PENERAPAN METODE VARIABLE COSTING DALAM PERHITUNGAN HARGA POKOK PRODUKSI UNTUK MENENTUKAN HARGA JUAL

Mahardhika Tryatmadja¹, Indra Lorenly Nainggolan, S.H., M.H²., Dr. Anggreany Haryani Putri, S.H., M.H³
202010115185@mhs.ubharajaya.ac.id¹, indra.nainggolan@dsn.ubharajaya.ac.id²,
anggreany.haryani@dsn.ubharajaya.ac.id³
Universitas Bhayangkara Jakarta Raya

ABSTRAK

Permasalahan ketentuan tanggung jawab secara renteng dalam Pasal 16F Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 terjadi karena adanya beberapa ketidaksesuaian dengan karakteristiknya PPN sebagai pajak tak langsung dan ketidaksesuaian yang dilihat dari perspektif ilmu ekonomi, ilmu hukum, pembentukan dasar hukum, serta adanya kekosongan norma sehingga terjadi pelanggaran atas hak-hak wajib pajak. Tujuan penelitian ini adalah untuk dapat mengetahui apakah terdapat perlindungan hukum atas pelanggaran hak-hak wajib pajak terhadap ketentuan tanggung jawab secara renteng pembayaran PPN atau Pajak Pertambahan Nilai berdasarkan Pasal 16F Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009, dan untuk mengetahui bagaimanakah usulan bentuk pengaturan yang sesuai terhadap pengaturan pertanggungjawaban secara renteng atas pembayaran Pajak Pertambahan Nilai. Metode yang digunakan dalam penelitian adalah metode penelitian yuridis normatif yang dilakukan dengan cara meneliti bahan pustaka ataupun data sekunder dengan pendekatan penelitian menggunakan pendekatan pendekatan perundang-undangan (statute approach), dan metode pendekatan deskriptif kualitatif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa memang terdapat beberapa ketidaksesuaian dan juga pelanggaran terhadap hak-hak wajib pajak atas ketentuan tanggung jawab secara renteng, dan memang belum ada perlindungan hukum yang sesuai terhadap pelanggaran hak-hak wajib pajak tersebut atas Pasal 16F Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009, juga diperlukan bentuk pengaturan yang sesuai terhadap ketentuan tanggung jawab renteng tersebut agar tercipta kepastian, keadilan, dan kemanfaatan hukum.

Kata Kunci: Perlindungan Hak Wajib Pajak, Pasal 16F Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai, Tanggung Jawab Secara Renteng.

PENDAHULUAN

Ketentuan mengenai konsepsi pemberian pertanggungjawaban secara renteng di dalam sistem pemungutan PPN atau Pajak Pertambahan Nilai atas penyerahan atau penjualan BKP (Barang Kena Pajak) dan JKP (Jasa Kena Pajak) termaktub di dalam Pasal 16F Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah. Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 (UU PPN) Pasal 16F mendeskripsikan bahwa penerima JKP ataupun pembeli BKP dengan secara renteng ini harus bisa memberi pertanggungjawaban atas pembayaran pajak PPN-nya, sepanjang mereka tak dapat memberikan pembuktian bahwa pajaknya telah dibayar.

Ketentuan tersebut sesungguhnya telah tercetus sejak diundangkannya Undang-Undang Darurat tentang Pajak Penjualan Tahun 1951, yakni ada di dalam pasal 7 ayat (2). Dikatakan oleh pasal ini kemudian bahwa, “pembeli tanggung renteng atas pajak, selama ia tidak dapat menunjukkan bukti telah membayarnya, kecuali dapat diterima bahwa ia dalam hal ini beritikad baik”. Hal ini tentulah seakan memberikan penegasan bahwa ketentuan pertanggungjawaban secara renteng ini justru dimaksudkannya untuk memberikan perlindungan kepada penjual daripada pembangkangan yang dilakukan oleh pembeli atau

wajib pajak. Di tahun 1983 diluncurkan suatu gerakan reformasi di dalam dunia perpajakan yang kemudian dikeluarkan suatu produk perundang-undangan yakni Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), Pasal 33 UU KUP merupakan pengadopsian dari Pasal 7 ayat (2) UU Pajak Penjualan 1951. Selepas dari perubahannya menjadi Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000, tanpa memberikan perubahan pada substansinya, Pasal 33 lalu berbunyi “Pembeli Barang Kena Pajak atau Penerima Jasa Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 dan perubahannya bertanggung jawab secara renteng atas pembayaran pajak, sepanjang tidak dapat menunjukkan bukti bahwa pajak telah dibayar”.

Disusul dengan penerbitan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 sebagaimana merupakan perubahan yang ketiga atas UU KUP, Pasal 33 itu kemudian dihapus, dan oleh karena itu per tanggal 1 Januari 2008, tanggung jawab secara renteng tidak lagi mempunyai dasar hukum. Namun demikian, ketentuan mengenai tanggung jawab secara renteng ini kemudian dihadirkan kembali dalam Undang-Undang PPN 1984 melalui Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 sebagaimana ini adalah perubahan yang ketiga dari UU PPN. Ketentuan mengenai pertanggungjawaban secara renteng ini kembali dimasukkan di dalam pasal 16F UU No. 42 Tahun 2009 yang mana disitu bunyinya dikatakan, “Pembeli Barang Kena Pajak atau Penerima Jasa Kena Pajak bertanggung jawab secara renteng atas pembayaran pajak, sepanjang tidak dapat menunjukkan bukti bahwa pajak telah dibayar”. Jika kita telisik asas keadilan serta kepastian pada sistem pemungutan PPN sebagaimana diberikan penegasan di dalam bagian umum UU No. 42 Tahun 2009, maka seharusnya bukanlah hanya si penjual namun juga pembeli BKP ataupun JKP juga berhak memperoleh perlindungan dari pembangkangan yang dilakukan oleh PKP yang mana lalu menyerahkan BKP atau JKP-nya dengan sengaja tidak memungut PPN. (Untung Sukardji, 2015).

Dikutip dari Ben Terra oleh Sukardji, lalu mendefinisikan beberapa legal character dari PPN, diantaranya yaitu : General Tax on Consumption (pajak konsumsi bersifat umum), Indirect Text (pajak yang tidak langsung), Netral (pajak bersifat netral), serta Non-Commulative (pajak yang bersifat non kumulatif). Dalam hal ini penyerahan yang pada hakekatnya dikenakan PPN, pembayar pajak dan juga penyeter pajak merupakan dua pihak yang terpisah sepanjang barang ataupun jasa yang diberikan itu memenuhi syarat-syarat sahnya barang ataupun jasa yang dikenakan PPN. Konsumentenlah yang memang harus membayar pajak, penjual atau Pengusaha Kena Pajak (PKP), merupakan pihak yang memiliki kewajiban menyetorkan pajak tersebut.

Hal yang menjadi permasalahan adalah, tidak adanya pengaturan lebih lanjut serta lebih jelas mengenai konsep pertanggungjawaban renteng ini. Satu-satunya peraturan turunan terkait pertanggungjawaban renteng ini adalah Pasal 4 Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 yang sekarang telah dicabut dan digantikan oleh PP lainnya yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 44 Tahun 2022 tentang Penerapan PPN dan PPnBM, yang mana merupakan turunan dari Undang-Undang Terbaru di dalam perpajakan yakni Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Perpajakan. Menelisik Pasal 4 PP Nomor 44 Tahun 2022 itupun hanyalah seakan mengulang-ulang isi pasal 16F UU PPN yang sudah lebih dahulu terbit sebelumnya. Pada Ayat (5)-nya lalu dikatakan, bahwa ketentuan lebih lanjut mengenai tata cara dan mekanisme pelaksanaan tanggung jawab secara renteng atas pembayaran dari PPN atau PPnBM diatur dengan Peraturan Menteri yang dalam hal ini adalah peraturan menteri keuangan.

Akan tetapi sayangnya, sama dengan yang juga sebelumnya tertuang di dalam ayat (4) PP No. 1 Tahun 2012, sampai saat ini belum juga ada atau terbit peraturan menteri keuangan yang dimaksud itu. Maka oleh karena itu, dalam hal ini telah terjadi kekosongan

norma (*rechtsvacuum*) dikarenakan belum juga dikeluarkannya pengaturan lebih lanjut tersebut dan sementara kasus-kasus terkait permasalahan tanggung jawab renteng ini terus terjadi. Hal ini dapat mengakibatkan ketidakpastian hukum (*rechtsonzekerheid*) atau ketidakpastian peraturan perundang-undangan dalam masyarakat yang jika tak kunjung ditangani dapat terjadi kekacauan hukum (*rechtsverwarring*). Lalu, dengan belum ditetapkannya aturan pelaksanaan sebagaimana yang sudah dijelaskan, apakah DJP dalam hal ini tetap dapat menerapkan konsep pertanggungjawaban PPN Tanggung Renteng?

Padahal jika di ingat kembali, PPN berkarakter sebagai pajak tidak langsung di mana penanggung beban pajak dan penanggung jawab pajak ada didalam posisi yang berbeda. Maka terlihat kontradiktif dari pasal 16F UU PPN ini dimana memposisikan penanggung beban pajak dan penanggung jawab pajak dalam pihak yang sama, dengan karakter PPN sebagai pajak tidak langsung. Dalam perspektif ekonomi, tentunya hal ini berpotensi terjadinya pembayaran ganda terhadap pajak juga tentu memberi kerugian berlipat wajib pajak. Selain itu, perlu juga dikaji mengenai perlindungan hukum apa yang bisa didapatkan dan bagaimanakah ketentuan yang seharusnya? sebagaimana mereka tentu memiliki hak-haknya setelah menjalankan apa-apa yang menjadi kewajibannya. Dan juga sebagaimana tujuan pembedaan hukum itu sendiri yakni memberikan kepastian, keadilan dan kemanfaatan.

Berdasarkan latar belakang yang telah penulis uraikan diatas, maka yang menjadi rumusan masalah dalam penelitian ini adalah: Apakah terdapat perlindungan hukum atas pelanggaran hak-hak wajib pajak terhadap ketentuan tanggung jawab secara renteng pembayaran Pajak Pertambahan Nilai berdasarkan Pasal 16F Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009? Bagaimanakah usulan bentuk pengaturan yang sesuai terhadap pengaturan tanggung jawab secara renteng pembayaran Pajak Pertambahan Nilai?

METODOLOGI

Dalam penulisan penelitian, maka penulis menggunakan metode penelitian yuridis normatif. Metode penelitian yuridis normatif yaitu penelitian hukum yang dilakukan dengan cara meneliti bahan pustaka atau data sekunder sebagai dasar untuk diteliti dengan mengadakan penelusuran terhadap peraturan-peraturan dan juga literatur-literatur yang berkaitan dengan masalah yang diteliti. (Soekanto & Mamudji, 2003). Jenis penelitian hukum normatif ini dapat juga dikatakan penelitian hukum doctrinal dimana dikonsepsikan sebagai apa yang tertulis di dalam peraturan perundang-undangan (*lawinbook*) ataupun hukum dikonsepsikan sebagai kaidah atau norma yang merupakan patokan berperilaku masyarakat terhadap apa-apa yang dianggap pantas. Namun sesungguhnya hukum juga dapat dikonsepsikan sebagai apa yang ada dalam tindakan (*lawinaction*). Penelitian hukum normatif merupakan penelitian hukum yang dilakukan dengan meneliti bahan pustaka.

Pendekatan penelitian adalah menggunakan pendekatan pendekatan perundang-undangan (*statuteapproach*) yaitu dengan menelaah peraturan perundang-undangan yang bersangkutan-paut dengan penelitian, dan juga metode pendekatan deskriptif kualitatif. Dikatakan Soeryono Soekanto, penelitian deskriptif dimaksudkan agar memberikan data yang seteliti mungkin tentang manusia, tentang keadaan ataupun gejala-gejala lainnya. Maksudnya adalah untuk mempertegas hipotesa-hipotesa, agar kiranya dapat membantu dalam memperkuat teori-teori lama, atau dalam menyusun teori-teori baru (Soekanto, 2002). Metode pendekatan yang dipergunakan di dalam penelitian ini adalah metode pendekatan yuridis normatif, atau dapat disebut yuridis dogmatic. Serta menggunakan pendekatan perundang-undangan dan juga pendekatan kasus. Artinya, di dalam mengkaji serta meneliti masalah tersebut mengacu kepada peraturan perundang-undangan dan kasus ataupun hasil

putusan pengadilan.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Secara hakekat konseptualnya, Pajak Pertambahan Nilai atau disebut PPN ini sebenarnya mengandung pemaknaan sebagai suatu mekanisme atau tata cara pemungutan pajak, ketimbang dianggap sebagai pajak, hal tersebut diungkapkan oleh Hans Georg Ruppe di dalam bukunya yaitu, *Cashiers de Droit Fiscal International Volume LXVIIIb* yang dirilis pada tahun 1983. (Untung Sukardji, 2015). Disebutkan di Pasal 1 UU PPN ini dapat dilihat dari objek yang dikenakan. Disebutkan dalam UU PPN, barang yaitu barang berwujud, yang mana jika dilihat dari hukum atau sifatnya bisa dikategorikan barang yang bergerak atau barang yang tak bergerak, maupun barang yang tak berwujud. Berlandaskan kepada UU Darurat No. 19 Tahun 1951 yang mana lalu dikukuhkan sebagai Undang-Undang oleh UU No. 35 Tahun 1953, PPN menjadi pengganti dari PPn. Dikutip oleh Sukardji dari Terra, dipilihnya PPN sebagai pengganti dari PPn dikarenakan mempunyai karakteristik-karakteristik yang positif,

Seperti yang sudah dijelaskan diatas sebelumnya, aturan mengenai tanggung jawab secara renteng sudah hadir dari sejak eranya UU PPn 1951 yang mana dihadirkan melalui pasal 7 ayat (2). Tax Reform yang diadakan di tahun 1983 melahirkan UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, UU No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, dan UU No. 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Alur perubahan-perubahan dasar hukum ketentuan tanggung jawab secara renteng, secara garis besar bisa dipahami:

1. UU Pajak Penjualan 1951 (pasal 7 ayat 2): Pembeli tanggung renteng atas pajak, selama ia tak bisa menunjukkan telah membayarnya, kecuali dapat diterima bahwa ia di dalam hal itu beritikad baik.
2. UU Nomor 6 Tahun 1983 (Pasal 33): Pembeli atau penerima jasa sebagaimana dimaksud UU PPN 1984, bertanggung jawab secara renteng atas pembayaran pajak sepanjang tidak dapat menunjukkan bukti pembayaran pajak.
3. UU Nomor 16 Tahun 2000 (Pasal 33): Pembeli BKP atau penerima JKP sebagaimana dimaksud dalam UU PPN 1984 dan perubahannya, bertanggung jawab secara renteng atas pembayaran pajak, sepanjang tidak dapat menunjukkan bukti bahwa pajak telah dibayar.
4. UU Nomor 28 Tahun 2007 (Pasal 33) : (Ketentuan dihapuskan).
5. UU Nomor 42 Tahun 2009 (Pasal 16F): Pembeli BKP atau penerima JKP bertanggung jawab secara renteng atas pembayaran pajak, sepanjang tidak dapat menunjukkan bukti bahwa pajak telah dibayar.

Dikutip Karneji yang melakukan wawancara kepada Sukardji mengatakan bahwa aturan tanggung jawab secara renteng, dimana semula ditempatkan pada pasal 33 UU KUP dan lalu dihapus kemudian ditempatkan kembali di tempat baru yaitu pasal 16F UU PPN 1984 ini, secara prinsip bertujuan agar berjalan fungsi budgetair dari pajak dan kesempingan karakteristiknya sebagai pajak tak langsung. (Karenji, 2016)

1. Ketentuan Tanggung Jawab Secara Renteng Dalam Perspektif Ilmu Ekonomi dan Dari Karakteristiknya Sebagai Pajak Tidak Langsung

Seperti yang sudah dijelaskan, diketahui PPN ini mempunyai karakter utamanya yaitu pajak tak langsung. Sebelum melakukan analisa lebih lanjut, berikut ini merupakan kriteria-kriteria yang mungkin bisa kita jadikan sebagai bahan pembedaan diantara pajak langsung dan pajak tak langsung, dari mulai dasar penetapan beban pajak, pembayaran, periodisasi penghitungan, sistem pelaporan, pengalihan beban pajak, sampai pelaporan pajak terutang.

Pembeda tersebut bisa dilihat sebagai berikut: (Rosdiana & Irianto, 2013)

a. Pajak Langsung

Pembebanannya didasarkan pada ability to pay (kemampuan membayar) wajib pajak, beban pajaknya tak bisa dilakukan pengalihan, secara prinsipnya yang melakukan penghitungan, penyetoran, serta pelaporan pajak terutang adalah wajib pajak sendiri, dan terdapat periodisasi pemungutan pajak secara administratif.

b. Pajak Tidak Langsung

Pembebanannya tanpa memperhitungkan kondisional si wajib pajak, beban pajaknya bisa dilakukan pengalihan sebagian ataupun seluruhnya kepada pihak lainnya, walaupun penanggungannya dibebankan pada pembeli BKP atau penerima JKP, namun demikian yang melakukan pemungutan penyetoran dan pelaporan pajaknya adalah si PKP sendiri, tak ada periodisasi pemungutan pajak secara administratif dan setiap saat dapat terutang.

Oleh Pasal 1 angka 21 dan 22 disebutkan bahwa penerima jasa atau pembeli ialah orang pribadi atau badan yang menerima ataupun seharusnya menerima penyerahan BKP atau JKP dan yang membayar atau seharusnya membayar harga BKP atau penggantian JKP tersebut. Artinya, dalam hal ini konsumen menjadi pihak yang menanggung beban pajak dimana merupakan tujuannya dari pengenaan PPN dalam sudut pandang ekonomi. Pada perspektif ini, konsumen lantas beranggapan bahwa transaksional yang dilakukan oleh mereka dengan para pengusaha tersebut telah termasuk PPN manakala PKP tersebut membuatkan faktur pajaknya. Jika PKP tidak membuatkan serta memberi faktur pajaknya tersebut kepada konsumen, maka atas transaksional tersebut dianggap tidak terutang PPN. Penjelasan tersebut sejalan dengan yang dikatakan oleh Pasal 1 angka 23 UU PPN 1984 yang mana mengatakan bahwa faktur pajak menjadi bukti atas pemungutan pajak tersebut yang diberikan PKP yang menyerahkan BKP dan/atau JKP kepada konsumen.

Dengan demikian jika transaksional penjualan BKP atau penyerahan JKP yang memunculkan hutang pajak, maka hutang pajak tersebut kemudian menjadi hutang pajaknya penjual BKP ataupun pemberi JKP. Sementara itu terhadap konsumen, faktur pajak kemudian dijadikan bukti atas pembebanan pajaknya dan bukan bukti pembayaran pajaknya. Sebagaimana hal tersebut kemudian dijelaskan di dalam pasal 1 angka 24 UU PPN. Dapat kita lihat di dalam memori penjelasan Pasal 16F UU PPN bahwa di dalam ketentuan tanggung jawab secara renteng atas pembayaran PPN tersebut mengacunya kepada perspektif ekonomi yang hanya memberikan titik beratnya kepada pemikul beban pajak. Tentu hal tersebut mengandung pertentangan terhadap prinsip dasar dari pajak tidak langsung yang memisahkan penanggung jawab pajak dengan pihak pemikul beban pajak dikarenakan pada pajak tidak langsung konsumen selaku pemikul beban pajak tak berada dalam kapasitasnya melakukan penetapan dimana secara materiil transaksional tersebut terutang pajak.

2. Ketentuan Tanggung Jawab Secara Renteng Dalam Perspektif Ilmu Hukum dan Pembentukan Dasar Hukum.

Dalam memahami perumusan PPN sebagai pajak tidak langsung dalam perspektif ilmu hukum, dapat dijelaskan secara filosofisnya, bahwa: yang pertama, ketika pembeli BKP dan/atau penerima JKP membayarkan PPN pada penjual BKP dan/atau pemberi JKP, maka berarti si pembeli BKP dan/atau penerima JKP itu telah menyetorkan juga PPN nya kepada kas negara. Dan yang kedua, memungut atau tidaknya PKP atas PPN nya kepada pembeli BKP dan/atau penerima BKP, tetap saja untuk penyetorannya kepada kas negara merupakan tanggung jawab si PKP tersebut. Ditegaskan di dalam memori penjelasan UU PPN 1951, yakni Pasal 7 ayat (2) dasar hukum dari pertanggungjawaban secara renteng dimana

memberikan penegasan bahwa ketentuan tanggung jawab secara renteng ini hadir dengan maksud supaya dapat memberikan perlindungan kepada PKP dari pembeli BKP atau penerima JKP yang membangkang dan juga menolak untuk membayarkan pajaknya meskipun memiliki kedudukan ekonomi lebih kuat melakukan pembayaran pajak.

Jika diperhatikan kembali asas keadilan dan asas kepastian hukumnya ketika memungut PPN sebagaimana telah dibahas diatas, maka UU PPN semestinya tak hanya memberi perlindungan kepada PKP, namun harus juga bisa memberi perlindungan kepada konsumen dari PKP yang membangkang dan sengaja untuk tidak melakukan pemungutan PPN. Contohnya, PKP yang dengan kesengajaannya tak menerbitkan faktur pajak atas penjualannya demi memperkecil labanya, yang mana memang menjadi objek Pajak Penghasilan. Ketika tidak ada faktur pajak, maka pajak masukan yang dibayarkan ketika perolehan barang kena pajak dan/atau jasa kena pajak tersebut tak bisa dilakukan pengkreditan didalam penghitungan PPN terutang. Pajak masukan yang sudah dibayarkan namun tak bisa dilakukan pengkreditannya tersebut, lalu menjadi deductible expense atau beban pengurangan bruto bagi penjual BKP atau pemberi JKP, akhirnya EBIT (Earnings Before Income Tax) nya jadi mengecil. Tentu menjadi tak etis dan serasa tak hadir keadilan disitu bila UU PPN lewat pasal 16F nya, malah memberikan perlindungan kepada para penjual BKP atau pemberi JKP, seolah melimpahkan pertanggungjawaban untuk membayarkan pajak ke para konsumen.

Untuk melakukan pembentukan suatu peraturan perundang-undangan tetu haruslah dilandaskan pada asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik. Disebutkan oleh Pasal 5 UU No. 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, ada tujuh asas dalam rangka membentuk peraturan perundang-undangan yang baik, diantaranya ialah asas kejelasan tujuan, asas kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat, asas kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan, asas dapat dilaksanakan, asas kedayagunaan dan kehasilgunaan, asas kejelasan rumusan, dan asas keterbukaan. Selanjutnya dijelaskan oleh Pasal 6 ayat (1) UU No. 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan bahwa muatan materi aturan perundang-undangan harus tersirat diantaranya asas pengayoman, asas kemanusiaan, asas kebangsaan, asas kekeluargaan, asas bhinneka tunggal ika, asas keadilan asas kesamaan kedudukan hukum dan pemerintahan, asas kenusantaraan, asas keseimbangan keserasian dan keselarasan, dan asas ketertiban dan kepastian hukum.

Disebutkan oleh Pasal 16F UU PPN, bahwa pembeli BKP ataupun penerima JKP mempunyai tanggung jawab untuk membayarkan pajak secara renteng, sepanjang tak bisa memberikan pembuktian bahwa pajaknya sudah dibayarkan. Selanjutnya pada memori penjelasan pasal tersebut mengatakan bahwa sesuai dengan prinsip pembebanan pembayaran pajak untuk PPN dan PPnBM ialah dibebankan kepada konsumen. Maka itu, sudahlah seharusnya manakala konsumen memiliki pertanggungjawaban secara renteng untuk lalu membayarkan pajak yang terutangnya, jika nyatanya pajaknya tersebut tidak bisa ditagih pada PKP dan konsumen tak bisa melakukan pembuktiannya. Kalimat, "...sepanjang tidak dapat menunjukkan bukti bahwa pajak telah dibayar." pada pasal tersebut pada batang tubuh UU PPN memberikan keterangan adanya persyaratan bahwa pembeli BKP / penerima JKP bisa dimintai pertanggungjawaban secara renteng manakala ia tak bisa membuktikan pembayaran atas pajaknya. Secara implisit bukti pembayaran yang dimaksudkan ialah bukti pembayaran faktur pajak. Hal tersebut bisa kita lihat dalam memori penjelasan Pasal 13 ayat (1) UU KUP yang mana pada pokoknya itu mengatakan bahwa DJP melakukan pemnuktian atas kebenaran utang pajak sehingga DJP lalu bisa melakukan penerbitan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar yang dilakukan dengan jalan pemeriksaan

atau konfirmasi faktur pajak.

Ketidakpastian hukum dan ketidaktertiban yang terjadi di dalam pasal ini disebabkan oleh faktur pajak yang dijelaskan pada batang tubuh UU PPN tidak diartikan sebagai suatu bukti pembayaran sebagaimana sudah dibahas didalam pembahasan sebelumnya. Faktur pajak merupakan bukti bahwa telah dipungutnya PPN oleh si PKP. Berikutnya, PPN terutang yang mana sudah dibayarkan kepada faktur pajak dilakukan dengan cara pembeli BKP ataupun penerima JKP melunasi kepada penjual BKP atau pemberi JKP. Manakala UU PPN ini dapat dianggap konsisten dalam memberikan definisi faktur pajak sebagai bukti telah dipungutnya pajak dan bukan bukti atas pembayaran suatu transaksi, maka seharusnya ketika pembeli BKP atau penerima JKP kemudian tidak bisa menunjukkan pembuktian pembayaran atas pajaknya (misalkan bukti transfer bank, kwitansi, dan lainnya), ia tak boleh dimintakan pertanggungjawaban secara renteng, sebab UU PPN ini tak memberi pengaturan mengenai pembuktian pembayaran antara pembeli BKP atau penerima JKP dengan si penjual BKP atau pemberi JKP.

Dikuti dari asas legalitas dalam hukum pidana, yakni *nullum delictum nulla poena sine previa lege poenali*, dimana artinya ialah bahwa tidak ada seorangpun dapat dipidana bila tidak ada hukum yang mengaturnya terlebih dahulu. Maka sudah seharusnya memang konsumen tak bisa diberikan beban pertanggungjawaban secara renteng dengan dalih tak bisa menunjukkan bukti atas pembayaran pajaknya. Tentu membuat asas dapat terlaksana menjadi tak terpenuhi atas aturan tanggung jawab secara renteng di UU PPN. Disamping itu, terdapat norma tersendiri yang berada di dalam batang tubuh UU PPN dan memiliki pertentangan dalam memori penjelasan pasal 16F UU PPN. Supaya ketentuan mengenai pertanggungjawaban secara renteng ini bisa dilangsungkan pelaksanaannya, di memori penjelasan Pasal 16F UU PPN ini kemudian menghadirkan dua persyaratan komulataif, yakni apabila nyatanya pajak terutangnya itu tak bisa dilakukan penagihan terhadap penjual BKP ataupun pemberi JKP dan pembeli BKP ataupun penerima JKP tidak bisa melakukan pembuktian bahwa pajaknya sudah dibayarkan pada penjual BKP ataupun pemberi JKP. Adanya pertentangan diantara norma batang tubuh dan norma penjelasan ini kemudian menghadirkan keambiguitasan UU PPN ini serta memunculkan berbagai macam interpretasi-interpretasi yang lalu malah membuat kaburnya penjelasan dalam perumusan dari ketentuan peraturan perundang-undangan itu sendiri.

3. Kekosongan Norma Pada Pasal 16F UU PPN dan Perlindungan Hak Wajib Pajak

Tidak terdapatnya pengaturan lebih lanjut dan juga lebih jelas mengenai konsep pertanggungjawaban secara renteng lalu menjadi permasalahan yang lebih serius setelah beberapa masalah diatas. Satu-satunya peraturan turunan ketentuan pertanggungjawaban secara renteng ini ialah Pasal 4 Peraturan Pemerintah Nomor 1 Tahun 2012 yang sekarang telah dicabut dan digantikan oleh PP yang lainnya yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 44 Tahun 2022 tentang Penerapan PPN dan PPnBM, yang mana merupakan turunan dari Undang-Undang Terbaru dalam aturan perpajakan yakni UU No. 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Perpajakan. Menelisik kembali pada Pasal 4 PP Nomor 44 Tahun 2022 itupun hanyalah seakan mengulang-ulang isi pasal 16F UU PPN yang sudah lebih dahulu terbit sebelumnya. Di Ayat (5)-nya dikatakan, bahwa ketentuan lebih lanjut mengenai tata cara dan juga mekanisme pelaksanaan tanggung jawab secara renteng atas pembayaran dari PPN atau PPnBM diaturkan dengan Peraturan Menteri yang mana dalam hal ini ialah peraturan menteri keuangan. Namun demikian, sampai saat ini, belumlah juga lahir atau terbit peraturan menteri keuangan yang dimaksud itu.

Dikutip dari artikel yang dituliskan oleh Ahmad Dahlan, seorang pegawai pajak, yang mana dimuat di dalam laman daring “DJP Online”, mengatakan bahwa memang sangat

disayangkan hingga saat ini peraturan menteri keuangan yang dimaksud belumlah juga diterbitkan padahal di lapangan, baik itu dari kalangan praktisi hingga dari kalangan akademisi telah terjadi banyak perdebatan mengenai tanggung jawab secara renteng ini. Ahmad Dahlan kemudian memberikan opininya bahwa PPN tanggung renteng tetap bisa dilaksanakan asalkan dilaksanakan dengan penuh hati-hati agar tak menimbulkan pajak berganda, yang mana alurnya adalah dengan jalan pemeriksaan dan juga konfirmasi kepada penjual BKP atau pemberi JKP dan juga melalui pemeriksaan dan konfirmasi kepada para konsumen (Dahlan, 2023). Maka dari itu, dalam hal ini telah terjadi suatu ‘kekosongan norma’ (*rechtsvacuum*) dikarenakan belum juga dikeluarkannya pengaturan lebih lanjut tersebut dan sementara kasus-kasus terkait permasalahan tanggung jawab renteng ini teruslah terjadi. Hal ini tentunya dapat mengakibatkan ketidakpastian hukum (*rechtsonzekerheid*) atau ketidakpastian peraturan perundang-undangan di masyarakat, dan jika tak kunjung ditangani bisa terjadi kekacauan hukum (*rechtsverwarring*). Dalam artian, bahwa sepanjang tak diaturkan artinya diperbolehkan, sepanjang disitu terdapat mekanisme jelas dan diaturkan, artinya bukanlah tak boleh. Inilah lalu yang menimbulkan kekacauan (kebingungan) di masyarakat tentang ketentuan apa yang seharusnya dipakai.

Langkah penyelamatan agar mengatasi kekosongan norma yang hadir ini adalah dibutuhkan suatu prakarsa dan kebijakan dari Badan Pembentuk Peraturan Perundang-Undangan yang dalam hal ini segera melengkapi kekosongan norma yang terdapat dalam pengaturan ketentuan di dalam konsep tanggung jawab secara renteng pembayaran PPN. Disamping itu, dibutuhkan juga peranan aktif dari masyarakat supaya tercipta keteraturan, keharmonisan, dan kestabilan hukum di Indonesia. Kekosongan norma sebagaimana yang sudah dibahas sebelumnya, tentu dapat menggores prinsip perlindungan hak-hak dari wajib pajak yang berlaku dalam sistem perpajakan di Indonesia. terdapat dua hak yang perlu dicermati pada kasus kekosongan norma dalam Pasal 16F UU PPN, yaitu hak atas kepastian (*the right to certainty*), juga dalam konsep tanggung jawab secara renteng yang mana termuat dalam Pasal 16F UU PPN, yaitu hak untuk membayar pajak tak lebih dari jumlah pajak yang seharusnya/ benar (*the right to pay no more than the correct amount of tax*), disebabkan konsep tanggung jawab secara renteng ini rawan akan terjadinya pembayaran pajak berganda.

4. Perlindungan Hukum Hak Wajib Pajak

Indonesia merupakan negara hukum, dan tujuannya hukum ialah bisa memberikan keadilan (*justice*), kepastian (*certainty*), dan juga kemanfaatan (*utility*). Kepastian ini, dibutuhkan untuk dapat menjamin prediktabilitas kegiatan ekonomi, kepastian hukum juga bisa dimaknai bahwa individu bisa memperoleh suatu harapan kepada situasi tertentu. Kepastian menjadi acuan pada kejelasan norma, sehingga bisa menjadi pedoman terhadap masyarakat yang diberikan peraturan oleh pemerintah. Hal tersebut ditujukan supaya tak melahirkan banyaknya salah penafsiran. Dikatakan oleh Van Apeldoorn bahwa kepastian hukum supaya adanya kejelasan skenario perilaku yang umum sifatnya dan memberikan ikatan ke seluruh masyarakat termasuk juga konsekuensi hukumnya. Kepastian hukum juga dapat diartikan sebagai suatu hal yang bisa ditentukan oleh hukum dalam perihal-perihal yang konkret (Apeldoorn, 1990). Dalam memberikan kepastian hukumnya, secara materiil hukum pajak ini harus memberi ketentuan yang pasti dalam peraturan perundang-undangan sehingga potensi multi tafsir dapat dihindari. Sementara itu secara formal, hukum pajak memberikan kepastian hukum dengan cara mewujudkan yang secara materiil tadi dapat untuk direalisasikan, dalam artian supaya terlindunginya hak-hak wajib pajak dan fiskus dan juga memberi jaminan bahwa secara materiilnya bisa dilaksanakan dengan setepat-tepatnya (Brotodihardjo, 2008). Secara bersamaan hukum pajak materiil dan formil harus bisa

memberikan kepastian hukum terhadap wajib pajak, sebagaimana prinsip asas legalitas bahwa segala keadaan dan juga peristiwa yang menimbulkan konsekuensi perpajakan haruslah terdapat pengaturan hukumnya.

Kemudian selain hak untuk mendapat kepastian, ada juga hak lain yang perlu dicermati di dalam konsep tanggung jawab secara renteng Pasal 16F UU PPN ini, yakni hak wajib pajak yang mana dalam pembayaran pajaknya tidak melebihi dari pajak yang seharusnya menurut ketentuan dalam peraturan perundang-undangan. Sebagaimana telah dibahas sebelumnya, ketentuan pertanggungjawaban secara renteng berpotensi terjadinya pembayaran pajak berganda, karena apabila pembeli BKP ataupun penerima JKP tak dapat menunjukkan bukti pembayaran PPN nya maka harus bertanggung jawab secara renteng untuk dapat membayarkan pajaknya kembali, bahkan jika sampai pada tahap pembuktian perkara di pengadilan pajak dan mereka kalah dalam pembuktiannya, mereka diharuskan juga membayar berikud dendanya sebesar 100% atas pajak terutang nya seperti yang diatur di pasal 13 ayat (3) poin (c) di UU No. 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Perpajakan. Sehingga dapat dikatakan juga bahwa kekosongan norma dalam pasal 16F mengenai ketentuan pertanggungjawaban secara renteng, yang mana belum juga hadir Peraturan Menteri Keuangan, sebagaimana yang dimaksudkan oleh Pasal 5 PP No. 44 Tahun 2022, sangatlah rentan dan juga menyebabkan pelanggaran terhadap perlindungan hukum hak wajib pajak, yaitu hak untuk mendapatkan kepastian dan hak wajib pajak yang dalam pembayaran pajaknya tak melebihi pajak yang seharusnya.

Perlindungan hukum harus diberikan Indonesia selaku negara hukum. Terkhusus pada bidang perpajakan, perlindungan hukum ini dapat diartikan sebagai perlindungan hukum untuk masyarakat secara individu selaku wajib pajak ataupun penanggung pajak terkait dengan keputusan pemerintah dalam bidang perpajakan. Dalam hal fiskus yang mempunyai kewenangan istimewa, dimana fiskus dapat mengambil suatu keputusan secara sepihak, perlindungan hukum di bidang perpajakan dibutuhkan guna memberikan perlindungan dari kepentingan para wajib pajak juga penanggung beban pajak saat dihadapkan dengan fiskus. Pengadilan pajak merupakan salah satu fasilitas pemerintah dalam upaya melindungi hak wajib pajak dan/atau penanggung beban pajak. Kedudukan pengadilan pajak belum secara tegas dikukuhkan oleh Undang-Undang sebagaimana dikatakan Pasal 2 UU No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak bahwa Pengadilan Pajak itu adalah badan peradilan yang melaksanakan kekuasaan kehakiman bagi wajib pajak atau penanggung pajak dalam pencarian keadilan atas persengketaan pajak. akan tetapi sebenarnya sama dengan badan peradilan khusus lainnya yang melaksanakan fungsi yudikatif, pengadilan pajak mempunyai kewenangan melakukan pemeriksaan dan pemutusan persengketaan yang juga bersifat khusus. Pengadilan pajak menjadi badan peradilan khusus yang berpucuk juga kepada mahkamah agung juga, tetapi berkedudukan diluar dari empat lingkungan peradilan lainnya.

Berlandaskan kepada UU No. 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, dikatakan perlindungan hukum tersebut dilakukan dengan cara pemberian hak bagi wajib pajak dan penanggung pajak untuk mengajukan penuntutan dari hak nya melalui jalan gugatan atau banding, sementara untuk putusannya tidak ada yang namanya upaya hukum banding ataupun kasasi, hanyalah terdapat upaya hukum PK atau peninjauan kembali. Tentunya hal tersebut memiliki dampak yang kurang adil bagi wajib pajak ataupun penanggung pajak, dengan kata lain bisa mengurangi hak-hak bagi wajib pajak ataupun penanggung pajak didalam usaha pencarian keadilan. Padahal apabila dicermati kembali dalam “The Taxpayer Bills of Rights” yang dirilis tahun 2014 silam, Terdapat satu hak wajib pajak yang kiranya menjadi sorotan dalam hal perlindungan hukum dan pencarian keadilan bagi wajib pajak/ penanggung pajak, the right to a fair and just tax system atau Hak atas sistem perpajakan

yang adil dan berkeadilan. Sebab seperti yang diketahui bahwa dalam sistem perpajakan, fiskus yang dimana mempunyai kewenangan istimewa, dimana fiskus dapat mengambil suatu keputusan secara sepihak. Selain itu kedudukan dari pengadilan pajak sendiri hanya terlengkap dalam internal perpajakan saja. sementara untuk putusnya tidak ada yang namanya upaya hukum banding ataupun kasasi, hanyalah terdapat upaya hukum PK atau peninjauan kembali.

Dengan demikian, seperti juga yang sudah dibahas sebelumnya, bahwa ketentuan tanggung jawab secara renteng ini baik di dalam perspektif ilmu ekonomi dan dari karakteristiknya sebagai pajak tidak langsung, atau dalam perspektif ilmu hukum dan pembentukan dasar hukum, ditemukan banyak ketidaksesuaian seperti seharusnya dan lalu memberikan ketidakpastian dan ketidakadilan bagi wajib pajak. Selain itu, mengingat adanya kekosongan norma di dalam pasal 16F sebagaimana merupakan pasal yang memberikan pengaturan mengenai ketentuan tanggung jawab secara renteng, menambah rentetan pelanggaran ketentuan tersebut terhadap hak-hak dari wajib pajak. Namun demikian di sisi lain, penulis juga menyimpulkan bahwa tidaklah terdapat perlindungan hukum bagi para wajib pajak atau penanggung beban pajak, sebab seakan perlindungan tersebut tidak diberikan dengan baik oleh negara dimana masih terkesan kurang adil bagi wajib pajak atau penanggung pajak, dan dapat mengurangi hak wajib pajak/penanggung pajak dalam mencari keadilan.

5. Studi Kasus Tanggung Jawab Secara Renteng PT. Karimata Putra Makmur Atas Dugaan Penggelapan Pajak Pertambahan Nilai

Dalam penelitian ini penulis mengambil studi kasus dugaan penggelapan PPN yang diduga dilakukan oleh PT. Karimata Putra Makmur (PT. KPM). PT. KPM diberikan sanksi oleh DJP berupa status suspend, serta terancam juga dikenakan sanksi pidana penggelapan PPN. Hal tersebut dapat terjadi dikarenakan lawan transaksi dari PT. KPM yakni PT. Alam Kharisma Jaya Abadi (PT. AKJA) yang tak menyetorkan pajak masukan yang mana telah dibayarkan oleh PT. KPM dan juga tak melaporkan serta menerbitkan faktur pajaknya. Karena itu, maka PT. KPM kemudian haruslah membayarkan kembali pajak pertambahan nilainya yang dalam hal ini pajak masukannya, sebagaimana menjadi tanggung jawab yang ditanggung secara renteng sesuai yang telah diatur oleh UU PPN, sebab PT. AKJA tak bisa ditagih dan tak bisa dimintai pertanggungjawabannya.

Dalam keterangannya Abdul Ghofur, Direktur pada PT. KPM yang diwawancarai oleh penulis kemudian menjelaskan kronologisnya sampai PT. KPM dinyatakan oleh perpajakan diduga melakukan penggelapan pajak, ia lalu menyampaikan bahwa PT. KPM merupakan perusahaan swasta yang bergerak dalam bidang trading solar industri, yang mana artinya untuk menghasilkan produknya yang dijual itu haruslah membelinya terlebih dahulu kepada perusahaan-perusahaan penghasil solar industri, lalu menjualnya kembali kepada perusahaan-perusahaan end user dimana PT. KPM kemudian mengambil selisihnya untuk dijadikan profit perusahaan. Diantara lawan transaksi produsennya, munculah salah satunya ini PT. AKJA yang kemudian memunculkan permasalahannya. Diantara lawan transaksi produsennya, munculah salah satunya ini PT. AKJA yang kemudian memunculkan permasalahannya.

Dalam masa klarifikasinya, PT. KPM diberikan status suspend oleh DJP dan oleh karena itu tentu saja PT. KPM secara terpaksa memberhentikan sementara operasional kegiatan transaksionalnya, dikarenakan mereka tidak bisa mengeluarkan faktur pajak hingga masa suspend telah berakhir. Mereka juga terancam akan terkena jeratan pidana penggelapan pajak bilamana mereka tak berhasil membuktikan ketidakterlibatannya atas dugaan penggelapan pajak yang dilakukan oleh PT. AKJA. Dalam kasus ini, PT. KPM

seakan “dipaksa” untuk ikut menanggung beban dari penggelapan pajak yang mana dilakukan oleh PT. AKJA. Menurut pengakuan Abdul Ghofur selaku direktur dari PT. KPM pada sesi wawancara yang dilakukan oleh penulis, PT. KPM sudah melakukan pembayaran PPN- nya atas pembelian solar industri dari PT. AKJA, namun demikian PT. AKJA tidak menyetorkan dan melaporkan PPN tersebut kepada perpajakan. Kanwil Pajak Jakarta Timur kemudian kesulitan untuk melakukan konfirmasi kepada PT. AKJA untuk dimintai keterangan atau klarifikasi karena PT. AKJA sudah tidak beroperasi, bahkan kantornya dikosongkan serta direksinya menghilang entah kemana. Maka kemudian PT. KPM yang diundang untuk klarifikasi jika sudah membayarkan pajaknya, atau segera membayarkan pajaknya jika memang belum terbayarkan, karena adanya dugaan penggelapan pajak jika terbukti PT. KPM dan PT. AKJA ini bersekongkol untuk tak membayar PPN.

Mau tidak mau, PT. KPM akhirnya membayarkan kembali pajak tersebut karena terancam tidak hanya sanksi administratif yaitu membayarkan denda administratif diluar pembayaran pajak terutang nya, namun juga bisa terancam sanksi pidana penggelapan pajak. Dalam kasus ini tentu sangat merugikan PT. KPM karena yang pertama selama masa klarifikasi PT. KPM diberikan status suspend dimana menjadi tidak bisa beroperasi dikarenakan tak bisa mengeluarkan faktur pajak karena dalam hal ini PT. KPM bergerak dalam bisnis trading (membeli produksi jadi, kemudian menjualnya kembali dengan selisih keuntungan) sementara PT. KPM memiliki beban operasional atas perusahaannya terutama dalam hal melakukan penggajian atau pengupahan terhadap karyawannya. Yang kedua, PT. KPM akhirnya dengan sangat terpaksa melakukan pembayaran PPN nya lagi yang artinya mereka membayarkan pajak tersebut sebanyak dua kali (terjadi pajak berganda), padahal diketahui kemudian nilai pajaknya saja sudah sangatlah besar, karena transaksionalnya sendiri terjadi sebanyak beberapa kali dalam beberapa tahun terakhir ini dengan PT. AKJA. Pilihan tersebut terpaksa dipilih karena dalam kasus tersebut PT. KPM takut memperbesar masalah karena dianggap terlibat pada kasus pidana penggelapan pajak yang dilakukan oleh PT. AKJA, belumlah lagi kekhawatiran atas sanksi administratifnya yang sangat memberatkan jika PT. KPM kalah dalam perkara di pengadilan pajak.

Diketahui bahwa denda administratifnya memang sangatlah fantastis mengingat besaran denda tersebut bisa mencapai persentase sebesar 300% (tiga ratus persen) apabila tersangka hendak menghentikan penyidikan tindak pidana perpajakan. Disebutkan Pasal 44B UU No. 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Perpajakan, dari total nilai pajak yang terutang seharusnya yang harus dibayarkan kepada negara. Disamping itu terdapat juga sanksi administratif lain berupa denda administratif sebesar 100% (seratus persen) apabila kalah dalam pembuktian permulaan dan juga denda administratif sebesar 30% (tiga puluh persen) apabila kalah lagi dalam keberatan sebagaimana yang disebutkan Pasal 4 ayat (1) PMK No. 202 Tahun 2015 Tentang Perubahan Atas PMK No. 9 Tahun 2013 Tentang Tata Cara Pengajuan Dan Penyelesaian Keberatan . Terakhir, ada denda lain sebesar 60% (enam puluh persen) apabila kemudian kembali kalah dalam upaya banding setelah diajukan upaya keberatan sebagaimana dikatakan oleh Pasal 27 ayat 5(d) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Perpajakan.

Dalam kasus ini pada akhirnya PT. KPM lalu menempuh jalur mediasi dengan bersedia membayarkan tuntutan pajak terutang yang harus dibayarkan olehnya dimana besarnya sudah ditentukan oleh kantor wilayah perpajakan jakarta timur sesuai dengan temuan yang mereka dapatkan. Pembayaran pun dilakukan oleh PT. KPM dengan cara mencicil dalam kurun waktu tertentu yang waktunya juga ditentukan oleh kantor wilayah pajak tersebut, walaupun secara tak langsung berarti PT. KPM telah membayarkan pajaknya

sebanyak dua kali atau bisa juga disebut telah membayar pajak berganda. Sebenarnya bisa saja PT. KPM bersikeras untuk membuktikan kebenarannya, namun demikian kekhawatiran terhadap kegagalan upaya tersebut dirasa cukup besar mengingat ruang lingkup pengadilan pajak yang harusnya menjadi sarana perlindungan hukum bagi wajib pajak hanya berisikan oleh orang-orang perpajakan sendiri. Dan mengingat masih banyak keambiguan di dalam pengaturan tentang ketentuan pertanggungjawaban secara renteng itu sendiri. Kondisi ini tentu menjadi suatu fenomena hukum yang menarik untuk dikaji oleh penulis dan seharusnya mendapatkan perhatian lebih dari pemerintah. Sebab keadilan dan kepastian hukum harus selalu dapat diberikan oleh negara pada seluruh warga negaranya yang dalam hal ini adalah wajib pajak ataupun penanggung beban pajak agar menciptakan kemanfaatan dari diadakannya hukum itu sendiri.

6. Bentuk Perlindungan yang Sesuai Terhadap Pengaturan Tanggung Jawab Renteng Pembayaran PPN

Setelah kita mengetahui apa kemudian yang menjadi konsekuensi dari ketentuan tanggung jawab secara renteng dalam Pasal 16F UU PPN terhadap pemungutan PPN di Indonesia, sebagaimana contoh studi kasus yang dimuat dalam pembahasan sebelumnya di atas yang ternyata ketentuan tersebut amat rentan terhadap perlindungan hukum hak-hak wajib pajak. Maka selanjutnya akan muncul suatu pertanyaan, lantas bagaimanakah bentuk pengaturan yang sesuai atas ketentuan tanggung jawab secara renteng dalam pemungutan PPN di Indonesia? Meneruskan studi kasus sebelumnya, katakanlah ternyata PT. AKJA diketahui akan bertanggung jawab, atas transaksionalnya dengan PT. KPM sebelumnya, fiskus lalu menerbitkan SKPKB kepada PT. AKJA agar tertagih PPN yang kurang disetor tersebut. Sebelum itu, terhadap transaksi yang sama, fiskus di tempat PT. KPM juga menerbitkan SKPKB kepada PT. KPM agar tertagih PPN kurang bayarnya karena melandaskan kepada prinsip tanggung jawab secara renteng. Tentunya bisa kita lihat bahwa atas transaksi yang sama tersebut berpotensi adanya pengenaan berganda terhadap PPN.

Dalam hal ini pemerintah pemerintah perlu menguatkan dasar hukum, diantaranya dengan melakukan revisi atas persyaratan pemberlakuan ketentuan pertanggungjawaban secara renteng. Sehingga walaupun ketentuan tanggung jawab renteng secara hakekatnya mengandung pertentangan dengan karakteristiknya PPN sebagai pajak tidak langsung, akan tetapi haruslah tetap bisa mengahdirkan keadilan kepada konsumen, Persyaratan yang diberikan haruslah tepat sasaran kepada konsumen yang memang harus dikenakan ketentuan pertanggungjawaban secara renteng, misalnya memang ditemukan bukti yang kuat adanya persekongkolan antara konsumen PKP yang akibatnya kemudian berdampak kepada penerimaan kas negara dimana PPN tidak terpungut. Selanjutnya menyikapi muatan materinya yang juga tak sesuai dengan asas-asas dalam pembentukan peraturan perundang-undangan, pemerintah harus melakukan penyelarasan frasa di dalam peraturan perundang-undangan yang bersangkutan dengan ketentuan tanggung jawab secara renteng, baik dalam Undang-Undang formil ataupun di dalam Undang-Undang materiil. Contohnya ketika memaknakan kata faktur pajak, UU KUP (formil) secara implisit melihat faktur pajak sebagai pembuktian telah dibayarkannya PPN sementara UU PPN (materiil) memaknakan faktur pajak sebagai pembuktian telah dipungutnya PPN. Maka dengan menyelaraskannya, ketidakkonsistenan dan kerancuan serta interpretasi yang sifatnya variatif menjadi bisa dihindari. Terakhir dengan adanya kekosongan norma di dalam Pasal 16F UU PPN beserta aturan turunannya yaitu PP No. 44 Tahun 2022 yang mana dalam Pasal 5 mengtakan bahwa ketentuan lebih lanjut tentang ketentuan tanggung jawab secara renteng akan diaturkan di dalam peraturan menteri keuangan. Tentunya hal ini berpotensi besar akan mengakibatkan ketidakpastian hukum (*rechtsonzekerheid*) atau ketidakpastian pada peraturan perundang-

undangan di dalam masyarakat yang apabila tak segera ditangani dapat menyebabkan terjadinya kekacauan hukum (*rechtsverwarring*). Karena masyarakat tentu akan menjadi bingung tentang ketentuan apa yang seharusnya diterapkan atau dipakai olehnya.

Permasalahan-permasalahan tersebut, tentunya dapat mengakibatkan tergoresnya perlindungan hukum hak wajib pajak, terutama dalam hak untuk mendapatkan kepastian dan hak untuk membayar pajak tidak melebihi pajak seharusnya. Terdapat beberapa usulan dari penulis tentang bentuk pengaturan yang sesuai yang dapat dilakukan oleh pemerintah, diantaranya yaitu:

- 1) Penguatan dasar hukum dengan melakukan revisi syarat diberlakukannya ketentuan tanggung jawab renteng sehingga meskipun ketentuan ini pada dasarnya bertentangan dengan karakteristik PPN sebagai pajak tidak langsung, namun tetaplah mampu menghadirkan keadilan kepada pembeli barang atau penerima jasa atau konsumen. Syarat-syarat yang dihadirkan harus lebih tepat sehingga konsumen yang dikenai pertanggungjawaban secara renteng memang layak untuk dibebani tanggung jawab tersebut.
- 2) Menyelaraskan peraturan perundang-undangan yang berkaitan pengaturan mengenai tanggung jawab secara renteng, baik secara materiil atau secara formil. Misalkan dalam mengartikan faktor pajak, dimana UU KUP secara implisit melihat faktor pajak sebagai bukti pembayaran pajak sementara UU PPN melihat sebagai bukti pemungutan pajak. Dengan dilakukannya penyelarasan, maka lalu kerancuan, keinkonsistenan, dan interpretasi yang bervariasi seputar tanggung jawab secara renteng dapat terhindari.
- 3) Mengisi kekosongan norma (*rechtsvacuum*) yang terjadi terutama dengan melakukan penerbitan Peraturan Menteri Keuangan yang dimaksudkan dalam pasal Pasal 4 ayat (5) PP No. 44 Tahun 2022 Tentang Penerapan Terhadap Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.
- 4) Memperbaiki sistem perpajakan terutama di dalam hal pemberian perlindungan hukum kepada wajib pajak atau penanggung beban pajak, khususnya dalam proses pengadilan perpajakan yang saat ini dinilai masih lebih menguntungkan pihak perpajakan daripada wajib pajak dan sekaligus mengurangi keadilan bagi wajib pajak

Usulan-usulan tersebut semata-mata hanya agar hukum menemukan jati dirinya kembali sebagaimana tujuannya agar dapat memberikan rasa keadilan, kepastian, kemanfaatan. Sebab tak adanya kepastian dalam ketentuan perundang-undangan dan juga pelanggaran terhadap hak-haknya wajib pajak, maka dapat menghilangkan kepastian, keadilan apalagi kemanfaatannya? Maka itu kiranya negara bisa segera hadir memberi solusinya agar lahir kepastian, keadilan, dan kemanfaatan hukum bagi seluruh warga negaranya.

KESIMPULAN

Setelah melakukan pembahasan diatas maka dapat disimpulkan, bahwa:

1. Belum terdapat perlindungan hukum yang sesuai terhadap wajib pajak atau penanggung beban pajak terkait ketentuan tanggung jawab secara renteng yang diatur pada Pasal 16F Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009. Selain masih terdapat kekosongan norma, fiskus dapat mengambil suatu keputusan sepihak, dan pengadilan pajak hanya di isikan oleh internal perpajakan saja, dan pemutusan sengketanya pun bersifat khusus. Disamping itu upaya hukum yang bisa ditempuh oleh wajib pajak dan/atau penanggung beban pajak hanyalah gugatan keberatan dan juga banding di pengadilan pajak, namun tak terdapat upaya banding ke pengadilan tinggi atau kasasi, hanya upaya hukum Peninjauan Kembali.

2. Adapun mengenai usulan mengenai bentuk pengaturan yang sesuai yaitu, pemerintah harus menyelaraskan peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan pengaturan tentang tanggung jawab secara renteng, baik secara materiil atau secara formil. Serta mengisi kekosongan norma yang terjadi, terutama yaitu dengan melakukan penerbitan Peraturan Menteri yang dimaksudkan dalam pasal Pasal 4 ayat (5) PP No. 44 Tahun 2022 Tentang Penerapan Terhadap Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah. Terakhir, pemerintah harus merevisi sistem dalam perpajakannya sendiri, terutama di dalam memberi perlindungan hukum kepada para wajib pajak dan/atau penanggung pajak khususnya dalam proses pengadilan perpajakan.

DAFTAR PUSTAKA

Buku-Buku

- Apeldoorn, Van. 1990. Pengantar Ilmu Hukum - terjemahan Oetarid Sadino, Jakarta:Pradnya Paramita.
- Brotodihardjo, Santoso. 2008. Pengantar Ilmu Hukum Pajak. Bandung: PT Refika Aditama
- Rosdiana, Haula dan Edi Slamet Irianto. 2013. Pengantar Ilmu Pajak. Jakarta: PT. Rajagrafindo Persada
- Soekanto, Soerjono., Sri Mamudji. 2003. Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat. Jakarta: Raja Grafindo Persada
- Sukardji, Untung. 2015. Pajak Pertambahan Nilai. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.

Karya ilmiah

- Sormin, Karneji Sumarlin Bucika. (2016). Kajian Teoritis Terhadap Ketentuan Tanggung Jawab Secara Renteng Dalam Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai. Skripsi Program Studi Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi, Universitas Andalas Padang

Peraturan Perundang-Undangan:

- Undang-undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP).
- Undang-Undang Darurat Nomor 19 Tahun 1951 tentang Pemungutan Pajak Penjualan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 2 Tahun 1968 tentang Perubahan/Tambahan Undang-Undang Pajak Penjualan 1951 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1968 Nomor 14 , Tambahan Lembaran Negara 2847)
- Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 62)
- Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 51, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3264)
- Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (Lembaran Negara Tahun 2002 Nomor 27, Tambahan Lembaran Negara 4189)
- Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara 4740)
- Undang-undang (UU) Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133)
- Undang-undang (UU) Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 150, Tambahan Lembaran Negara 5069)
- Undang-undang (UU) Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 82, Tambahan Lembaran Negara 5234).

Peraturan Pemerintah Nomor 44 Tahun 2022 Tentang Penerapan Terhadap Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2022 Nomor 217).

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 181/PMK.03/2007 tentang Bentuk dan Isi Surat Pemberitahuan, serta Tata Cara Pengambilan, Pengisian, Penandatanganan, dan Penyampaian Surat Pemberitahuan. (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara 4740).

Sumber lainnya:

Ahmad Dahlan, <https://www.pajak.go.id/index.php/id/artikel/bagaimana-menerapkan-ppn-tanggung-renteng>