Untuk itu burung yang terbang dalam formasi dikenal mempunyai siulan tertentu yang menandakan adanya predator, sehingga seluruh kelompok dapat menghindari, misalnya dengan hinggap di pohon tertentu. Meskipun terlihat altruistik, siulan ini sebenarnya egois karena tujuan utamanya adalah untuk menyelamatkan diri sendiri dengan menumpang keselamatan seluruh kelompok.

Inilah yang nampaknya terjadi di USP. Anggota USP yang membantu anggota lainnya dalam hal perpajakan bisa jadi tidak sepenuhnya didorong oleh motivasi yang bersifat altruistik. Memang terlihat membantu, terlihat altruistik, namun dengan membantu itu dia juga mendapatkan manfaat. Responden #3, #4, dan #8, misalnya menyatakan bahwa dengan membantu orang lain, maka sebenarnya terjalin *networking* yang lebih luas. Dengan jaringan yang lebih luas, bukan tidak mungkin membuka pangsa pasar baru. Ini tentu akan membuat usahanya semakin besar. Selain itu dengan membantu anggota lain maka terbangun reputasi atau prestise yang tentunya menguntungkan dalam membangun usahanya. Inilah yang oleh Maslow (1954) disebut dengan *self esteem*. Ini terkait juga dengan tema agama, di mana, sebagaimana diungkapkan oleh responden #3 dan #4 bahwa salah satu motivasi mereka adalah untuk mendapatkan imbalan amal perbuatan sepuluh kali lipat.

Dalam kaitannya dengan intensi untuk patuh membayar pajak, literatur yang membahas topik sinergi ini relatif sulit ditemukan. Hal ini mungkin karena memang sifat dari sinergi tidak secara langsung berpengaruh terhadap intensi untuk patuh membayar pajak. Sinergi kelihatannya memperkuat atau memperlemah efek dua faktor lain terhadap tingkat kepatuhan. Sebagai contoh, tanpa ada kerja sama dengan instansi lain, KPP Karya Wisata tetap dapat memberikan pelatihan kewirausahaan kepada pemilik UMKM. Namun karena pemberian pelatihan kewirausahaan bukan merupakan tugas utama petugas pajak, maka pelaksanaannya tidak akan optimal. Ketika KPP Karya Wisata menjalin kerja sama dengan salah satu lembaga pendidikan tinggi, maka pelatihan yang diselenggarakan bisa lebih terstruktur pelaksanaannya. Ketika lembaga pendidikan tinggi kemudian bekerja sama dengan instansi pemerintah pusat yang bergerak dalam ekonomi kreatif, maka

pelaksanaan pembinaan bisa lebih besar skalanya dilaksanakan karena terdapat dukungan dana dan manajemen yang lebih besar. Kegiatan ini menjadi semakin masif ketika DJP mencanangkan *Business Development Services* (BDS) yang bekerja sama dengan beberapa perusahaan dan instansi lain.⁷ Tanpa BDS pun pembinaan tetap bisa berjalan meskipun berjalan lebih lambat dan manfaatnya tidak sebesar ketika ada BDS. Jadi kelihatannya sinergi tidak berpengaruh langsung terhadap intensi untuk patuh membayar pajak, namun bisa memperkuat atau memperlemah pengaruh faktor-faktor lain terhadap intensi untuk patuh anggota USP dalam membayar pajak.

Kedua faktor ini, yaitu keagamaan dan pelayanan ditambah dengan sinergi sebagai intervening, membentuk intensi untuk patuh membayar pajak bagi anggota USP. Menurut Ajzen (2019), sebenarnya orang itu akan melakukan sesuatu kalau mereka yakin bahwa perilakunya itu akan membawa hasil yang bermanfaat (*attitude*); orang lain yang menjadi panutan akan menyetujui perilakunya itu (*subjective norm*); dan mereka tahu bahwa mereka mampu (*perceived behavioural control*) dan mempunyai sarana (*actual behavioural control*) untuk mewujudkan perilakunya itu (Bagan 7).



Bagan 7 Teori *Planned Behaviour*

Sumber: Ajzen (2019)

Dalam konteks USP, keagamaan membentuk rasa percaya bahwa dengan membayar pajak, mereka telah memberikan kontribusi bukan saja bagi negara, namun juga bagi sesama. Inilah yang termanifestasi ke dalam ungkapan seperti balasan dari Tuhan sepuluh kali lipat. Artinya mereka percaya bahwa aktif membayar pajak itu ada manfaatnya bagi mereka. Pelayanan yang diberikan oleh KPP berupa fasilitas pelatihan, *workshop*, katalog produk, dan semacamnya menjadi wujud nyata manfaat yang dirasakan oleh anggota USP dengan membayar pajak.

Kemudian adanya sinergi, terutama berupa sinergi ke dalam, membuat para anggota USP yakin bahwa membayar pajak itu sesungguhnya bukanlah sesuatu yang sulit. Mereka mampu melakukannya sendiri. Bukan hanya mampu, mereka bahkan saling memberikan bantuan kepada sesama pemilik UKM. Ini misalnya

⁷ Ditjen Pajak Gandeng 32 Instansi untuk Dukung Pengembangan UMKM, <https://www.liputan6.com/bisnis/read/3953902/ditjen-pajak-gandeng-32-instansi-untuk-dukung-pengembangan-umkm>.

terlihat dari ungkapan Responden #8 bahwa ada anggota USP yang mengkhususkan diri untuk membantu masalah pajak kepada anggota lainnya.

Secara ringkas, unsur utama yang membentuk intensi untuk patuh anggota USP untuk patuh pajak adalah unsur keagamaan masing-masing anggota dan pelayanan tepat sasaran yang diberikan oleh kantor pajak. Kedua faktor ini diperkuat oleh sinergi baik antar anggota USP maupun antar instansi pemerintah dan swasta dalam memberikan pelayanan dan pembinaan kewirausahaan kepada para anggota USP.

KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil analisis data yang dikemukakan pada Bab IV, ditemukan bahwa yang menjadi motivasi dan pendorong utama pemilik UMKM dalam USP adalah dua faktor, yaitu faktor agama dan faktor pelayanan. Selain itu terdapat unsur sinergi yang menjadi katalis yang mempercepat atau memperkuat pengaruh agama dan pelayanan terhadap intensi untuk patuh membayar pajak. Untuk unsur agama, yang menjadi pendorong utamanya lebih kepada intensi untuk patuh untuk mendapatkan pahala atau membayar pajak sebagai bentuk syukur dan sedekah atas manfaat-manfaat yang sudah disediakan negara. Dorongan kekuatan agama ini membentuk *tax morale* yang berpengaruh positif terhadap intensi untuk patuh anggota USP untuk membayar pajak.

Unsur kedua yang dapat diidentifikasi adalah faktor pelayanan. Yang dimaksud dengan pelayanan dalam konteks kajian ini tidak dalam bentuk fasilitas fisik untuk wajib pajak, namun lebih kepada manfaat yang dapat diberikan kepada wajib pajak. Karena wajib pajak adalah pemilik UMKM, maka bentuk pelayanan yang diidentifikasi dalam kajian ini terkait dengan dukungan untuk meningkatkan usaha (kewirausahaan) wajib pajak, seperti program penyuluhan *Business Development Services* (BDS). Dengan demikian melalui kantor pajak, wajib pajak merasakan ada kehadiran negara untuk mereka. Alhasil mereka tidak berkeberatan untuk membayar pajak sebagai balasannya.

Kedua unsur di atas efeknya akan lebih besar jika ditunjang dengan sinergi. Sinergi ini bisa berupa kerja sama antar instansi dalam memaksimalkan pemberian dukungan untuk usaha wajib pajak. Selain itu sinergi bisa berupa saling kerja sama antar anggota USP dalam bidang perpajakan.

Menariknya penelitian ini tidak berhasil mengidentifikasi unsur sanksi sebagai salah satu sarana untuk meningkatkan intensi untuk patuh membayar pajak. salah satu responden bahkan mengindikasikan bahwa kebanyakan pemilik UMKM yang dia kenal tidak takut atas sanksi perpajakan. Dengan demikian unsur *voluntary compliance* nampaknya mempunyai peranan yang lebih penting dibandingkan dengan *enforced compliance*. Hal ini dapat dipahami karena USP itu pada hakikatnya adalah pemilik usaha kecil yang dalam literatur dikenal sebagai salah satu kelompok masyarakat yang memang sulit dikenakan pajak (Alm, Martinez-Vazquez, dan Schneider 2005).

Kajian ini membawa implikasi bahwa untuk meningkatkan intensi untuk patuh membayar pajak, pertama, yang harus diutamakan adalah pendekatan berbasis *voluntary compliance*. Dalam konteks UMKM, kajian ini menyarankan untuk mengutamakan tema keagamaan dan pelayanan yang mendukung usaha wajib pajak guna meningkatkan tingkat kepatuhan dalam pembayaran pajak mereka. Tingkat kepatuhan ini bisa lebih ditingkatkan lagi apabila DJP dapat memberikan pelayanan yang berkesinambungan. Ini bisa dicapai jika DJP menjalin kerja sama dengan instansi lain.

Kedua, DJP untuk pelaku UMKM supaya tidak mendahulukan pendekatan berbasis *deterrence*. Kajian ini menemukan bahwa pelaku UMKM relatif tidak takut atas sanksi perpajakan. Hal ini mungkin disebabkan oleh pemajakan pelaku

UMKM yang relatif sulit dilakukan karena sifat usahanya yang berbasis tunai dan tidak terdaftar.

Kajian akademis ini mempunyai beberapa batasan, yaitu:

1. Jumlah responden yang relatif terbatas.

Kajian akademis ini menggunakan responden yang relatif sedikit. Meskipun hal ini dipercaya tidak mengurangi secara signifikan kontribusi kajian ini secara praktis, tentunya jika variasi respondennya ditambah, tentunya hasil analisisnya akan lebih kaya. Ini misalnya bisa dilakukan dengan mengikutkan responden yang berasal dari instansi terkait, seperti kementerian atau dinas terkait, atau dari badan usaha mitra BDS. Oleh karenanya penelitian selanjutnya disarankan untuk memperluas variasi responden yang dilibatkan untuk memperkaya dan mempertajam hasil analisis.

2. Tidak bisa digeneralisasi.

Seperti halnya kajian berbasis kualitatif pada umumnya, hasil kajian ini tidak dimaksudkan untuk digeneralisir ke seluruh wajib pajak secara umum. Hasil kajian ini hanya berlaku untuk komunitas yang terlibat dan pada waktu dilaksanakan pengumpulan data karena persepsi orang itu bisa berubah. Untuk penerapan di lokasi atau komunitas yang berbeda, pembaca disarankan untuk mempelajari dengan saksama tingkat kesamaan komunitas itu dengan komunitas USP yang dikaji dalam laporan ini.

DAFTAR PUSTAKA

- Ajzen, I. (1985). From intentions to actions: A theory of planned behavior Action control: From cognition to behavior (J. Kuhl & J. Beckman., pp. 11–39). Heidelberg: Springer.
- Ajzen, Icek. 2019. 'TPB Diagram', diakses tanggal 1 Desember 2019. <http://people.umass.edu/aizen/tpb.diag.html#null-link>.
- Al-Ttaffi, LH Ali, and Hijattullah Abdul-Jabbar. 2016. 'Service Quality and Income Tax Non-compliance Among Small and Medium Enterprises in Yemen', *Journal of Advanced Research in Business and Management Studies*, 4: 12-21.
- Alink, Matthijs, and Victor van Kommer. 2011. *Handbook on Tax Administration* (International Bureau of Fiscal Documentation: Amsterdam).
- Allingham, Michael G, and Agnar Sandmo. 1972. 'Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis', *Journal of Public Economics*, 1: 323-38.
- Alm, James. 2012. 'Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies', *International Tax and Public Finance*, 19: 54-77.
- Alm, James, Kim M. Bloomquist, and Michael McKee. 2017. 'When You Know Your Neighbour Pays Taxes: Information, Peer Effects and Tax Compliance', *Fiscal Studies*, 38: 587-613.
- Alm, James, Erich Kirchler, and Stephan Muehlbacher. 2012. 'Combining Psychology and Economics in the Analysis of Compliance: From Enforcement to Cooperation', *Economic Analysis and Policy*, 42: 133-51.
- Alm, James, Jorge Martinez-Vazquez, and Friedrich Schneider. 2005. "Sizing' the Problem of the Hard-to-Tax.' Dalam James Robert Alm, Jorge Martinez-Vazquez and Sally Wallace (eds.), *Taxing the Hard-to-tax: Lessons from Theory and Practice* (Elsevier B.V.: Amsterdam).
- Alm, James, Gary H. McClelland, and William D. Schulze. 1992. 'Why Do People Pay Taxes?', *Journal of Public Economics*, 48: 21-38.
- Arikunto, S. (2006). *Prosedur Penelitian suatu Pendekatan Praktek*. Edisi V. Jakarta: Rineka Cipta
- Arksey, Hilary, and Peter Knight. 1999. *Interviewing for Social Scientists: An Introductory Resource With Examples* (Sage Publications: London ; Thousand Oaks, Calif.).
- Auerbach, Carl, and Louise B. Silverstein. 2003. *Qualitative Data: An Introduction to Coding and Analysis* (NYU Press: New York).

- Badan Pusat Statistik. 2016. *Potensi Usaha Mikro Kecil* (Badan Pusat Statistik: Jakarta).
- Bătrâncea, Larissa-Margareta, Ramona-Anca Nichita, Ioan Bătrâncea, and Bogdan Andrei Moldovan. 2012. 'Tax Compliance Models: From Economic to Behavioral Approaches', *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 8: 13-26.
- Becker, Gary S. 1968. 'Crime and Punishment: An Economic Approach', *Journal of Political Economy*, 76: 169.
- Beer, Sebastian, Matthias Kasper, Erich Kirchler, and Brian Erard. 2016. *Do Audits Deter Future Noncompliance? Evidence on Self-Employed Taxpayers* (Internal Revenue Service: Urban Institute in Washington, DC).
- Benk, Serkan, Tamer Budak, Bahadır Yüzbaşı, and Raihana Mohdali. 2016. 'The Impact of Religiosity on Tax Compliance Among Turkish Self-employed Taxpayers', *Religions*, 7: 37.
- Berg, Bruce L., and Howard Lune. 2017. *Qualitative Research Methods for the Social Sciences* (Pearson: Boston).
- Bertaux, Daniel. 1981. 'From the Life History Approach to the Transformation of Sociological Practice.' Dalam Daniel Bertaux (ed.), *Biography and Society: The Life History Approach in the Social Sciences* (Sage Publications).
- Boddy, Clive Roland. 2016. 'Sample Size for Qualitative Research', *Qualitative Market Research: An International Journal*, 19: 426-32.
- Bradshaw, Matt, and Elaine Stratford. 2010. 'Qualitative Research Design and Rigour.' Dalam Iain Hay (ed.), *Qualitative Research Methods in Human Geography* (Oxford University Press).
- Braithwaite, Valerie. 2003. 'A New Approach to Tax Compliance.' Dalam Valerie Braithwaite (ed.), *Taxing Democracy* (Ashgate: Aldershot, Hants, England ; Burlington, VT, USA).
- Bryman, Alan. 2012. *Social Research Methods* (Oxford University Press: Oxford ; New York).
- Burg, David F. 2004. *A World History of Tax Rebellions: An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts, and Riots from Antiquity to the Present* (Routledge).
- Burns, A.C and Bush, R.F., 2006, *Marketing Research*, 5th Edition, Pearson Education, USA, New Jersey.

- Charmaz, Kathy. 2003. 'Qualitative Interviewing and Grounded Theory Analysis.' Dalam James A. Holstein and Jaber F. Gubrium (eds.), *Inside Interviewing: New Lenses, New Concerns* (Sage Publications: Thousand Oaks Calif.).
- . 2014. *Constructing Grounded Theory* (SAGE Publications: Thousand Oaks, CA).
- Corbin, Juliet M., and Anselm L. Strauss. 2015. *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory* (SAGE Publications: Thousand Oaks, California).
- Das-Gupta, Arindam, Radhika Lahiri, and Dilip Mookherjee. 1995. 'Income Tax Compliance in India: An Empirical Analysis', *World Development*, 23: 2051-64.
- Dawkins, Richard. 2016. *The Selfish Gene: 40th Anniversary Edition* (Oxford University Press: Oxford).
- Dey, Ian. 2003. *Qualitative Data Analysis: A User Friendly Guide for Social Scientists* (Taylor & Francis: London).
- Eisner, E.W., and N. Noddings. 2017. *The Enlightened Eye: Qualitative Inquiry and the Enhancement of Educational Practice* (Teachers College Press: New York).
- Escobari, Diego. 2012. 'Imperfect Detection of Tax Evasion in a Corrupt Tax Administration', *Public Organization Review*, 12: 317-30.
- Fauziah, Ulfah, and Bernard E. Tidajoh. 2018. 'Perencanaan Pajak Untuk Usaha Mikro, Kecil, dan menengah', *Substansi*, 2: 199-219.
- Fishbein, M., & Ajzen, I. (1975). *Belief, Attitude, Intention, and Behavior: An Introduction to Theory and Research*, Reading, MA: Addison-Wesley..
- Flick, Uwe. 2018. *An Introduction to Qualitative Research* (SAGE Publications: London).
- Geertz, Clifford. 1973. *The Interpretation of Cultures: Selected Essays* (Basic Books: New York).
- Glaser, Barney G. 1978. *Theoretical Sensitivity: Advances in the Methodology of Grounded Theory* (Sociology Press: Mill Valley, Calif.).
- Gneezy, Uri, and Aldo Rustichini. 2000. 'A Fine is a Price', *The Journal of Legal Studies*, 29: 1-17.

- Grasmick, Harold G., Jr. Robert J. Bursik, and John K. Cochran. 1991. 'Render unto Caesar What Is Caesar's: Religiosity and Taxpayers' Inclinations to Cheat', *The Sociological Quarterly*, 32: 251-66.
- Guest, Greg, Arwen Bunce, and Laura Johnson. 2006. 'How Many Interviews Are Enough?: An Experiment with Data Saturation and Variability', *Field Methods*, 18: 59-82.
- Ilg, Michael. 2017. 'Profit, Persuasion, and Fidelity: Why People Follow the Rule of Law', *Law and Development Review*, 10: 275–303.
- IRS. 2016. *Data Book, 2016* (Internal Revenue Service: Washington, DC).
- Job, Jenny, Andrew Stout, and Rachael Smith. 2007. 'Culture Change in Three Taxation Administrations: From Command-and-Control to Responsive Regulation', *Law & Policy*, 29: 84-101.
- Kahneman, Daniel. 2011. *Thinking, Fast and Slow* (Allen Lane: London).
- Kahneman, Daniel, and Amos Tversky. 1979. 'Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk', *Econometrica*, 47: 263-91.
- Kirchler, Erich. 1998. 'Differential representations of taxes: Analysis of free associations and judgments of five employment groups', *The Journal of Socio-Economics*, 27: 117-31.
- . 2009. *The Economic Psychology of Tax Behaviour* (Cambridge University Press: Cambridge).
- Kirchler, Erich, and Erik Hoelzl. 2017. *Economic Psychology: An Introduction* (Cambridge University Press).
- Kirchler, Erich, Erik Hoelzl, and Ingrid Wahl. 2008. 'Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: the “Slippery Slope” Framework', *Journal of Economic Psychology*, 29: 210-25.
- Kirchler, Erich, Stephan Muehlbacher, Barbara Kastlunger, and Ingrid Wahl. 2010. 'Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions.' Dalam James Alm, Jorge Martinez-Vazquez and Benno Torgler (eds.), *Developing Alternative Frameworks for Explaining Tax Compliance* (Routledge).
- Kurz, Tim, William E. Thomas, and Miguel A. Fonseca. 2014. 'A Fine is a More Effective Financial Deterrent When Framed Retributively And Extracted Publicly', *Journal of Experimental Social Psychology*, 54: 170-77.
- Lichtman, M. 2012. *Qualitative Research in Education: A User's Guide: A User's Guide* (SAGE Publications: Thousand Oaks, CA).

- Lincoln, Y.S., and E.G. Guba. 1985. *Naturalistic Inquiry* (SAGE Publications: Newbury Park, CA).
- Mahestyanti, Puri, Bambang Juanda, and Lukytawati Anggraeni. 2018. 'The Determinants of Tax Compliance in Tax Amnesty Programs: Experimental Approach', *Etikonomi*, 17.
- Mascagni, Giulia. 2017. 'From the Lab to the Field: A Review of Tax Experiments', *Journal of Economic Surveys*: 1–29.
- Maslow, Abraham H. 1954. *Motivation and Personality* (Harper & Row Publishers, Inc: New York).
- McAuley, Ian A., and Miriam Lyons. 2015. *Governomics: Can We Afford Small Government?* (Melbourne University Publishing: South Carlton, North Sydney).
- McKerchar, M. 2010. *Design and Conduct of Research in Tax, Law and Accounting* (Thomson Reuters/Lawbook Company: Sydney).
- Mendoza, Juan P., Jacco L. Wielhouwer, and Erich Kirchler. 2017. 'The Backfiring Effect of Auditing on Tax Compliance', *Journal of Economic Psychology*, 62: 284-94.
- Mitchell, Gary. 2015. 'Use of Interviews in Nursing Research', *Nursing Standard*, 29: 44.
- Mohdali, Raihana, and Jeff Pope. 2014. 'The Influence of Religiosity on Taxpayers' Compliance Attitudes: Empirical Evidence from a Mixed-methods Study in Malaysia', *Accounting Research Journal*, 27: 71-91.
- Morse, Janice M. 2004. 'Sampling in Qualitative Research.' Dalam Michael S. Lewis-Beck, Alan Bryman and Tim Futing Liao (eds.), *The SAGE Encyclopedia of Social Science Research Methods* (SAGE Publications: Thousand Oaks, CA).
- Murphy, Richard. 2016. *The Joy of Tax* (Transworld Publishers Limited: London).
- Pickhardt, Michael, and Aloys Prinz. 2014. 'Behavioral Dynamics of Tax Evasion – A Survey', *Journal of Economic Psychology*, 40: 1-19.
- Pope, Jeff, and Raihana Mohdali. 2010. 'The Role of Religiosity in Tax Morale and Tax Compliance', *Australian Tax Forum*, 25: 565.
- Sandford, Cedric. 2019. 'Policies Dealing with Tax Evasion.' Dalam E.L. Feige and K. Ott (eds.), *Underground Economies in Transition: Unrecorded Activity, Tax Evasion, Corruption and Organized Crime* (Taylor & Francis).

- Sari, Yunita Resmi, Noviarsano Manullang, Lisa Khulasoh, Melia Oktarina, Robby Fathir Nashary, Dony Abdul Chalid, Shalahuddin Haikal, Fahrul Ismaeni, and Muhammad Budi Prasetyo. 2018. *Kajian Potensi Penerapan Sekuritisasi Aset Kredit UKM Oleh Bank Indonesia* (Bank Indonesia: Jakarta).
- Saunders, Mark N.K., Philip Lewis, and Adrian Thornhill. 2015. *Research Methods for Business Students* (Pearson Education Limited).
- Solaz, Hector, and Raymond Duch. 2015. 'Why We Cheat. Experimental Evidence on Tax Compliance', *Centre for Experimental Social Sciences, Nuffield College, University of Oxford Working Paper*.
- Thomas, David R. 2017. 'Feedback From Research Participants: Are Member Checks Useful in Qualitative Research?', *Qualitative Research in Psychology*, 14: 23-41.
- Torgler, Benno. 2006. 'The Importance of Faith: Tax Morale and Religiosity', *Journal of Economic Behavior & Organization*, 61: 81-109.
- . 2007. *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis* (Edward Elgar: Cheltenham, UK).
- Wallschutzky, Ian Gregory. 1984. 'Possible Causes of Tax Evasion', *Journal of Economic Psychology*, 5: 371-84.

BIODATA PENGKAJI

Pengkaji I

Nama : Kristian Agung Prasetyo
NIP : 19741225199511002
Tempat/Tanggal Lahir : Madiun/25 Desember 1973
Unit Organisasi : PKN STAN

Riwayat Pekerjaan/Jabatan:

1. Kepala Seksi Pengolahan Data dan Informasi KPP Pratama Tangerang Timur
2. Kepala Seksi Ekstensifikasi Perpajakan KPP Pratama Serpong
3. Widyaiswara Muda Pusdiklat Pajak
4. Dosen PKN STAN

Riwayat Pendidikan:

1. Program Diploma III Keuangan Spesialisasi PBB/Penilai
2. Sarjana Ekonomi, Fakultas Ekonomi, Universitas Gadjah Mada
3. Master of Taxation, Curtin Business School, Curtin University

Karya yang Pernah Dibuat:

1. *Transfer Pricing Regulations in Indonesia: Some Thoughts for Reform*, Jurnal Akuntansi Pemerintah, vol. 3 no. 1, Oktober 2008.
2. Pengujian Tingkat Kepatuhan Pembayaran Pajak Penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi Non Karyawan, Jurnal BPPK, vol. 2 tahun 2011.
3. Analisis Besaran PPN Terutang dan Peredaran Usaha pada Sektor Usaha Jasa Konstruksi (Sebagai Pembanding bagi Penentuan Dasar Pengenaan Pajak PPN Kegiatan Membangun Sendiri), Kajian Ilmiah BPPK, 2013.

Pengkaji II

Nama : Mohammad Djufri
NIP : 19690411199503001
Tempat/Tanggal Lahir : Cirebon, 11 April 1969
Unit Organisasi : Pusdiklat Pajak

Riwayat Pekerjaan/Jabatan:

1. Pegawai Direktorat Jenderal Pajak 1995 sd 2011
2. Widyaiswara pada Pusdiklat Pajak BPPK 2011 sd sekarang

Riwayat Pendidikan:

1. Sarjana Teknik Pertambangan, Fakultas Teknologi Mineral, Institut Teknologi Bandung
2. Magister ekonomi Pembangunan, Universitas Sumatera Utara

Karya yang Pernah Dibuat:

1. Pengaruh Faktor Ekstrinsik Dan Faktor Intrinsik Terhadap Motivasi Belajar Dan Prestasi Belajar (Studi Kasus Pada Diklat Teknis Substantif Dasar Pajak I Angkatan III Tahun 2016 Di Pusdiklat Pajak)), Kajian Ilmiah Pusdiklat Pajak, 2016.
2. Tinjauan Penerapan Tobin Tax di Indonesia, Simposium Nasional Keuangan Negara, 2018.



PUSDIKLAT PAJAK

JL. SAKTI RAYA NO. 1
KEMANGGISAN, JAKARTA BARAT