

## PEMBATALAN SURAT TAGIHAN PAJAK YANG BERKAITAN DENGAN EKSPOR JASA MAKLON

Oleh:

Evie Rachmawati Nur Ariyanti  
Dosen Tetap Fakultas Hukum Universitas YARSI  
Email: [evie.rachmawati@yarsi.ac.id](mailto:evie.rachmawati@yarsi.ac.id)

### ABSTRAK

Penyelesaian sengketa pajak ini berawal dari diterbitkannya Surat Tagihan Pajak dari Direktur Jenderal Pajak terhadap Pengusaha Kena Pajak yang melakukan ekspor jasa maklon. Jika PKP tersebut (Penggugat) memaksakan untuk melaksanakan ketentuan yang diatur dalam Pasal 7 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2010, maka akan menimbulkan kekacauan administrasi karena invoice yang diterbitkan tidak didasarkan pada fakta kejadian atau transaksi yang sebenarnya terjadi. Bahkan untuk kasus yang sama hanya berbeda masa pajak, seluruhnya dimenangkan oleh Penggugat. Akhirnya, Putusan Mahkamah Agung menguatkan Putusan Pengadilan Pajak yang membatalkan Surat Tagihan Pajak yang memuat sanksi administrasi sebesar 2% dari dasar pengenaan pajak. Seharusnya sengketa ini tidak akan terjadi jika pemerintah lebih memahami karakter hukum dari Pajak Pertambahan Nilai.

**Kata kunci:** pajak, jasa, maklon

### ABSTRACT

*The settlement of tax disputes were originated from a tax bill issued by the Director General of Taxes for taxpayer whose business is in "maklon" services. If taxable incomes (of plaintiff) were determined by the provisions in Article 7 of the Minister of Finance Regulation Number 70/PMK.03/2010, it would be maladministration due to the bill is not based on the fact related to actual events or transactions. According to Supreme Court judgements, all defined tax cases are generally won by the plaintiff. Finally, the Supreme Court stated that the judgement of Tax Court including the administrative penalty was still valid. It is obvious that this issue would never be disputed unless the Government had a sufficient understanding on added-value tax.*

**Keywords:** tax, service, maakloon

## PENDAHULUAN

Penghasilan negara berasal dari rakyatnya melalui pungutan pajak dan hasil kekayaan alam yang ada di dalam negara itu. Keduanya merupakan sumber yang terpenting yang memberikan penghasilan kepada negara untuk membiayai kepentingan umumnya, begitu pula yang terjadi di Indonesia. Pajak dapat ditinjau dari segi ekonomi dan hukum. Jika pajak didekati dari segi ekonomi, kita akan mempelajari pajak dalam dampak ekonominya terhadap masyarakat. Tinjauan pajak dari segi hukum lebih menitikberatkan kepada hak dan kewajiban Wajib Pajak. Salah satu tujuan dari hukum adalah untuk mewujudkan kepastian hukum. Demikian pula halnya terhadap hukum pajak, kepastian hukum sebagai tujuan hukum pajak dapat diterapkan dalam hal penyelesaian sengketa pajak.

Penyelesaian sengketa pajak melalui pengadilan pajak dapat dilakukan dengan gugatan dan banding. Gugatan adalah upaya hukum yang dapat dilakukan Wajib Pajak terhadap pelaksanaan penagihan pajak atau terhadap keputusan yang dapat diajukan gugatan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Banding adalah upaya hukum yang dapat dilakukan Wajib Pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan banding berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Peninjauan kembali merupakan upaya hukum terakhir yang dapat dilakukan baik oleh Wajib Pajak maupun Direktur Jenderal Pajak (Dirjen Pajak) ke Mahkamah Agung (MA) setelah adanya putusan yang dikeluarkan oleh Pengadilan Pajak.

Pasal 1 Angka 1 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut UU KUP) memberikan pengertian bahwa Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan ditentukan untuk melakukan kewajiban perpajakan, termasuk pemungutan atau pemotongan pajak tertentu. Wajib pajak yang terkait dengan pelaksanaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) disebut dengan Pengusaha Kena Pajak (PKP). Kewajiban yang dibebankan kepada PKP adalah sebagai berikut:

1. melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai PKP;

2. memungut pajak yang terutang ketika melakukan penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) atau penyerahan Jasa Kena Pajak (JKP) yang diwujudkan dalam bentuk kewajiban membuat faktur pajak;
3. melakukan penghitungan pajak yang terutang dengan cara memperhitungkan pajak masukan sehubungan dengan perolehan BKP atau JKP dengan pajak keluaran yang wajib dipungut dari penerima BKP atau penerima JKP;
4. menyampaikan laporan sehubungan dengan pelaksanaan kewajiban pemungutan dan hasil perhitungan pajak keluaran dengan pajak masukan yang diwujudkan dalam bentuk penyampaian Surat Pemberitahuan Masa PPN.

Objek gugatan yang berkaitan dengan pelaksanaan penagihan pajak tertuju pada surat tagihan pajak dan surat paksa. Surat Tagihan Pajak (STP) adalah surat untuk melakukan tagihan pajak dan/atau sanksi administrasi berupa bunga dan/atau denda. Sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% dari dasar pengenaan pajak yang diatur dalam Pasal 14 Ayat (4) UU KUP dikenakan terhadap PKP dalam hal-hal sebagai berikut:

1. tidak membuat faktur pajak atau membuat faktur pajak tetapi tidak tepat waktu;
2. tidak membuat faktur pajak secara lengkap;
3. tidak melaporkan faktur pajak sesuai dengan masa penerbitan faktur pajak.

Penyelesaian sengketa pajak yang putusannya dikeluarkan MA dengan Nomor 940/B/PK/PJK/2016 berawal dari STP yang diterbitkan Dirjen Pajak terhadap PT. Mattel Indonesia. Pihak Penggugat ini adalah PKP yang bergerak di bidang ekspor jasa maklon, yakni perusahaan yang bergerak di bidang produksi boneka dan mainan anak yang memproduksi berdasarkan pesanan dari luar negeri dengan desain dan kualitas yang ditentukan oleh pemesan. Pemberitahuan Ekspor Jasa (PEJ) sebagai dokumen yang harus dilampirkan pada saat melaksanakan ekspor tidak dilampiri invoice sebagaimana yang dipersyaratkan dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2010 tentang Batasan Kegiatan dan Jenis Jasa Kena Pajak yang atas Ekspornya Dikenai Pajak Pertambahan Nilai. Dirjen Pajak yang tidak terima dengan putusan Pengadilan Pajak Nomor Put. 58209/PP/M.IA/99/2014 mengajukan peninjauan kembali setelah hakim mengabulkan gugatan untuk membatalkan STP Nomor 00044/107/10/052/12 yang diajukan Penggugat atas diterbitkannya Keputusan Direktur Jenderal Pajak

Nomor S-2081/WPJ.07/KP.02/2014. Bertitik tolak dari uraian di atas, maka dapat dikemukakan permasalahan bagaimanakah pertimbangan hakim dalam Putusan Nomor 940/B/PK/PJK/2016 tersebut?

## **METODE PENELITIAN**

Penelitian hukum yang dilakukan dengan cara meneliti bahan pustaka atau data sekunder belaka, dapat dinamakan penelitian hukum normatif atau penelitian hukum kepustakaan (di samping adanya penelitian hukum soisologis atau empiris yang terutama meneliti data primer). Penelitian hukum normatif atau kepustakaan tersebut mencakup:<sup>1</sup>

1. Penelitian terhadap asas-asas hukum;
2. Penelitian terhadap sistematik hukum;
3. Penelitian terhadap taraf sinkronisasi vertikal dan horizontal;
4. Perbandingan hukum; dan
5. Sejarah hukum.

Penelitian ini merupakan jenis penelitian hukum normatif, yaitu penelitian terhadap data sekunder yang datanya diperoleh melalui studi kepustakaan dan selanjutnya dianalisis secara kualitatif. Penelitian ini hendak mengkaji kesesuaian pertimbangan hakim dengan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

## **PEMBAHASAN**

### **1. Kasus Posisi**

PT. Mattel Indonesia (Penggugat sekarang Termohon Peninjauan Kembali) menggugat Direktur Jenderal Pajak (Pemohon Peninjauan Kembali dahulu Tergugat) di Pengadilan Pajak atas diterbitkannya Keputusan Nomor S-2081/WPJ.07/KP.02/2014 tanggal 25 Maret 2014 (selanjutnya disebut S-2081). Penggugat melalui Surat Nomor 047/FIN-PTMI/IV/2014 tanggal 17 April 2014 mengajukan permohonan pembatalan STP PPN Barang dan Jasa Masa Pajak Agustus 2010 Nomor 00044/107/10/052/12 tanggal 24 Februari 2012 (selanjutnya disebut STP-00044).

---

<sup>1</sup> Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif Suatu Tinjauan Singkat*, (Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2001), hal. 13-14

Tergugat menolak untuk membatalkan STP-00044 yang memuat sanksi administrasi sebesar Rp 1.601.421.542, 00 atau 2% dari Rp 80.071.077.111, 00. Tergugat mengenakan sanksi berdasarkan Pasal 14 Ayat (4) UU KUP dikarenakan Pemberitahuan Ekspor Jasa (PEJ) sebagai dokumen yang dipersamakan dengan faktur pajak tidak dilampiri invoice sebagaimana ketentuan Pasal 7 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2010 tentang Batasan Kegiatan dan Jenis Jasa Kena Pajak yang atas Ekspornya Dikenai Pajak Pertambahan Nilai.

Menurut Tergugat, pembatalan yang diajukan Penggugat tidak memenuhi persyaratan formil. Tergugat menganggap bahwa permohonan pembatalan STP yang terkait dengan surat ketetapan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17 Ayat (1) dan Pasal 18 Ayat (2) Huruf a Peraturan Menteri Keuangan Nomor 8/PMK.03/2013 tentang Tata Cara Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi dan Pengurangan atau Pembatalan Surat Ketetapan Pajak atau Surat Tagihan Pajak, hanya dapat diajukan dalam hal atas surat ketetapan tersebut tidak diajukan keberatan. Pasal 17 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 8/PMK.03/2013 mengatur sebagai berikut:

- (1) “Surat Tagihan Pajak yang dapat dikurangkan atau dibatalkan berdasarkan permohonan Wajib Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 huruf c meliputi:
  - a. Surat Tagihan Pajak yang tidak benar yang terkait dengan penerbitan surat ketetapan pajak; dan
  - b. Surat Tagihan Pajak yang tidak benar selain Surat Tagihan Pajak sebagaimana dimaksud pada huruf a”.

Hakim Pengadilan Pajak berpendapat bahwa STP-00044 tidak berkaitan dengan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) PPN Barang dan Jasa Masa Pajak Agustus 2010 Nomor 00068/407/10/052/12 senilai Rp 18.732.171.600, 00 yang diterbitkan pada saat yang bersamaan. Penggugat melalui Surat Nomor 088/FIN-PTMIN/V/2012 tanggal 18 Mei 2012 telah mengajukan keberatan atas SKPLB tersebut. Permohonan ini ditolak Tergugat dengan Keputusan Nomor KEP-799/WPJ.07/2013 tanggal 16 Mei 2013. Penggugat tidak mengajukan banding atas keputusan tersebut.

Saat ekspor dilakukan, Dirjen Bea dan Cukai mewajibkan Penggugat untuk menerbitkan dan melaporkan Pajak Ekspor Barang (PEB) beserta dokumen pendukungnya termasuk invoice kepada Dirjen Bea dan Cukai. Selain PEB,

Penggugat juga menerbitkan PEJ. Penggugat telah membuat dan menyampaikan PEB dan PEJ pada Pemeriksa selama proses pemeriksaan tetapi tentu saja Penggugat tidak dapat melampirkan kembali komersial invoice yang sama pada PEJ karena telah dilampirkan pada PEB. Menurut Penggugat ketentuan dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2010 tidak dapat dilaksanakan. Tergugat tidak dapat menerima alasan Penggugat bahkan dalam laporan pemeriksaan Nomor LAP-163/WPJ.07/KP.0200/2012 tanggal 14 Maret 2012, disimpulkan bahwa Penggugat tidak menerbitkan faktur pajak atau dokumen lain yang dipersamakan dengan itu.

Pasal 13 Ayat (1) huruf d Undang-Undang Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (selanjutnya disebut UU PPN 1984) menegaskan bahwa pengusaha kena pajak wajib membuat faktur pajak untuk setiap ekspor jasa kena pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 Ayat (1) Huruf h. Dirjen Pajak berdasarkan Pasal 13 Ayat (6) dapat menetapkan dokumen tertentu yang kedudukannya dipersamakan dengan faktur pajak. Dokumen tersebut berdasarkan Peraturan Dirjen Pajak Nomor 10/PJ/2010 tanggal 9 Maret 2010 adalah PEB dan PEJ yang dilampiri invoice sebagai satu kesatuan yang tidak terpisahkan.

Pada tanggal 28 Februari 2011, dikeluarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 30/PMK.03/2011 tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2010 tentang Batasan Kegiatan dan Jenis Jasa Kena Pajak yang atas Ekspornya Dikenai Pajak Pertambahan Nilai. Pasal 8 Ayat (1) Peraturan ini mengatur bahwa atas kegiatan ekspor barang kena pajak yang dihasilkan dari ekspor jasa maklon oleh Pengusaha Kena Pajak eksportir jasa maklon dilaporkan sebagai ekspor barang kena pajak dalam Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai. Walaupun Tergugat sudah menyampaikan adanya peraturan yang baru, namun Penggugat tetap memberikan sanksi administrasi karena yang menjadi sengketa adalah PPN Masa Pajak Agustus 2010.

Penggugat juga memberikan bahan pertimbangan bagi Majelis Hakim tentang beberapa putusan Pengadilan Pajak untuk jenis sengketa yang sama (hanya berbeda masa pajak) yang kesemuanya mengabulkan seluruhnya gugatan

Penggugat terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak, yakni sebagai berikut:

- a. Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put. 46932/PP/M.I/99/2013 terhadap Surat Keputusan Direktur Jenderal Pajak Pajak No. KEP-1523/WPJ.07/2012 tanggal 8 Agustus 2012 terhadap Pengurangan atau Pembatalan STP yang tidak benar atas STP Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Oktober 2010;
- b. Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put. 46933/PP/M.I/99/2013 terhadap Surat Keputusan Direktur Jenderal Pajak Pajak No. KEP-1522/WPJ.07/2012 tanggal 8 Agustus 2012 terhadap Pengurangan atau Pembatalan STP yang tidak benar atas STP Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa November 2010;
- c. Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put. 46934/PP/M.I/99/2013 terhadap Surat Keputusan Direktur Jenderal Pajak Pajak No. KEP-1521/WPJ.07/2012 tanggal 8 Agustus 2012 terhadap Pengurangan atau Pembatalan STP yang tidak benar atas STP Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Desember 2010;
- d. Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put. 46935/PP/M.I/99/ 2013 terhadap Surat Keputusan Direktur Jenderal Pajak Pajak No. KEP-1524/WPJ.07/2012 tanggal 8 Agustus 2012 terhadap Pengurangan atau Pembatalan STP yang tidak benar atas STP Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Januari 2011;
- e. Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put. 58208/PP/M.IA/99/ 2014 terhadap Surat Keputusan Direktur Jenderal Pajak Pajak No. KEP-588/WPJ.07/2014 tanggal 24 Maret 2014 terhadap Pengurangan atau Pembatalan STP yang tidak benar atas STP Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Masa Februari 2011.

Majelis Hakim Pengadilan Pajak pada tanggal 8 Desember 2014 dengan Nomor Put. 58209/PP/M.IA/99/2014 telah mengabulkan seluruhnya gugatan Penggugat terhadap Keputusan Dirjen Pajak S-2081. Bahkan dalam peninjauan kembali, Hakim MA dalam Putusan Nomor 940/B/PK/PJK/2016 juga menguatkan putusan Pengadilan Pajak. Koreksi Pemohon Peninjauan kembali (dahulu Tergugat) tidak dapat dipertahankan karena tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku sebagaimana diatur dalam Pasal 13 UU PPN 1984 jo Pasal 12 Ayat (3) jo Penjelasan Pasal 29 Ayat (2) Alinea Ketiga UU KUP.

Pasal 12 Ayat (3) UU KUP mengatur bahwa apabila Dirjen Pajak mendapatkan bukti jumlah pajak yang terutang menurut surat pemberitahuan sebagaimana dimaksud pada Ayat (2) tidak benar, Dirjen Pajak menetapkan

jumlah pajak yang terutang. Penetapan tersebut diawali dengan pemeriksaan yang telah dilakukan Dirjen Pajak terhadap laporan Wajib Pajak. Berdasarkan penjelasan Pasal 29 Ayat (2) Alinea Ketiga UU KUP diatur bahwa pendapat dan simpulan petugas pemeriksa harus didasarkan pada bukti yang kuat dan berkaitan serta berlandaskan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

## **2. Analisis Pertimbangan Hakim Dalam Putusan Nomor 940/B/PK/PJK/2016**

Setelah amandemen Undang-Undang Dasar 1945, redaksi kalimat yang mengatur mengenai pajak ikut mengalami perubahan. Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 secara tegas menyatakan bahwa pajak dan pungutan yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Pelaksanaannya telah diwujudkan dalam bentuk undang-undang pajak dengan kedudukannya baik sebagai pengganti maupun sebagai pengubah undang-undang pajak. Adapun undang-undang pajak dalam kedudukannya sebagai pengganti adalah sebagai berikut:

- a. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak terhadap Undang-Undang Nomor 17 Tahun 1997 Tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak;
- b. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 Tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah terhadap Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1997 Tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 34 Tahun 2000.

Undang-undang pajak dalam kedudukannya sebagai pengubah adalah sebagai berikut:

- a. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1995 Tentang Kepabeanaan;
- b. Undang-Undang Nomor 39 Tahun 2007 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2007 Tentang Cukai;
- c. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;

- d. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan;
- e. Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

Menurut Saidi, baik dalam kedudukannya sebagai pengganti maupun sebagai pengubah, tidak boleh mengesampingkan perlindungan hukum kepada Wajib Pajak. Hal ini dimaksudkan agar Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban dan hak-hak tidak mengalami kendala atau hambatan. Bahkan Pejabat Pajak dapat memberi bantuan yang dibenarkan secara yuridis sehingga tujuan reformasi hukum, khususnya di bidang hukum pajak dapat tercapai. Sebenarnya tujuan reformasi di bidang hukum pajak adalah meningkatkan kesadaran hukum bagi Wajib Pajak untuk memenuhi kewajiban membayar atau melunasi pajak yang terutang agar pembiayaan pemerintahan dan pembangunan tetap berlangsung secara berkelanjutan. Tujuan ini tidak dapat tercapai bila Direktorat Jenderal Pajak sebagai lembaga yang dipercayakan untuk menata perpajakan tidak mengikuti perkembangan dari tujuan reformasi termaksud.<sup>2</sup>

Pajak Pertambahan Nilai mulai berlaku di Indonesia sejak 1 April 1985 berdasarkan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Kemudian dalam perjalanannya, UU ini telah mengalami 3 (tiga) kali perubahan, yakni sebagai berikut:

1. mulai 1 Januari 1995 dilakukan perubahan pertama dengan Undang-Undang Nomor 11 tahun 1994 meliputi Pasal 1 sampai dengan Pasal 17 berurutan;
2. mulai 1 Januari 2001 dilakukan perubahan kedua dengan Undang-Undang Nomor 18 tahun 2000 meliputi Pasal 1 sampai dengan Pasal 16C namun tidak berurutan; dan
3. mulai 1 April 2010 dilakukan perubahan ketiga dengan Undang-Undang Nomor 42 tahun 2009 meliputi Pasal 1 sampai dengan Pasal 16D namun tidak berurutan.

---

<sup>2</sup> Djafar Saidi, *Pembaruan Hukum Pajak Edisi Revisi*, (Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2011), hal. 10-11

Meskipun sudah 3 (tiga) kali diubah, nama Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tidak mengalami perubahan. Hal ini disebabkan dari tiga kali perubahan, ternyata tidak pernah mengubah ketentuan yang diatur dalam Pasal 20 yang menegaskan bahwa nama Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 dapat disebut UU Pajak Pertambahan Nilai 1984 (UU PPN 1984). Kesimpulannya, tidak pernah ada UU PPN 1994 atau UU PPN 2000 dan tidak ada UU PPN 2009.<sup>3</sup> Objek PPN dalam perubahan UU yang terakhir diperluas lagi, yaitu PPN dikenakan atas ekspor BKP tidak berwujud, ekspor JKP, dan perluasan objek pajak Pasal 16D UU PPN 1984. Selengkapnya, objek PPN berdasarkan Pasal 4 UU PPN 1984 ditentukan sebagai berikut:

- (1) “Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas:
  - a. penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean;
  - b. impor jasa 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;
  - h. Ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak”.
- (2) “Ketentuan mengenai batasan kegiatan dan jenis Jasa Kena Pajak yang atas eksportnya dikenai Pajak Pertambahan Nilai sebagaimana dimaksud pada Ayat (1) Huruf h diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan”.

Peraturan pelaksana dari Pasal 4 Ayat (2) UU PPN 1984 ini adalah Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2010 tentang Batasan Kegiatan dan Jenis Jasa Kena Pajak yang atas Eksportnya Dikenai Pajak Pertambahan Nilai. Berdasarkan peraturan ini salah satu JKP yang atas eksportnya dikenai PPN adalah jasa maklon. Selanjutnya peraturan ini direvisi dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 30/PMK.03/2011 tanggal 28 Februari 2011 yang mulai berlaku pada tanggal 1 Maret 2011. Pasal 1 Angka 29 UU PPN 1984 memberikan

---

<sup>3</sup> Untung Sukardji, *Undang-Undang PPN 1984 Setelah Perubahan Ketiga Dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 Komentar Pasal Demi Pasal*, (Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2010), hal. 22

pengertian bahwa ekspor JKP adalah setiap kegiatan penyerahan JKP ke luar daerah pabean. Dari seluruh JKP yang diekspor tersebut ada sejumlah JKP tertentu yang dikenai PPN yang kriterianya akan diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan. Ketentuan ini menimbulkan konsekuensi, ekspor JKP selain yang kriterianya ditentukan dalam Peraturan Menteri Keuangan tidak dikenai PPN.

Sebelum 1 Januari 1995, kegiatan yang dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk pemesan dinamakan pengalihan hasil produksi dalam keadaan bergerak. Kegiatan ini dimasukkan dalam pengertian penyerahan BKP. Berdasarkan UU Nomor 11 Tahun 1994, telah dilakukan perubahan dengan memasukkan kegiatan tersebut ke dalam kelompok jasa dalam Pasal 1 Huruf e UU PPN 1984. Pada saat perubahan UU PPN yang ketiga, kegiatan tersebut diatur kembali dalam Pasal 1 Angka 5 UU PPN 1984. Jasa yang dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk pemesan inilah yang disebut dengan jasa maklon (*manufacture contract*). Sebenarnya hampir setiap orang tanpa disadari seringkali bersentuhan dengan jasa maklon.

Ciri khas jasa maklon adalah bahan baku dapat berupa bahan mentah atau barang setengah jadi berasal dari pemesan dan spesifikasi barang yang dipesan berasal dari pemesan. Pengadaan bahan pembantu, pada umumnya dilakukan oleh pengusaha jasa maklon. Misalnya jasa maklon dalam bidang usaha industri garmen, pengusaha garmen selaku pemesan menyerahkan bahan baku berupa tekstil kepada pengusaha garmen yang menerima pesanan. Spesifikasi dalam bentuk pola pakaian yang diinginkan ditentukan oleh pengusaha garmen selaku pemesan. Pengadaan bahan pembantu seperti benang, kancing, resleting, bahkan mungkin renda dilakukan oleh pengusaha garmen selaku penerima pesanan yang disebut sebagai pengusaha jasa maklon.<sup>4</sup> Definisi jasa maklon tertuang dalam Pasal 1 Angka 3 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 30/PMK.03/2011 sebagai berikut:

“Jasa maklon adalah pemberian jasa dalam rangka proses penyelesaian suatu barang tertentu yang proses pengerjaannya dilakukan oleh pihak pemberi jasa (disubkontrakkan), dan pengguna jasa menetapkan spesifikasi, serta menyediakan bahan baku dan/atau barang setengah jadi

---

<sup>4</sup> Untung Sukardji, *Pajak Pertambahan Nilai Edisi Revisi 2015*, (Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2015), hal. 98

dan/atau bahan penolong/pembantu yang akan diproses sebagian atau seluruhnya, dengan kepemilikan atas barang jadi berada pada pengguna jasa”.

Bersamaan dengan pengiriman produk jasa maklon kepada pemesan di luar negeri, PKP jasa maklon wajib membuat dokumen yang disebut Pemberitahuan Ekspor Jasa Kena Pajak (PEJ). Dokumen ini dipersamakan dengan faktur pajak. Berdasarkan Pasal 1 Angka 23 UU PPN 1984 yang disebut faktur pajak adalah bukti pungutan pajak yang dibuat oleh PKP yang melakukan penyerahan BKP atau penyerahan JKP. Pemungutan PPN yang dilakukan dengan cara membuat faktur pajak merupakan konsekuensi dari penggunaan metode pengurangan secara tidak langsung ketika menghitung PPN yang terutang untuk disetor ke kas negara. Berdasarkan metode ini, PPN terutang yang wajib disetor ke kas Negara diperoleh dari proses memperhitungkan PPN yang dibayar atas perolehan BKP atau JKP dengan PPN yang dipungut atas penyerahan BKP atau JKP. Metode ini memerlukan dokumen yang dapat digunakan untuk mendeteksi kebenaran jumlah pajak masukan yang dibayar dan pajak keluaran yang dipungut. Dokumennya disebut dengan faktur pajak. Oleh karena itu, metode pengurangan ini disebut juga dengan metode faktur (*invoice method*).

Menurut Sukardji, faktur pajak berdasarkan definisinya memiliki 3 (tiga) macam fungsi sebagai berikut:<sup>5</sup>

1. ditinjau dari sisi PKP yang melakukan penyerahan BKP atau penyerahan JKP, faktur pajak berfungsi sebagai bukti pungutan pajak;
2. ditinjau dari sisi pembeli BKP atau penerima JKP atau pemanfaat BKP tidak berwujud atau JKP, faktur pajak merupakan:
  - a. bukti pembayaran pajak, misalnya Surat Setoran Pajak (SSP) yang digunakan untuk membayar PPN yang terutang atas pemanfaatan BKP tidak berwujud atau JKP dari luar daerah pabean, di dalam daerah pabean yang diperlakukan sebagai faktur pajak;
  - b. bukti pembebanan pajak bagi pembeli BKP atau penerima JKP dalam hal pajak yang tercantum di dalamnya belum dibayar.

---

<sup>5</sup> *Ibid*, hal. 321-322

3. sarana untuk mengkreditkan pajak masukan sehingga tanpa kehadiran faktur pajak, maka proses pengkreditan pajak masukan tidak dapat dilaksanakan.

Pasal 13 Ayat (6) UU PPN 1984 menentukan bahwa Dirjen Pajak dapat menetapkan dokumen-dokumen tertentu yang kedudukannya dipersamakan dengan faktur pajak. Berdasarkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-10/PJ/2010 tanggal 9 Maret 2010 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-27/PJ/2011 tanggal 19 September 2011 dan Nomor PER-33/PJ/2014 tanggal 30 Desember 2014, dokumen-dokumen tertentu yang kedudukannya dipersamakan dengan faktur pajak adalah sebagai berikut:

1. Pemberitahuan Ekspor Barang (PEB) yang telah diberikan persetujuan ekspor oleh pejabat yang berwenang dari Direktorat Jenderal Bea dan Cukai dan dilampiri dengan invoice yang merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan dengan PEB tersebut;
2. Surat Perintah Penyerahan Barang (SPPB) yang dibuat atau dikeluarkan oleh BULOG atau DOLOG untuk penyaluran tepung terigu;
3. Faktur Nota Bon Penyerahan (PNBP) yang dibuat atau dikeluarkan oleh PERTAMINA untuk penyerahan bahan bakar minyak dan/atau bukan bahan bakar minyak;
4. Bukti tagihan atas penyerahan jasa telekomunikasi oleh perusahaan telekomunikasi;
5. Tiket, tagihan Surat Muatan Udara (*Airway Bill/Delivery Bill*) yang dibuat atau dikeluarkan untuk penyerahan jasa angkutan udara dalam negeri;
6. Nota Penjualan Jasa yang dibuat/dikeluarkan untuk penyerahan jasa kepelabuhanan;
7. Bukti tagihan atas penyerahan listrik oleh perusahaan listrik;
8. Pemberitahuan Ekspor Jasa Kena Pajak (PEJ)/BKP Tidak Berwujud yang dilampiri dengan *invoice* yang merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan dengan PEJ/BKP Tidak Berwujud untuk Ekspor JKP/BKP Tidak Berwujud;
9. Pemberitahuan Impor Barang (PIB) yang dilampiri dengan Surat Setoran Pajak, Surat Setoran Pabean Cukai dan Pajak (SSPCP), dan/atau bukti

pungutan pajak oleh Direktur Jenderal Bea dan Cukai yang merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan dengan PIB tersebut untuk impor BKP;

10. Surat Setoran Pajak untuk pembayaran PPN atas pemanfaatan BKP Tidak Berwujud atau JKP dari luar Daerah Pabean;
11. Bukti tagihan atas penyerahan BKP dan/atau JKP oleh Perusahaan Air Minum;
12. Bukti Tagihan (*Trading Confirmation*) atas Penyerahan JKP oleh perusahaan perantara efek;
13. Bukti Tagihan atas penyerahan JKP oleh perbankan;
14. Surat Setoran Pajak untuk pembayaran PPN atas penyerahan BKP melalui juru lelang disertai dengan risalah lelang.

Penggugat sebagai perusahaan yang bergerak di bidang produksi boneka dan mainan anak yang memproduksi berdasarkan pesanan dari luar negeri dengan desain dan kualitas yang ditentukan oleh pemesan. Dengan kata lain, Penggugat bergerak di bidang jasa maklon produk boneka dan mainan anak. Penggugat telah melengkapi dokumen ekspor barang kena pajak berupa PEB yang dilampiri dengan invoice sebagai satu kesatuan yang tidak dapat dipisahkan sesuai ketentuan yang diatur Dirjen Bea dan Cukai. Komersial invoice tersebut mencantumkan nilai barang yang diekspor yang di dalamnya termasuk nilai jasa maklon yang melekat pada barang yang diekspor. Selain menerbitkan PEB, berarti Penggugat juga melampirkan PEJ namun tidak dilampiri dengan komersial invoice karena telah dilampirkan pada PEB.

Timbulnya sengketa pajak ini adalah Penggugat hanya menerbitkan komersial invoice satu kali yakni dilampirkan dalam PEB guna memenuhi ketentuan ekspor barang yang telah ditetapkan oleh Dirjen Bea Cukai, sedangkan untuk PEJ tidak dilampiri invoice. Penggugat menyatakan tidak dapat melampirkan pada PEJ karena Penggugat tidak mungkin menerbitkan dua invoice dengan nilai yang berbeda untuk pembeli dan satu transaksi yang sama. Untuk PEB, invoice yang diterbitkan antara lain harus menyajikan nama pembeli dan nilai barang yang diekspor, sedangkan untuk PEJ juga harus diterbitkan invoice dengan menyajikan nama pembeli dan nilai jasa yang diekspor (yang menurut Penggugat nilainya hanya sebagian kecil dari nilai barang yang diekspor yang

telah dilampirkan pada PEB). Berarti untuk SPT PPN Masa Agustus 2010, Penggugat tidak melampirkan invoice senilai jasa yang diekspor sesuai ketentuan Pasal 7 Peraturan Menteri Keuangan Nomor Nomor 70/PMK.03/2010.

Jika Penggugat tetap memaksakan diri untuk melaksanakan ketentuan Pasal 7 peraturan tersebut, yakni membuat dua invoice yang berbeda untuk transaksi yang sama, justru akan menimbulkan kekacauan administrasi karena invoice yang diterbitkan tidak didasarkan pada fakta kejadian atau transaksi yang sebenarnya terjadi. Sebenarnya akan lebih mudah apabila ekspor yang dilakukan Penggugat dianggap sebagai ekspor BKP karena sesuai ketentuan yang diatur dalam Pasal 13 UU PPN 1984, invoice yang dilampirkan dalam PEB juga berfungsi sebagai faktur pajak. Ketentuan Pasal 7 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2010 tidak dapat dilaksanakan oleh Penggugat dikarenakan hal-hal sebagai berikut:

- a. PKP yang bergerak di bidang jasa maklon diperlakukan sama dengan PKP di bidang jasa lainnya, meskipun nyata-nyata memiliki karakteristik yang sangat berbeda yang tidak mungkin dipersamakan;
- b. ketentuan pembuatan invoice untuk dilampirkan pada PEJ dengan nilai invoice sebesar jasa yang diekspor, tidak mempertimbangkan bahwa dalam melaksanakan ekspor BKP, PKP di bidang jasa maklon harus membuat invoice dengan mencantumkan nilai barang yang diekspor, tidak hanya terbatas pada nilai jasa maklonnya saja;
- c. dalam SPT PPN Masa, atas kegiatan ekspor yang dilakukan oleh PKP di bidang jasa maklon, tidak dilaporkan sebagai ekspor BKP tetapi sebagai ekspor JKP, meskipun nyata-nyata yang diekspor adalah BKP yang didalamnya melekat jasa maklon yang tidak dapat dipisahkan dari BKP yang diekspor.

Atas sengketa yang serupa untuk Masa Pajak Oktober-Desember 2010 dan Masa Pajak Januari-Februari 2011 telah diputus oleh Pengadilan Pajak yang amarnya mengabulkan seluruhnya gugatan Penggugat, yakni putusan dengan nomor sebagai berikut:

- a. Masa Pajak Oktober 2010 Nomor Put.46932/PP/M.I/99/2013,
- b. Masa Pajak Nopember 2010 Nomor Put.46933/PP/M.I/99/2013,
- c. Masa Pajak Desember 2010 Nomor Put.46934/PP/M.I/99/2013,

- d. Masa Pajak Januari 2011 Nomor Put.46935/PP/M.I/99/2013,
- e. Masa Pajak Pebruari 2011 Nomor Put.58208/PP/M.I/99/2014.

Tergugat mengakui adanya beberapa kelemahan dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2010 yang tidak dapat dilaksanakan hingga akhirnya direvisi melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 30/PMK.03/2011. Berdasarkan konsideran peraturan ini disebutkan bahwa untuk memberikan kepastian perlakuan PPN yang terkait dengan pemasukan dan pengeluaran barang dalam rangka ekspor JKP yang dikenai PPN dengan tarif 0% (nol persen) perlu menyempurnakan ketentuan perlakuan PPN untuk jasa maklon termasuk ketentuan pengkreditan pajak masukan yang terkait dengan ekspor barang hasil maklon. Revisi dilakukan terhadap Pasal 8 peraturan yang lama dengan mengatur bahwa atas kegiatan ekspor BKP yang dihasilkan dari kegiatan ekspor jasa maklon oleh PKP eksportir jasa maklon dilaporkan sebagai ekspor BKP dalam Surat Pemberitahuan Masa PPN.

Dengan demikian, putusan Hakim Pengadilan Pajak yang mengabulkan seluruhnya gugatan Penggugat sudah tepat sesuai dengan Pasal 13 UU PPN 1984. Tidak dibuatnya invoice untuk melampiri PEJ bukan karena kesalahan Penggugat sehingga terhadap Penggugat tidak selayaknya dikenakan sanksi berupa denda karena ketentuan Pasal 7 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2010 tidak dapat dan tidak layak untuk dilaksanakan Penggugat. Tidak adanya invoice yang melampiri PEJ, tidak menghilangkan fungsi invoice yang melampiri PEB sebagai dokumen yang disamakan dengan faktur pajak atas kegiatan ekspor yang telah dilakukan oleh Penggugat.

Menurut Sukardji, kekeliruan pengambil kebijakan mengeluarkan kebijakannya, kekeliruan pejabat di Kantor Pelayanan Pajak menerbitkan surat ketetapan pajak, pemeriksa pajak keliru mengambil kesimpulan terhadap hasil pemeriksaannya, antara lain disebabkan tidak dipahaminya karakter hukum PPN. Karakteristik yang pertama adalah PPN merupakan bagian dari pajak tidak langsung. Karakteristik yang kedua adalah PPN sebagai pajak atas konsumsi dalam negeri. Karakteristik yang ketiga adalah PPN terutang untuk disetor ke kas Negara menggunakan metode pengurangan secara tidak langsung (*indirect subtraction method*) yang direfleksikan dalam bentuk mekanisme pengkreditan

pajak masukan menggunakan dokumen berupa faktur pajak.<sup>6</sup>

Berdasarkan uraian kasus di atas, timbulnya sengketa juga diawali adanya kesimpulan dari pemeriksa pajak bahwa Penggugat tidak menerbitkan faktur pajak atau dokumen lain yang dipersamakan. Oleh karena itu, Penggugat menerbitkan STP yang di dalamnya terdapat sanksi administrasi berupa denda sebesar 2% (dua persen) dari dasar pengenaan pajak seperti yang diatur dalam Pasal 14 Ayat (4) UU KUP. Pemeriksaan terhadap Wajib Pajak merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari sistem pemungutan pajak yang dianut dalam undang-undang perpajakan. Pemeriksaan pajak pada dasarnya dilakukan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan serta untuk tujuan lain terkait dengan berbagai kewajiban perpajakan yang diperlukan dalam rangka tertib administrasi perpajakan. Wajib Pajak dalam peraturan perpajakan di Indonesia, diberikan suatu kepercayaan untuk menghitung, menyetor, dan melaporkan pajaknya sendiri (*self assessment system*). Pengujian kebenaran dan kepatuhan Wajib Pajak dilakukan dengan pemeriksaan.

Menurut Fidel, sistem pemungutan pajak tersebut mempunyai arti dipercayakan kepada wajib pajak sendiri dan melaporkan secara teratur jumlah pajak yang terutang dan yang telah dibayar sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Kepatuhan pajak merupakan pelaksanaan atas kewajiban untuk menyetor dan melaporkan pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan perpajakan. Kepatuhan yang diharapkan adalah kepatuhan yang sukarela bukan kepatuhan yang dipaksakan. Untuk meningkatkan kepatuhan sukarela dari wajib pajak diperlukan adanya keadilan dan keterbukaan dalam menerapkan peraturan perpajakan dan pelayanan yang baik dan cepat terhadap wajib pajak.<sup>7</sup>

Pelaksanaan pemeriksaan dalam rangka untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dilakukan dengan menelusuri kebenaran surat pemberitahuan, pembukuan atau pencatatan, dan pemenuhan kewajiban perpajakan lainnya dibandingkan dengan keadaan atau kegiatan usaha sebenarnya dari Wajib Pajak. Salah satu bagian dari tata cara pemeriksaaan adalah

---

<sup>6</sup> Untung Sukardji, *Pajak Pertambahan Nilai Pemahaman Melalui Studi Kasus*, (Jakarta: PT Multi Utama Consultindo, 2010), hal. 1-2

<sup>7</sup> Fidel, *Pembahasan Undang-Undang No. 28/2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, (Jakarta: Penerbit Amparo, 2007), hal. 6

mengatur tentang kewajiban menyampaikan surat pemberitahuan hasil pemeriksaan kepada wajib pajak untuk hadir dalam pembahasan hasil akhir temuan hasil pemeriksaan kepada Wajib Pajak. Di samping itu, memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak untuk hadir dalam pembahasan akhir temuan hasil pemeriksaan dalam batas waktu yang ditentukan.

Menurut Ilyas dan Burton, prinsip *self-assessment* tersebut pada dasarnya memiliki makna sebagai berikut:<sup>8</sup>

1. agar semua Wajib Pajak bersifat aktif di dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya tanpa perlu menunggu adanya surat ketetapan pajak yang akan dikeluarkan oleh petugas pajak (fiskus);
2. penghitungan jumlah pajak yang dibayar untuk sementara dianggap sebagai perhitungan menurut ketentuan yang berlaku;
3. fiskus memiliki kewenangan untuk melakukan penghitungan jumlah pajak yang telah dilaporkan Wajib Pajak sepanjang fiskus memiliki data bahwa Wajib Pajak belum melaksanakan penghitungannya dengan benar.

Setelah Wajib Pajak selesai dilakukan pemeriksaan pajak oleh Pemeriksa Pajak serta telah dilakukan proses pembahasan hasil akhir antara Wajib Pajak dengan Pemeriksa Pajak, maka tindakan selanjutnya yang akan dilakukan Dirjen Pajak adalah menerbitkan produk hukum berupa surat ketetapan pajak. Di dalam UU KUP terdapat 4 (empat) jenis surat ketetapan pajak, yaitu:

1. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB);
2. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT);
3. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB);
4. Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN).

Berkaitan dengan kasus di atas, surat yang diterbitkan Dirjen Pajak adalah SKPLB dan STP. Penerbitan SKPLB diatur dalam ketentuan Pasal 17 UU KUP yakni dalam hal jumlah kredit pajak atau uumlah pajak yang dibayar lebih besar daripada jumlah pajak yang terutang. STP dalam penerapannya memiliki persamaan dan perbedaan dengan surat ketetapan pajak. Persamannya adalah STP memiliki kedudukan yang sama dengan surat ketetapan pajak, berarti utang pajak yang tercantum dalam STP maupun dalam surat ketetapan pajak boleh ditagih

---

<sup>8</sup> Wirawan B. Ilyas, Richard Burton, *Manajemen Sengketa Dalam Pungutan Pajak*, (Jakarta: Penerbit Mitra Wacana Media, 2012), hal. 19

dengan surat paksa. Perbedaannya adalah STP tidak boleh diajukan keberatan sebagaimana diatur dalam Pasal 25 UU KUP, sedangkan surat ketetapan pajak dapat diajukan keberatan. Berdasarkan Pasal 16 dan Pasal 36 UU KUP atas STP hanya dapat diajukan upaya hukum pembetulan, pengurangan atau pembatalan.

Saidi berpendapat bahwa timbulnya sengketa pajak berintikan pada 2 (dua) hal yang sangat prinsipil. Pertama, tidak melakukan perbuatan hukum sebagaimana diperintahkan oleh kaidah hukum pajak. Kedua, melakukan perbuatan hukum, tetapi tidak sesuai dengan kaidah hukum pajak. Selain Wajib Pajak, Pejabat Pajak juga dikatakan sumber timbulnya sengketa pajak karena melakukan perbuatan hukum yang bertentangan dengan kaidah hukum pajak. Seperti, menerbitkan keputusan penagihan pajak secara seketika dan sekaligus kepada Wajib Pajak yang tidak berhak menerimanya.<sup>9</sup>

Sangat menarik dicermati ketika Tergugat menyimpulkan bahwa Penggugat dikenakan sanksi sesuai Pasal 14 Ayat (4) UU KUP pada STP karena tidak menerbitkan faktur pajak atau dokumen lain yang dipersamakan dengan itu dan pada saat yang bersamaan juga menerbitkan SKPLB yang menurut Tergugat berkaitan dengan STP yang diterbitkannya. Penjelasan Pasal 14 Ayat (4) UU KUP menyatakan bahwa PKP yang tidak membuat faktur pajak, maka pajak terutangya ditagih dengan surat ketetapan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 UU KUP. Padahal, Pasal 13 UU KUP sudah sedemikian jelas mengatur tentang penerbitan Surat Ketetapan Kurang Bayar (SKPKB) dan bukan SKPLB. Berkaitan dengan kasus ini, maka menurut pasal 13 Ayat (1) UU KUP, SKPKB dapat diterbitkan dalam hal apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain pajak yang terutang tidak atau kurang dibayar. Selain itu juga apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain mengenai PPN ternyata tidak seharusnya dikompensasikan selisih lebih pajak atau tidak seharusnya dikenai tarif 0%.

Bahkan menjadi lebih jelas lagi pada saat upaya hukum luar biasa, Majelis Hakim dalam putusannya selain menyatakan bahwa koreksi Pemohon PK (dahulu Tergugat) tidak dapat dipertahankan karena tidak sesuai dengan Pasal 13 UU

---

<sup>9</sup> Djafar Saidi, *Hukum Acara Pengadilan Pajak*, (Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2011), hal. 30-31

PPN, juga tidak sesuai dengan Pasal 12 Ayat (3) jo Penjelasan Pasal 29 Ayat (2) Alinea ketiga UU KUP. Pasal 12 Ayat (3) UU KUP mengatur bahwa apabila Dirjen Pajak mendapatkan bukti jumlah pajak yang terutang menurut surat pemberitahuan sebagaimana dimaksud pada Ayat (2) tidak benar, Dirjen Pajak menetapkan jumlah pajak yang terutang. Penetapan tersebut diawali dengan pemeriksaan yang telah dilakukan Dirjen Pajak terhadap laporan Wajib Pajak. Penjelasan Pasal 29 Ayat (2) Alinea Ketiga UU KUP menyatakan bahwa pendapat dan simpulan petugas pemeriksa harus didasarkan pada bukti yang kuat dan berkaitan serta berlandaskan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Tindakan yang dilakukan Dirjen Pajak dengan mengeluarkan SKPLB dan STP tidak sesuai dengan asas efisiensi dalam pemungutan pajak.

Menurut Rosdiana, dikatakan efisiensi dari sisi Fiskus adalah jika biaya pemungutan pajak yang dilakukan kantor pajak (antara lain dalam rangka pengawasan kewajiban Wajib Pajak) lebih kecil dari pada jumlah pajak yang berhasil dikumpulkan. Termasuk dalam biaya operasional adalah biaya penegakan hukum dan keadilan.<sup>10</sup> Berdasarkan uraian di atas, maka dapat disimpulkan bahwa pertimbangan Majelis Hakim dalam Putusan Nomor 940/B/PK/PJK/2016 sudah tepat dan sesuai dengan ketentuan Pasal 13 UU PPN jo Pasal 12 Ayat (3) jo Penjelasan Pasal 29 Ayat (2) Alinea ketiga UU KUP.

## **PENUTUP**

### **A. Kesimpulan**

Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan bahwa pertimbangan Majelis Hakim dalam Putusan Nomor 940/B/PK/PJK/2016 yang menguatkan Putusan Pengadilan Pajak Put. 58209/PP/M.IA/99/2014 adalah sudah tepat sesuai dengan Pasal 13 jo Pasal 12 Ayat (3) jo Penjelasan Pasal 29 Ayat (2) Alinea ketiga UU KUP. Tidak adanya invoice pada PEJ, tidak menghilangkan fungsi invoice yang melampiri PEB sebagai dokumen yang dipersamakan dengan faktur pajak atas kegiatan ekspor jasa maklon yang telah dilakukan Penggugat. Tidak seharusnya Dirjen Pajak mengenakan sanksi denda dengan menerbitkan STP karena ketentuan Pasal 7 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 70/PMK.03/2010 tidak

---

<sup>10</sup> Haula Rosdiana dan Edi Slamet Irianto, *Pengantar Ilmu Pajak*, (Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2014), hal. 172

dapat dan tidak layak untuk dilaksanakan Penggugat. Pendapat dan simpulan petugas pemeriksa harus didasarkan pada bukti yang kuat dan berkaitan serta berlandaskan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, terlebih lagi perkara yang sama memiliki hubungan hukum dengan putusan yang sudah berkekuatan hukum tetap. Dirjen Pajak dapat menetapkan jumlah pajak yang terutang dengan menerbitkan surat ketetapan pajak jika mendapatkan bukti jumlah pajak yang terutang menurut surat pemberitahuan adalah tidak benar.

### **B. Saran**

Seharusnya dalam penyelesaian sengketa di bidang PPN, pemerintah harus memahami karakter hukum PPN yakni PPN merupakan bagian dari pajak tidak langsung, PPN merupakan pajak atas konsumsi dalam negeri dan PPN terutang menggunakan metode pengurangan secara tidak langsung. Pemahaman ini perlu diperkuat supaya pemerintah sebagai Pejabat Pajak dapat menegakkan hukum pajak secara efisien sesuai dengan asas pemungutan pajak.

## DAFTAR PUSTAKA

- Fidel, *Pembahasan Undang-Undang No. 28/2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, Jakarta: Penerbit Amparo, 2007
- Ilyas, Wirawan B dan Richard Burton, *Manajemen Sengketa Dalam Pungutan Pajak*, Jakarta: Penerbit Mitra Wacana Media, 2012
- Rosdiana, Haula, Edi Slamet Irianto, *Pengantar Ilmu Pajak*, Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2014
- Saidi, Djafar, *Pembaruan Hukum Pajak Edisi Revisi*, Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2011
- , *Hukum Acara Pengadilan Pajak*, Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2011
- Soekanto, Soerjono, Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif Suatu Tinjauan Singkat*, Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2001
- Sukardji, Untung, *Pajak Pertambahan Nilai Pemahaman Melalui Studi Kasus*, Jakarta: PT Multi Utama Consultindo, 2010
- , *Undang-Undang PPN 1984 Setelah Perubahan Ketiga Dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 Komentar Pasal Demi Pasal*, Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2010
- , *Pajak Pertambahan Nilai Edisi Revisi 2015*, Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2015